

## VERSO LA CODIFICAZIONE DELL'ABUSO DEL DIRITTO

*Massimo Scuffi-Magistrato\*,Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria*

**Sommario:1. LA COSTRUZIONE GIURISPRUDENZIALE DELL'ABUSO DEL DIRITTO 2.LA DELEGA FISCALE DEL 2014 3.PRATICHE ABUSIVE IN AMBITO EUROPEO: LA PORTATA DELLO "SCOPO" ELUSIVO 4.ONERE DELLA PROVA E CAUSE DI GIUSTIFICAZIONE 5.LE REGOLE PROCEDIMENTALI 6.IL REGIME SANZIONATORIO 7.IL PROGETTO DI CODIFICAZIONE DELL'ABUSO(ART.10 BIS L.212/2000)**

### **1.LA COSTRUZIONE GIURISPRUDENZIALE DELL'ABUSO DEL DIRITTO**

Come e' noto la figura dell'abuso del diritto nel campo tributario e' costruzione di origine squisitamente giurisprudenziale.

Per reprimere condotte "anomale" i giudici italiani hanno sovente richiamato i principi negoziali di tutela della correttezza e della buona fede ,facendo applicazione nel campo fiscale- dopo un iniziale atteggiamento di "neutralita'"in assenza di specifiche disposizioni di legge-agli strumenti civilistici della simulazione(art.1414 cc),del negozio indiretto,dell'inesistenza della causa(art.1418 cc),del negozio in frode alla legge(art.1344 cc)con conseguente nullita' *incidenter* degli atti/operazioni ritenuti di stampo elusivo( a superamento della regola dello Statuto dei diritti del contribuente secondo cui "le violazioni tributarie non possono essere causa di nullita' del contratto").

Nessuna definizione generale dell'istituto era pero' adottata per cui in altre fonti era ricercata una regola sull' abuso a valere quale strumento di contrasto delle infedelta' fiscali .

Il concetto veniva a delinarsi soprattutto in sede europea nell'ambito dell'imposizione indiretta sul rilievo che la normativa dell'Unione non può estendersi fino a ricomprendere i *comportamenti abusivi* degli operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate - non secondo transazioni commerciali normali - bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente di trattamenti agevolati previsti dal diritto dell'Unione.

L'abuso trovava del resto espresso riferimento in una precisa disposizione del Reg.2988/95 relativo alla tutela della interessi finanziari delle Comunita' delineante un impianto generale di controlli , misure e sanzioni amministrative contro ogni tipo di irregolarita' .

L'art.4 del citato Regolamento-ritenuto dalla Corte di Giustizia pertinente per tutti i

casi di partecipazione a pratiche illecite<sup>1</sup> prevede infatti (par.3) che “ gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario ,creando artificialmente le condizioni per ottenere il vantaggio ,comportano ,a seconda dei casi,il mancato conseguimento o la revoca del vantaggio stesso”

Questi principi sono stati importati nel nostro ordinamento dalla giurisprudenza di legittimità che su di essi ha costruito la regola di “inopponibilità” (o disconoscimento )dell’atto elusivo ( abbandonando le tesi della nullità civilistica ) in relazione alle imposte c.d *armonizzate* (Iva ,dazi ed accise).

Per tutte le altre tipologie di imposizione diretta (al di là ed a prescindere dalle fattispecie particolari previste dall’art.37bis del DPR 600/73) il riferimento si è rivolto –oltre ai sovraordinati principi dell’ordinamento UE –al contesto costituzionale di *capacità contributiva e progressività dell’imposizione* (art.53 Cost)nonché alla legislazione primaria ordinaria circa il dovere del contribuente di evitare comportamenti volti ad eludere la giusta pretesa tributaria (art.10 Statuto dei diritti del contribuente)

Nonostante talune pronunzie della Corte di Cassazione-( caso *Chiappella*)<sup>2</sup>abbiano talora continuato ad utilizzare anche il parametro comunitario per sindacare operazioni abusive gravitanti nell’area “non armonizzata” della imposizione diretta(in tema di redditi di impresa) , si può dire che oggi per tali tributi prevalga il principio secondo cui –per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente intenda far discendere dall’operazione elusiva – l’inopponibilità che ne deriva trova ancoraggio nei richiamati principi costituzionali<sup>3</sup>.

