



Dipartimento di Giurisprudenza Economia e Scienze umane

Corso di

Diritto tributario

Prof. Giuseppe Pizzonia

ABUSO DEL DIRITTO

Università *Mediterranea*
Corso di laurea L-33 - Scienze Economiche
a.a. 2022-2023

Elusione vs. Abuso del diritto fiscale

Concetti rilevanti:

- *abuso* e risparmio legittimo di imposta;
- *abuso* ed evasione;
- *abuso* e simulazione;
- *abuso* e interposizione;
- *abuso* e illegittimità civilistica (nullità, annullabilità del contratto);
- *abuso* e interpretazione/riqualificazione del contratto (abuso delle forme contrattuali; il negozio indiretto)



La nozione di abuso del diritto fiscale

- Art. 10 bis, L. n. 212/2000:

“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”



L'abuso come nozione *residuale*

Si distingue dall'evasione, perché l'abuso può essere configurato solo se i vantaggi non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie

L'abuso può essere invocato solo se l'operazione non sia riconducibile alle ipotesi di evasione, simulazione e frode

Di conseguenza, le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie



L'abuso come nozione *residuale* - segue

Si distingue dal c.d. *risparmio lecito d'imposta*

“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”

Esempi: scelta tra diversi tipi di società; tra cedere aziende o cedere partecipazioni; tra sistemi di finanziamento basati su capitale proprio o di debito



Abuso e simulazione

Abuso e simulazione sono concetti diversi

Nel caso di *abuso*, vi è coincidenza tra ciò che le parti dichiarano di volere e ciò che realmente vogliono. Le parti dichiarano di volere determinati effetti giuridici per conseguire un certo risultato economico e tale volontà non è simulata ma effettiva

Nel caso di simulazione, c'è divergenza tra ciò che le parti dichiarano di volere (volontà negoziale) e ciò che realmente vogliono (volontà dissimulata)



Interposizione fittizia

L'interposizione fittizia è una forma di simulazione relativa – diversa quindi dall'*abuso* – attuata mediante l'inserimento nel rapporto giuridico di uno o più soggetti estranei che fungono da schermo per celare le parti effettive, determinando un contesto fittizio di persone

Appare come contraente un soggetto (interposto) che è persona diversa dal reale contraente (interponente)

L'interposto agisce con lo scopo esclusivo di dissimulare (nascondere) l'effettivo contraente (interponente), nella cui sfera personale, di fatto, si produrranno gli effetti del negozio. E' un *prestanome*, titolare apparente di un reddito



Interposizione fittizia - segue

La reazione fiscale consiste nell'attribuire il reddito all'effettivo titolare:

- *“In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise concordanti che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona” (Art. 37 co. 3 Dpr 600/1973)*



Abuso e patologia contrattuale

L'*Abuso* presuppone contratti civilisticamente *validi*, ma usati per ottenere risultati diversi da quelli loro propri e indebiti

Se invece un contratto è nullo (o comunque privo di efficacia), non si verifica l'effetto giuridico che può dare luogo al presupposto d'imposta



Caratteristiche dell'*abuso*

- rispetto solo apparente delle norme (ma sostanziale *aggiramento* o uso distorto delle stesse), manipolazione e alterazione di strumenti giuridici
- assenza di sostanza economica (operazioni inidonee a produrre effetti significativi diversi dal vantaggio fiscale, in quanto artificiali, o *non genuine*). Operazioni contrarie alle normali logiche di mercato
- vantaggio fiscale indebito (in contrasto, cioè, con le finalità delle norme fiscali ed i principi dell'ordinamento)
- essenzialità del vantaggio fiscale indebito (i vantaggi devono essere fondamentali rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente)

Il fondamento si trova nel principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e nel diritto europeo



Eccezioni

Presunzione assoluta di non abusività:

non sono abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente



Esempi di condotte *abusive*

- Operazione *circolare* (es. viene conferito un ramo d'azienda in una nuova società, che viene poi incorporata dalla conferente). Alla fine si ritorna al punto di partenza, ma si fruisce di benefici connessi al conferimento in una nuova società
- Compravendita di beni immobili in luogo di successione: negozio a gradini (donazione di titoli di stato dal padre ai figli ed acquisto da parte dei figli del patrimonio immobiliare utilizzando per il pagamento i titoli di stato ricevuti in donazione)
- *Bare fiscali*: incorporazione di società non operative ma aventi forti perdite fiscali da parte di società in utile



Reazioni all'*abuso*

La reazione dell'ordinamento alle pratiche abusive può essere di due tipi:

- previsione di norme antiabuso specifiche (es. divieto di riporto in avanti delle perdite; indeducibilità di certi costi; presunzioni);
- previsione di una **norma generale antiabuso**, valida per tutti i tributi, che sancisce **l'inopponibilità** nei confronti dell'amministrazione fiscale delle operazioni *abusive*. Il negozio è efficace, ma i vantaggi fiscali vengono disconosciuti, con applicazione della norma *aggirata*



Aspetti procedurali

Le regole in materia di accertamento sono più rigorose se si vuole contestare l'abuso del diritto:

L'onere della prova dell'abuso è a carico della Agenzia delle entrate mentre il contribuente deve provare le valide ragioni economiche

L'abuso del diritto è accertato con un apposito atto che deve essere preceduto, a pena di nullità, da un contraddittorio preventivo per ottenere chiarimenti dal contribuente; questi ultimi devono essere forniti entro 60 giorni

L'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, ai principi elusi, ai vantaggi indebiti realizzati, tenendo conto dei chiarimenti forniti dal contribuente

L'abuso non è rilevabile d'ufficio in giudizio



Aspetti sanzionatori

Le condotte abusive sono passibili di sanzioni amministrative, in funzione delle maggiori imposte che risultano dovute

Non sono invece soggette a sanzioni penali, per difetto del principio di tassatività delle fattispecie punibili.