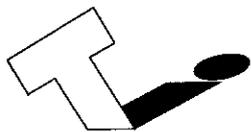




CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

11 aprile 2011

**PROPOSTA di legge per una regolamentazione  
“per principi” del c.d. ABUSO del DIRITTO  
Relazione illustrativa**

11 aprile 2011

## **PROPOSTA di legge per una regolamentazione**

### **“per principi” del c.d. ABUSO del DIRITTO**

#### **Relazione illustrativa**

1. È diffusa la preoccupazione, in particolare tra gli operatori economici, che una legislazione frammentaria e incerta, una giurisprudenza oscillante e che talora intende supplire alle carenze legislative, e una prassi amministrativa debole e spesso troppo legata alla giurisprudenza e alla convenienza possa indurre le imprese italiane a delocalizzare all'estero e le imprese straniere a evitare l'Italia per i loro insediamenti.  
Quello fiscale costituisce – infatti, da sempre – uno dei fattori fondamentali di attrazione (o di avversione) nella scelta del Paese in cui collocare le strutture produttive e commerciali, da parte degli imprenditori; espressione e parametro, al tempo stesso, di competitività e di concorrenza sul piano internazionale.
2. La presente proposta di legge intende definire il contenuto, i limiti e l'ambito di applicazione del principio dell'“abuso del diritto”, alla luce degli orientamenti giurisprudenziali che si sono susseguiti nel tempo sia a livello comunitario che nazionale e delle novità legislative che stanno per realizzarsi in sede UE.  
La incertezza che si è diffusa presso gli operatori economici più qualificati e responsabili fa ritenere non più rinviabile una normativa che
  - \* da un lato, stabilisca regole chiare nei rapporti fra Fisco e contribuente, con la riaffermazione dei diritti del secondo e una correlata previsione dei suoi doveri;
  - \* dall'altro, consenta il necessario “affidamento”, evitando che comportamenti tributari ritenuti, al momento dell'operazione, corretti, possano essere, successivamente, messi in discussione (va evitato il rischio che chi opera - oggi - secondo legge possa subire - domani - delle contestazioni in base a disposizioni legislative sopravvenute o, peggio, a mutamenti della giurisprudenza).
3. E' noto che la Corte di Giustizia C.E. ritiene immanente, nell'ordinamento comunitario, il divieto di abuso del diritto, ma a condizione che riguardi i principi fondamentali dei Trattati, quali il principio di libera concorrenza, di non discriminazione e di libertà di stabilimento e – va sottolineato – sempre che la condotta dell'operatore economico si ponga in contrasto con le finalità perseguite dalla legge. In altre parole gli operatori economici “non possono

*avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario*”, ma al tempo stesso possono “scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche (...) al fine di limitare i loro oneri fiscali” (cfr. C.G.C.E. 22 dicembre 2010, C-277/09).

4. La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, a sua volta, ha affermato che il divieto dell’abuso del diritto è un principio immanente nell’ordinamento tributario nazionale, che travalica la portata delle norme antielusive specifiche e la cui fonte giuridica va individuata nei principi costituzionali di cui all’art. 53 Cost.: “*con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell’ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale*” (cfr. Corte di Cassazione, SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 30055).
5. La immanenza e la riconducibilità all’art. 53 Cost. del principio dell’abuso del diritto fa ritenere opportuna una regolamentazione a carattere generale, da attuare attraverso la introduzione di una o più norme di legge a valere per l’insieme delle imposte e per la generalità dei contribuenti da non inserire (come fa l’attuale art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) in un contesto che riguarda le (sole) imposte sui redditi, ma in un provvedimento *ad hoc* o, meglio, nell’ambito dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla L. 212/2000.
6. La norma regolatrice del divieto dell’abuso del diritto deve avere carattere di principio e deve tenere conto della giurisprudenza comunitaria e nazionale, senza trascurare altri diritti fondamentali della Carta costituzionale, come il diritto di libertà economica, da svolgersi, peraltro, “*non in contrasto con l’utilità sociale*” (art. 41, Cost.) e, per le norme tributarie, la cd. “riserva di legge” (art. 23, Cost.), dato che l’abuso del diritto va adeguatamente regolamentato.
7. In questa sede vanno considerati anche gli orientamenti che emergono dalla evoluzione legislativa comunitaria in atto: da ultimo, la proposta di “*norma generale anti-abuso*” della Commissione Europea (“*relativa a una base imponibile consolidata comune per l’imposta*”).

