



STRUMENTI

L'ABUSO DEL DIRITTO

Data ultimo aggiornamento:
30 novembre 2018

INDICE

L'ABUSO DEL DIRITTO

1. LA NORMA DI LEGGE.....	3
2. LA DEFINIZIONE DELL'ABUSO	4
3. GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DELL'ABUSO.....	5
3.1. L'assenza di ragioni economiche	5
3.2. Il vantaggio fiscale indebito.....	6
3.3. La natura essenziale del vantaggio fiscale.....	6
4. LE VALIDE RAGIONI EXTRAFISCALI	7
5. LA FACOLTA' DI SCELTA DEL CONTRIBUENTE.....	9
6. LE REGOLE PROCEDURALI PER GLI ACCERTAMENTI.....	10
7. LE SANZIONI.....	11
8. L'INTERPELLO PREVENTIVO.....	12

L'ABUSO DEL DIRITTO

a cura di CLA Consulting s.r.l.

1. LA NORMA DI LEGGE

La disciplina relativa all'elusione e dell'abuso del diritto è dettata dall'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente, che rende applicabile il concetto di abuso del diritto alla generalità dei tributi (imposte dirette e indirette, con la sola eccezione dei tributi doganali) e senza alcuna limitazione relativa alle operazioni interessate.

La norma di legge prevede quanto segue:

1. *“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.*
2. *Ai fini del comma 1 si considerano:*
 - a) *operazioni prive di sostanza economica 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 normali logiche di mercato;*
 - b) *vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.*
3. *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.*
4. *Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.*
5. *Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto.*
6. *Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.*
7. *La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono 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.*
8. *Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.*
9. *L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.*

10. *In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.*
11. *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 i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.*
12. *In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.*
13. *Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”.*

L'articolo 10-bis garantisce maggiore certezza e uniformità alla figura dell'abuso del diritto e alla sua concreta applicazione. In questo senso, in un'ottica di razionalizzazione, è stata definitivamente chiarita la differenza esistente tra la **condotta evasiva** (che presuppone la violazione diretta delle norme) e la **condotta abusiva/elusiva** (che aggira la finalità delle stesse).

2. LA DEFINIZIONE DELL'ABUSO

La nozione di abuso si fonda sulla realizzazione di vantaggi tributari indebiti mediante operazioni che sono prive di sostanza economica, intendendo per tali quelle che sono inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

In questo senso, adotta un comportamento abusivo il soggetto che, pur esercitando un proprio diritto espressamente riconosciuto dalla Legge, non persegue un fine meritevole di tutela da parte dell'ordinamento ma, viceversa, realizza un obiettivo ad esso contrario. In buona sostanza:

- quando il contribuente adotta soluzioni e percorsi giuridici cui il sistema espressamente accorda un trattamento fiscale di maggior favore rispetto ad altri, equivalenti per effetti economici e/o giuridici conseguibili (in questo caso, quindi, è il sistema stesso ad offrire l'alternativa fiscalmente più vantaggiosa): si resta nell'ambito del legittimo risparmio d'imposta;
- quando, viceversa, la costruzione della fattispecie che ha determinato l'applicazione del regime fiscale prescelto è in contrasto con le finalità della relativa disciplina (sicché l'accesso a questo regime può ritenersi implicitamente disapprovato dall'ordinamento): si rientra nell'abuso.

Inoltre, il comportamento abusivo non può essere confuso con l'evasione, posto che:

- **l'evasione** consiste nella violazione di norme realizzata attraverso la tenuta di condotte che sono palesemente e volutamente contrarie ai precetti legislativi, in quanto finalizzate all'occultamento di materia imponibile (pertanto, l'evasione si contrappone all'abuso in quanto in questo caso l'illecito viene conseguito mediante la creazione di una realtà in apparenza divergente da quella effettiva);
- **l'abuso** integra, al contrario, l'aggiramento di precetti normativi reso possibile attraverso l'utilizzo distorto di strumenti giuridici.

