

## **ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE: GLI ULTIMI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI**



Roma – Palazzo Corte di Cassazione

La Corte Suprema di Cassazione, nella recente sentenza n. 6836 del 8 marzo 2019, si è nuovamente pronunciata in tema di elusione fiscale, precisando che incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare l'aggiramento delle norme tributarie, da parte del contribuente, al solo fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale.

Si tratta, come noto, della fattispecie dell'**abuso del diritto** o, per l'appunto, **elusione fiscale**. Tale istituto di derivazione comunitaria, disciplinato dall'art. 10 bis della L. n. 212/2000- Statuto del Contribuente, era stato introdotto nel nostro ordinamento, nella sua nuova versione, dal D. Lgs. n. 128/2015.

La condotta abusiva si concretizza, nello specifico, nel compimento di *“operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*.

In altre parole, il Legislatore intende censurare l'intento elusivo che emerge dal mancato ricorso ai tipici schemi di relazione negoziale; ove il comportamento assunto dal contribuente si riveli finalizzato, unicamente, al conseguimento di un risultato fiscale vantaggioso ma indebito.

Il vantaggio in parola si rivelerà tale se maturato all'esito del compimento di un'operazione sprovvista di

un'effettiva ragione economica, attuata al solo scopo di beneficiare, per l'appunto, del vantaggio medesimo. L'antecedente normativo dell'istituto dell'abuso del diritto / elusione fiscale può essere rintracciato nell'abrogato art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 il quale, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, stabiliva in passato la facoltà, per l'Ufficio, di disconoscere atti negoziali e/o patrimoniali realizzati in assenza di valide ragioni economiche. L'istituto in questione, come accennato, vanta un' "origine eurounitaria".

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in più occasioni, aveva infatti posto l'attenzione sull'osservanza del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, giungendo a censurare operazioni finalizzate all'ottenimento di risultati contrari alle finalità perseguite dalle disposizioni fiscali.

L'intenzione era quella di impedire che una rigida applicazione della normativa eurounitaria potesse paradossalmente tutelare un uso "distorto" degli strumenti giuridici, in quanto artificiosamente preordinato ad ottenere un vantaggio fiscale (altrimenti non perseguibile).

Il dato normativo, nell'odierna formulazione, impone all'Ufficio di fornire un adeguato supporto probatorio all'accusa di elusione che venga eventualmente rivolta in danno del contribuente. Il comma 9 del sopra citato articolo 10 bis, infatti, attribuisce all'Amministrazione Finanziaria il dovere di dimostrare la *“sussistenza della condotta abusiva”*, la quale non può prescindere da una concreta allegazione dei motivi e delle circostanze fattuali da cui desumere uno sviamento rispetto alle finalità perseguite dalla norma.

Per usare le parole del Legislatore, *“l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio”*, in relazione alle operazioni prive di sostanza economica ed ai vantaggi fiscali indebiti.

Il contribuente, dal canto suo, *“ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extra fiscali”*.

Queste ultime devono risultare di importanza non marginale; in grado di giustificare le operazioni esaminate (anche sotto un profilo organizzativo o gestionale), e rispondere a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

L'Amministrazione finanziaria, pur in presenza di un formale adeguamento ad una specifica disposizione legislativa, ha l'obbligo di provare che la presunta

“manipolazione” degli schemi giuridici presa in esame era stata esclusivamente finalizzata, al tempo del suo compimento, ad un risparmio di imposta; dimostrando l'impossibilità di ravvisare ulteriori ragioni economiche a sostegno dell'operazione posta in essere dal contribuente. Tale onere probatorio risulta ancor più rigoroso nelle ipotesi in cui l'Ufficio è chiamato a valutare scelte imprenditoriali, non sempre suscettibili di un “sindacato” di opportunità da parte di un soggetto terzo.

In sede di accertamento tributario, il Fisco deve infatti omettere di valutare l'adeguatezza, nel merito, delle operazioni societarie poste in essere; ciò alla luce del necessario rispetto del dettato dell'articolo 41 della Costituzione della Repubblica Italiana.

È, pertanto, necessario che l'avviso di accertamento fornisca idonea prova circa la mancata correlazione fra la condotta posta in essere dal contribuente e le logiche di mercato; offrendo evidenza del fatto che l'unico e precipuo obiettivo perseguito a suo tempo dal contribuente accertato era un risparmio di imposta altrimenti non realizzabile.

A tal fine, dunque, non è sufficiente per l'Amministrazione finanziaria limitarsi ad addurre astrattamente che l'operazione economica era stata eseguita dall'imprenditore per accedere ad un determinato beneficio fiscale.

Per l'Agenzia delle Entrate, piuttosto, è necessario provare che tale condotta era stata animata unicamente da un intento elusivo, che prescindeva dalla realizzazione della causa concreta dell'atto e/o negozio posto in essere dall'imprenditore medesimo. Non integra, infatti, abuso del diritto l'operazione economica con la quale l'imprenditore consegue, nei fatti, **anche** un risparmio di imposta (configurandosi quest'ultimo come una finalità accessoria ed ulteriore della condotta del contribuente).

Sul punto, la Corte di Cassazione aveva già preso posizione con l'ordinanza n. 31613 del 6 dicembre 2018; delimitando rigorosamente l'onere probatorio in capo al Fisco ed affermando che quest'ultimo *“non può indicare come prova diverse condotte ipotizzabili da parte del contribuente, così da ostacolare la libertà di scelte imprenditoriali, costituzionalmente garantite”*. Emerge, dunque, nella rielaborazione giurisprudenziale dell'istituto dell'abuso del diritto, un favore per il soggetto contribuente, soprattutto nelle ipotesi in cui esso rivesta una qualifica imprenditoriale. L'esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria dei propri poteri di accertamento è, in tal senso, assoggettato a vincoli;

in virtù del cui rispetto occorre ch'essa alleggi elementi concreti, alla luce dei quali valutare lo scopo della operazione posta in essere dal soggetto contribuente.

Da ultimo, tale orientamento ha trovato completa espressione nella sentenza in commento, per il tramite della quale la Corte Suprema di Cassazione ha statuito che *“la prova del disegno elusivo, nonché delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato ed utilizzati solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sulla Amministrazione finanziaria”*.



È evidente, dunque, che i Giudici saranno chiamati a condurre un sindacato sempre più attento in riferimento alla motivazione degli atti impositivi; essendo preclusa al Fisco la possibilità di effettuare un accertamento sommario circa le finalità elusive perseguite dal contribuente.

Alla luce delle ultime pronunce, l'Amministrazione finanziaria si trova infatti a dover far i conti con un onere probatorio rigoroso gravante in capo ad essa; risultando “costretta” a fondare la propria pretesa tributaria non sulla base di una presunta deviazione dell'operazione rispetto al disegno legale, quanto piuttosto sulla concreta dimostrazione che il risparmio di imposta costituisce l'esclusivo obiettivo perseguito dalla condotta concretamente posta in essere dal contribuente.

**Avv. Davide Torcello**



**NEWSLETTER** per i Soci  
Confindustria Chieti Pescara  
a cura dello **Studio Legale**  
**Tributario Torcello**  
[www.studiotorcello.it](http://www.studiotorcello.it)