

---

# Abuso del diritto e contraddittorio obbligatorio

---

di [Ignazio Buscema](#)

Publicato il 13 Febbraio 2015

sussiste la necessità di instaurazione del contraddittorio preventivo tra le parti (Fisco - contribuente) nel caso di contestazione di una fattispecie di abuso del diritto non codificato

## Principi innovativi

Sussiste la necessità del contraddittorio preventivo tra le parti nel caso dell'abuso del diritto<sup>1</sup>. La garanzia del contraddittorio si applica in via generale, siccome corrispondente a un principio generale. Il contraddittorio è dovuto anche nel caso di abuso non codificato. Ciò discende in via diretta dall'ordinamento comunitario e dalla Costituzione. L'omissione del contraddittorio è equiparabile a un contraddittorio incompleto. L'emissione dell'avviso di accertamento dopo il rilascio del PVC ma senza attendere il termine di 60 giorni si traduce in un vizio che determina la nullità del provvedimento anche se essa non è espressamente sancita. La norma imperativa (art. 12 c. 7 L. n. 212/2000) è volta a dare diretta attuazione ad un principio generale comunitario inderogabile (nonché ai principi costituzionali indicati negli artt. 3, 53 e 97 Cost.), avuto riguardo al fondamento comunitario del principio di garanzia del diritto al contraddittorio (quale espressione del più generale diritto di difesa) che deve trovare attuazione anche nella fase amministrativa le volte in cui deve essere adottato un atto autoritativo idoneo a produrre effetti pregiudizievoli nella sfera giuridica del destinatario. Il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo. Sussiste la rilevanza generalizzata del principio generale e fondamentale nella dimensione comunitaria, con un effetto debordante rispetto alla materia armonizzata. Esso prescinde dal fatto che, nella fattispecie concreta, sia applicabile l'art. 12 c. 7 della L. 212/2000 o l'art. 37-bis del DPR 600/73. Tali innovativi principi sono stati statuito dalla Corte di cassazione con sentenza del 14 gennaio 2015 n. 405.

## Novella

Orbene, il decreto legislativo, approvato dal Governo il 24 dicembre 2014, configura una nuova definizione dell'abuso del diritto, unificata a quella dell'elusione, estesa a tutti i tributi, non limitata a fattispecie particolari e corredata dalla previsione di adeguate garanzie procedurali. Esso prevede l'introduzione di un nuovo articolo 10-bis nello Statuto del Contribuente, disciplinante l'abuso del diritto

3

e l'elusione fiscale. In conformità ai criteri della delega, il concetto di abuso del diritto viene unificato a quello di elusione fiscale con estensione a tutti i tributi, con la sola eccezione dei diritti doganali. Il nuovo art. 10-bis, rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", mette in evidenza l'unificazione della nozione di abuso del diritto con quella di elusione fiscale, derivandone, dunque, che nell'articolato normativo i due termini sono equipollenti e utilizzati indifferentemente. Sul piano normativo, il decreto citato dispone l'abrogazione dell'articolo 37-bis del DPR 600/1973 e l'inserimento della norma su abuso e elusione nel nuovo articolo 10-bis dello Statuto del contribuente (L. 212/2000). È da rilevare che, in virtù delle nuove disposizioni introdotte, è abrogato l'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che, come noto, è dedicato all'elusione fiscale. Il nuovo art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 in materia di abuso del diritto o elusione fiscale così recita:

*"1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, 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.*

*2. Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.*

*3. Non si considerano abusive, in ogni caso, 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.*

*4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto..."*

## **Violazione da contestare con accertamento autonomo**

Sotto il profilo procedimentale il decreto legislativo prevede che l'abuso del diritto non possa essere rilevato d'ufficio in sede giudiziale. I giudici tributari non possono contestare d'ufficio al contribuente l'abuso del diritto poiché è necessario che il fisco ne abbia fatto contestazione specifica negli atti impositivi. L'applicazione del principio di diritto relativo all'abuso non può avvenire, quindi, anche in modo autonomo da parte del giudice tributario il quale, indipendentemente dalle contestazioni e dalle

---

eccezioni formulate dalle parti in causa, non può rilevare l'esistenza dell'abuso senza per questo incorrere in un vizio di extrapetizione.

### **Contraddittorio preventivo**

La verifica dell'aggiramento andrà condotta con riferimento al contenuto oggettivo degli obblighi e dei divieti. Sussiste il principio di necessità del contraddittorio preventivo in quanto il contribuente può comunque formulare delle eccezioni sin da quando viene notificata la richiesta di chiarimenti. La violazione dovrà essere contestata con un autonomo atto di accertamento che dovrà, tuttavia, essere preceduto da una richiesta di chiarimenti, cui il contribuente dovrà rispondere entro 60 giorni .