*sulle società*” - COM 2011 121, art. 80) che, dopo aver ribadito la disapprovazione per qualsiasi forma di abuso del diritto, conferma la garanzia di libertà economica che compete al contribuente che effettui operazioni “autentiche”, reali e “*non artificiose*”.

8. Quanto al regime sanzionatorio, l’abuso del diritto (e l’elusione tributaria) vanno tenute ben distinte dalla evasione tributaria, l’unica ad essere caratterizzata da frodolenza e volontario inadempimento di un’obbligazione tributaria (che sia, peraltro, già validamente sorta). Pertanto, nel caso di abuso del diritto (e di elusione) non può farsi luogo all’applicazione di sanzioni sulle situazioni pregresse, in assenza di una specifica violazione e in presenza di “*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione*” delle relative disposizioni o, peggio, dei mutevoli orientamenti della giurisprudenza comunitaria e nazionale.
9. L’”abuso del diritto” va contrastato non in via amministrativa o giurisprudenziale, ma in via legislativa. Devono essere vietati i comportamenti distorsivi e/o artificiosi diretti a sottrarsi alla “giusta” imposizione, ma, contestualmente, deve essere consentito all’operatore economico di pianificare la propria attività corrispondendo le imposte nella misura più contenuta che sia (legalmente) possibile.
10. Vanno senz’altro ostacolati i “*comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta*” (cfr. C.G.C.E. 12.09.2006, C-196-04), ma senza osteggiare o scoraggiare l’esercizio delle libertà fondamentali dell’operatore economico e del cittadino.

## ART. 1

### Disposizioni antielusive e divieto di abuso del diritto

1. Salvo che si determini abuso del diritto, il contribuente ha diritto di scegliere, tra più opzioni possibili e lecite, le forme giuridiche negoziali e i modelli organizzativi che comportano l'applicazione del regime di imposizione più favorevole<sup>1</sup>.
2. Il contribuente commette abuso del diritto tributario allorchè compie negozi, operazioni o atti, anche collegati tra loro, utilizzando in modo distorto o artificioso strumenti giuridici leciti, con lo scopo essenziale, ancorchè non esclusivo, di ottenere risparmi d'imposta o vantaggi fiscali non spettanti perché contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria.
3. I negozi, le operazioni e gli atti che concretano abuso del diritto tributario sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria, che disconosce i risparmi d'imposta e i vantaggi fiscali conseguiti e esige le imposte determinandole in base alle disposizioni aggirate, al netto di quelle che risultano dovute in base a queste ultime disposizioni.
4. Ferma l'inapplicabilità di qualsivoglia sanzione penale, le sanzioni amministrative, previste per le ipotesi di violazione delle norme tributarie, sono ridotte alla metà rispetto a quelle previste per la evasione o la infedeltà.
5. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti sulle operazioni oggetto di indagine e la instaurazione di uno specifico contraddittorio entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta.
6. L'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle circostanze in base alle quali si ritiene integrato l'abuso del diritto e alle giustificazioni fornite dal contribuente, e Le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 3.
7. Le imposte o le maggiori imposte accertate sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

## ART. 2

### Ambito di applicazione del divieto di abuso e abrogazione di disposizioni

Le disposizioni di cui all'art. 1 si applicano con riferimento a ogni contribuente e a qualsivoglia imposta anche a carattere locale.

A partire dall'entrata in vigore dell'art. 1 della presente legge, l'art. 37 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 è abrogato.

## ART. 3

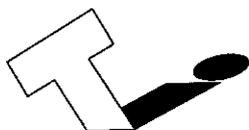
### Disciplina dei rapporti progressi e inapplicabilità delle sanzioni

Alle contestazioni relative a negozi, operazioni o atti, diversi da quelli espressamente contemplati dall'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e alle controversie in materia di abuso del diritto antecedenti l'entrata in vigore della presente legge si applicano le disposizioni procedurali di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 1 della presente legge; e considerate le obiettive condizioni di incertezza circa la portata e l'ambito di applicazione del divieto di abuso del diritto finora esistenti, non si applicano sanzioni amministrative né, in materia, possono essere avviati procedimenti per perseguire eventuali ipotesi di reato.

