

ACCERTAMENTO

Abuso del diritto e onere della prova

di Marco Bargagli

Le disposizioni in tema di **elusione fiscale** sono attualmente contenute nell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), a mente del quale **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** che, come tali, sono **disapprovati dall'ordinamento giuridico**.

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.

In precedenza, le **disposizioni anti-elusive** erano sancite dall'[articolo 37-bis D.P.R. 600/1973](#), il quale prevedeva che erano inopponibili all'amministrazione finanziaria **gli atti, i fatti e i negozi**, anche collegati tra loro, **privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti**.

Nella sua **formulazione attuale**, affinché si possa parlare di “abuso del diritto”, occorre che si realizzino le seguenti condizioni:

- **mancanza di sostanza economica dell'operazione posta in essere**, che non risulta quindi supportata da **valide ragioni economiche**;
- conseguimento di un **vantaggio fiscale indebito**, che deve costituire **l'essenza dell'operazione**.

Il **rinnovato assetto normativo di riferimento**, come espressamente descritto dal Consiglio nazionale del Notariato nello **Studio n. 151-2015/T**, denominato **“L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile”**:

- delinea l'istituto dell'abuso **non più in funzione di limite all'autonomia negoziale**, ma di **garanzia della libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni** comportanti anche un diverso carico fiscale in attuazione dei **principi dell'affidamento e della prevedibilità**,
- abbandona una nozione pervasiva dell'abuso e individua una **definizione “residuale” dell'istituto pienamente convergente con quella di elusione e divergente da quella di evasione (e in generale da quella di violazione di norma di legge)**,
- rifugge il rischio dell'indeterminatezza nella gestione del potere amministrativo e

introduce una procedura di garanzia per il contribuente per la contestabilità della condotta da parte dell'amministrazione finanziaria, pena la nullità degli atti amministrativi emanati in maniera difforme.

In buona sostanza, per effetto delle modifiche legislative, **non si considerano abusive** 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**.

Di contro, nelle **operazioni prive di sostanza economica** rientrano **i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**.

Sul punto, per **espressa disposizione normativa**, sono **indici di mancanza di sostanza economica** 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**.

Un ulteriore profilo di interesse riguarda la possibilità, concessa a favore del contribuente, di **esercitare pienamente la propria iniziativa economica** scegliendo, tra i **differenti regimi fiscali**, quello meno oneroso, conseguendo così un **legittimo risparmio di imposta**.

Con specifico riferimento al **riparto dell'onere della prova** e ai correlati **profili procedurali**, giova ricordare che **l'onere di dimostrare la sussistenza dell'abuso** è di norma **posto a carico dell'Amministrazione finanziaria**, mentre spetta al contribuente dimostrare la sussistenza di **“valide ragioni extrafiscali non marginali” che giustifichino l'operazione compiuta**.

Quindi, 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.

Di contro, **spetta al contribuente la prova dell'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti, che giustifichino il ricorso a tali strumenti** (cfr. **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza** - volume III - parte V - capitolo 9 **“Abuso del diritto e interposizione”**, pag. 298 e ss.).

Sempre in tema di **onere della prova e abuso del diritto** è recentemente intervenuta la **suprema Corte di cassazione con la [sentenza n. 6836 del 08.03.2019](#)** la quale, respingendo il ricorso dell'Agenzia delle entrate, ha confermato che **grava sull'Amministrazione finanziaria fornire la prova del comportamento elusivo posto in essere da parte del contribuente**.

Gli ermellini, **facendo riferimento al consolidato orientamento espresso in sede di legittimità**, hanno dapprima ricordato che **“in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali”**

ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente”.

Successivamente, hanno ribadito che **“costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale”.**

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)