Al di fuori dei riferimenti costituzionali ed europeisti sovra citati continua peraltro a mancare nel nostro ordinamento una clausola generale antiabuso quale –ad esempio -quella vigente da tempo nella legge tedesca delle imposte dove è normato il principio secondo cui”la legge tributaria non può essere elusa con l’abuso di forme giuridiche ,in tal caso permanendo la pretesa al tributo”.

## **2.LA DELEGA FISCALE DEL 2014**

L’art.5 della legge delega 11 marzo 2014 n.23 - al dichiarato intento di dare maggior certezza al sistema tributario -si propone dunque di introdurre una norma generale “interna” di definizione dell’abuso del diritto unificandola con l’elusione fiscale.

Richiamando all’uopo noti concetti tratti dall’esperienza giurisprudenziale la legge delega definisce la condotta abusiva come “uso distorto di strumenti giuridici

---

\**Presidente del Tribunale di Aosta*

<sup>1</sup> Corte di Giustizia sent.21 luglio 2005 C-515/03 *Eichsfelder Schlachbetrieb*

<sup>2</sup> Cass.21221/ 2006

<sup>3</sup> Cass.30055/2008(e succ.30056/2008 e 30057/2008 c.d sentenze di Natale)

idonei ad ottenere un risparmio di imposta ,ancorche' tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione"<sup>4</sup> ed aderisce alla tesi della "inopponibilita'" dell'atto elusivo con potere dell'AF di "disconoscere" il relativo risparmio di imposta.

La disposizione e' In linea con il portato giurisprudenziale della Suprema Corte che basa l'abuso essenzialmente sull'impiego di una norma giuridica per finalita' diverse da quelle sue proprie senza che cio' implichi la violazione di specifiche disposizioni di legge che vengono semplicemente "aggirate", facendo da cio' discendere la "inopponibilita'" delle relative operazioni.

La finalita' indicata nella norma e' giustamente quella di contrastare le operazioni di "pianificazione fiscale" prive di adeguate finalita' economiche (c.d. "aggressiva") e rimanda nel preambolo alla Raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 che -nel settore dell'imposizione diretta- invita gli Stati membri ad inserire nella loro legislazione nazionale una clausola cosi' concepita:

"una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni <sup>5</sup> che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata (principio di inopponibilita').Le autorita' nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica(*substance over form*)"

L'art.5 della delega - stante il richiamo alla Raccomandazione (che si riferisce al settore dell'imposizione diretta) -sembra piu' che altro rivolto a integrare -con "norma in bianco" - il disposto dell'art.37 bis del DPR 600/73 cit. che statuisce la *inopponibilita'* all'AF solo di una serie di atti/fatti/negozi materializzati in una o più delle operazioni specificamente individuate nella norma stessa dalla lettera A sino alla lettera F *quater* .

E' peraltro auspicabile che venga creata una disposizione autonoma senza precisi confini da utilizzare in qualsiasi settore impositivo .

Va infatti privilegiato un principio generale antielusivo, che dia -da un lato-certezza alle operazioni ritenute legittime e dall'altro consenta agli organi accertatori di ricostruire e/o ricondurre non solo in astratto ma nell'ambito di vero e proprio "*nomen juris*" quindi, normativamente riconosciuto, fattispecie di qualsiasi provenienza e natura qualificabili e probate come elusive.

---

<sup>4</sup> Gia' il DDL del CNEL del 20.3.2013 parlava di "atti,fatti,negozi produttivi di un vantaggio fiscale indebito che-pur non violando alcuna disposizione-aggirano obblighi e divieti previsti dall'ordinamento"

<sup>5</sup> Per costruzione si intende una transazione,un regime,una azione,una operazione ,un accordo,una sovvenzione una intesa,una promessa ,un impegno,un evento(praticamente qualsiasi atto o concatenazione di atti).