<sup>1</sup> La possibilità di scegliere – fra più opzioni – quella che comporta una imposizione fiscale più favorevole è contenuta anche nella proposta della Commissione Europea COM (2011) 121, secondo la quale il divieto dell'abuso del diritto non si applica "*alle attività commerciali autentiche, nelle quali il contribuente è in grado di scegliere due o più possibili operazioni che hanno lo stesso risultato commerciale ma producono basi imponibili diverse*" (cfr. art. 80, co.2) ed è confermata dalla costante giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. CGCE, 21/02/2006, C-255/02; CGCE, 21/02/2008, C-425/06; Conclusioni Avvocato generale, 16/07/2009, C-352/08; CGCE 22/12/2010, C-277/09).



CONFEDERATION  
FISCALE  
EUROPEENNE



A.N.T.I.  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

## **PROPOSTE DI MODIFICA**

**dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973**

**Analisi per una regolamentazione  
“minimale” del c.d. ABUSO del DIRITTO**

**DOCUMENTO INTERNO dell'11 aprile 2011**

**ANALISI delle PROPOSTE di MODIFICA**  
**dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973**  
**per una regolamentazione "minimale" del c.d. ABUSO del DIRITTO**

- 1) Comparazione testi con evidenziazione divergenze
- 2) Convergenze testi
- 3) Proposta Bonfrisco (ripresa dall'ANTI)
- 4) Disciplina delle situazioni pregresse
- 5) Osservazioni
- 6) Testo ibrido su base Leo

**Legenda:**

I tre testi di legge sono riportati con colori diversi.

Il testo di riferimento è quello di Leo.

Il confronto è fatto principalmente tra il primo testo (Leo) e il secondo (Strizzolo), dato che la versione di Jannone diverge di poco da quella di Strizzolo.

La proposta di modifica del secondo (e terzo) testo è esposta secondo la sequenza della prima (Leo), in modo che vengano comparati contenuti normativi analoghi anche quando ciò implica il mancato rispetto della sequenza espositiva delle proposte Strizzolo e Jannone (es. l'efficacia nel tempo - inserita da Leo al comma 2 dell'art. 1 e prevista da tali proposte di modifica, rispettivamente alla lett. e) del comma 1 e al comma 2 dell'art. 1 - è collocata sulla riga della proposta Leo).

In grassetto sono evidenziate le differenze tra il testo Leo e il testo Strizzolo; con sottolineatura quelle tra il testo Strizzolo e il testo Jannone.

La versione dell'art. 37-*bis*, attualmente in vigore – mantenuta in alcuni commi dei testi Strizzolo e Jannone – è in corsivo; le differenze con il testo di Leo sono in grassetto.

Il testo ibrido è redatto su base Leo (in nero) con inserimenti del testo Strizzolo o Bonfrisco (azzurro e rosa) e "nuove proposte" (in rosso).

### **Sub 1) – Comparazione testi (con evidenziazione divergenze)**

**Camera dei Deputati – VI Commissione Finanze – Disegni 2521, 2578, 2709**

<b>Maurizio Leo, AC 2521</b>	<b>Strizzolo, Ceccuzzi, Fogliardi, AC 2578</b>	<b>Jannone, AC 2709</b>
ART. 1 <i>(Modifica dell'art. 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni antielusive e abuso del diritto)</i>	ART. 1. 1. All'articolo 37- <i>bis</i> del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:	ART. 1. 1. All'articolo 37- <i>bis</i> del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

