L’atto di indirizzo del 27 febbraio 2025 sull’abuso del diritto e la «partecipazione» del contribuente quale condizione di legittimità del procedimento ex art. 10-bis nello Statuto

Con l’**atto di indirizzo prot. n. 7 del 27 febbraio 2025, il Vice Ministro dell’economia e delle finanze**, ai sensi del nuovo art. 10-*septies*, comma 3, dello Statuto del contribuente, interviene sull’interpretazione dell’art. 10-*bis*, chiarendo presupposti, limiti e metodo applicativo dell’abuso del diritto.

L’atto di indirizzo rientra fra quelli “interpretativi ed applicativi” di cui all’art. 4, comma 1, lett. *a)*, d.lgs. 165/2001, cui le future circolari dell’Amministrazione finanziaria dovranno attenersi.

Ne discende che:

- l’atto vincola gli Uffici sul piano interno;
- costituisce parametro di legittimità della prassi amministrativa;
- diventa, in concreto, uno strumento difensivo spendibile in giudizio per contribuente e difensori, come indice qualificato dell’interpretazione “*ufficiale*” dell’art. 10-*bis*.

A distanza di dieci anni dall'introduzione della disciplina generale dell'abuso del diritto nel corpo dello Statuto, per effetto del **D.Lgs. 128/2015**, il *Mef* prende atto delle criticità applicative emerse nella prassi e nella giurisprudenza e mira a riequilibrare il rapporto tra clausola antiabuso e libertà di pianificazione fiscale.

Dall'art. 37-*bis* all'art. 10-*bis*: superamento dell'"abuso immanente"

L'atto di indirizzo richiama il passaggio dal vecchio art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 – norma casistica e limitata alle imposte sui redditi – alla clausola generale dell'art. 10-*bis*, applicabile a tutti i tributi, diretti e indiretti, armonizzati e non.

La **Relazione illustrativa al D.Lgs. 128/2015,** richiamata espressamente nel documento, sottolinea che la collocazione dell'art. 10-*bis* nello Statuto conferisce alla disciplina "a la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, come è stato più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello statuto".

Ciò risponde anche all'esigenza – ben descritta in quella stessa **relazione** – di superare la stagione del "principio antiabuso immanente", costruito giurisprudenzialmente, con esiti di forte incertezza per operatori e Amministrazione.

L'atto di indirizzo si muove in linea di continuità con quella scelta legislativa:

- tipizza i presupposti dell’abuso;
- ribadisce la residualità della clausola antiabuso rispetto a evasione, simulazione e frode;
- richiama la necessità di un’analisi oggettiva delle operazioni, lontana dalla ricerca di presunti “motivi soggettivi” del contribuente.

I tre presupposti dell’abuso del diritto: il percorso logico imposto agli Uffici

Il cuore dell’atto è la ricostruzione, *passo per passo*, della fattispecie dell’abuso del diritto *ex* art. 10-*bis*, comma 1:

«*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***».

Ne discendono tre requisiti coessenziali, che l’Ufficio deve dimostrare congiuntamente:

1. **Vantaggio fiscale “indebito”;**
2. **Assenza di “sostanza economica” dell’operazione o della sequenza di operazioni;**
3. **Essenzialità del vantaggio fiscale indebito.**

L’atto insiste su un ordine logico preciso:

Prima tappa: il vantaggio fiscale indebito

L’analisi antiabuso deve dare “priorità alla ricerca del vantaggio fiscale indebito”, perché è questo il vero discrimine tra abuso del diritto e legittimo risparmio d’imposta. Se il vantaggio risulta conforme alla *ratio* delle norme applicate e ai principi dell’ordinamento tributario, l’indagine antiabuso si arresta: l’abuso non è configurabile *ab origine*.

L’atto chiarisce anche la nozione ampia di “vantaggio fiscale”: non solo riduzioni di imposta o rimborsi (come nel vecchio art. 37-*bis*), ma anche “crediti d’imposta, le maggiori perdite fiscalmente rilevanti, l’applicazione di regimi d’imposizione sostitutiva, le deduzioni o detrazioni d’imposta”

Nei casi complessi, il vantaggio indebito va valutato in relazione al risultato complessivo della sequenza negoziale, non dei singoli atti isolati.

In questa prospettiva, possono assumere rilievo principi come:

- continuità dei valori fiscalmente riconosciuti;
- divieto di doppia deduzione;
- divieto di salti d’imposta non voluti dal legislatore.

Seconda tappa: l’assenza di sostanza economica

Il comma 2, lett. *a),* definisce «*prive di sostanza*

economica» le operazioni inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, e individua come indici:

- la non coerenza tra qualificazione delle singole operazioni e fondamento giuridico del loro insieme;
- la non conformità dell'uso degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

L'atto interpreta tali indici alla luce della giurisprudenza unionale e della **Raccomandazione 2012/772/UE**: è abusiva la costruzione di puro artificio, priva di effettiva funzione economico-giuridica, che spesso si concreta in:

- operazioni circolari, che riportano il soggetto al medesimo assetto patrimoniale;
- uso "distorto" di strumenti giuridici, non fisiologico rispetto allo scopo tipico.