### **3.PRATICHE ABUSIVE IN AMBITO EUROPEO : LA PORTATA DELLO “SCOPO” ELUSIVO**

Come si e' detto i precedenti comunitari hanno sempre costituito uno spunto importante per la sensibilizzazione del giudice italiano sul tema dell'elusione fiscale e la mancanza di una clausola antielusiva “generale” ha indotto la giurisprudenza nazionale a colmare i vuoti recuperando il principio dell’“abuso del diritto” da numerose decisioni europee in materia.

Il settore doganale e dell'Iva resta sicuramente quello piu' battuto dalla Corte di Giustizia in sede di rinvio pregiudiziale di interpretazione ed ha fatto da apripista per la risoluzione di analoghe fattispecie pendenti avanti alle giurisdizioni nazionali. Invero il fenomeno dell'elusione ha trovato grande spazio soprattutto nel settore dei diritti doganali costellato da *regimi agevolativi e trattamenti tariffari preferenziali* da sempre trampolino di lancio per impostare manovre volte ad ottenere indebiti benefici daziari.

Uno dei primi casi preso in considerazione dalla Corte di Giustizia(*Emsland-Starke*)<sup>6</sup> riguardava una operazione di esportazione ad “U” dove- per usufruire delle “restituzioni” all'esportazione - la merce veniva consegnata al destinatario extracomunitario (in Svizzera)e quindi quella stessa merce veniva reimportata in paese comunitario (Germania o Italia)con pagamento dei dazi in misura inferiore ai ristorni ricevuti.

L'esportatore tedesco verso la Svizzera pretendeva cosi' di giovare dei benefici all'esportazione previsti dalla normativa comunitaria pur essendo pacifico che tali sue esportazioni venivano immediatamente re-importate nell'area doganale comunitaria con gli stessi mezzi di trasporto impiegati per la loro esportazione :operazione dunque rivolta ad ottenere un premio all'esportazione in contrasto con gli “obiettivi comunitari” attraverso la creazione di “condizioni artificiali” relative ad un'esportazione “fittizia”.

La Corte nell'occasione spiegava che, affinché potesse parlarsi di pratica abusiva, occorreva la concomitante presenza di due elementi:

- a) la conclusione di una operazione commerciale, non per uno scopo economico, ma solo per ottenere delle sovvenzioni a carico del “bilancio comunitario” ,cosicché al rispetto formale delle condizioni prescritte dalla normativa comunitaria non si accompagnava il rispetto dell'obbiettivo da essa perseguito;
- b) la volontà di ottenere il vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante creazione artificiosa delle condizioni per il suo ottenimento.

---

<sup>6</sup> Corte di Giustizia ,sent.14 dicembre 2000 C-110/99

L'elaborazione giurisprudenziale della Corte di giustizia nel settore dell'imposizione indiretta aggiungeva poi ulteriori elementi di definizione dei contorni delle operazioni elusive.

Sul rilievo che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è obbiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 77/388/CE del 17 maggio 1977 (cd. VI direttiva) sull'armonizzazione delle legislazioni in tema di imposta sulla cifra di affari, la Corte di giustizia nel *leading case Halifax*<sup>7</sup> affermava che le operazioni realizzate "al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale" (e senza un autonomo obbiettivo economico), ancorché eseguite in forma apparentemente corretta quale una cessione di beni od una prestazione di servizi nell'esercizio di una attività economica, sono "sostanzialmente elusive" in quanto dirette a procurare benefici la cui concessione e' contraria all'obbiettivo perseguito dalla normativa comunitaria di settore nell'assicurare la neutralità dell'imposizione mediante il diritto di detrazione dell'imposta assolta sulle operazioni a monte (che viene a compensare quella pagata sulle operazioni a valle).