<p><b>1.</b> L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente: "ART. 37-<i>bis</i> – (Disposizioni antielusive e abuso del diritto) 1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche e volti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. La disposizione del periodo precedente si applica solo a condizione che i comportamenti ivi indicati siano diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.</p>	<p><b>a)</b> <u>la rubrica è sostituita dalla seguente: «Disposizioni antielusive e per il contrasto dell'abuso di diritto»:</u></p> <p><b>b)</b> il comma 1 è sostituito dal seguente: «1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, <b>diretti ad aggirare, anche mediante abuso del diritto e pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge, obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere, riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti. Ai fini del presente articolo, costituisce abuso del diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, precipuamente finalizzato a ottenere vantaggi fiscali illegittimi o, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria»;</b></p>	<p><b>f)</b> alla rubrica sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «e di contrasto dell'abuso di diritto».</p> <p><b>a)</b> il comma 1 è sostituito dal seguente: «1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare, anche mediante abuso di diritto e pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge, obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti. Costituisce abuso di diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge precipuamente finalizzato a ottenere vantaggi fiscali illegittimi o, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria»;</p>
	<p><b>c)</b> dopo il comma 1 è inserito il seguente: <b>«1-bis. È fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportano l'applicazione del regime d'imposizione più favorevole»;</b></p>	<p><b>b)</b> dopo il comma 1 è inserito il seguente: <b>«1-bis. È fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportano l'applicazione del regime di imposizione ad egli più favorevole»;</b></p>
<p><b>2.</b> L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, aggirate o abusate al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. Resta ferma l'inapplicabilità di qualsiasi sanzione penale, in aggiunta alla riqualificazione sul piano fiscale operata dall'amministrazione finanziaria ai sensi del periodo precedente.</p>	<p><b>d)</b> il comma 2 è sostituito dal seguente: 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse o aggirate <b>anche mediante abuso del diritto</b>, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione »;</p>	<p><b>c)</b> il comma 2 è sostituito dal seguente: «2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse o aggirate, anche mediante abuso di diritto, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. <b>È preclusa, in ogni caso, l'applicazione di qualsivoglia sanzione, anche penale»;</b></p>
		<p><b>d)</b> il comma 3 è abrogato;</p>

<p>3. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata con avviso di ricevimento, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta medesima, che deve indicare i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. Le garanzie per il contribuente di cui al periodo precedente si applicano a ogni contestazione avente a oggetto l'elusione, l'aggiramento o l'abuso di norme tributarie.</p>	<p><i>INVARIATO (co. 4, "vecchio" testo)</i>  4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta <b>nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.</b></p>	<p><i>INVARIATO (co. 4, "vecchio" testo)</i>  4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta <b>nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.</b></p>
<p>4. Fermo restando quanto disposto dall'art. 42, l'avviso di accertamento deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto dal comma 2 del presente articolo. In nessun caso le disposizioni del comma 1 possono essere applicate d'ufficio dal giudice, in qualsiasi stato e grado del giudizio, in mancanza di specifica e motivata contestazione nell'avviso di accertamento impugnato, con le modalità e con le garanzie per il contribuente stabilite nel presente articolo. La disposizione del periodo precedente si applica ad ogni contestazione avente ad oggetto l'elusione, l'aggiramento o l'abuso di norme tributarie.</p>	<p><b>f)</b> il comma 5 è sostituito dal seguente:  «5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso di accertamento deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle <b>circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1 del presente articolo, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente.</b> Le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto dal comma 2».</p>	<p><b>e)</b> il comma 5 è sostituito dal seguente:  «5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1 del presente articolo, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente. Le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto dal comma 2»;</p>
<p>5. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni del comma 2 del presente articolo sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, concernente il pagamento dei tributi in pendenza del processo, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.</p>	<p><i>INVARIATO (co. 6, "vecchio" testo)</i>  6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle <b>sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.</b></p>	<p><i>INVARIATO (co. 6, "vecchio" testo)</i>  6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle <b>sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.</b></p>

<p>6. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi da 1 a 5 possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso alla stessa amministrazione finanziaria, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.</p>	<p><i>INVARIATO (co. 7, "vecchio" testo)</i>  7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi <b>precedenti</b> possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso <b>all'amministrazione</b>, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.</p>	<p><i>INVARIATO (co. 7, "vecchio" testo)</i>  7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso <b>all'amministrazione</b>, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.</p>
<p>7. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di 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 deve presentare istanza al direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'attuazione del presente comma.</p>	<p><i>INVARIATO (co. 8, "vecchio" testo)</i>  8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di 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 deve presentare istanza al direttore regionale <b>delle entrate</b> competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con <b>decreto del Ministro delle finanze da emanare</b> ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'attuazione del presente comma.</p>	<p><i>INVARIATO (co. 8, "vecchio" testo)</i>  8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di 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 deve presentare istanza al direttore regionale <b>delle entrate</b> competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con <b>decreto del Ministro delle finanze da emanare</b> ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'attuazione del presente comma.</p>
<p>8. Le disposizioni del presente articolo si applicano con riferimento alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale</p>		
<p><b>2.</b> In deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, le</p>	<p><b>e)</b> il comma 3 è sostituito dal seguente:  <b>«3. Fermo restando quanto disposto dai commi 1, 1-bis e 2.</b></p>	<p><b>2. Sono fatti salvi gli effetti di operazioni, effettuate anteriormente</b></p>

