

## ACCERTAMENTO - 2021 -

### ABUSO DEL DIRITTO: IL PUNTO 2021

#### 01. NOZIONE

Il D.Lgs. 128/2015 ha riscritto la materia in questione con l'abrogazione dell'articolo 37-bis del DPR 600/1973 e l'introduzione dell'articolo 10-bis nella Legge 212/2000 (Statuto del contribuente) rubricato "**Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale**".

#### 02. NOZIONE DI ABUSO DEL DIRITTO

Dal primo comma del detto articolo si ricavano tre presupposti affinché un'operazione possa essere qualificata come **elusiva** configurandosi quale **abuso del diritto**:

- 1) **l'assenza di sostanza economica delle operazioni poste in essere;**
- 2) **la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;**
- 3) **la circostanza che detto vantaggio sia l'effetto essenziale dell'operazione.**

Come già esposto nella nostra Scheda 2018 in questa Sezione, 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.

Anche la **Camera dei Deputati**, nelle Schede di approfondimento nel proprio sito, ricorda che "*L'accertamento per abuso del diritto può scattare solo se non si può invocare, ai fini dell'accertamento, la violazione di specifiche norme tributarie. **L'abuso del diritto non è penalmente punibile.***"

Dal proprio conto, la Guardia di Finanza nel **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali** edito con la circolare 01/2018, 3° volume

pagina 285 sottolinea che "con le espressioni **"abuso del diritto"** o **"elusione fiscale"** si intendono concetti **sostanzialmente simili**, vale a dire i comportamenti del contribuente che, seppur formalmente rispondenti a una determinata disciplina, danno luogo a benefici fiscali non previsti e che, verosimilmente, non sarebbero stati riconosciuti qualora il legislatore li avesse regolamentati in modo espresso, oppure a condotte tese a strumentalizzare le imperfezioni delle norme vigenti, ovvero **le "asimmetrie" del sistema, per conseguire vantaggi fiscali di cui non si sarebbe potuto usufruire**, qualora lo specifico regime impositivo fosse stato disciplinato in modo analitico.

Le locuzioni "abuso del diritto" ed "elusione fiscale" hanno, però, **una diversa matrice storica**.

Il concetto di **elusione fiscale** è, infatti, presente nel nostro ordinamento da diversi decenni; in questo senso, l'attuale sistema fiscale vede la presenza di talune disposizioni antielusive, di portata specifica, tese ad arginare singole condotte.

L'espressione **abuso del diritto** ha, invece, **una matrice comunitaria** e si è affermato, su impulso della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea, fino ad assumere nel nostro ordinamento una valenza generale, solo in tempi relativamente recenti.

**In particolare, i giudici dell'Unione**, in vari pronunciamenti, tra i quali le sentenze C-255/02 del 21 febbraio 2006 (nota come sentenza "Halifax") e C-425/06 del 21 febbraio 2008, hanno enunciato il principio in base al quale ricorre una pratica abusiva delle direttive IVA quando:

- sono realizzate operazioni che, nel loro insieme, **procurano un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo delle disposizioni comunitarie invocate;**
- **il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale, benché non esclusivo** dell'operazione.

Al verificarsi delle sopraindicate condizioni, sempre secondo la Corte di giustizia, le norme invocate dal contribuente non devono trovare applicazione."

### 03. MANCANZA DI SOSTANZA ECONOMICA

Il secondo comma dell'art. **10-bis alla lettera a)** specifica che per **operazioni carenti di sostanza economica** si intendono: "i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato"

Nel "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", nella circolare n. 1/2018 (**Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**) della **Guardia di Finanza**, si evidenzia che la carenza di sostanza economica si riscontra in quelle operazioni che si sviluppano:

secondo uno schema che non determina, oltre ai benefici di tipo fiscale, modificazioni sostanziali sul piano giuridico ed economico rispetto alla situazione iniziale (le cosiddette **operazioni circolari**);

in sequenze di negozi giuridici che, pur determinando una modifica degli assetti economici, sono caratterizzate da **incoerenza** giuridica, in quanto declinate attraverso l'adozione di forme diverse e indirette rispetto a quelle di altri negozi che avrebbero consentito, in maniera diretta, la soddisfazione del medesimo interesse extrafiscale (le cosiddette **operazioni lineari**)

Il documento di prassi operativa della Guardia di Finanza ricorda come le operazioni rientranti nell'ambito dell'abuso del diritto tutte quelle operazioni illogiche sul piano imprenditoriale e che apportano solo e soltanto un risparmio di imposta.