Le statuizioni della sentenza Halifax portavano la Corte di Cassazione nel caso *Part Service* ad investire la Corte di giustizia<sup>8</sup> della questione interpretativa sulla espressione utilizzata in quella decisione in tema di "scopo elusivo", il problema nodale da risolvere nella controversia nazionale (dove ci si era trovati a al cospetto di una operazione di "frazionamento negoziale" non avente altro scopo economico se non quello di determinare una base imponibile IVA minore di quella prevista in costanza di un unico contratto di leasing) consistendo nello stabilire se fosse da riservare un "trattamento differenziato" al caso in cui l'unico scopo del negozio fosse quello di eludere (esclusività) rispetto al caso in cui il negozio fosse in grado di produrre anche un ulteriore effetto lecito (non esclusività).

Il giudice comunitario nell'occasione precisava<sup>9</sup> che l'esistenza di una pratica abusiva poteva essere affermata anche qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituiva lo "scopo essenziale" ancorché "non esclusivo", non essendo l'abuso impedito allorché nell'operazione concorressero - pur marginalmente - altre ragioni economiche e la Corte di cassazione di conseguenza veniva a statuire che tale frazionamento superava la "soglia minima" della pratica abusiva perché aveva come scopo principale quello di realizzare un risparmio d'imposta attraverso una diminuzione del corrispettivo soggetto ad IVA senza che concorressero altre plausibili ragioni economiche<sup>10</sup>.

La conclusione che si ricava da codesta impostazione è dunque che l'abuso del diritto e' suscettibile di connotare, sia le operazioni compiute al solo scopo di

---

<sup>7</sup> Corte di giustizia, sent.21 febbraio 2006, C-255/02,

<sup>8</sup> Cass., 21371/2006

<sup>9</sup> Corte di giustizia sent.21 febbraio 2008, C-425/06,.

<sup>10</sup> Cass., 25364/2008

realizzare un vantaggio fiscale senza altra convenienza economica, sia le operazioni compiute allo scopo di realizzare un vantaggio fiscale “predominante” rispetto a quella convenienza economica.

Recenti orientamenti della giurisprudenza comunitaria e nazionale hanno in parte temperato il rigore di codesti i principi mettendo in luce –da un lato–che la pratica abusiva richiede la “unicità” dello scopo di ottenere un risparmio di imposta (che deve costituire dunque la finalità “esclusiva” dei negozi giuridici posti in essere) restando per il resto gli operatori liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengono più idonee per le loro attività economiche anche ai fini di limitare i loro oneri fiscali<sup>11</sup>;rilevando,dall’altro lato, che il carattere abusivo di una operazione può venir esclusa dalla presenza di valide ragioni extrafiscali e che il contribuente ,nell’opzione tra due e più possibili strade percorribili ,non è tenuto a optare per quella fiscalmente più onerosa per essere al sicuro dall’azione dell’A.F.,l ’applicazione del principio dell’abuso del diritto dovendo sempre essere guidata da particolare cautela nel trovare una giusta linea di confine tra attività imprenditoriali eccessivamente aggressive e libertà di scelta delle forme giuridiche più appropriate per la funzionalità aziendale<sup>12</sup>.

In questo conteso si iscrive pure l’art.5 della delega fiscale cit.che, pur privilegiando la definizione più ampia di abuso nell’ elevare il vantaggio fiscale a “ causa prevalente “dell’operazione abusiva ,si pone in linea con l’indirizzo giurisprudenziale teste’ richiamato assicurando al contribuente la libertà di scelta tra le diverse operazioni con diverso carico fiscale e giustificandole ove caratterizzate da ragioni *extrafiscali non marginali* ,tra cui quelle –appunto–“rispondenti ad esigenze di natura organizzativa e determinanti un miglioramento strutturale e funzionale dell’azienda”.

