

# Procedimento amministrativo di accertamento dell'abuso del diritto

**Autore:** Maddalena Autiero

**In:** Diritto civile e commerciale

## Disciplina dell'abuso del diritto in materia tributaria

Il D. LGS 5 agosto 2015, n. 128 introduce l' **articolo 10-bis - Disciplina dell'abuso del diritto o elusione Fiscale** - nella Legge n. 212/2000 (lo Statuto dei diritti del contribuente).

L'elusione, o l'abuso del diritto, sussistono nell'ipotesi in cui il contribuente aggiri le norme tributarie senza violarne nessuna, ottenendo in tal modo un risparmio fiscale ingiusto.

L'abuso del diritto delinea una utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal Legislatore. E' ravvisabile, in sostanza, quando, nel collegamento tra il potere di autonomia conferito al soggetto ed il suo atto di esercizio, risulti alterata la funzione obiettiva dell'atto rispetto al potere che lo prevede. Come conseguenze di tale, eventuale abuso, l'ordinamento pone una regola generale, nel **senso di rifiutare la tutela ai poteri, diritti e interessi**, esercitati in violazione delle corrette regole di esercizio, posti in essere con comportamenti contrari alla buona fede oggettiva. Il criterio della buona fede costituisce quindi strumento, per il giudice, per controllare lo statuto negoziale in funzione di garanzia del giusto equilibrio degli opposti interessi.

## Elementi costitutivi dell'abuso del diritto

Gli elementi costitutivi dell'**abuso del diritto** sono:

1. l'assenza di valide ragioni economiche;
2. la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti
3. aggiramento patologico di norme tributarie.

**Approfondisci: "Abuso del diritto"**

## **Operazioni non abusive**

Non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali. Le ragioni extrafiscali possono essere anche di ordine organizzativo o gestionale purché preordinate al miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

## **Il contraddittorio preventivo nell'abuso del diritto**

L'abuso del diritto deve essere accertato con un apposito atto impositivo, preceduto a pena di nullità da una richiesta di chiarimenti L'Ufficio deve indicare nella richiesta di chiarimenti le proprie motivazioni. Il contribuente può **fornire chiarimenti entro 60 giorni**.

## **Motivazione "rafforzata" dell'atto impositivo**

L'atto impositivo deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione:

- 1) alle ragioni per cui l'operazione è considerata priva di sostanza economica;
- 2) alle norme e ai principi elusi;
- 3) agli indebiti vantaggi fiscali realizzati;
- 4) ai chiarimenti eventualmente forniti dal contribuente.

**Volume consigliato**

## **Ripartizione dell'onere della prova**

L'Agenzia delle Entrate deve provare la sussistenza della condotta elusiva, non rilevabile d'ufficio. Il contribuente deve provare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali.

## Casi pratici :

### **-Contraddittorio con ruolo di strumento deflattivo: Scissione non proporzionale con attribuzione del patrimonio immobiliare a 4 società neo-costituite e unipersonali**

L'Ufficio nella richiesta di chiarimenti riteneva che la scissione fosse stata posta in essere in luogo dell'assegnazione dei beni ai soci, esclusivamente perché neutrale fiscalmente. La società nel corso del contraddittorio endoprocedimentale ha provato che la scissione era finalizzata a superare il conflitto tra i soci e, pertanto, non elusiva (cfr. Risoluzione n. 56 del 2007) Archiviazione della verifica fiscale

### **-Nessun abuso del diritto nel leasing nautico**

Tra i principali elementi di prova adottati alla base del cosiddetto "abuso del diritto" c'erano il maxi canone del 40%-50%, la sua corrispondenza al valore della permuta dell'usato, la durata di 36 mesi e l'importo notevolmente basso del canone di riscatto.

La Commissione regionale esclude un comportamento di abuso del diritto (invece prospettato dall'A.E. muovendo dalla descritta simulazione contrattuale). La CTR ritenne in particolare correttamente applicata la disciplina in materia d'IVA di cui al citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. f) (ratione temporis applicabile) e non conferenti le prospettazioni dell'A.E. circa gli asseriti elementi di anomalia dei contratti di leasing finanziario che, a detta dell'A.E. avrebbero dovuto far propendere per una simulazione contrattuale volta al mero ottenimento dei vantaggi fiscali di cui innanzi.

Il Giudice di secondo grado, dopo aver qualificato il contratto quale leasing finanziario e, quindi, non alla stregua di compravendita (ancorché in forza di negozio simulato), anche in ragione della normativa Eurounitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia, ha escluso una condotta di "abuso del diritto". La sentenza sotto tale profilo ha valorizzando in capo al contribuente l'interesse economico proprio del concedente leasing finanziari, quale effettivamente era la società contribuente, e quindi l'assenza del mero scopo di ottenere un risparmio fiscale.

La Cassazione ha confermato le sentenze di primo e secondo grado delle Commissioni tributarie, che avevano visto l'Agenzia delle Entrate soccombente, con le quali è stato stabilito che il versamento di un maxicanone pari al 50% del prezzo dell'imbarcazione è "funzionale all'opportunità di limitare il rischio finanziario in capo alla società di leasing" e il basso prezzo del riscatto finale è stato ritenuto coerente con il fatto che i canoni pagati dall'utilizzatore fossero effettivamente tali da coprire quasi interamente il costo finanziario dell'operazione e "non fosse nella specie interpretabile quale indizio di una carenza della funzione finanziaria del contratto" (Cass. Civile, anno 2019, Sez. 5, sentenza n. 9591 del 5 Aprile 2019).

Per quanto riguarda la contestazione dell'Agenzia delle Entrate secondo della correttezza dell'applicazione dell'IVA forfettaria anche ai **canoni di pre-locazione**, la Corte ha sentenziato come derivi "dalla necessità di consentire che l'imbarcazione fosse realizzata dal fornitore secondo le specifiche

esigenze dell'utilizzatore" (Cass. Civile, anno 2019, Sez. 5, sentenza n. 9590).

Il Giudice di secondo grado, infine, dopo aver qualificato il contratto quale leasing finanziario e, quindi, non alla stregua di compravendita (ancorchè in forza di negozio simulato), anche in ragione della normativa Eurounitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia, ha escluso una condotta di "abuso del diritto". La sentenza sotto tale profilo ha valorizzando in capo al contribuente l'interesse economico proprio del concedente leasing finanziari, quale effettivamente era la società contribuente, e quindi l'assenza del mero scopo di ottenere un risparmio fiscale.

<https://www.diritto.it/procedimento-amministrativo-di-accertamento-dellabuso-del-diritto/>