

## ACCERTAMENTO PER ABUSO DEL DIRITTO

### 01. NOZIONE

Il D.Lgs. n. 128/2015 recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", in vigore dal 2 settembre 2015 ed efficace dal 1° ottobre 2015, riscrive, in maniera alquanto innovativa, la disciplina sostanziale e procedimentale dell'istituto.

L'intervento più innovativo ha rappresentato l'abrogazione dell'art. 37-bis del DPR 600-1973 che rappresentava le disposizioni antielusive facendole confluire, per quanto possibile, nel nuovo articolo 10-bis della legge 212/2000 (Statuto del contribuente) titolato "**Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale**"

### 02. NOZIONE DI ABUSO DEL DIRITTO

L'**abuso del diritto** si rappresenta quando un contribuente ponga in essere una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto delle norme, conducano sostanzialmente alla realizzazione di indebiti vantaggi fiscali (anche non immediati), identificabili, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La disposizione prevede, quindi, **tre presupposti** perché si configuri la fattispecie dell'abuso del diritto:

|           |   |
|-----------|---|
| <b>1.</b> | <b>l'assenza di sostanza economica delle operazioni poste in essere</b>             |
| <b>2.</b> | <b>la realizzazione di un vantaggio fiscale indebitato;</b>                         |
| <b>3.</b> | <b>la circostanza che detto vantaggio sia l'effetto essenziale dell'operazione.</b> |

La norma ha suscitato ampio dibattito e con la **risoluzione 93/E/2016** l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come un'operazione **non possa** essere considerata abusiva qualora non vengano identificati e provati congiuntamente tutti e tre i presupposti citati.

Dal canto loro tanto la giurisprudenza (Cassazione 7 ottobre 2015, n. 40272 e 30 dicembre 2015 n. 26060) quanto la prassi (Circolare Assonime del 4 agosto 2016) hanno affermato che la disciplina dell'abuso del diritto trova applicazione **residuale** rispetto all'evasione.

Vediamo più nel dettaglio

### **03. MANCANZA DI SOSTANZA ECONOMICA**

Il comma 2, lettera a), dell'articolo 10 bis chiarisce come per «**operazioni prive di sostanza economica**» debbano intendersi «**i fatti, gli atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**».

Si ritiene che dette fattispecie siano meramente esemplificative che non esauriscono tutte le possibili circostanze atte a provare l'abuso del diritto, come peraltro sostenuto dalla giurisprudenza.

### **04. INDEBITO VANTAGGIO FISCALE**

Il legislatore ha espressamente fatto riferimento (comma 2, lettera b) dell'articolo 10-bis) ai «**benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario**». Trattasi, pertanto, di benefici

Attenzione: Perché si perfezionino le previsioni dell'articolo 10-bis è necessario che l'indebito beneficio sia stato effettivamente realizzato; in altri termini anche ponendo in essere un'operazione potenzialmente elusiva ma che non rechi benefici, la stessa non potrà ricadere nella previsione del 10-bis

### **05. ESSENZIALITA' DELL'OPERAZIONE**

Come detto i vantaggi fiscali indebiti devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente. Il vantaggio fiscale deve essere lo **scopo essenziale** del contribuente perché si configuri l'abuso del diritto.

L'essenzialità è peraltro confermata dal comma d 3 dell'articolo citato che considerano non abusive «**le operazioni giustificate da valide ragioni extra fiscali, 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**».

### **06. NON MARGINALITA'**

Le motivazioni extrafiscali saranno considerata **non marginali** quando il contribuente dimostri che in loro assenza l'operazione non avrebbe avuto modo di essere

In materia è importante sottolineare il parere della Cassazione che con sentenza 16675/2016 ha ritenuto che il comportamento abusivo va individuato in *“quell’operazione economica che – tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico – ponga **quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali**, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d’imposta”*.

Si tenga presente che il **risparmio d’imposta** è sempre considerato legittimo.

## 07. COME SI INDIVIDUA LA FATTISPECIE

Per valutare la potenziale abusività di un’operazione l’Amministrazione finanziaria dovrà valutare l’esistenza di tutti gli elementi sopra visti della fattispecie.

**A proposito di:**

**VANTAGGIO FISCALE INDEBITO**

**RICORDA CHE:**

Gli uffici dovranno accertare, ad esempio, se il vantaggio sia stato determinato dalla presenza di due o più regimi fiscali applicabili, oppure sia risultato della libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali, valutando se, pur rispettando le norme fiscali, sia incoerente con il fondamento giuridico delle stesse.

Vale la pena ricordare che il **risparmio d’imposta lecito** deve essere considerato legittimo.

Verificata l’esistenza di tutti i requisiti dell’operazione abusiva e confermato che i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti per violazione di norme tributarie gli uffici devono accertarsi che l’operazione non sia stata messa in cantiere per ragioni extrafiscali che devono essere non marginali.

## 08. L’INTERPELLO

Il contribuente che abbia il ragionevole dubbio che l’operazione che si accinge a compiere possa essere configurata come abuso del diritto può presentare apposita istanza di interpello.

Rimandando all'apposita scheda per il necessario approfondimento, si ricorda che:

l'interpello può essere presentato da qualsiasi contribuente purché indirizzato onde conoscere il trattamento fiscale di fattispecie attinenti la propria sfera di interessi;

non deve interferire con l'attività di controllo già poste in essere e delle quali il contribuente abbia avuta formale conoscenza;

deve indicare il riferimento all'abuso del diritto e contenere le informazioni necessarie per determinare con precisione la fattispecie ed il richiedente.

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

## **09. L'ACCERTAMENTO DELL'ABUSO DEL DIRITTO**

Individuate positivamente le circostanze gli uffici non possono procedere con l'emissione dell'avviso di accertamento ma deve inviare, **a pena di nullità**, al contribuente una motivata richiesta di chiarimenti, indicando le ragioni per le quali ritenga verificata l'ipotesi di abuso del diritto.

Nel tempo di 60 giorni dalla notifica il contribuente può fornire i chiarimenti richiesti, dimostrando in particolare l'esistenza delle valide ragioni extrafiscali sottese al compimento dell'operazione.

E' sempre consigliabile fornire le informazioni richieste, documentandole.

Se le motivazioni vengono ritenute valide, la contestazione cessa. Nel caso contrario l'Amministrazione emetterà un avviso di accertamento **appositamente motivato**.

|                |   |
|----------------|---|
| <b>RICORDA</b> | <b>L'accertamento dell'abuso del diritto non può contenere altri eventuali addebiti che dovranno essere separatamente contestati.</b> |
|----------------|---|

## **10. LA MOTIVAZIONE DELL'ACCERTAMENTO**

Il comma 8 dell'art. 10-bis della legge 212/2000 prevede che l'**apposito atto** debba essere motivato contenendo:

**la condotta abusiva tenuta dal contribuente;**

**le norme ed i principi elusi;**

**gli indebiti vantaggi fiscali realizzati;**

**i chiarimenti adottati dal contribuente e le ragioni del mancato accoglimento.**



---

|   |                                      |
|---|--------------------------------------|
| <b>A proposito di:</b>  |                                      |
|   | <b>MOTIVAZIONI DELL'ACCERTAMENTO</b> |
| <b>RICORDA CHE:</b>   |                                      |
| Spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di <b>"dimostrare la sussistenza della condotta abusiva"</b> e la stessa non può essere <b>"rilevabile d'ufficio"</b> . La Cassazione con sentenza 24024/2015 ha evidenziato che una esauriente motivazione sia fondamentale |                                      |