#### **4. ONERE DELLA PROVA E CAUSE DI GIUSTIFICAZIONE**

Si è detto come la giurisprudenza sia oggi più sensibile nel valutare il *comportamento economico del contribuente* escludendone connotati elusivi quando risulti finalizzato a “razionalizzare” le proprie strutture produttive<sup>13</sup>

Fermo restando che è sempre consentita al contribuente la scelta tra itinerari messi a disposizione dall’ordinamento ,tra quelli più onerosi a quelli vantaggiosi che fanno pervenire a leciti risparmi di imposta ,nelle operazione particolarmente complesse l’applicazione del principio dell’abuso del diritto deve essere improntata a grande cautela e questa impostazione va tenuta ferma in ogni settore impositivo.

---

<sup>11</sup> Corte di Giustizia,sent.22 dicembre 2010 ,C-277/09 *RBSD*

<sup>12</sup> Cass.1372/ 2011

<sup>13</sup> Cass.1372/2010 cit.

Secondo i principi generali sull'onere della prova spetterà all'AF prospettare il disegno elusivo e le modalità di manipolazione degli schemi ordinari, in particolare "riqualificando" le contestate operazioni secondo schemi usuali e leciti per farne risaltare singolarità ed anormalità siccome prive di reale contenuto economico e volte ad ottenere un mero risparmio di imposta: tanto in sintonia con la giurisprudenza europea che a tale metodologia di "ridefinizione" rimanda per ristabilire la situazione quale sarebbe esistita in assenza degli elementi aventi natura abusiva<sup>14</sup>.

A sua volta il contribuente dovrà opporre valide ragioni economiche di natura extrafiscale e non marginali che giustifichino il particolare atteggiarsi dell'operazione contestata, cioè l'esistenza di motivi di miglior efficienza da apportare agli assetti dell'impresa e/o di strategie imprenditoriali che consiglino l'impiego di quella forma organizzativa e quant'altro risulti convincente e risolutivo per sostenere la legittimità della scelta operata in nome della libertà di iniziativa economica.

## 5. LE REGOLE PROCEDIMENTALI

Qualche che sia la scelta del legislatore delegato sull'abuso del diritto dovrà essere comunque generalizzato il "meccanismo partecipativo" dell'*interpello* c.d. *endoprocedimentale* espressamente previsto per ottenere chiarimenti dal contribuente prima della notifica dell'avviso di accertamento al cospetto delle riprese elusive "nominate" dal citato art.37 bis ed espressione del più generale diritto al contraddittorio che costituisce principio consacrato nell'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000)<sup>15</sup> e nell'ordinamento europeo.

Lo stesso art.5 della delega fiscale cit. rimanda al rispetto di quelle regole procedurali e del resto la valorizzazione del *principio del contraddittorio* (anche) nella *fase amministrativa* ha trovato riscontro proprio nell'area dell'imposizione indiretta con il *leading case Sopropè* affrontato dalla Corte di Giustizia<sup>16</sup> che ha statuito come, prima di procedere al recupero "a posteriori" dei dazi doganali all'importazione, occorra concedere sempre un congruo "termine" all'importatore sospettato di aver commesso l'infrazione affinché sia messo in grado di presentare *osservazioni* fornendo il proprio punto di vista per essere "effettivamente" esaminato dall'Autorità amministrativa.

Per coerenza dovrebbe poi estendersi anche a questa area -ove l'Ufficio interloquisca preventivamente con il contribuente - una *motivazione "rinforzata"*

---

<sup>14</sup> Corte di Giustizia, sent. 22 dicembre 2010 C-103/09 *Weald leasing*

<sup>15</sup> L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di 60 gg concessi al contribuente dopo il rilascio del pvc per far pervenire le sue osservazioni. Le Sezioni Unite della Cassazione (18184/2013) hanno risolto il contrasto sul punto stabilendo che il termine di legge è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del *contraddittorio procedimentale* e dunque salva la ricorrenza di specifici motivi di urgenza - la sua inosservanza determina *ex se la nullità* dell'avviso di accertamento.

<sup>16</sup> Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2008 C 349/07

della ripresa che replichi alle giustificazioni addotte dal contribuente così come previsto dall'art.37 bis .cit.