### **Riparto onere probatorio**

La prova <sup>14</sup> sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore (apprezzabili) che giustifichino operazioni in quel modo strutturate. L'amministrazione finanziaria non può contestare alle aziende un abuso di diritto se, pur avendo provato la deviazione "dagli schemi contrattuali tradizionali", non abbia però "documentato" il vantaggio fiscale. L'onere della prova della pratica abusiva grava sull'Amministrazione finanziaria la quale, nell'assolvere all'obbligo di motivazione degli atti di rettifica e accertamento, non può limitarsi alla formulazione di generici rilievi, dovendo bensì indicare gli elementi specifici a sostegno dell'assunto circa lo scopo elusivo e la carenza di effettività economica dell'operazione contestata. L'onere della prova della condotta abusiva o elusiva è posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, fatta salva la possibilità per il contribuente <sup>15</sup> di dimostrare l'esistenza delle ragioni economiche extrafiscali che giustificano le operazioni contestate . Sussiste la presunzione assoluta di non abusività per tutte le operazioni giustificate da "valide ragioni extrafiscali" ("di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale impresa ovvero dell'attività professionale") e che siano, comunque, "non marginali". L'abuso del diritto dovrà essere accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. Il fisco che sospetta un comportamento elusivo non può emettere l'accertamento senza chiedere preventivamente al contribuente dei chiarimenti. Si richiede una motivazione "rafforzata" dell'atto di accertamento che metta in evidenza la "condotta abusiva", i "principi elusi", oltre che gli "indebiti vantaggi fiscali realizzati". Il contribuente potrà quindi dimostrare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali. Le ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza . In altri termini, dunque, sarà

necessario dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni. Solo successivamente potrà essere emesso l'atto impositivo, il quale dovrà essere specificatamente motivato. È riconosciuto al contribuente il diritto di scelta tra diverse operazioni comportanti un diverso carico fiscale, purché essa non sia volta unicamente ad ottenere indebiti vantaggi fiscali; viene riconosciuta l'ammissibilità dell'operazione qualora essa sia giustificata da ragioni extrafiscali "*non marginali*"; costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e consistono in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente. Il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. La norma sottolinea, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Di qui la già sottolineata delicatezza dell'individuazione delle *rationes* delle norme tributarie ai fini della configurazione dell'abuso. Ad esempio, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. È vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra "*preferenza*" per l'una o l'altra operazione: sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Affinché si configuri un abuso andrà, quindi, dimostrato dall'Amministrazione finanziaria il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l'aggiramento della *ratio legis* o dei principi dell'ordinamento tributario. È prevista, peraltro, la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello preventivo all'Agenzia delle Entrate al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto. I soggetti diversi da coloro cui sono state imputate le condotte abusive potranno chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni in oggetto, inoltrando apposita istanza all'Agenzia delle Entrate. Quanto all'esecutività della sentenza, si prevede che in caso di ricorso, le sanzioni e gli interessi sono riscuotibili solo dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

## **Normativa penale**

E' espressamente previsto che l'abuso del diritto non configura una fattispecie perseguibile sul piano delle norme penali tributarie. L'abuso del diritto non dà luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, mentre resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie. Occorre escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, quali descritte dalla norma generale, facendo salva, per converso, l'applicabilità ad esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti. Rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali (sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti) nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (i.e. negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)

13 febbraio 2015

Ignazio Buscema

1 Fin tanto che il contribuente utilizza un vantaggio fiscale previsto dall'ordinamento non si può parlare di abuso del diritto. Così come non si può parlare di abuso del diritto quando il contribuente pone in essere delle operazioni *contra legem* per conseguire un vantaggio fiscale. In quest'ultimo caso, quando si altera, si manipola, si dissimula, si è in presenza di un chiaro fenomeno di evasione. L'abuso si ha quando si pongono in essere delle operazioni perfettamente lecite sul piano giuridico, le quali però hanno come finalità quella di conseguire un vantaggio fiscale illegittimo. In sostanza, l'abuso del diritto non può che essere individuato per esclusione, quando cioè non si è nell'evasione e quando il vantaggio conseguito attraverso operazioni lecite non è legittimo.

2 La norma dispone l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, se:

- **privi di valide ragioni economiche;**
- diretti ad **aggirare obblighi o divieti** previsti dall'ordinamento tributario;
- volti ad ottenere un **vantaggio fiscale indebito** (riduzione d'imposta o rimborso).

Con la risoluzione n. 12 del 16/01/2009, l'Amministrazione precisa i caratteri necessari per considerare elusiva un'operazione e precisamente devono sussistere contemporaneamente i seguenti requisiti:

1. presenza di una o più delle operazioni indicate all'art. 37-bis c. 3;
2. aggiramento di obblighi o divieti, previsti dall'ordinamento;
3. conseguimento di un risparmio d'imposta indebito inquanto disapprovato dal sistema;
4. assenza di valide ragioni economiche.

