



DISEGNO DI LEGGE

d’iniziativa dei senatori BONFRISCO, ALICATA, ALLEGRINI, AMATO, AMORUSO, ASCIUTTI, AUGELLO, BALBONI, BARELLI, BATTAGLIA, BENEDETTI VALENTINI, BEVILACQUA, BIANCONI, BORNACIN, BOSCKETTO, BUTTI, CALABRÒ, CALIGIURI, CAMBER, CANTONI, CARRARA, CARUSO, CASOLI, CASTRO, CICOLANI, COLLI, COMPAGNA, CONTI, CONTINI, COSTA, CURSI, CUTRUFO, D’ALÌ, D’AMBROSIO, DE FEO, DE LILLO, DI GIACOMO, DIGILIO, ESPOSITO, FASANO, FAZZONE, FIRRARELLO, FLERES, GALIOTO, GALLO, GALLONE, GAMBA, GENTILE, GHIGO, GIULIANO, GRAMAZIO, GRILLO, IZZO, LANNUTTI, LATRONICO, LAURO, LICASTRO SCARDINO, MALAN, MASSIDDA, MAZZARACCHIO, MESSINA, MORRA, NESSA, ORSI, PARAVIA, PASTORE, PICCIONI, PICCONE, PICCHETTO FRATIN, PONTONE, RAMPONI, SACCOMANNO, SANCIU, SARO, SARRO, SCARABOSIO, Giancarlo SERAFINI, STANCANELLI, TANCREDI, TOFANI, TOTARO, VALENTINO, VETRELLA, VICARI, VICECONTE, VIZZINI, BETTAMIO, CIARRAPICO, CUFFARO, D’AMBROSIO LETTIERI, DI GIROLAMO, FLUTTERO, LENNA, MUSSO, PALMIZIO, POSSA, RIZZOTTI, SANTINI, SCARPA BONAZZA BUORA, SCIASCIA, SPADONI URBANI, TOMASSINI, ZANETTA e ZANOLETTI

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 1° AGOSTO 2009

Disposizioni per il contrasto all’abuso di diritto

ONOREVOLI SENATORI. – Il presente disegno di legge intende intervenire sull'ordinamento tributario vigente per contrastare il cosiddetto abuso di diritto, fattispecie giuridica da qualche tempo al centro della giurisprudenza comunitaria e di quella della Corte di cassazione italiana.

Si ritiene necessario un intervento normativo, da un lato, per ribadire l'esigenza che la materia tributaria risponda al criterio di legalità, ovvero sia regolata da norme positive approvate dal Parlamento, nel rispetto dell'articolo 23 della Costituzione. Dall'altro, per tener conto dei vari e diversificati orientamenti espressi dalla Corte di cassazione: prima, a partire dal 2000, dalla Sezione tributaria; più recentemente, nel dicembre 2008 dalle Sezioni unite, nei primi mesi del 2009, infine, di nuovo dalla Sezione tributaria.

Come è noto, nell'orientamento più recente (ormai consolidato) la Suprema corte rinvia al principio di «capacità contributiva», di cui all'articolo 53 della Costituzione, rilevando – al tempo stesso – che, per configurare «abuso di diritto» è necessaria l'assenza di «ragioni economicamente apprezzabili», diverse dalla mera aspettativa del risparmio d'imposta. Ragioni che giustifichino l'operazione, insieme alla finalità di ottenere un risultato sostanzialmente contrastante con la *ratio legis*, attraverso l'uso strumentale di una o più norme, pur quando nessuna prescrizione legislativa venga specificatamente violata.

In attesa di un riordino generale della materia – che anche in questo settore dia concreta attuazione non solo ai predetti principi costituzionali, ma anche a quelli di cui all'articolo 3 (eguaglianza davanti alla legge) e all'articolo 97 (buon andamento e imparzialità

dell'amministrazione) della Costituzione – il presente disegno di legge si propone di operare nell'ambito dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che costituisce un caposaldo del rapporto Amministrazione-cittadini in ambito tributario.

In primo luogo, ampliandone la rubrica con «*e di contrasto dell'abuso di diritto*».