Il giudizio è oggettivo: occorre guardare agli esiti effettivi dell'operazione e non all'intento psicologico del contribuente, difficile da accertare e fonte di incertezza.

Terza tappa: l'essenzialità del vantaggio fiscale

L'atto sottolinea la relazione "speculare" fra assenza di sostanza economica ed essenzialità: "il vantaggio fiscale indebito può dirsi essenziale – dunque non necessariamente esclusivo, ma comunque più che prevalente – proprio quando, a ben guardare, l'operazione risulta priva di sostanza economica, in quanto inidonea a produrre significativi effetti extrafiscali.".

Su questo piano si innesta il riferimento alle valide ragioni extrafiscali non marginali di cui al comma 3 dell'art. 10-*bis*: non sono abusive le operazioni giustificate da ragioni extrafiscali, anche organizzative o gestionali, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale.

La **Relazione illustrativa al D.Lgs. 128/2015** – e l'atto la richiama espressamente – chiarisce che la "non marginalità" ricorre solo quando l'operazione non sarebbe stata posta in essere in assenza di tali ragioni.

In particolare, l'atto ricorda quanto sottolineato dalla **relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo n. 128 del 2015**, laddove si afferma che "per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorra guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindaca l'abusività. In questo senso, le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. Occorre, appunto, dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni".

Onere della prova e ruolo del contribuente

Un profilo di immediato impatto processuale è la ripartizione dell'onere probatorio.

All'Amministrazione spetta dimostrare:

- la natura indebita del vantaggio fiscale;
- l’assenza di sostanza economica, sulla base degli indici normativi o della circolarità delle operazioni.

Al contribuente compete:

- descrivere, in sede di interpello o nella risposta ai chiarimenti;
- oppure provare in giudizio, l’esistenza di valide ragioni extrafiscali non marginali.

Sul piano difensivo, questo consente di:

- eccepire l’insufficienza dell’accertamento laddove la motivazione si limiti a richiamare generici “schemi artificiosi” o a valorizzare soltanto la convenienza fiscale dell’operazione;
- valorizzare d’altra parte, sin dalla fase precontenziosa, la documentazione delle ragioni economiche e organizzative delle scelte negoziali.

Clausola residuale: niente abuso dove c’è evasione, simulazione o frode

L’atto di indirizzo ribadisce con forza l’assoluta residualità della clausola antiabuso:

- l’abuso è configurabile “solo quando la fattispecie non abbia comportato evasione” (violazione di specifiche disposizioni tributarie);
- il comma 12 dell’art. 10-*bis* prevede espressamente che l’abuso può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possano essere disconosciuti contestando

la violazione di specifiche norme.

Ne sono quindi esclusi:

- tutte le ipotesi di aperta violazione di legge (evasione);
- le fattispecie di simulazione (manipolazione della realtà, soggettiva od oggettiva);
- le frodi con occultamento del presupposto tramite artifizi e raggiri.

L'abuso, per contro, si concretizza nell'uso distorto di strumenti giuridici reali, tradendone la naturale funzione, ma nel pieno rispetto formale delle norme.

Per il contenzioso, questo implica un primo filtro logico: se la pretesa è fondata su violazioni puntuali (omessa fatturazione, inesistenza soggettiva, fatture per operazioni inesistenti, ecc.), l'art. 10-*bis* non è il paradigma corretto, e l'invocazione dell'abuso può essere contestata come uso improprio della clausola residuale.

Libertà di pianificazione fiscale "protetta" e allineamento con la giurisprudenza

L'atto di indirizzo fa leva sul comma 4 dell'art. 10-*bis*, secondo cui resta ferma la libertà del contribuente di scegliere tra regimi opzionali diversi e tra operazioni con diverso carico fiscale.

Il documento chiarisce che il risparmio d'imposta è sempre legittimo quando deriva:

- dall’opzione per un regime fiscale previsto dall’ordinamento ma meno oneroso;
- dalla scelta tra operazioni entrambe legittime ma con differente carico fiscale;
- non è sufficiente, per configurare l’abuso, che l’operazione prescelta sia quella meno onerosa.

Alla luce dell’atto di indirizzo:

- la libertà di pianificazione fiscale è un punto di partenza vincolante anche per gli Uffici;
- il giudice tributario è chiamato a un controllo più rigoroso sulla dimostrazione dell’indebito, non potendo “punire” la sola scelta del regime più favorevole.