In senso analogo, nella circolare n. 1/2018, la Guardia di Finanza¹ ha osservato che:

- *“le locazioni ‘abuso del diritto’ ed ‘elusione fiscale’ hanno una diversa matrice storica. Il concetto di elusione 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*

¹ Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, volume III, pagine 286-291.

giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, fino ad assumere nel nostro ordinamento una valenza generale, solo in tempi relativamente recenti”;

- “i verificatori, nell’ambito delle ordinarie valutazioni concernenti la sussistenza di condotte abusive, dovranno sempre preliminarmente valutare – nel rispetto della previsione dettata nell’articolo 10-bis, dodicesimo comma, della legge n. 212/2000, se le stesse abbiano violato obblighi impositivi, procedendo, in caso positivo, sulla scorta degli ordinari strumenti di reazione previsti dall’ordinamento. L’abuso del diritto in ambito tributario non è, dunque, mai configurabile in presenza di un risparmio d’imposta illecito, ossia derivante dalla violazione di una disposizione tributaria, giacché è **proprio l’esistenza di una specifica disposizione violata a segnare il confine tra condotta abusiva e comportamento evasivo. L’abuso del diritto deve, dunque, essere configurato in termini di residualità, limitatamente ai casi nei quali il vantaggio fiscale non può essere disconosciuto contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie**”.

Dunque, l’abuso del diritto inizia laddove finisce il legittimo risparmio d’imposta e si realizza in ipotesi non riconducibili all’evasione.

3. GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DELL’ABUSO

Gli elementi costitutivi dell’abuso del diritto sono costituiti da:

- 1) la **mancaza di sostanza economica** nelle operazioni effettuate;
- 2) la realizzazione di un **indebito vantaggio fiscale**;
- 3) la **natura essenziale** del vantaggio fiscale indebito conseguito.

Questi presupposti devono necessariamente sussistere contestualmente, tanto che, così come è stato chiarito dall’Amministrazione finanziaria, “l’assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell’abuso determina un giudizio di assenza di abusività”². A livello applicativo:

- preliminarmente, occorre procedere alla verifica dell’esistenza del primo elemento costitutivo, ovvero l’indebito vantaggio fiscale;
- solo in caso di positiva individuazione dell’indebito vantaggio: occorrerà verificare la sussistenza degli altri elementi costitutivi, ovvero **l’assenza di sostanza economica e l’essenzialità del vantaggio conseguito;**
- in ultimo, l’Amministrazione finanziaria potrà procedere all’analisi della **fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra fiscali indicate dal contribuente.**

3.1. L’assenza di ragioni economiche

In base alla lettera a) della norma, sono privi di sostanza economica “i fatti, gli atti, e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”.

In particolare, sono indici di mancanza di sostanza economica:

- la “non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme”;
- la “non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”.

L’ipotesi caratterizzata dalla “non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme” individua le operazioni che, sebbene siano dirette a realizzare un obiettivo economico reale ed apprezzabile (ad es. il trasferimento di un bene a terzi), vengono attuate mediante una “vestizione giuridica”, ovvero una forma diversa ed indiretta rispetto a quella di altri negozi tipici che avrebbero potuto direttamente condurre alla medesima titolarità di poteri, diritti e obblighi, e quindi a soddisfare il medesimo interesse di natura extrafiscale³.

² Risoluzione Ag. Entrate 17 ottobre 2016 n. 93/E e 3 novembre 2016 n. 101/E.

³ Circolare Assonime 4 agosto 2016 n. 21.

Viceversa, la “non conformità degli strumenti giuridici utilizzati rispetto alle normali logiche di mercato” richiede di ricostruire l’idoneità degli atti a produrre effetti extrafiscali significativi, a prescindere dall’efficienza o dal grado di rischio della scelta compiuta rispetto agli standard di mercato. Quando dunque il contribuente effettua una scelta che appare discostarsi in modo anomalo da quella che appare maggiormente verosimile, è legittimo dubitare che la ragione della condotta risieda nella volontà di conseguire vantaggi fiscali. L’assenza di sostanza economica non rappresenta una valutazione in astratto della sussistenza o meno di valide ragioni economiche (spesso, infatti, questa valutazione è meramente soggettiva), ma è una valutazione obiettiva delle caratteristiche dell’operazione alla luce degli elementi sintomatici individuati dal legislatore, al fine di evidenziare lo sviamento dalla ratio dello strumento giuridico pur nel rispetto formale delle norme fiscali⁴.

