

ACCERTAMENTO

La proroga dei termini di decadenza per la contestazione dell'abuso del diritto

di Gianfranco Antico

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Il **D.Lgs. 128/2015** ha previsto delle disposizioni in relazione alla disciplina **dell'abuso del diritto o elusione fiscale**. In particolare, l'articolo 1 del citato decreto legislativo ha introdotto nell'ambito della L. 212/2000, l'[articolo 10-bis](#) – rubricato “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*” - unificando i concetti di “*elusione*” e “*abuso del diritto*”, e contestualmente **ha abrogato l'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973**, prevedendo che le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono ora riferite all'articolo 10-bis della citata L. 212/2000. L'abuso del diritto o elusione fiscale segna **l'area di confine fra la libertà di perseguire legittimamente le soluzioni più vantaggiose sul piano fiscale**, come manifestazioni del principio costituzionale della libertà di iniziativa economica e **la violazione espressa di disposizioni di legge**.

In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un **principio generale antielusivo**, il quale preclude al contribuente il conseguimento di **vantaggi fiscali** ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un **risparmio d'imposta**, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Le espressioni “*abuso del diritto*” o “*elusione fiscale*” sono concetti sostanzialmente simili, attraverso i quali si vogliono significare quei **comportamenti del contribuente che**, seppur formalmente rispondenti a una determinata disciplina, **danno luogo a benefici fiscali non previsti** e che, verosimilmente, non sarebbero stati riconosciuti qualora il legislatore li avesse regolamentati in modo espresso, oppure a condotte tese a strumentalizzare le imperfezioni delle norme vigenti.

Nello specifico, in forza di quanto disposto **dai commi da 6 a 9, dell'articolo 10-bis, L. 212/2000**, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, **l'abuso del diritto è accertato con apposito atto**, che va 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.

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.

Di fatto, il legislatore richiede una **motivazione "super rafforzata"**, dal momento che è necessaria una motivazione specifica, integrata dai chiarimenti forniti dal contribuente.

L'Amministrazione finanziaria ha, quindi, l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, mentre il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali. Sul punto, **la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 31772/2019**, affida al giudice di merito non il compito di accertare se l'operazione controversa sia elusiva perché realizzata in un modo piuttosto che in un altro, ma di valutare **se l'operazione concretamente realizzata sia elusiva, perché avrebbe potuto conseguirsi il medesimo risultato in forme diverse**. Cosa che aveva fatto l'Ufficio in sede di accertamento.

In pratica, l'onere di **certificare le modalità di manipolazione e di alterazione degli strumenti giuridici** utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato **sono a carico dell'Amministrazione finanziaria**; la **prova dell'esistenza di valide ragioni extrafiscali** alternative o concorrenti, che giustificano il ricorso a tali strumenti, è invece a **carico del contribuente**.

Come abbiamo visto, la contestazione sull'abuso del diritto è preceduta da una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. La **richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'[articolo 60, D.P.R. 600/1973](#)**, 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**.

Questo significa che **l'annualità 2017**, con dichiarazione presentata nel 2018, che scade il 31 dicembre 2023, può essere **allungata fino a 60 giorni**, qualora ricorrano i presupposti sopra indicati, e sfiorare nel 2024. È comunque **variabile il numero dei giorni di estensione della proroga**, che è pari a sessanta giorni meno i giorni che intercorrono fra il termine per la risposta e il termine per la decadenza dal potere di accertamento.