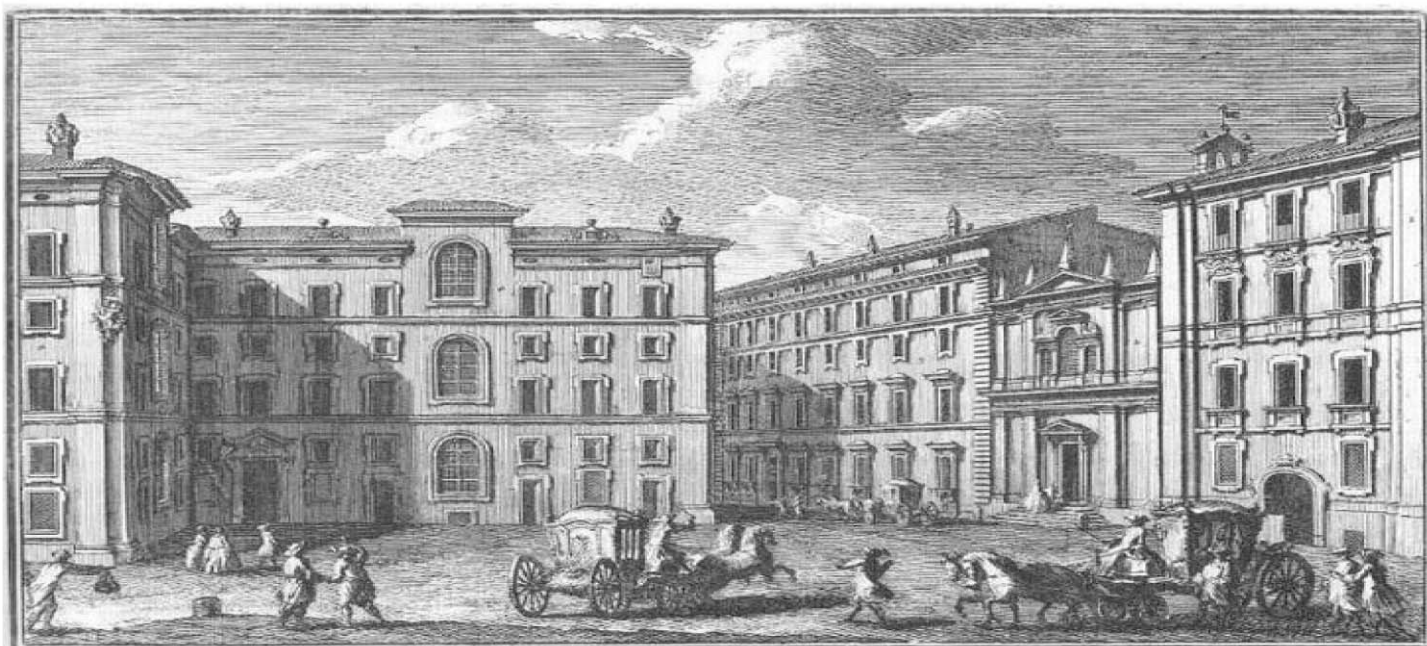




Senato della Repubblica



Camera dei deputati



*Seminario Romano
s. Caracalla, che corrisponde sulla piazza di S. Ignazio, a Chiesa di S. Maria e Prospetto del Seminario Romano a Part. del Convento del PP. Domenicani*

Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente

(Schema di D.Lgs. n. 163)

(artt. 1, 5, 6 e 8, co. 2, L. 23/2014)

Maggio 2015

XVII LEGISLATURA

Camera dei deputati

XVII LEGISLATURA

Documentazione per l'esame di
Atti del Governo

Disposizioni sulla certezza del diritto
nei rapporti tra fisco e contribuente

Schema di D.Lgs. n. 163

(Artt. 1, 5, 6 e 8, co. 2, L. 23/2014)

n. 166

11 maggio 2015

SENATO DELLA REPUBBLICA:

SERVIZIO DEL BILANCIO

TEL. 06 6706-5790 - SBILANCIOCU@SENATO.IT -  @SR_Bilancio

ELEMENTI DI DOCUMENTAZIONE N. 23


SERVIZIO STUDI

TEL. 06 6706-2451

STUDI1@SENATO.IT

CAMERA DEI DEPUTATI:

SERVIZIO STUDI – Dipartimento finanze

Tel. 06 6760-9496 - st_finanze@camera.it -  CD_finanze


ATTI DEL GOVERNO N. 166

Hanno partecipato alla redazione del dossier i seguenti uffici:

SEGRETARIA GENERALE – Ufficio Rapporti con l'Unione europea

 066760-2145 –  cdrue@camera.it

SERVIZIO Biblioteca – Ufficio Legislazione straniera

 066760-2278 -3242–  ls_segreteria@camera.it

La documentazione dei servizi e degli uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

In copertina: Piazza San Macuto in una stampa d'epoca

INDICE

INTRODUZIONE

- La legge delega3

SCHEDE DI LETTURA

- Articolo 1 (*Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente*).....13
- Articolo 2 (*Modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento*)26
- Articolo 3 (*Finalità e oggetto*).....32
- Articolo 4 (*Requisiti*).....38
- Articolo 5 (*Doveri*)39
- Articolo 6 (*Effetti*)41
- Articolo 7 (*Competenze e procedure*).....43
- Articolo 8 (*Clausola di invarianza oneri*)45
- L'abuso del diritto in Europa47

Introduzione

La legge delega

La **legge 11 marzo 2014, n. 23**, conferisce una **delega** al Governo per la realizzazione di un **sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita** da attuare entro **dodici mesi** (26 marzo 2015).