Indicazioni preziose per circoscrivere la carenza di sostanza economica derivano dalla raccomandazione 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 della Commissione europea, secondo la quale la circostanza si verifica quando:

"la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme";

"la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe altrimenti impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale". In sostanza, **il percorso seguito non sarebbe stato adottato**, in assenza di un vantaggio fiscale, da un operatore ragionevole, in quanto assai tortuoso;

"la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o annullarsi reciprocamente". È ciò che accade ogni qualvolta, nell'ambito del percorso seguito, ci siano passaggi che, sebbene singolarmente considerati siano produttivi di effetti, nella loro successione si azzerano (e si giustificano solo perché idonei a beneficiare del regime fiscale favorevole);

"le operazioni concluse sono di natura circolare"; vale a dire danno luogo a una sequenza negoziale che produce un risultato in realtà ottenibile con un solo atto;

la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui

tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa”;

le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all’importo dei previsti vantaggi fiscali”. Tale condizione ricorre quando i vantaggi extrafiscali correlati al percorso seguito sono economicamente irrilevanti rispetto a quelli fiscali.

#### 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.

la relazione illustrativa del **D.Lgs. n. 128/2015** precisa che il richiamo all’ordinamento tributario deve essere inteso come comprensivo sia delle norme interne che di quelle sovranazionali, aventi efficacia nell’ordinamento nazionale.

Il **vantaggio fiscale deve**, in ogni caso, **rappresentare il perno su cui ruota l’intera operazione**; come evidenziato nella menzionata relazione, i vantaggi fiscali indebiti devono, infatti, essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente.

Affinché possa concretizzarsi l’abuso del diritto è poi indispensabile che il beneficio fiscale sia essenziale rispetto alle altre eventuali finalità economiche perseguite dal contribuente. La natura essenziale del vantaggio fiscale non deve, tuttavia, essere considerata quale requisito autonomo rispetto alla mancanza di sostanza economica, ma letto in un’ottica di stretta interconnessione.

In tale direzione, la richiamata relazione illustrativa fa esplicito riferimento alla necessità che i vantaggi fiscali indebiti siano fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, lasciando così intendere che il requisito della mancanza di sostanza

economica, sul piano logico, assume carattere assorbente rispetto all'essenzialità del vantaggio tributario indebito.

## 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 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'

Come appena riportato, le motivazioni extrafiscali saranno considerate **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.

Per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali, occorre, secondo la relazione illustrativa al **D.Lgs. n. 128/2015**, avere riguardo all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività; in questo senso, per

ragioni extrafiscali non marginali, devono intendersi quelle in assenza delle quali l'operazione non sarebbe stata portata a compimento dall'impresa o dal professionista.

La stessa relazione illustrativa segnala **come rientrino** nelle ragioni economiche extrafiscali non marginali anche quelle che, pur non incidendo su operazioni produttive di redditività immediata, **rispondono a esigenze di natura organizzativa che comportano un miglioramento strutturale e funzionale dell'attività economica del contribuente.**

## 07. LA SCELTA DEL CONTRIBUENTE FRA DIVERSE SOLUZIONI

Il comma 4 dell'articolo 10-bis dispone "**Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.**"

Il contribuente può, dunque, legittimamente, **perseguire un risparmio di imposta** esercitando la propria **libertà di iniziativa economica** e scegliendo, tra gli atti, i fatti e i contratti, quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo; **l'unico limite** a tale libertà è costituito dal **divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito.**

Il principio di **libera scelta** trova fondamento nel principio, **di rango costituzionale**, della **libera iniziativa economica**. La previsione anti-elusiva non può, quindi, vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità.