A titolo esemplificativo, sono caratterizzate dalla mancanza di sostanza economica le c.d. **operazioni circolari**, ovvero le operazioni che non producono modificazioni sostanziali sul piano economico e giuridico rispetto alla situazione di partenza se non sul piano fiscale⁵.

Oltre a prendere in considerazione le operazioni circolari, l’articolo 10-bis intende riferirsi anche alle operazioni lineari, ovvero le operazioni che sono dirette a realizzare una modificazione della situazione ex ante del contribuente, sia pure attraverso un percorso condizionato dalla finalità di conseguire un vantaggio tributario indebito⁶.

In ogni caso, sia nelle operazioni circolari che in quelle lineari, la mancanza di sostanza economica deve essere verificata tenendo conto della pluralità degli atti collegati tra di loro.

3.2. Il vantaggio fiscale indebito

Il secondo presupposto realizzativo della condotta abusiva è costituito **dall’ottenimento di un vantaggio fiscale indebito**. Deve ritenersi “indebito” il vantaggio fiscale che, seppur formalmente conforme alla normativa fiscale, si discosta oggettivamente dalla *ratio* del sistema giuridico a cui lo strumento giuridico utilizzato appartiene, realizzando un vantaggio non voluto dal legislatore.

In tal senso, la norma appare pienamente coerente con quanto auspicato dalla Raccomandazione della Commissione UE, secondo cui: “*la finalità di una serie di costruzioni artificiali 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*”.

3.3. La natura essenziale del vantaggio fiscale

Il terzo elemento costitutivo dell’abuso è rappresentato dalla circostanza che il vantaggio fiscale costituisca **l’effetto essenziale dell’operazione**. Deve ritenersi tale il vantaggio che si realizza attraverso il compimento di operazioni che sono prive di sostanza economica e che sono fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente.

Anche in questo caso, la disposizione normativa risulta coerente con quanto statuito dalla Raccomandazione UE, laddove si legge che la finalità elusiva di un atto è essenziale “*se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso*”.

4 Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 151-2015/T.

5 La Raccomandazione UE del 6 dicembre 2012 contemplava le operazioni di natura circolare tra le fattispecie suscettibili di rivelare la presenza di una condotta abusiva, in quanto artificiali. Nella circolare n. 1/2018, la Guardia di Finanza ha affermato che le operazioni ‘circolari’ “... consistono, in massima parte, in sequenze di atti e negozi, non realizzate secondo logiche imprenditoriali e aventi quale obiettivo la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti, i cui effetti sono destinati a elidersi, così da lasciare, sostanzialmente, immutato l’assetto originario; al riguardo, si evidenzia che le stesse sono solitamente realizzate sfruttando le asimmetrie tra i regimi fiscali applicabili alle diverse parti in causa” (volume III, pagina 292).

6 Secondo quanto precisato dalla Guardia di Finanza nella citata circolare n. 1/2018, le ‘operazioni lineari’ “... consistono nell’indebito ricorso a regimi fiscali di favore, rispetto a quello ordinariamente applicabile. E’ questo il caso della costituzione di società conduit in Paesi con i quali sono in vigore favorevoli Convenzioni contro le doppie imposizioni, cui veicolare passive income destinati, di fatto, a società ubicate in giurisdizioni prive di Trattato, al solo scopo di ottenerne un vantaggio fiscale” (volume III, pagina 293).

Come già accennato, possono essere ritenute carenti di sostanza economica, le 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 (trattasi delle c.d. “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 modo diretto, la soddisfazione del medesimo interesse extrafiscale (c.d. “operazioni lineari”);
- in negozi giuridici effettuati a valori che si discostano in modo anomalo dalle normali logiche di mercato.

4. LE VALIDE RAGIONI EXTRAFISCALI

L’esimente di legge dispone che: “*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*” (articolo 10 bis, comma 3).

Tra le ragioni economiche extrafiscali non marginali devono farsi rientrare anche quelle che, pur non essendo alla base di operazioni produttive di una redditività immediata, sono comunque rispondenti ad esigenze di natura organizzativa ed al miglioramento strutturale e funzionale dell’attività economica esercitata.