## 6.II REGIME SANZIONATORIO

Sul piano sanzionatorio la Corte di Giustizia nella sentenza *Halifax* (cit).aveva statuito che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo ,se da luogo ad un obbligo di rimborso delle imposte non versate, non implica necessariamente l'irrogazione di una sanzione per la quale occorrerebbe un fondamento normativo "chiaro ed univoco".

Tale affermazione portava a ritenere la inapplicabilità di sanzioni amministrative in caso di contestazione dell'abuso del diritto non potendo il giudice eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare le frodi ,dovendo invece limitarsi a ripristinare la situazione *quo ante* quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.

Anche l'esegesi formatasi sull'art.37 bis del DPR 600/73 ha transitato sulla tesi che la norma -priva di un diretto riferimento punitivo -avrebbe mera natura "procedimentale" e sarebbe rivolta solo all'AF per rendere inopponibili al fisco gli atti elusivi con rideterminazione delle imposte dovute al netto di quelle già pagate in base all'operazione rettificata sicché la sanzione si risolverebbe nel semplice recupero dell'imponibile "aggirato".

Per contro,al di là del fatto che l'art.37 bis cit.fa comunque riferimento alle sanzioni pecuniarie "*per relationem*" richiamandole (comma 6) nel sistema di riscossione in pendenza di giudizio(art.68 Dlgs 546/92) la giurisprudenza di legittimità -dopo aver puntualizzato che la ripresa del maggior imponibile in conseguenza del disconoscimento degli effetti del negozio per il suo carattere abusivo non comporta di per se' automatica esclusione delle sanzioni<sup>17</sup> -aderendo alla tesi "sostanzialista" circa la indifferenza sul piano della illiceità tra chi violi la norma impositiva e chi la "infranga"indirettamente in via mediata ha stabilito -sia pur con riferimento al settore dell'imposizione diretta- che le sanzioni costituiscono un *effetto naturale* dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi (ancorché ristretti alle ipotesi codificate dall'art.37 bis DPR 600/73 in osservanza al principio del "fondamento normativo" richiamato nella sentenza *Halifax*) ,bastando che la dichiarazione del contribuente risulti *difforme rispetto all'accertato* per farne scattare l'operatività per *infedele dichiarazione* (art.1 comma 2 Dlgs 471/97) che avvince tutte le infrazioni a condotta "libera" che provocano una "sottrazione di imposta"<sup>18</sup>

La costruzione di una clausola antiabuso generale non sembra dunque possa

---

<sup>17</sup> Cass.n.12249/2010

<sup>18</sup> Cass.25537/2011



prescindere da previsioni sanzionatorie al cospetto di pratiche abusive quale che sia la tipologia della tassazione elusa ,eventuali disapplicazioni potendo semmai trovare ingresso, a seconda dei casi, per obbiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito delle norme cui la violazione si riferisce<sup>19</sup> cosi' come previsto dalle singole leggi di imposta<sup>20</sup> e sempre che venga rispettato l'onere di allegazione degli addotti elementi "confusori", non essendo consentita al giudice tributario una applicazione d'ufficio dell'esimente <sup>21</sup> .

---

<sup>19</sup> Cass.12042/2009

<sup>20</sup> Art.8 Dlgs 31 dicembre 1992 n.546(errore sulla norma tributaria),art.6 comma 2 Dlgs 472/1997 cit.(cause di non punibilita'),art.10 comma 3 Dlgs 27 luglio 2000 n.212(errori del contribuente)art.15 Dlgs 74/2000 cit. (violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie)

<sup>21</sup> Cass.4031/ 2012 .

Non e' invece ipotizzabile l' estensione della regolamentazione sanzionatoria al versante penale nonostante taluni esempi in senso contrario<sup>22</sup>.