**1.** Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare, anche mediante abuso del diritto e pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge, obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzione di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti. Costituisce abuso di diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, precipuamente finalizzato a ottenere vantaggi fiscali illegittimi o, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria";

**b)** dopo il comma 1 è inserito il seguente:

**1bis.** E' fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportino l'applicazione del regime di imposizione più favorevole;

**c)** il comma 2 è sostituito dal seguente:

**2.** L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse o aggirate, anche mediante abuso di diritto, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. E' preclusa, in ogni caso, l'applicazione di qualsivoglia sanzione, anche penale;

**d)** il comma 3 è abrogato;

**e)** il comma 5 è sostituito dal seguente:

**5.** Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente; le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

f) alla rubrica, dopo la parola: "antielusive", sono aggiunte le seguenti: "e di contrasto dell'abuso di diritto".

**ART. 2**

Sono fatti salvi gli effetti di operazioni, effettuate anteriormente alla data di entrate in vigore della presente legge, diverse da quelle elencate nel comma 3 dell'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel testo vigente alla medesima data, nonché delle operazioni richiamate dalle disposizioni di cui all'articolo 7-*bis*, comma 1, lett. b), del decreto-legge 9 settembre 1992, n. 372, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 novembre 1992, n. 429, poste in essere prima della data di entrate in vigore del decreto-legge medesimo.

#### **Sub 4) Disciplina delle situazioni pregresse**

La nuova disposizione, essendo una disposizione procedimentale<sup>1</sup> dovrebbe avere efficacia retroattiva automatica; ma tale efficacia (espressamente prevista nelle proposte di modifica) risulta difficilmente compatibile con l'affermazione secondo la quale l'esistenza di un generale principio antielusivo – il cui fondamento deve ricondursi al principio costituzionale di capacità contributiva e di progressività dell'imposta di cui all'art. 53 Cost. - è "indipendente" dal "*sopravvenire di specifiche norme antielusive*"<sup>2</sup>. Pertanto, sembra doversi escludere che la individuazione del concetto di elusione e di abuso del diritto possa delimitare anche fattispecie realizzatesi prima della proposta di modifica legislativa. Sembra sostenibile, viceversa, la efficacia retroattiva delle disposizioni procedimentali (obbligo di "contraddittorio anticipato" e di specifica motivazione) e la non sanzionabilità<sup>3</sup> - sulla base dell'art. 10, co. 3, L. 212/2000, dell'art. 6, co. 2, D.Lgs. 472/1997, dell'art. 8, D.Lgs. 546/1992 - dei comportamenti elusivi o abusivi tenuti prima della introduzione della modifica stessa, considerate le (precedenti) "*obiettive condizioni di incertezza sull'ambito e la portata della disposizione violata*".

<sup>1</sup> Infatti, quando è stata introdotto l'art. 37-*bis*, si è ritenuto necessario precisare che la norma "*si applica agli atti, fatti e procedimenti posti in essere dopo*" la sua entrata in vigore (cfr. art. 9, co. 5, D.Lgs. 358/1997).

<sup>2</sup> Cfr. Corte di Cassazione, 30055/2008.

<sup>3</sup> Cfr. C.T.R. Firenze, 01/04/2009 n. 26; C.T.P. Milano, 07/04/2009, n. 118; Corte di Cassazione, 25/05/2009, n. 12042.

## **Sub 5) Osservazioni**

Testo di riferimento **proposta Leo** confrontata con proposta Strizzolo<sup>4</sup>