L'art. 37-bis non è, quindi, una norma di carattere generale in quanto limita le difese antielusive del sistema ad alcune determinate operazioni sotto l'aspetto fiscale.

3 L'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente conferisce ad essa la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi.

4 Si ha abuso del diritto quando si è in presenza di operazioni prive di sostanza economica che realizzano vantaggi fiscali indebiti come conseguenza principale dell'operazione. Perché si configuri, quindi, un abuso del diritto è necessario che ricorrano entrambe tutte queste condizioni. Se invece un contribuente pone in essere delle operazioni esclusivamente per conseguire un vantaggio fiscale legittimo (e quindi anche quando l'operazione non ha una sostanza economica se non quella del vantaggio fiscale) non si può parlare di abuso del diritto. Inoltre, stando al testo del decreto, l'abuso può essere accertato solo quando i vantaggi fiscali (illegittimi) non possono essere contestati in base ad altre violazioni: per esempio, quando si tratta di artifici messi in atto a scopo di evasione fiscale vera e propria, si tratta appunto di evasione e non di abuso del diritto; tutte le volte in cui si è in presenza di fenomeni simulatori, di alterazione, di frode, non si è nel campo dell'abuso del diritto, ma in quello dell'evasione.

5 Le garanzie procedurali contenute nell'art. 37-bis erano l'iscrizione a ruolo dopo il primo grado, la richiesta di chiarimenti a pena di nullità, la motivazione "rafforzata"...

6 L'abuso del diritto, quindi, non presuppone una violazione in senso formale, ma delinea l'utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal Legislatore. È 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. L'abuso del diritto civile si manifesta come uso improprio di un diritto soggettivo attribuito dall'ordinamento giuridico a un suo membro; il diritto soggettivo è esercitato con modalità formalmente corrette, sebbene non corrispondenti alla *ratio* normativa. All'impossibilità di ricondurre l'atto di esercizio di un diritto soggettivo alla norma che lo ha attribuito, ne consegue naturalmente il suo disconoscimento da parte dell'ordinamento giuridico, per il quale il diritto non risulta concretamente esercitato. L'abuso del diritto tributario, al contrario, si manifesta come aggiramento di una norma fiscale sfavorevole, al fine di ottenere l'applicazione di una norma agevolativa, mediante l'utilizzo di strumenti giuridici contemplati e disciplinati da altra e diversa disposizione. Nei casi di abuso del diritto tributario, l'atto non risulta

abusivo in relazione alla disposizione che lo disciplina, ma in relazione ad un'altra che lo contempla a fini fiscali. L'inefficacia relativa dell'atto non può, dunque, essere ricondotta al suo disconoscimento da parte del sistema giuridico, per il quale quell'atto risulta concretamente e validamente esercitato. La Corte di Giustizia delle Comunità Europee e la Corte di Cassazione, ravvisano, in materia tributaria, nell'abuso del diritto il genere di tutte le operazioni negoziali conformate essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Questa tipologia costituirebbe un *tertium genus*, accanto agli atti fisiologici (tutti i leciti), ed agli atti patologici (i simulati o fraudolenti). Il concetto di abuso si sovrappone alle ordinarie impugnative dei negozi per frode o simulazione.

7 Non è necessaria un'intenzione fraudolenta del contribuente, in quanto è sufficiente anche un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consente di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto dell'imposta. La nozione di abuso del diritto prescinde, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione; né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso. L'accertamento del meccanismo dell'abuso "prescinde, quindi, dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione". Per affermare che un'operazione è elusiva non è necessario rilevare la fraudolenza della stessa, essendo sufficiente un uso improprio o ingiustificato (non sorretto da valide ragioni economiche) di uno strumento giuridico legittimo, che consenta però di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione.

8 Il principio dell'abuso del diritto si traduce nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. L'individuazione della condotta abusiva non rende nulli i negozi conclusi dal contribuente, ma li rende solo inefficaci ai fini tributari. L'Amministrazione Finanziaria può considerare elusiva anche un'operazione commerciale che contrattualmente è inquadrata dall'impresa in modo corretto, ma che in effetti ha una causa reale che produce un indebito risparmio d'imposta. L'esistenza di un contratto tipico tra due parti non esclude l'abuso di diritto qualora si possa presumere che l'operazione sia finalizzata essenzialmente ad ottenere risparmi d'imposta. Il principio dell'abuso del diritto, si applica anche ai contratti tipici. E' possibile dunque configurare fattispecie in sé del tutto lecite, che, però, se utilizzate per un fine diverso da quello per il quale sono state previste, contengono una valenza abusiva, dando così luogo ad abuso del diritto. La presenza di un contratto tipico tra le parti, che nasconde la natura di un'operazione finalizzata a ottenere risparmi di imposta, può costituire abuso del diritto: anche i contratti tipici ritenuti simulati possono essere disconosciuti; l'Amministrazione finanziaria ha comunque il potere di riqualificare i contratti sottoscritti dal contribuente, ovvero di farne rilevare la simulazione o altri profili di invalidità, applicando quindi il trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello conseguente agli effetti ricollegabili allo schema negoziale artatamente impiegato.