Si ritiene, infatti, che «elusione» ed «abuso di diritto» siano, sostanzialmente, facce diverse di un medesimo fenomeno, che si concretizza in un risparmio di imposta contrario alle finalità perseguite dalla normativa fiscale: l'abuso di diritto inteso come mezzo idoneo a perseguire il fine elusivo. Pertanto, appare opportuno enunciare un'unica definizione che possa configurare una clausola antielusiva generale – ottenuta anche mediante l'abolizione del comma 3 dell'articolo 37-bis e, contemporaneamente, disciplinare in via legislativa, nel solco dei principi enunciati dalla Corte di cassazione, il fenomeno di abuso di diritto, così colmando un vuoto normativo ed inibendo interpretazioni troppo diversificate: garantendo, in definitiva, la certezza del diritto.

In secondo luogo, integrando e modificando le disposizioni.

L'introduzione di un comma – nel rispetto di quanto più volte affermato nella recente giurisprudenza della Suprema corte – per salvaguardare la facoltà del contribuente di scegliere legittimamente la soluzione negoziale e/o organizzativa fiscalmente meno onerosa, tra quelle propostegli dall'ordinamento, fermo restando, naturalmente, il divieto di utilizzare in modo distorto ed artificioso norme o complessi di norme allo scopo di ottenere un risparmio d'imposta.

La previsione della inapplicabilità di qualsivoglia norma sanzionatoria, anche penale, nelle fattispecie previste nel rinnovato comma 1: appare un equo effetto punitivo, verificandosi situazioni spesso al confine tra legittimità ed illegittimità, il disconoscimento dei vantaggi tributari (previsto dalla prima parte del comma) conseguiti quando non risulti direttamente violata alcuna specifica disposizione di legge.

La necessaria disposizione è volta ad evitare che il giudice, in carenza di adeguate disposizioni legislative e nell'intento di conformarsi al principio di capacità contributiva, sia indotto a sostituirsi al legislatore - con una inaccettabile confusione di ruoli nell'esercizio dei poteri dello Stato - e a scongiurare eventuali effetti retroattivi nella applicazione, in concreto, della normativa tributaria: adottando, cioè, principi che si sono formati nel tempo a comportamenti tenuti dai contribuenti in periodi di tempo di molto anteriori, nei quali quei principi non esistevano né potevano essere previsti.

Consegue, pertanto, la necessità di stabilire l'efficacia *ex nunc* della nuova disciplina e di far salvi gli effetti di atti, fatti e negozi - diversi da quelli tassativamente indicati nel precedente comma 3 dell'articolo 37-bis - posti in essere prima dell'introduzione nell'ordinamento positivo italiano della «nuova» disposizione recante la disciplina dell'abuso di diritto e, a maggior ragione, prima dell'introduzione del medesimo articolo 37-bis. Si prevede, quindi, la cessazione della «materia del contendere» per le (ormai «datate») controversie sul *dividend washing* e sul *dividend stripping*, per le quali il legislatore era già intervenuto, nel 1992, per distinguere le ope-

razioni compiute prima o a partire dalla data di entrata in vigore della legge 5 novembre 1992, n. 429, di conversione del decreto-legge 9 settembre 1992, n. 372.

Infine, la previsione di un'opportuna garanzia dell'uso corretto della prescrizione applicando la sanzione di nullità per gli accertamenti non analiticamente motivati con riferimento alle precipue circostanze di fatto, relative al singolo caso, che li hanno originati. Il preciso riferimento alla motivazione dell'avviso di accertamento, quale insostituibile fonte della pretesa, in combinazione con il puntuale richiamo alle disposizioni del comma 1 dell'articolo 37-bis, come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente disegno di legge, che disciplinano le ipotesi di abuso di diritto, è inteso a colmare, anche da un punto di vista procedimentale, il vuoto legislativo rilevato dalla Corte di cassazione: conseguentemente, l'abuso di diritto, non rappresentando più un principio interpretativo derivante dall'articolo 53 della Costituzione, ma configurando una precisa ipotesi elusiva, prevista e disciplinata da norme positive, non potrà più essere rilevato d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, anche senza una specifica richiesta della Pubblica amministrazione, come recentemente affermato dalla Suprema corte. Al contrario, il relativo rilievo dovrà, adeguatamente e specificatamente motivato, essere inserito nell'atto introduttivo della controversia tributaria, al termine di un necessario passaggio procedurale, del resto già previsto dal comma 4 dell'articolo 37-bis attualmente in vigore, inteso a consentire al contribuente un completo esercizio del proprio diritto alla difesa.

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. All'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) 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.»;

b) 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 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. È 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».

2. Sono fatti salvi gli effetti di operazioni, effettuate anteriormente alla data di entrata 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, lettera 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 entrata in vigore del decreto-legge medesimo.

