

## ACCERTAMENTO

---

### ***L'abuso del diritto tra norma, prassi e giurisprudenza – II° parte***

di **Andrea Ramoni, Luigi A. M. Rossi**



**DIGITAL** Master di specializzazione  
**ACCERTAMENTO TRIBUTARIO: SELEZIONE,  
ACCERTAMENTO E DIFESA DEL CONTRIBUENTE**  
Scopri di più >

Nella [prima parte del presente contributo](#) abbiamo visto come il **comma 2, lett. a)**, dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) individui nella **sostanza economica un requisito essenziale per evitare che si ricada in operazioni abusive** (pur in presenza degli altri due presupposti).

È allora utile osservare come la **circolare 1/2018** della Guardia di Finanza descriva, in negativo, alcune circostanze di fatto, al ricorrere delle quali si delineerebbe un'ipotesi di **abuso del diritto**:

1. operazioni cosiddette “**circolari**”, ovvero attuate secondo uno schema che **non determina**, oltre al risparmio fiscale, **modificazioni sostanziali, sul piano giuridico ed economico**, rispetto alla situazione iniziale;
2. operazioni cosiddette “**lineari**”, ovvero attuate con una sequenza di negozi giuridici che, pur modificando gli assetti economici, sono caratterizzate da una “**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***”.

Tra gli altri elementi sintomatici di assenza di sostanza economica, la Guardia di Finanza ritiene anche si debba aver cura di verificare i valori ai quali determinati **negozi giuridici vengono conclusi**: in caso di **significativa discrepanza con quelli di mercato**, si ricadrebbe in ipotesi di abuso (si ricorda, sempre in presenza degli altri due presupposti richiesti dalla normativa).

Analoga sorte viene riservata alle **operazioni anomale**, ovvero alle “*costruzioni ingiustificabili in una logica di normalità imprenditoriale, in quanto non apportano null'altro, se non il risparmio fiscale*” (cfr. Vol. III, pag.294).

Con riferimento alla **assenza di sostanza economica**, l'esempio che si ritrova nella circolare

1/2018 (Vol. III, p. 294) è quello di un **soggetto economico** che effettua un **apporto di denaro in una holding intermedia** di nuova costituzione, che utilizza tali disponibilità per l'acquisto dallo stesso socio della partecipazione in un'altra società: *“la sequenza negoziale attuata potrebbe essere ritenuta priva di sostanza economica in quanto orientata a soddisfare un obiettivo raggiungibile in modo diretto attraverso il conferimento in natura, da parte del socio, di una partecipazione in una holding di nuova costituzione”*.

Quanto alle **valide ragioni extrafiscali (non marginali)**, secondo quanto previsto dell'[articolo 10-bis, comma 3, L. 212/2000](#), la **circolare 1/2018** rimanda alla lettura della **relazione illustrativa al D.Lgs. 128/2015**, a seguito del quale l'abuso del diritto ha trovato collocazione nello **Statuto dei diritti del contribuente**.

Vengono dunque considerate tali, **le ragioni senza le “quali l'operazione non sarebbe stata portata a compimento dall'impresa o dal professionista”**. In altre parole, deve sussistere un **impatto gestionale ed organizzativo non trascurabile**.

Sotto tale profilo, la Guardia di Finanza pone l'enfasi sui principi espressi dalla Corte di Cassazione in materia di riorganizzazione aziendale (**sentenza n. 438/2015, ordinanza n. 9610/2017**), richiamando la fattispecie (ritenuta integrante un'ipotesi abusiva) in cui il contribuente aveva *“costituito una società [immobiliare] al fine di costruire e rivendere immobili, ma, essendo - a suo dire - rimasti gli appartamenti costruiti invenduti, egli li abbia poi acquistati in proprio, con successiva chiusura della società”*.

In ogni caso, la novella contenuta nel comma 9 dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) comporta che l'onere della prova sia equamente ripartito tra Amministrazione finanziaria e contribuente: nel contraddittorio preventivo, **“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”**.

A norma del **comma 6**, infatti, *“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”*.

Si tratta, dunque, di una **fase endoprocedimentale che riveste carattere di obbligatorietà**, che il Legislatore del 2015 ha inteso prevedere *ad hoc*, in difetto della quale l'atto emanato deve considerarsi nullo. Atto che deve in ogni caso essere **“apposito”**, ovvero **riguardare esclusivamente la contestazione dell'ipotesi considerata abusiva**, posto che l'ulteriore attività accertativa è comunque fatta salva dalla norma.

È bene precisare che **occorre guardare alla contestazione che viene mossa sotto il profilo sostanziale, a nulla rilevando la qualificazione giuridica formalmente posta in calce all'avviso di accertamento**.

Pertanto, quandanche il contribuente fosse destinatario di un **accertamento parziale** emesso ex [articolo 41-bis D.P.R. 600/1973](#) (attitudine, pare, oramai prevalente da parte dell'Amministrazione finanziaria), qualsiasi rilievo - anche implicito, sulla natura indebita del vantaggio fiscale conseguito, ovvero sulla abusività della condotta contestata - comporta l'attivazione, a pena di nullità, della **procedura istruttoria di cui all'[articolo 10-bis L. 212/2000](#)** (cfr. CTP Genova, sentenza n. 746/6/2017).

**La richiesta di chiarimenti, che la norma prevede, deve essere circostanziata** ed avere ad oggetto la natura considerata elusiva dall'Ufficio: l'invio di **inviti a comparire o questionari**, che abbiano ad oggetto richieste più ampie o generiche, non dovrebbero potersi considerare rispettosi del precetto. Si consideri, inoltre, che tra la consegna dei documenti e l'emissione dell'eventuale avviso di accertamento deve decorrere un **termine di almeno 60 giorni**.

In chiusura, sia consentita una **riflessione**.

Concetto di tutt'altra natura è quello che richiama fenomeni di **evasione fiscale**, tipizzata dalla violazione di precetti normativi, in ambito tributario, e realizzata attraverso atti e comportamenti nascosti o simulati; circostanza diametralmente opposta alle ipotesi di abuso del diritto, con le quali si assiste al loro **mero aggiramento per il tramite di comportamenti palesi** (da cui discende un indebito vantaggio fiscale).

**Vi deve dunque essere un atto contrario alla legge**, finalizzato all'occultamento di componenti positivi di reddito ovvero alla deduzione di costi invece non ammessa dalle norme in materia (ad esempio, per **violazione di principi di inerenza e competenza di cui all'[articolo 109 Tuir](#)**, per utilizzo di **operazioni oggettivamente inesistenti di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)**, e così via).

Se da una parte quindi, con l'elusione/abuso del diritto, il contribuente **formalizza una serie di negozi leciti, per raggiungere esclusivamente vantaggi fiscali indebiti, con l'evasione vengono violate invece le norme fiscali**.

La stessa Guardia di Finanza ha precisato che ***“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 fra condotta abusiva e comportamento evasivo”*** (cfr. Vol. III, pag.291).