- 1) **Comma 1:** manca la identificazione del concetto di abuso del diritto che è invece prevista dal testo Strizzolo
- 2) Manca il comma 1-*bis* del testo Strizzolo
- 3) **Comma 2:** si prevede la inapplicabilità delle sanzioni penali (che manca nel testo Strizzolo) ma non di quelle amministrative, che conseguono alla "violazione di norme tributarie"<sup>5</sup>
- 4) **Comma 3:** si prevede che la richiesta di chiarimenti indichi i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2
- 5) **Comma 4:** la motivazione dell'avviso di accertamento riguarda le giustificazioni fornite dal contribuente. Nel testo Strizzolo, invece, il comma 5 prevede che, oltre alla richiesta di chiarimenti, anche l'avviso di accertamento sia motivato "*in relazione alle circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1*", tenuto conto delle giustificazioni del contribuente. Quindi, in questa versione della proposta di modifica, i presupposti per l'applicabilità della norma devono essere motivati sia in relazione alla richiesta di chiarimenti (al contribuente) che in relazione alla emissione dell'avviso di accertamento; nel testo Leo, invece, solo nel primo caso
- 6) **Commi 3 e 4:** si fa riferimento solo agli avvisi di accertamento, ma non agli avvisi di rettifica (o di liquidazione) richiamati, ad es., nell'imposta di registro
- 7) **Comma 5:** la disposizione sulla riscossione in pendenza di giudizio riguarda le imposte ma non le sanzioni, come, invece, prevede il testo Strizzolo
- 8) **Comma 6:** niente da osservare
- 9) **Comma 7:** la possibilità di presentare istanza di interpello disapplicativo concerne le norme tributarie dirette a contrastare "comportamenti elusivi" e anche la prova che

<sup>4</sup> La proposta Strizzolo è analoga a quella Bonfrisco, salvo che:

- a) manca nella prima la esclusione delle sanzioni penali (delle quali, peraltro, si fa cenno nella relazione accompagnatoria alla proposta di modifica);
- b) la disciplina transitoria è regolata diversamente

<sup>5</sup> Nel testo Strizzolo, al comma 1, viene precisato che l'abuso del diritto si realizza "*pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge*" e, secondo la Cassazione SSUU (30055/2008) "*il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali*".

deve fornire il contribuente riguarda il mancato verificarsi di "effetti elusivi": non si richiamano anche i "comportamenti abusivi" o gli "effetti abusivi"

10) **Comma 8:** nessuna osservazione

### **Sub 6) Testo ibrido<sup>6</sup>**

#### **Testo ibrido su base M.Leo – A.C. 2521**

##### **ART. 1**

*(Modifica dell'art. 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni antielusive e abuso del diritto)*

**1.** L'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente:

"ART. 37-*bis* – (Disposizioni antielusive e abuso del diritto)

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, ~~privi di valide ragioni economiche e volti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. La disposizione del periodo precedente si applica solo a condizione che i comportamenti ivi indicati siano diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.~~ diretti a conseguire indebiti vantaggi fiscali, attraverso l'aggiramento, anche mediante abuso del diritto e pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge, di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario in assenza di ragioni diverse dal risparmio fiscale.

Ai fini del presente articolo, costituisce abuso del diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge strumenti giuridici, ~~precipua~~ **precipua**mente finalizzato a ottenere vantaggi fiscali ~~illegittimi~~ indebiti o, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria.

(Ex Strizzolo)

**c)** dopo il comma 1 è inserito il seguente:

«1-*bis*. È fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportano l'applicazione del regime d'imposizione più favorevole<sup>7</sup>»;

(Ex Strizzolo e Bonfrisco)

<sup>6</sup> Nella "composizione" del testo ibrido sono tenuti in considerazione gli orientamenti emersi dalla giurisprudenza sull'abuso del diritto, richiamando – ove possibile - le relative statuizioni.

<sup>7</sup> La possibilità di scegliere - fra più opzioni - quella che comporta una imposizione fiscale più favorevole è confermata da: CGCE, 21/02/2006, C-255/02: "il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale" (conforme: CGCE, 21/02/2008, C-425/06; Conclusioni Avvocato generale, 16/07/2009, C-352/08).

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, aggirate o abusate al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. Ferma l'inapplicabilità di qualsivoglia sanzione penale, alla riqualificazione sul piano fiscale operata dall'amministrazione finanziaria ai sensi del periodo precedente, consegue – oltre al pagamento degli interessi maturati – la irrogazione nella misura del 50% della sanzione tributaria conseguente alla riqualificazione stessa. ~~Resta ferma l'inapplicabilità di qualsivoglia sanzione<sup>8</sup>, anche qualsiasi sanzione penale, in aggiunta alla riqualificazione sul piano fiscale operata dall'amministrazione finanziaria ai sensi del periodo precedente. (Ex Bonfrisco)~~

3. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata con avviso di ricevimento, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta medesima, che deve indicare i motivi<sup>9</sup> per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. Le garanzie<sup>10</sup> per il contribuente di cui al periodo precedente si applicano a ogni contestazione avente a oggetto l'elusione, l'aggiramento o l'abuso di norme tributarie.