Premesso che il rilievo penale andrebbe agganciato ad una disposizione specifica che non puo' essere elaborata in via interpretativa dovendo essere formulate previsioni inequivoche che individuino precisamente la condotta elusiva come criminosa senza alcuno spazio identificativo rimesso all'interprete<sup>23</sup>,pare arduo –in ultima analisi-assogettare a “perseguibilita'” la figura dell' abuso in senso stretto (tanto e' vero che le passate versioni del DDL avevano espressamente escluso la rilevanza penale di condotte elusive ) almeno in relazione a fattispecie non connotate da “fraudolenza” .

Invero mentre la frode e' un comportamento volutamente finalizzato a trarre in inganno o-comunque-a rendere arduo all'A.F. il cogliere la vera natura dell'operazione ,presupponendo un certo artificio o grado di *calliditas* , l'abuso si compendia sostanzialmente nell'utilizzo“inesatto”di una norma giuridica piegata a fini ultronei rispetto la sua *ratio*.

Un eventuale intervento penale potrebbe del resto trovare impedimento nell'afflittivita' della sanzione amministrativa suscettibile di configgere con il principio giuridico del *ne bis in idem* come da ultimo messo in luce dalla Corte

---

<sup>22</sup> Cass.sez. pen 7739/2012 (*Dolce & Gabbana*)

<sup>23</sup> Cass.sez.pen 15186/2014

Europea dei diritti dell'uomo<sup>24</sup>

La delega fiscale nell'art.5 non fa comunque riferimento a sanzioni di alcun genere solo nell'art.8 (revisione del sistema sanzionatorio) con enunciazione estremamente generica ricollega le conseguenze sanzionatorie delle condotte all'esatta individuazione dei confini tra fattispecie di elusione e fattispecie di evasione fiscale(sia essa attuata con strumenti elementari di sottrazione di imponibile ovvero con disegni simulatori o fraudolenti)

Allo stato dunque si puo' solo dire che resta esclusa equiparazione tra imposta evasa ed imposta elusa per cui e' da supporre che il legislatore delegato si muovera' nel senso di una graduazione del trattamento sanzionatorio tenuto distinto a seconda delle ipotesi che verranno formulate.

## **7.IL PROGETTO DI CODIFICAZIONE DELL'ABUSO (ART.10 BIS L.212/2000)**

**SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZIONI SULLA CERTEZZA DEL DIRITTO NEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE**

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

VISTI gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

VISTA la legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, l'articolo 5, in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale, l'articolo 6, in materia, tra l'altro, di gestione del rischio fiscale, di *governance* aziendale e di tutoraggio, nonché l'articolo 8, in materia di revisione del sistema sanzionatorio;

RITENUTO che, relativamente all'articolo 5 della legge n. 23 del 2014, le disposizioni legislative delegate vanno emanate in attuazione del diritto dell'Unione europea in materia di abuso del diritto fiscale, dei principi costituzionali di eguaglianza, legalità, capacità contributiva e di certezza dei rapporti giuridici, nonché dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente;

VISTA la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del ... 2014;

ACQUISITI i pareri delle Commissioni parlamentari;

VISTA la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del ... 2014;

SULLA PROPOSTA del Ministro dell'economia e delle finanze;

---

<sup>24</sup> CEDU 4.3.2014 Grande Stevens .Contra la Suprema Corte che-in relazione ad illeciti fiscali sanzionati sia amministrativamente sia penalmente-propende per il cumulo di sanzioni escludendo rapporto di specialita' (che fa prevalere la sola norma speciale ex art.19 Dlgs 74/2000)a favore di rapporto di "progressione"criminosa (Cass.SSUU 37424/2013 e 37425/2013).

EMANA  
il seguente decreto legislativo:  
TITOLO I  
ABUSO DEL DIRITTO O ELUSIONE FISCALE  
Articolo 1

*(Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente)*

1. Nella legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, dopo l'articolo 10 è inserito il seguente:

“ART. 10-bis

*(Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale)*

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.

5. Il contribuente può proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sono disciplinate le modalità applicative del presente comma. Fino all'emanazione del decreto, si applica il regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è 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.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.”.

2. L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano

tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento.

4. I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea.

5. Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

