

DA RISCOVRARE L'OBIETTIVO UNITARIO DELLA PLURALITÀ DEGLI ATTI POSTI IN ESSERE

## L'abuso del diritto si delinea dalla condotta residuale

Residualità della condotta abusiva, onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria e garanzia di contraddittorio per il contribuente. Così il «Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali» contenuto nella circolare n. 1/2018 dalla Guardia di finanza illustra le fattispecie rilevanti e offre nuove linee guida per l'accertamento delle condotte abusive, precisando che lecito risparmio d'imposta, abuso del diritto ed evasione fiscale si muovono su piani normativi diversi, escludendosi reciprocamente.

Il contribuente è libero di scegliere tra diversi regimi opzionali offerti dall'ordinamento, nonché tra operazioni che comportano un carico fiscale differente. Ciò che deve essere escluso è la violazione del principio costituzionale dell'equo riparto dei carichi pubblici attraverso comportamenti negoziali anomali e fraudolenti, ossia il c.d. divieto di «abuso del diritto» oggi contenuto nell'art. 10-bis della legge 212/2000 (Statuto del contribuente).

Si considera abusiva l'operazione priva di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme tributarie, è esclusivamente o prevalentemente sottesa a realizzare un indebito vantaggio fiscale. Tali comportamenti vengono generalmente posti in essere sfruttando le asimmetrie del sistema sia a livello nazionale sia in ambito

internazionale.

Storicamente presente nel nostro ordinamento, il concetto di elusione fiscale contenuto nell'ormai abrogato art. 37-bis del dpr 600/73 in materia di imposte dirette è stato superato per lasciare spazio al più ampio concetto di matrice europea di «abuso del diritto», la cui introduzione ha segnato un momento storico importante nell'evoluzione del sistema fiscale italiano soprattutto nel contrasto alla cd. pianificazione fiscale aggressiva.

L'inserimento del concetto di abuso del diritto nello Statuto del contribuente ha garantito l'applicabilità alla generalità dei tributi erariali e locali (tributi doganali esclusi), richiedendo di considerare l'operazione nel suo insieme come pluralità di contratti collegati dal punto di vista economico, rendendo inopponibili all'Agenzia delle Entrate gli effetti sia civilistici che fiscali degli stessi laddove realizzino un'operazione abusiva.

Ciò che da sempre ha rappresentato un elemento di ostacolo per l'Amministrazione finanziaria è proprio l'accertamento della fattispecie elusiva (rectius abusiva), la quale si colloca a metà strada tra la violazione delle norme tributarie (evasione) e il legittimo risparmio di imposta.

Oggi, l'art. 10-bis dice espressamente che in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo

se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche norme tributarie. In tal caso infatti si tratterebbe di evasione fiscale, ossia di un comportamento illecito, penalmente rilevante.

Il Manuale operativo pubblicato dalla Guardia di finanza specifica, dunque, come l'abuso debba essere configurato in termini di residualità e l'onere probatorio gravi sull'Amministrazione finanziaria; pertanto i verificatori dovranno in prima battuta valutare la sussistenza di eventuali violazioni di obblighi impositivi, per escludere l'ipotesi evasiva; successivamente, esclusa la violazione della normativa fiscale, si dovrà indagare la sostanza economica dell'operazione, per poter valutare la liceità ovvero l'abusività del risparmio d'imposta.

Ai verificatori spetta quindi controllare quale sia l'obiettivo unitario della pluralità di atti posti in essere. In specie, dovrà essere valutato se essi concorrano al perseguimento di uno scopo economico o se invece la costruzione non trovi giustificazione in una normale logica di mercato, ma sia volta prevalentemente ad ottenere un risparmio fiscale «patologico» immediato o meno, ma che, in ogni caso, si ponga in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario nazionale e sovranazionale.

Contemporaneamente dovranno

essere valutate le eventuali ragioni extra-fiscali di tipo organizzativo o gestionale in un'ottica di efficientamento o miglioramento aziendale o dell'attività professionale del contribuente, tali da avere rilievo non marginale nell'operazione. In sostanza, il contribuente deve rilevare la sussistenza di ragioni ulteriori rispetto a quelle fiscali a giustificazione dell'operazione compiuta.

Se all'esito dell'indagine, in via residuale, emerge il carattere abusivo della condotta, la conseguenza non sarà la nullità dei negozi conclusi, bensì l'inefficacia degli stessi sul piano tributario.

Ma quello sino a qui descritto, specifica la Guardia di finanza nel Manuale, pur essendo il procedimento volto all'accertamento della natura abusiva, dovrà essere posto in essere in un'ottica di economicità dell'azione ispettiva attivando sin da subito uno specifico contraddittorio con il contribuente. I verificatori quindi, ritenendo astrattamente configurabile un comportamento abusivo del diritto tributario, formalizzeranno nel medesimo verbale di verifica, la richiesta di chiarimenti circa eventuali ragioni extrafiscali, alternative o concorrenti, dell'operazione, garantendo al contribuente un termine adeguato per poter replicare.

Stefano Loconte  
e Francesca Paulon