In particolare, il riferimento alle ragioni extrafiscali “non marginali” depone a favore dell’interpretazione che queste ragioni possono coesistere con quelle fiscali.⁷ Proprio l’eventuale coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso relativo che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell’operazione.

La valutazione della natura “non marginale” delle ragioni extrafiscali comporta l’individuazione dell’intrinseca valenza di queste ragioni rispetto al compimento dell’operazione di cui si contesta l’abusività. In questo senso, la Relazione illustrativa precisa che le valide ragioni extrafiscali si intendono non marginali quando, in loro assenza, l’operazione non sarebbe stata posta in essere. Ciò significa che deve trattarsi di ragioni extrafiscali di peso specifico significativo la cui effettiva esistenza dovrà essere comunque dimostrata.

Secondo la **Norma di comportamento n. 147/2002** dell’Associazione Dottori Commercialisti di Milano, tra le “valide ragioni economiche” è possibile ricomprendere:

- il dissidio fra i soci: in questo caso, infatti, sussiste un effettivo interesse della società a limitare o contenere gli effetti dannosi di un deterioramento dei rapporti fra i soci che può condizionare i presupposti di efficienza e di economicità e che, in casi estremi, può anche determinare l’inattività dell’assemblea (causa di scioglimento);
- il ricambio generazionale: in caso di sostituzione rapida o graduale del soggetto economico dell’impresa (per malattia, morte, invecchiamento).

In ogni caso, le ragioni suscettibili di dimostrare che l’operazione è obiettivamente idonea a produrre effetti extrafiscali non marginali devono essere contestualizzate rispetto alla specifica situazione di partenza e devono essere basate sugli elementi obiettivi che erano a disposizione del contribuente al momento della scelta (anche se si tratta di elementi che ex post possono essere stati smentiti da fattori sopravvenuti⁸).

⁷ In senso conforme, nella circolare n. 1/2018, la Guardia di Finanza ha osservato che: “... nella valutazione ... di operazioni straordinarie di gestione, i verificatori non dovranno limitarsi ad analizzare l’intrinseca natura degli atti compiuti, ma spingersi a considerare le possibili ragioni alla base delle scelte operate. In tale ottica, ragioni extrafiscali non marginali sono state rinvenute – nell’ambito di operazioni di scissione di rami d’azienda e successiva assegnazione gratuita degli stessi a taluni soci – nella necessità di attuare una riorganizzazione aziendale, per rimediare a insanabili dissidi tra soci, ovvero per garantire il ricambio generazionale. Allo stesso modo, non può essere configurata una condotta abusiva ogni qualvolta il contribuente scelga, per dare luogo all’estinzione di una società, di procedere a una fusione, anziché alla liquidazione della stessa” (volume III, pagina 301)

⁸ Così anche Assonime, circolare n. 21 del 4 agosto 2016.

Nello **studio n. 56 del 20 luglio 2016**⁹, il Consiglio nazionale del Notariato ha elencato le seguenti ulteriori valide ragioni extrafiscali tali da giustificare la volontà di porre in essere operazioni straordinarie:

- la volontà di ottimizzare la gestione dei rami d'azienda (migliore organizzazione aziendale, finalizzata alla gestione separata dei rami di cui si compone l'azienda mediante la loro distinta assegnazione ai singoli soci senza un conguaglio in denaro);
- l'opportunità / necessità di rimediare agli insanabili dissidi tra i soci;
- la diversa assunzione di profili di responsabilità tra i soci;
- la separazione dei patrimoni in vista di nuove acquisizioni relative solo a uno dei rami esercitati;
- la separazione delle responsabilità patrimoniali;
- evitare la concorrenza dei creditori propri di un ramo d'azienda rispetto a quelli che intratterranno rapporti commerciali con la stessa società in relazione ad una diversa attività condotta mediante l'esercizio di un altro ramo d'azienda;
- la necessità di assicurare il controllo di una società al fine dell'ottimizzazione della gestione;
- la necessità di assicurare il ricambio generazionale;
- la necessità di assicurare il subentro nella titolarità delle partecipazioni e nella successiva gestione della società (ad esempio attraverso operazioni di scissione / trasformazione seguite dalla cessione delle relative quote);
- le ragioni connesse al migliore conseguimento dell'oggetto sociale.