4. Fermo restando quanto disposto dall'art. 42, l'avviso di accertamento deve essere specificatamente motivato<sup>11</sup>, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1 del presente articolo, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente. Le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto dal comma 2 del presente articolo. In nessun caso le disposizioni del comma 1 possono essere applicate d'ufficio dal giudice, in qualsiasi stato e grado del giudizio, in mancanza di specifica e motivata contestazione nell'avviso di accertamento impugnato, con le modalità e con le garanzie per il contribuente stabilite nel presente articolo. La disposizione del periodo precedente si applica ad ogni contestazione avente ad oggetto l'elusione, l'aggiramento o l'abuso di norme tributarie.

<sup>8</sup> L'inapplicabilità di sanzioni sia penali che amministrative potrebbe fondarsi su:

- CGCE, 21/02/2006, C-255/02: *"la constatazione di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco ..."*, per cui le operazioni abusive devono "solo" *"essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita"* senza quelle operazioni;
- CTP Milano, 13/12/2006, n. 278: *"la sanzioni non sarebbe neanche coerente con il concetto di elusione, secondo il quale l'elusione realizza un aggiramento di norme e non già una loro violazione ... il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti è già di per sé la sanzione ..."* (Conforme: CTR Lombardia, 14/02/2008, n. 2; CTP Vicenza, 28/01/2009, n. 6; Corte di Cassazione, 08/04/2009, n. 8487; Corte di Cassazione, 12/11/2010, n. 22994);
- Corte di Cassazione, 23/12/2008, n. 30055: *"il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non **si traduce** nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali ..., bensì nel **disconoscimento** degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali"*.

Inoltre, la inapplicabilità di sanzioni (in particolare) amministrative pare più coerente con la previsione del comma 1-bis dell'art. 37-bis modificato, che ammette la scelta tra più opzioni possibili, anche quando ciò comporta una disciplina fiscale più favorevole.

<sup>9</sup> Sull'onere dell'Amministrazione finanziaria di prospettare il disegno elusivo sul quale si fonda la rettifica: Corte di Cassazione, 17/10/2008, n. 25374; 21/01/2009, n. 1465; 07/05/2010, n. 11162; 22/09/2010, n. 20030; 18/02/2011, n. 3947.

<sup>10</sup> Cfr. C.T.P. Milano, 21/02/2011, n. 54/42/11, in materia di imposta di registro: *"Le **garanzie procedurali** rafforzate introdotte dall'art. 37-bis **devono applicarsi ad ogni caso** di elusione fiscale, anche se contestata sulla base del principio generale dell'abuso del diritto ovvero dell'art. 53 Cost., od, ancora, delle norme speciali applicabili in funzione antielusiva, come l'art. 20 del T.U. sull'imposta di registro"*.

<sup>11</sup> Cfr. nota 9.

(Ex Strizzolo)

5. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni del comma 2 del presente articolo sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza del processo, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

(Ex Strizzolo)

6. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi da 1 a 5 possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso alla stessa amministrazione finanziaria, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

7. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di 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 deve presentare istanza al direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'attuazione del presente comma.

8. Le disposizioni del presente articolo si applicano con riferimento alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale.

~~2. In deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni dell'art. 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come da ultimo sostituito dal comma 1 del presente articolo, si applicano anche ai rapporti pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge<sup>12</sup>. Ai sensi dell'art. 3, comma 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non sono irrogate sanzioni ad atti, fatti, negozi adottati e a procedimenti pendenti prima della data di entrata in vigore della presente legge.~~

Considerate le obiettive condizioni di incertezza sull'ambito e la portata del principio dell'abuso del diritto, non possono applicarsi sanzioni agli atti, fatti, negozi adottati e ai procedimenti pendenti prima della data di entrata in vigore della presente legge.

## ART. 2

(Entrata in vigore)

1. La presente legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

<sup>12</sup> Non viene inserita la previsione relativa alla retroattività delle disposizioni procedurali ("contraddittorio anticipato" e obbligo di specifica motivazione) perché la disposizione dell'art. 37-bis è per sua natura procedimentale e, dunque, produce "effetti anche in relazione a fattispecie che si sono manifestate anteriormente alla entrata in vigore" della norma stessa.