9 Il principio del divieto di abuso del diritto, applicato alla disciplina in tema di Iva, determina l'indetraibilità del detto tributo in caso di suo assolvimento in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale e autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forza solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva.

10 Gli atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi sono inopponibili all'amministrazione finanziaria. Detto regime riguarda altresì le operazioni straordinarie (fusioni, scissioni...) poste in essere al solo fine di ottenere un risparmio d'imposta altrimenti non conseguibile.

11 Fare una donazione a favore dei figli per aiutarli nell'acquisto della prima casa o per il loro avvenire, anticipando in questo modo gli effetti della successione, non è un'operazione elusiva. Tale operazione, anche se comporta come conseguenza un risparmio fiscale, non costituisce elusione atteso che non sussiste un uso distorto della norma tributaria. L'operazione posta in essere, anche se per ottenere un risparmio fiscale, non può essere classificata come un'operazione elusiva atteso che non sussiste un'applicazione non conforme della norma che rende il risparmio un indebito.

12 La prova dell'elusività delle operazioni poste in essere dal contribuente ben può fondarsi su elementi indiziari presuntivi, (vicinanza temporale delle operazioni, stretto rapporto di parentela...), mentre spetta al contribuente l'onere di dimostrare che tali operazioni sono state così poste in essere per valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti in maniera non marginale al semplice vantaggio fiscale. Se il contribuente non riesce a fornire tale dimostrazione, le operazioni divengono inopponibili all'Amministrazione Finanziaria, in applicazione, appunto, del principio di divieto dell'abuso di diritto, che trova fondamento nel principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., nonché nei principi comunitari.

13 La normativa delegata fissa speciali regole procedurali destinate a garantire un efficace confronto con l'amministrazione finanziaria e a salvaguardare il **diritto alla difesa del contribuente**. In particolare, sono stabiliti gli obblighi e i comportamenti che devono essere tenuti dalle parti interessate. L'Amministrazione finanziaria accerta l'abuso del diritto con **apposito atto** in cui sono indicati i **motivi** per i quali ritiene configurabile l'elusione. L'atto è preceduto, a pena di nullità, dalla **notifica al contribuente** (art. 6 D.P.R. n. 600/1973), di una **richiesta di chiarimenti** entro 60 giorni, e deve contenere sempre, a pena di nullità, **motivazioni analitiche** in relazione alla

condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, ai vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente. L'apposito atto di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati.

14 È prevista una **implementazione della disciplina procedurale** sotto i seguenti profili:

- il **regime della prova**: a carico dell'amministrazione è posto l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro non conformità ad una normale logica di mercato; a carico del contribuente grava l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali che giustificano il ricorso degli strumenti giuridici utilizzati;
- la **motivazione dell'accertamento**: nell'atto di accertamento, a pena di nullità, deve essere formalmente e puntualmente individuata la condotta abusiva;
- il **contraddittorio e il diritto di difesa**: devono essere garantiti in ogni fase del procedimento di accertamento ed in ogni stato e grado del giudizio tributario;
- l'**esecutività della sentenza**: in caso di ricorso, le sanzioni e gli interessi sono riscuotibili dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

15 Si considerano aventi carattere abusivo e, quindi, possono essere disconosciute dall'Amministrazione finanziaria, quelle pratiche che - pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario - sono poste in essere con il fine principale di ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che regolano il tributo o prevedono esenzioni o agevolazioni. In altre parole, l'abuso del diritto è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extra-fiscali non marginali. La presenza di ragioni economiche marginali o non determinanti non esclude il carattere abusivo dell'operazione. Per determinare se una operazione è abusiva, è necessario verificare se ha un determinante scopo di risparmio fiscale e, se in relazione a tale presupposto sussiste la corretta applicazione delle regole che governano il riparto dell'onere probatorio. Spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare le anomalie o le inadeguatezze delle operazioni intraprese dal contribuente al quale compete allegare le finalità perseguite - diverse dal mero vantaggio consistente nella diminuzione del carico tributario.

16 L'abuso del diritto, non si configurerà mai, se è presente, e quantificabile, un vantaggio economico e che, per presunzione assoluta, non sussisterà neppure se è possibile provare i razionali extrafiscali dell'operazione; razionali che, per loro natura, avranno carattere anche prospettico e contenuto non solo economico, ma anche semplicemente organizzativo-gestionale.