Profili procedimentali, art. 10-*bis* e art. 7-*bis*: l’angolo visuale del contenzioso

L’atto di indirizzo si concentra soprattutto sugli aspetti sostanziali, ma va letto in combinazione con la disciplina procedimentale dei commi 6-9 dell’art. 10-*bis*, come ricostruita nella **Relazione illustrativa al D.Lgs. 128/2015**.

Da tale combinazione emergono alcuni punti fermi:

- l’abuso del diritto deve essere accertato con “apposito atto”, contenente i motivi specifici per cui l’Ufficio ritiene configurabile la condotta abusiva;
- tale atto è preceduto, a pena di nullità, dalla richiesta di chiarimenti al contribuente, notificata ai sensi dell’art. 60 D.P.R. 600/1973, con termine

minimo di 60 giorni per replicare;
- la motivazione deve essere analitica, in relazione:
    - alla condotta abusiva;
    - alle norme o ai principi elusi;
    - ai vantaggi fiscali realizzati;
    - ai chiarimenti forniti dal contribuente;
    - l'"apposito atto" non può contenere altri addebiti, che vanno contestati separatamente;
    - il procedimento delineato dai commi 6-9 costituisce l'unica modalità di accertamento dell'abuso, e l'accertamento è nullo in assenza di specifica motivazione.

Qui entra in gioco l'art. 7-*bis* (*Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria*), che qualifica gli atti impugnabili innanzi al giudice tributario come annullabili per violazione di legge, incluse le norme:

- sulla competenza;
- **sul procedimento;**
- **sulla partecipazione del contribuente**;
- sulla validità degli atti.

Sul piano operativo, questo combinato disposto consente in contenzioso di formulare eccezioni preliminari di annullabilità dell'accertamento per abuso del diritto quando:

- manchi la richiesta preventiva di chiarimenti;
- **manchi la partecipazione del contribuente;**
- non sia stato rispettato il termine di 60 giorni;
- le contestazioni antiabuso siano inserite in un atto "misto" con altri addebiti;
- la motivazione non distingua in modo analitico i profili di abuso;

- sostenere che la violazione del procedimento tipico ex art. 10-bis integri una violazione di legge ai sensi dell'art. 7-*bis*, con conseguente annullabilità dell'atto in sede giurisdizionale.

In questo quadro, la partecipazione del contribuente assurge a snodo centrale del sistema: da un lato, rende più accurata l'istruttoria amministrativa e riduce il rischio di accertamenti "*di principio*" sull'abuso; dall'altro, offre in giudizio un ulteriore terreno di censura, potendosi far valere l'inosservanza o la mera apparenza del contraddittorio come violazione di legge *ex* art. 7-*bis*, con conseguente annullabilità dell'atto.

In pratica, l'accertamento anti-abuso non è legittimo se non è stato realmente "*discusso*" con il contribuente.

Effetti sulle strategie difensive

Sul fronte difensivo, il documento offre diversi spunti operativi:

in sede di pianificazione:

- opportunità di documentare *ex ante* le ragioni extrafiscali (organizzative, gestionali, finanziarie) delle operazioni potenzialmente sensibili;
- utilizzo dell'interpello anti-abuso come strumento di "copertura" preventiva, nei tempi e modi descritti nella Relazione al D.Lgs. n. 128/2015;

in sede precontenziosa:

- risposte ai chiarimenti costruite già secondo la logica del comma 3 (ragioni extrafiscali non marginali), con evidenze documentali;

in sede contenziosa:

- **eccezioni di annullabilità *ex* art. 7-*bis* per violazione del procedimento anti-abuso;**
- **eccezioni di annullabilità *ex* art. 7-*bis* per violazione dell'obbligo di partecipazione del contribuente**
- contestazione dell'asserito "vantaggio indebito" quando l'operazione risulti coerente con la *ratio legis* o con principi ordinamentali;
- valorizzazione della libertà di scelta tra regimi diversi e tra operazioni a diverso carico fiscale, richiamando testualmente il comma 4 dell'art. 10-*bis* come interpretato dall'atto.

Un atto "di sistema" per l'abuso del diritto

L'atto di indirizzo del 27 febbraio 2025 non introduce nuova normativa, ma:

- allinea prassi amministrativa, **relazione al D.Lgs. n. 128/2015** e principi di giurisprudenza (nazionale ed europea) in materia di abuso;
- fornisce a contribuenti una base argomentativa solida per distinguere l'abuso dal legittimo *tax planning*.

Per chi si occupa di contenzioso tributario, il documento di indirizzo diventa quindi una lettura obbligata:

- per verificare la correttezza degli accertamenti fondati su abuso del diritto;
- per strutturare eccezioni processuali (anche *ex* art. 7-*bis*);
- per rafforzare, in positivo, la difesa di scelte

negoziali complesse ma sorrette da autentiche ragioni extrafiscali.