Nello specifico, ai fini dell'individuazione della presenza di "valide ragioni extrafiscali", il Notariato ha individuato il seguente percorso concettuale:

- 1) verifica se nell'ordinamento esiste la possibilità di almeno due trattamenti tributari applicabili nei confronti della medesima operazione (infatti, se non vi è alternativa tra una pluralità di possibili tassazioni della medesima situazione, non è neanche possibile ipotizzare che una tassazione più favorevole al contribuente tra quelle astrattamente applicabili possa essere considerata in termini di "abuso");
- 2) verifica se, ne caso concreto, può configurarsi una fattispecie di evasione, ossia la violazione di una norma imperativa (per definizione, un ragionamento in termini di elusione è possibile soltanto se non ricorre un'ipotesi di evasione);
- 3) valutazione se i vantaggi fiscali sono la conseguenza della libertà di scelta del contribuente tra "regimi opzionali diversi offerti dalla legge" oppure "tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" (come prevede l'articolo 10-bis, comma 4, della Legge n. 212/2000). In questo senso, l'operazione non può essere considerata come "abusiva" solo perché abbia consentito di realizzare un vantaggio fiscale qualora l'opzione per la soluzione fiscalmente meno onerosa sia prevista dalla legge stessa;
- 4) verifica se l'osservanza delle norme fiscali sia stata dovuta unicamente a un mero "rispetto formale" (in questo caso, infatti, può essere considerata operazione astrattamente abusiva quella che, pur rispettando la normativa fiscale, si pone in modo non coerente con il suo fondamento giuridico, e cioè con lo scopo per il quale la normativa in questione è stata emanata);
- 5) verifica se l'operazione concretamente compiuta risulti "priva di sostanza economica" e "realizzi essenzialmente vantaggi indebiti".

Soltanto al termine di questo percorso, secondo il Consiglio Nazionale del Notariato, è possibile giungere a considerare come potenzialmente abusiva l'operazione concretamente considerata. Ed è a questo punto che, per sostenere la sua natura non abusiva, è necessario verificare la sussistenza di "valide ragioni extrafiscali non marginali" che consentono di sottrarla al giudizio di abusività. Le ragioni extrafiscali devono essere:

9 In precedenza si veda anche lo Studio n. 151-2015/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

- “oggettive”, ossia verificabili, perché supportate da prove documentali o, almeno, da dichiarazioni di soggetti diversi dal contribuente;
- “effettive”, nel senso di essere ragioni reali e non artificiosamente costruite;
- “non marginali”, senza il raggiungimento delle quali l’intera operazione non sarebbe stata eseguita;
- rispondenti a “finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa”.

Per quanto riguarda le interpretazioni ufficiali dell’Agenzia delle Entrate, nella **risoluzione 25 luglio 2017 n. 97/E**, è stata esclusa la possibilità di individuare un comportamento elusivo nell’operazione di conferimento del complesso aziendale in una società seguito dalla cessione da parte della società conferente delle relative partecipazioni ricevute nella conferitaria.

In senso analogo, è stata esclusa la natura elusiva nell’operazione di **scissione non proporzionale o asimmetrica**, considerato che¹⁰:

- a) l’operazione è perfettamente lecita dal punto di vista civilistico;
- b) gli effetti prodotti dalla scissione non proporzionale sono diversi da quelli derivanti dall’assegnazione dei beni ai soci (infatti, nella scissione i beni non fuoriescono dal regime dell’impresa) in ciò evitando salti d’imposta o il conseguimento di benefici fiscali indebiti;
- c) nelle scissioni non proporzionali le beneficiarie ereditano comunque le posizioni soggettive della società scissa.

In ultimo, occorre precisare che l’articolo 10-bis non prevede la necessità di esplicitare le valide ragioni, ma le inquadra nell’ambito dell’onere della prova, ovvero in una fase successiva, tecnicamente collocabile in sede amministrativa (e poi eventualmente in sede giudiziale) in caso di contestazione dell’abuso del diritto.

