

ACCERTAMENTO

Accertamento da abuso di diritto

di EVOLUTION

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

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Accertamento", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza una delle tipologie di accertamento prevista dall'ordinamento tributario.

L'accertamento da abuso di diritto si sostanzia nel momento in cui, dall'analisi di un'operazione (o di un insieme di operazioni collegate), emerge l'**assenza di una motivazione economica, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e l'essenzialità di tale vantaggio nella causa dell'operazione** (o delle operazioni). In questo caso l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad elevare una contestazione di condotta abusiva nei confronti del contribuente e a procedere al disconoscimento i vantaggi fiscali dallo stesso indebitamente goduti, "*determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e [tenendo] conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*" (articolo 10-bis, comma 1 secondo periodo).

Per far sì che si realizzi l'abuso di diritto è necessario che siano presenti **tre presupposti** :

1. **l'assenza di sostanza economica** delle operazioni poste in essere, di cui 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*”.
2. la realizzazione di un **vantaggio fiscale indebito**, dove con la locuzione «*vantaggi fiscali indebiti*» il legislatore ha inteso, invece, fare riferimento ai “*benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi*

dell'ordinamento tributario”.

3. la circostanza che detto vantaggio sia **l'effetto essenziale dell'operazione**, dove l'essenzialità del risparmio di imposta è desumibile dalle disposizioni di cui al comma 3 dell'articolo 10 *bis*, che considerano in ogni caso “*non abusive (...) le operazioni giustificate da valide ragioni extra fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondo a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*”.

Con [risoluzione AdE 93/E/2016](#) (totalmente ripresa nei contenuti nella successiva [risoluzione AdE 101/E/2016](#), confermata anche nelle risoluzioni emanate nel luglio 2017) 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 costitutivi**.

Perché si realizzzi l'abuso del diritto, è necessario che i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica siano «**fondamentali**» rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente.

Per valutare la potenziale abusività di un'operazione, l'Amministrazione finanziaria dovrà preliminarmente verificare **l'esistenza di tutti gli elementi costitutivi la fattispecie** testé enunciati, ovvero (nell'ordine di verifica): la realizzazione di un **indebito vantaggio fiscale**, **la mancanza di sostanza economica** e **l'essenzialità del vantaggio indebito**.

Per verificare se un vantaggio fiscale sia **indebito** si ritiene preventivamente necessario accettare se lo stesso:

- sia stato **determinato dalla compresenza, nell'ordinamento, di almeno due diversi regimi fiscali applicabili rispetto agli effetti della fattispecie oggetto di approfondimento**. Nel caso in cui la stessa vicenda possa essere ritenuta tassabile secondo due diverse opzioni si potrà infatti **astrattamente ipotizzare che quella più vantaggiosa possa configurare un'ipotesi di abuso**;
- sia **conseguenza** della “libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge” (oppure) “*tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*” (comma 4, articolo 10-*bis*). L'operazione non può infatti essere qualificata come abusiva solo perché ha consentito di realizzare un vantaggio fiscale, **se l'opzione per la soluzione fiscalmente meno onerosa sia prevista dalla legge**;
- sia stato realizzato nel “**rispetto formale delle norme fiscali**”, rilevando come fattispecie astrattamente abusiva quella che, pur **rispettando tali norme, sia incoerente con il fondamento giuridico del loro insieme**.

Qualora le verifiche testé indicate producano esito «positivo», sarà necessario proseguire nell'analisi al fine di accettare **l'esistenza degli ulteriori elementi (assenza di sostanza economica ed essenzialità del vantaggio indebito)** caratterizzanti la fattispecie abusiva. Viceversa, qualora il risultato dell'operazione risulti **congruente con la ratio delle norme invocate, o con i principi dell'ordinamento tributario**, il vantaggio dovrà essere confermato in

quanto **lecito risparmio d'imposta** e l'analisi antiabusiva si dovrà intendere terminata.

Per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto, il contribuente può presentare apposita **istanza di interpello**.

Qualora l'Amministrazione finanziaria ritenga di aver individuato una fattispecie di abuso del diritto non può procedere con l'immediata emissione dell'avviso di accertamento, ma deve **preventivamente inviare** (a pena di nullità e con le modalità e i termini stabiliti per l'accertamento) **al contribuente una motivata richiesta di chiarimenti**, indicando le **ragioni per le quali ritenga configurarsi l'ipotesi di abuso del diritto**.

Il contribuente entro **sessanta giorni dalla notifica della richiesta**, ovvero **entro il maggior termine eventualmente assegnato dall'ufficio**, può fornire i chiarimenti richiesti, dimostrando in particolare l'esistenza delle valide ragioni extrafiscali sottese al compimento dell'operazione.



The banner features the Euroconference logo with the word "EVOLUTION" above it. The background is white with a network of grey lines and yellow dots. On the right side, there's a blurred image of a person working at a computer keyboard. Text on the banner includes:
**Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.**
Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.
richiedi la prova gratuita per 15 giorni >