In buona sostanza, **non può ravvisarsi l'abuso del diritto** se con l'operazione effettuata si realizza un legittimo risparmio d'imposta, in linea con gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento, ancorché questi ultimi determinino un minore carico fiscale rispetto a soluzioni alternative.

## 08. L'ONERE PROBATORIO

**L'onere di dimostrare la sussistenza dell'abuso è posto a carico dell'Amministrazione finanziaria** mentre spetta, per converso, al contribuente rilevare la sussistenza di "valide ragioni extrafiscali non marginali" che giustificano l'operazione compiuta.

Più in dettaglio, l'onere di dimostrare il disegno abusivo, le modalità di manipolazione e di alterazione degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, è posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, mentre, come visto, spetta al contribuente la prova dell'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti, che giustifichino il ricorso a tali strumenti.

Sebbene il procedimento riguardi esclusivamente la fase accertativa in senso stretto e non, quindi, quella istruttoria, relativa alla formulazione, a seguito di attività ispettiva, di proposte di recupero a imposizione fondate sull'art. 10-bis della legge n. 212/2000, non sfugge come, in tali circostanze, anche tenuto conto del principio di economicità cui l'azione ispettiva deve ispirarsi, sia imprescindibile attivare uno specifico contraddittorio con il contribuente al quale dovranno essere garantiti termini adeguati per chiarire le ragioni delle operazioni compiute.

## 08. L'ISTANZA DI INTERPELLO

Il comma 5 prevede la facoltà, per il contribuente, di presentare istanza di **interpello preventivo disapplicativo** al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare possano essere ritenute abusive.

L'istanza va presentata prima della scadenza dei termini o della presentazione della dichiarazione e l'Ufficio dovrebbe fornire, **entro 120 giorni**, una risposta scritta, motivata e vincolante per quest'ultima, limitatamente al richiedente.

Nel caso in cui al contribuente non pervenga risposta entro il predetto termine, si intende che l'Amministrazione finanziaria **concorda con la soluzione prospettata**; in tali circostanze, qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità con la risposta **deve essere considerato nullo**.

## 09. LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE

I commi **da 6 a 9 dell'articolo 10-bis** prevedono specifiche regole procedurali volte a garantire un efficace confronto fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente e a **salvaguardare il diritto di difesa di quest'ultimo**.

Più in dettaglio, **in base al comma 6**, l'atto di accertamento di ipotesi di abuso **deve essere sempre proceduto, a pena di nullità**, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti, da fornire entro sessanta giorni, in cui devono essere indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile una fattispecie di abuso.

Il **successivo comma 7** prevede poi che la richiesta di chiarimenti debba essere notificata, **entro il termine di decadenza previsto per l'accertamento**. Tale termine deve intendersi, comunque, prorogato in modo da consentire all'Amministrazione finanziaria di beneficiare di un arco temporale di almeno sessanta giorni per l'emanazione dell'atto impositivo, in applicazione della disciplina antiabuso.

In buona sostanza, tra la data di ricezione dei chiarimenti (ovvero del decorso dei sessanta giorni) e quella di decadenza dal potere di notificazione dell'atto impositivo devono intercorrere non meno di sessanta giorni; in difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

Il **comma 11**, disciplina i diritti dei contribuenti che non hanno partecipato all'operazione abusiva ma hanno sostenuto oneri tributari relativamente a detta operazione, prevedendo che gli stessi possano ottenere - sulla scorta della presentazione di apposita istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate - la restituzione di quanto corrisposto.

Detta istanza deve essere inoltrata **entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo** ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale.

## 10. IRRILEVANZA PENALE

L'ultimo **comma 13** dispone che *"Le operazioni abusive **non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie**. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie"*.

A seguito della codificazione dell'abuso del diritto, l'azione penale deve, quindi, ritenersi oggi limitata, esclusivamente, **"ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo della documentazione falsa"**.





---

In questo senso, si era, peraltro, già espressa la Corte di Cassazione, nella **sentenza 7 ottobre 2015, n. 40272**, che da tale principio ha fatto discendere l'osservazione che la definizione dell'abuso imprime alla disciplina dell'abuso **caratteri di residualità** rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario.