Pertanto, le valide ragioni devono essere opportunamente evidenziate non solo nel corpo degli atti che formalizzano l’operazione (atto di fusione, scissione etc.), ma anche nelle fasi iniziali delle singole operazioni (ad esempio, nelle relazioni e nei progetti accompagnatori).

5. LA FACOLTA’ DI SCELTA DEL CONTRIBUENTE

Il comma 4 dell’articolo 10-bis ribadisce il principio generale secondo cui: *“resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*.

Coerentemente con quanto sopra, il risparmio d’imposta può essere legittimamente perseguito esercitando la libertà di iniziativa economica e scegliendo (tra gli atti, i fatti e i contratti) quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. L’unico limite all’esercizio della suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. A titolo esemplificativo, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove, al fine di estinguere la società, venga deciso di effettuare un’operazione di fusione anziché di liquidazione (ciò in quanto nessuna disposizione tributaria mostra “preferenza” per l’una o l’altra operazione; si tratta, infatti, di due operazioni che sono poste sullo stesso piano, pur essendo diversamente disciplinate ai fini fiscali). Analogamente, una società può scegliere di finanziarsi mediante il ricorso a prestiti di terzi, l’emissione di prestiti obbligazionari o di finanziamenti dei soci, così come è legittimo decidere di finanziarsi con capitale di debito in luogo di capitale di rischio. Oppure, se si vuole acquisire la disponibilità di un bene, lo si può fare acquistandone la proprietà ovvero acquisendo l’asset in locazione finanziaria.

Pertanto, affinché si configuri un abuso, è necessario che venga dimostrato il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito, ovvero l’aggiramento della *ratio legis* o dei principi dell’ordinamento tributario.

Appare, dunque, chiaro l’intento del legislatore di attribuire piena legittimità ad una pianificazione fiscale lecita: pertanto, tra soluzioni alternative (ossia tutte nella propria disponibilità e tutte ugualmente funzionali rispetto all’obiettivo perseguito), il contribuente deve avere la possibilità di adottare quella meno onerosa sotto il profilo fiscale.

¹⁰ Risoluzione Agenzia Entrate 26 luglio 2017 n. 98/E.

6. LE REGOLE PROCEDURALI PER GLI ACCERTAMENTI

L'articolo 10-bis disciplina espressamente aspetti procedurali relativi all'applicazione della disciplina antiabuso; in particolare i commi da 6 a 9 prevedono speciali regole procedurali con le quali vengono stabiliti gli obblighi e comportamenti che devono essere tenuti dalle parti interessate.

L'Amministrazione finanziaria deve accertare l'abuso del diritto con un apposito atto in cui devono essere indicati i motivi per i quali ritiene di configurare il disegno elusivo.

L'atto impositivo deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente, ai sensi dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600/73, di una richiesta preventiva di chiarimenti contenente le motivazioni per le quali si ritiene di poter riscontrare una fattispecie abusiva.

Il contribuente deve fornire i chiarimenti richiesti entro 60 giorni.

L'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo che salvaguarda il diritto di difesa del contribuente nella fase precedente alla notifica dell'atto impositivo¹¹.

La richiesta di chiarimenti deve essere notificata entro il termine di decadenza previsto per la notifica dell'atto impositivo. Tra la data di ricezione dei predetti chiarimenti (ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta) e la data di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo devono intercorrere non meno di 60 giorni. In difetto, il termine di notifica dell'atto è prorogato sino a concorrenza dei sessanta giorni.

Dunque, la legge riconosce anche all'Amministrazione un termine di almeno 60 giorni dal momento in cui abbia ricevuto i chiarimenti per consentirle di formulare le motivazioni dell'atto impositivo secondo quanto previsto dalla norma.

L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di motivare in modo specifico e analitico l'atto impositivo, a pena di nullità, in relazione:

- ai requisiti costitutivi dell'abuso;
- alle norme o ai principi elusi;
- ai vantaggi fiscali realizzati;
- ai chiarimenti e alle ragioni forniti dal contribuente;

in modo da consentire al medesimo contribuente di comprendere le ragioni giuridiche e i presupposti di fatto della contestazione e garantire, in questo modo, l'effettivo esercizio del suo diritto di difesa.

