

ACCERTAMENTI/ Riforma del rito tributario, chance al contribuente

# Anti abuso, spazio ai testi

## Ma occhio alle deposizioni false o reticenti

DI FABIO BRUNELLI  
E ALBERTO GIANNONE

**N**el processo tributario spazio alla prova testimoniale per supportare la difesa dagli accertamenti anti abuso. Ma attenzione alla possibilità per il giudice di chiamare il testimone a deporre oralmente dinanzi a lui e agli effetti dell'eventuale rifiuto di testimoniare o di una deposizione falsa o reticente. L'articolo 4, comma 3, lettera c), della legge n. 130/2022, eliminando il previgente divieto, ha introdotto nel processo tributario (per i ricorsi notificati a far data dal 16 settembre 2022) la testimonianza scritta, ossia nelle forme di cui all'articolo 257-bis cpc.

Si ampliano in tal modo le chance a disposizione dei contribuenti di fare valere l'illegittimità delle pretese impositive avanzate o dei dinieghi di rimborso opposti dall'Agenzia delle entrate o da altro ente impositore.

Indubbio interesse suscitano al riguardo i possibili riflessi di tale novella nei giudizi aventi ad oggetto l'impugnazione dei

c.d. accertamenti anti abuso, emessi ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212/2000. Con tali atti impositivi l'amministrazione finanziaria contesta al contribuente di avere posto in essere una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

In tali ipotesi l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi, tenuto conto di quanto già versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. Per espressa previsione normativa, non si considerano tuttavia 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. Come previsto dal medesimo articolo 10-bis, spetta all'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, men-

tre incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza delle richiamate ragioni extrafiscali idonee a qualificare la condotta posta in essere come non abusiva.

A tal proposito appaiono di indubbio interesse le possibilità offerte dalla novella legislativa di dimostrare la sussistenza di tali valide ragioni extrafiscali mediante la richiesta di ammissione della prova testimoniale scritta in tutte le ipotesi in cui sia estremamente difficoltoso per il contribuente fornire diversamente elementi di prova in tal senso.

Si pensi ad esempio alle ipotesi di contestazioni di abuso del diritto avanzate dall'Agenzia delle entrate con riferimento alle holding considerate costruzioni di puro artificio (o mere conduit company) ovvero con riferimento a complesse operazioni straordinarie di riorganizzazione aziendale. In tali casi potrebbero, infatti, risultare senz'altro utili a contestare le tesi erariali le testimonianze di soggetti (quali amministratori di società, dipendenti, controparti contrattuali ecc.) in grado di evidenziare,

nel primo caso, che la holding è dotata di sostanza economica coerente con l'attività svolta o, nel secondo caso, che le operazioni straordinarie contestate sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

Tale nuova chance deve, tuttavia, essere attentamente ponderata alla luce della possibilità per il giudice, dopo avere esaminato le risposte o le dichiarazioni scritte, di chiamare il testimone a deporre oralmente dinanzi a lui (ex articolo 257-bis, comma 8, cpc) e delle conseguenze sanzionatorie di natura amministrativa, ex articolo 257-bis, comma 5, cpc, ed altresì penale, ex articoli 366 e 372 cp, derivanti dall'eventuale rifiuto di testimoniare o da una deposizione testimoniale falsa o reticente.



© Riproduzione riservata

