

IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

29 settembre 2015 ore 06:00

Nuovo abuso del diritto: la prima prova spetta al Fisco

di **Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM Jean Monnet di Casamassima, Avvocato Daria Pastorizia - Avvocato, Loconte & Partners**

Con la riforma dell'abuso del diritto aumentano le garanzie per il contribuente anche sotto il profilo probatorio. A carico del contribuente è lasciato solo l'onere residuale di provare l'esimente delle ragioni extrafiscali della propria condotta che ne escludano il disegno abusivo; al giudice è sottratto ogni potere di rilevanza d'ufficio della fattispecie di abuso/elusione. La prova è nelle mani del Fisco. Queste sono le modalità, definite dal decreto attuativo della delega fiscale in materia di certezza del diritto, in cui si articola l'onere probatorio, sia in fase di accertamento che di contenzioso, circa la sussistenza della condotta abusiva.

In materia di **abuso del diritto**, il nuovo art. 10-*bis* della legge n. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, disciplina in modo dettagliato le modalità in cui si articola l'**onere probatorio**, sia in fase di **accertamento** che di **contenzioso**, circa la sussistenza della condotta abusiva.

L'art. 10-*bis*, comma 9 attribuisce **all'Agenzia delle Entrate l'onere della prima prova**: dimostrare la sussistenza della condotta abusiva.

L'Amministrazione non potrà però limitarsi a contestare la sostanza economica dell'operazione, ma sarà tenuta nel dettaglio ad individuare in che cosa sia consistito il disegno abusivo perpetrato dal contribuente, così dimostrando le modalità attraverso le quali la finalità della norma sarebbe stata aggirata.

In particolare, all'Ufficio è ora richiesto di spiegare puntualmente le ragioni per le quali intenda recuperare la differenza tra l'imposta gravante sull'operazione elusa e quella gravante sull'operazione elusiva (secondo il cd. "**schema differenziale di tassazione del fenomeno elusivo**").

Non solo.

L'Agenzia dovrà anche segnalare la diversa e più lineare operazione che il contribuente avrebbe dovuto correttamente porre in essere per evitare ogni contestazione.

Un **onere della prova solo "secondario"** viene invece previsto dalla norma **a carico del contribuente**.

Questi, solo nel caso in cui il Fisco abbia fornito la prova dell'elusione, è chiamato a dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali che escluderebbero, ai sensi dell'art. 10-*bis*, comma 3, la configurabilità della presunta condotta abusiva.

La previsione di un onere probatorio residuale a carico del contribuente sembra far sperare nel superamento di quella censurabile prassi adottata da alcune Commissioni tributarie, avvezze a respingere i ricorsi solo in ragione della **scarsa chiarezza delle ragioni economiche** poste alla base delle operazioni contestate ai sensi del previgente art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

Un atteggiamento processuale, questo, reso ancor meno condivisibile nel caso in cui la pronuncia del Collegio non sia neppure preceduta da una **verifica preliminare necessaria**: quella attinente l'adempimento dell'Amministrazione al proprio onere probatorio circa la dimostrazione dell'indebito vantaggio fiscale asseritamente conseguito dal contribuente.

Ebbene, l'attuale auspicio è che la nuova disciplina sull'abuso del diritto "salvi" il contribuente dai

pregiudizio arrecati da questo *modus operandi*: in conformità ai contenuti del nuovo art. 10-*bis*, solo nel caso in cui l'Amministrazione abbia assolto al proprio onere primario di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva contestata, il Collegio potrà richiedere al contribuente la prova delle ragioni extrafiscali che escludano il disegno abusivo.

Un'ulteriore garanzia per il contribuente arriva sempre dall'art. 10-*bis*, comma 9, nella parte in cui prevede che la fattispecie di **abuso/elusione** non possa essere **rilevata d'Ufficio**.

Introdotta dal Legislatore con l'intento di garantire tutte le tutele offerte al contribuente dalla nuova disciplina sull'abuso del diritto, la precisazione contenuta nella norma sembrerebbe idonea ad impedire che in sede processuale i giudici riqualifichino in abusive delle condotte non contestate dall'Agenzia sotto tale profilo, in evidente violazione del vincolo sui fatti rappresentati dalle parti in causa.

L'**irrilevabilità d'ufficio** delle fattispecie abusive "rischia" certamente di scontrarsi con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità che appare invece di segno opposto.

Facendo valere il generale principio del cd. *iura novit curia*, la Suprema Corte, infatti, non ha mancato di sostenere la legittimità del proprio potere di riqualificazione delle fattispecie. In forza del noto brocardo latino, infatti, anche la rilevabilità d'ufficio delle condotte abusive rientrerebbe nelle prerogative primarie del giudice, libero di applicare le norme di diritto che ritenga meglio adattabili al caso di specie; e ciò anche in barba a quanto argomentato dalle parti a sostegno delle proprie pretese.

Cambiano quindi le regole del "gioco" in tema di abuso del diritto e non ci sarà da sorprendersi, quindi, se le previsioni normative contenute nel nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente creeranno non poco scompiglio anche nelle aule di giustizia.

Copyright © - Riproduzione riservata