La necessità di rispettare la procedura appena richiamata non viene meno se, in precedenza, sia stato effettuato un accesso, sia stato formato il verbale e al contribuente sia stata data la possibilità di presentare memorie difensive ai sensi dell'articolo 12, comma 7, della Legge n. 212/2000¹².

Il comma 9 dell'articolo 10-bis fissa anche la ripartizione degli oneri probatori a carico dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente, stabilendo che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare la sussistenza dei presupposti dell'abuso e, viceversa, il contribuente deve dimostrare la sussistenza di valide ragioni extrafiscali non marginali tali da giustificare l'operazione compiuta.

La previsione normativa è peraltro coerente con i principi generali del processo tributario in base ai quali l'Amministrazione finanziaria è pur sempre l'attore in senso sostanziale su cui incombe l'onere di provare i fatti costitutivi della propria pretesa: dunque l'Amministrazione è l'unico soggetto tenuto a dimostrare la sussistenza degli elementi costitutivi dell'abuso, mentre il contribuente ha l'onere di proporre le sue difese confutando specificamente le ragioni giuridiche e i fatti adottati dall'Amministrazione a fondamento della propria pretesa.

¹¹ La sequenza prevista è quella del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio che era già codificato nell'ambito del previgente art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973: invito a fornire giustificazioni su una data operazione, possibilità di presentare memorie da parte del contribuente entro i sessanta giorni successivi, motivazione c.d. "rinforzata" dell'atto di accertamento in relazione alle memorie presentate, nullità dell'atto impositivo in caso di omessa osservanza delle suddette prescrizioni.

¹² In tal senso si veda: Corte di Cassazione, sentenza 14.01.2015 n. 406

L'apposito atto di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali devono essere contestati separatamente.

Come indicato nella Relazione illustrativa al decreto, dalla lettura sistematica dei commi da 6 a 9 emerge che il procedimento ivi delineato costituisce l'unica modalità attraverso cui l'abuso del diritto può essere rilevato ed accertato.

Diversamente, si snuirebbe fortemente il diritto di difesa del contribuente e avrebbe limitata valenza il criterio fissato dalla Legge Delega, secondo cui l'accertamento dell'abuso da parte dell'ufficio è nullo in mancanza di specifica motivazione.

Il comma 10 dell'articolo 10-bis prevede che i maggiori tributi accertati in base alla disciplina antiabuso, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione solo dopo la sentenza di primo grado. Ne consegue che i tributi accertati e gli interessi sono riscossi per due terzi soltanto dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che ne conferma la debenza e, per la parte residua, dopo la sentenza della Commissione tributaria regionale. Le stesse modalità di riscossione sono previste anche per le sanzioni amministrative.

L'assenza di una riscossione provvisoria in pendenza della sentenza di primo grado deroga dunque il regime ordinario di esecutività dell'accertamento ai fini delle imposte sui redditi, IVA ed IRAP, non operando la regola secondo cui l'accertamento ha efficacia esecutiva parziale anche in caso di impugnativa.

Il comma 11 dell'articolo 10-bis disciplina i diritti dei contribuenti che non hanno partecipato all'operazione abusiva, ma che hanno sostenuto oneri tributari relativamente a tale operazione: questi possono chiedere il rimborso dei tributi assolti in base alle operazioni disconosciute entro un anno dal momento in cui l'accertamento è divenuto definitivo (o è stato oggetto di adesione o conciliazione giudiziale) mediante la presentazione di apposita istanza di rimborso all'Agenzia delle entrate che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

L'imposta recuperata nei confronti dei soggetti destinatari dell'atto impositivo dovrà sarà quantificata al netto di quanto già assolto in applicazione delle operazioni abusive contestate¹³.

In ultimo, il comma 12 dell'articolo 10-bis ribadisce la residualità della disciplina antiabuso rispetto alle fattispecie che possono essere ricondotte alla violazione di norme impositive. Al riguardo, la norma precisa che *"in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie"*.

Ciò conferma che la disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione soltanto residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l'evasione e la frode: tali fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già mette a disposizione.

