

ACCERTAMENTO

Abuso del diritto: nuova interpretazione della Cassazione

di Luigi Ferrajoli

L'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) individua i connotati della fattispecie dell'abuso del diritto, specificando che “*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**”.*

Gli **elementi costitutivi** della fattispecie consistono:

1. nell'**assenza di sostanza economica** ossia in “*fatti, atti e contratti, anche fra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*”;
2. nella realizzazione di **vantaggi fiscali indebiti** ossia “*benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*”.

La legge individua una **fattispecie esimente** costituita dalle “*valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di ordine organizzativo o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*”, la cui presenza **esclude la natura abusiva** dell'operazione posta in essere.

La nuova norma contenuta nell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) contiene, quindi, una disciplina specifica oltre che dell'**obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di motivare** in modo rigoroso l'accertamento circa la sussistenza della condotta abusiva, anche dell'**onere processuale della prova**, chiarendo che è **l'Ufficio a dovere dimostrare i presupposti della condotta abusiva** incombando sul **contribuente** – una volta che il Fisco abbia fornito la prova dell'elusione – **dimostrare la sussistenza dell'esimente** delle valide ragioni extrafiscali.

Pertanto, quando l'Amministrazione finanziaria contesta l'elusione fiscale e accerta l'inopponibilità dei vantaggi che il contribuente si è assicurato, essa deve calare la propria pretesa impositiva nella disciplina riguardante il procedimento.

Ciò significa che l'elusione deve essere argomentata in modo chiaro, **spiegando le ragioni per le quali si recupera la differenza tra l'imposta gravante sull'operazione elusa e quella elusiva** e, segnatamente, indicando l'**operazione congrua**, vale a dire **l'operazione che il contribuente non ha realizzato ma che avrebbe dovuto realizzare**.

La Corte di Cassazione ha al riguardo affermato che, ai fini dell'individuazione del comportamento abusivo, l'Amministrazione può assolvere all'onere di spiegare **perché il complesso dell'operazione economica posta in essere dal contribuente si manifesti anomalo o**

irragionevole in una normale logica economica o di mercato, profilando l'esistenza di un **adeguato strumento giuridico, alternativo** a quello scelto dal contribuente, ma comunque **funzionale al raggiungimento dell'obiettivo** economico perseguito, che tuttavia **non avrebbe assicurato il medesimo vantaggio fiscale**.

Secondo la Cassazione, l'onere di dimostrare la mancanza di sostanza economica da parte dell'Ufficio si concretizza nella necessaria prospettazione di una **modalità alternativa e praticabile di realizzazione della medesima operazione economica**, che impone il raffronto tra l'operazione così come è avvenuta e come altrimenti si sarebbe potuta compiere.

Tuttavia, precisa la Corte di Cassazione, non si tratta di sindacare o comprimere i principi costituzionali di libertà d'impresa e di iniziativa economica, imponendo al contribuente una **specifica misura di ristrutturazione**, tra quelle giuridicamente possibili, solo perché essa avrebbe comportato un maggior carico fiscale, ma, piuttosto, di evidenziare l'esistenza di possibili modalità alternative di realizzazione della medesima operazione economica, presupposto logico necessario della verifica della ragionevolezza, secondo logiche economiche e di mercato, delle forme con le quali l'operazione stessa è stata concretamente eseguita.

Con la [sentenza n. 31772/2019](#) la Suprema Corte ha recentemente specificato quali debbono essere i **contenuti della motivazione e della prova dell'atto impositivo**, chiarendo che l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di **provare il disegno elusivo** inteso come spiegazione del fenomeno elusivo oltre che dimostrazione dei fatti sui quali tale fenomeno è fondato.

Lo schema differenziale di tassazione del fenomeno elusivo (differenza fra imposta gravante su operazione elusa e quella gravante su operazione elusiva) si traduce, ai fini della prova, nell'onere dell'Ufficio di **spiegare al contribuente il fenomeno elusivo attraverso l'individuazione dell'operazione alternativa, più lineare rispetto a quella concretamente effettuata**, che il contribuente avrebbe dovuto effettuare per **evitare la contestazione del comportamento abusivo**.

Seminario di mezza giornata

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEI CONFRONTI DELLE PMI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)