



Corso di lezioni di
Diritto tributario

ABUSO DEL DIRITTO

Università *Mediterranea*
Corso di laurea in Scienze Economiche
a.a. 2016-2017

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* delle stesse), manipolazione e alterazione di strumenti giuridici
- assenza di sostanza economica (operazioni inidonee a produrre effetti significativi diversi dal vantaggio fiscale, in quanto artificiose, 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)

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*

- Uso distorto del *leasing* per accelerare l'ammortamento dei beni strumentali
- 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 dell'accertamento sono più rigorose se si vuole contestare l'abuso del diritto.

L'onere della prova è a carico della Agenzia delle entrate. Il contribuente deve provare le valide ragioni economiche

Occorre attivare a pena di nullità un contraddittorio preventivo per ottenere chiarimenti dal contribuente, entro 6° giorni.

L'avviso di accertamento deve essere a pena di nullità specificamente motivato 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