7. LE SANZIONI

Il legislatore è intervenuto a livello normativo, escludendo esplicitamente la rilevanza penale dell'abuso del diritto, e confermando l'applicabilità delle sole sanzioni amministrative.

In tal senso, il comma 13 dell'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000 prevede che: *"le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie"*.

Conseguentemente:

- 1) è esclusa la rilevanza penale di per sé delle condotte elusive¹⁴;

¹³ Assonime, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, cit..

¹⁴ Per il distinguo tra operazioni penalmente rilevanti e le condotte meramente abusive si vedano anche le sentenze della Corte di Cassazione 5 ottobre 2016 n. 41755 e 16 novembre 2016 n. 48293.

2) l'azione penale deve ritenersi limitata ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo della documentazione falsa¹⁵.

L'esclusione della punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali è la conseguenza della configurazione dell'abuso come figura residuale rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario (il riferimento è alla simulazione, falsità e frode).

Resta impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali, sempre che ne sussistano i relativi presupposti, nelle operazioni che contrastano con specifiche disposizioni che perseguono finalità antielusive (ad esempio, con la negazione di deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita auto-attribuzione da parte del contribuente potrebbe integrare un delitto dichiarativo).

Da quanto sopra deriva che, per poter assumere rilevanza penale, le operazioni poste in essere devono essere state simulate soggettivamente, oggettivamente ovvero attraverso l'utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti che sono idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento all'applicazione delle sanzioni amministrative, il comma 13 dell'articolo 10-bis della Legge n. 212/2000, dopo avere stabilito l'irrelevanza penale delle operazioni abusive, prevede che: *"resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie"*.

Occorrerà, pertanto, verificare la sussistenza in concreto dei presupposti applicativi richiesti per le sanzioni amministrative tributarie previste dal D.Lgs. n. 472 del 1997, a partire dalla sanzione prevista in caso di presentazione di una *"dichiarazione infedele"* dagli articoli 1 e 5 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471.

8. L'INTERPELLO PREVENTIVO

La disciplina riconosce al contribuente la facoltà di presentare un'apposita istanza di interpello per conoscere la posizione dell'Agenzia delle entrate in merito all'eventuale contenuto abusivo di un'operazione già realizzata o che si intende realizzare.

In questo senso, l'articolo 10-bis, comma 5, della Legge n. 212/2000 riconosce la possibilità per il contribuente di proporre interpello *"antiabuso"* secondo le modalità previste dall'articolo 11, comma 1, lettera c) della medesima Legge.

L'istanza deve elencare in modo dettagliato:

- gli elementi qualificanti l'operazione;
- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo¹⁶;
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata;
- le *"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"*.

L'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima. A seguito della presentazione dell'istanza, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a fornire le risposte al contribuente entro centoventi giorni.

¹⁵ A titolo esemplificativo, nella sentenza 16 novembre 2016 n. 48293, la Corte di Cassazione ha escluso la configurabilità del reato di dichiarazione infedele in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali. Viceversa, nella sentenza 31 luglio 2017 n. 38016, è stata affermata la possibilità di punire penalmente il contenuto della dichiarazione dei redditi in caso di falsità ideologica.

¹⁶ Nei casi in cui non sia possibile desumere direttamente o attraverso i riferimenti normativi richiamati dal contribuente il settore impositivo o i settori impositivi cui si riferisce l'istanza di interpello, questa deve ritenersi inammissibile poiché non sufficientemente circostanziata nella definizione della fattispecie concreta in relazione alla quale il parere è richiesto (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 104/E del 15 dicembre 2015 e circolare n. 32/E del 14 giugno 2010).

La mancata risposta entro il termine “equivale alla condivisione da parte dell’Amministrazione della soluzione prospettata dal contribuente” (c.d. silenzio assenso).

Naturalmente, l’interpello antiabuso, così come le altre forme di interpello, non ha una natura vincolante in caso di risposta negativa: pertanto non è pregiudicata la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione delle valide ragioni extrafiscali dell’operazione posta in essere anche nelle successive fasi dell’accertamento amministrativo e del contenzioso.