In considerazione dell'elevato numero di previsioni di delega non ancora attuate, e tenuto conto della complessità della materia, il 15 gennaio 2015 la Commissione Finanze della Camera ha avviato l'esame delle proposte di legge A.C. [2729](#) Capezzone e A.C. [2772](#) Causi recanti la **proroga del termine per l'esercizio della delega**. L'articolo 1, comma 2, della legge 24 marzo 2015, n. 34 (di conversione del decreto-legge n. 4 del 2015), riprendendo sostanzialmente il contenuto di tali proposte, proroga di **tre mesi** il termine per **l'esercizio della delega** (vale a dire fino al **26 giugno 2015**).

Con l'introduzione all'articolo 1 di un **nuovo comma 7-bis** si prevede che, qualora il termine per l'espressione del parere parlamentare cada negli ultimi trenta giorni precedenti il termine finale di scadenza della delega, ovvero successivamente a tale termine, operi una **proroga automatica di novanta giorni** del predetto termine di delega (**26 settembre 2015**).

La legge, che persegue l'obiettivo della **riduzione della pressione tributaria** sui contribuenti (articolo 16), si compone di **16 articoli** concernenti i principi generali e le procedure di delega (art. 1); la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2); le norme per la stima e il monitoraggio dell'evasione e il riordino dell'erosione fiscale (artt. 3 e 4); la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale (art. 5); la cooperazione rafforzata tra l'amministrazione finanziaria e le imprese, con particolare riguardo al tutoraggio, alla semplificazione fiscale e alla revisione del sistema sanzionatorio (artt. 6-8); il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (art. 9); la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali (art. 10); la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (artt. 11-13); la disciplina dei giochi pubblici (art. 14); le nuove forme di fiscalità ambientale (art. 15).

Principi e criteri direttivi

Nell'esercizio della delega il Governo deve attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo, al rispetto dei **principi costituzionali**, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione (uguaglianza e capacità contributiva), nonché del **diritto dell'Unione europea**; al rispetto dei principi dello **statuto dei diritti del contribuente**, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di **irretroattività** delle norme tributarie; le nuove norme devono inoltre essere coerenti con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di **federalismo fiscale**.

Ulteriori principi di delega riguardano: la tendenziale **uniformità** della disciplina delle obbligazioni tributarie; il **coordinamento e la semplificazione** degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti; la coerenza e uniformità dei poteri in materia tributaria; la generalizzazione del meccanismo della **compensazione** tra crediti d'imposta vantati dal contribuente e debiti tributari a suo carico.

La procedura

Quanto alla procedura per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi, si prevede che le **Commissioni** parlamentari competenti hanno **30 giorni** (prorogabili di altri 20) **per l'espressione del parere**, trascorsi i quali il provvedimento può essere comunque adottato. Si prevede altresì una **procedura rafforzata** analoga a quella prevista per i decreti attuativi della legge sul federalismo fiscale: qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, il Governo è tenuto a **trasmettere nuovamente** i testi alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modifiche. I **pareri definitivi** delle Commissioni competenti per materia sono espressi **entro dieci giorni**, decorsi i quali i decreti possono essere comunque adottati. Il Governo, nei 18 mesi successivi dalla data di entrata in vigore di ciascun decreto attuativo, può adottare eventuali **decreti correttivi e integrativi**.

Ai sensi dell'**articolo 1, comma 3**, almeno uno degli schemi dei decreti legislativi deve essere deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri **entro quattro mesi** dalla data di entrata in vigore della legge (**27 giugno 2014**).

Il Governo è inoltre tenuto a **referire ogni quattro mesi** alle Commissioni parlamentari competenti in ordine all'attuazione della delega (in sede di prima applicazione **entro due mesi**).

Nei decreti legislativi, il Governo deve provvedere all'introduzione delle nuove norme mediante la **modifica o l'integrazione dei testi unici e delle disposizioni organiche** che regolano le relative materie, provvedendo ad **abrogare espressamente le norme incompatibili** (articolo 1, **comma 9**). Il **comma 10** prevede inoltre l'emanazione di decreti legislativi recanti le norme necessarie per il **coordinamento formale e sostanziale** con le altre leggi dello Stato e **l'abrogazione** delle norme incompatibili con i nuovi decreti.

Le disposizioni finanziarie

L'**articolo 16** della legge n. 23 (come riformulato dall' art. 1, comma 11, della legge 23 giugno 2014, n. 89) dispone che dall'attuazione della delega **non** devono derivare nuovi o **maggiori oneri** a carico della finanza pubblica, **né un aumento della pressione fiscale** complessiva a carico dei contribuenti.

In considerazione della complessità della materia trattata dai decreti legislativi attuativi e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la relazione tecnica evidenzia i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica.

Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009 ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi, adottati ai sensi della legge delega, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri.

A tal fine le **maggiori entrate** confluiscono in un apposito **fondo** istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Il richiamato **comma 2 dell'articolo 17 della legge di contabilità** stabilisce che le **leggi di delega** comportanti oneri devono recare i mezzi di copertura necessari per l'adozione dei relativi decreti legislativi. Qualora, in sede di conferimento della delega, per la complessità della materia trattata, non sia possibile procedere alla determinazione degli effetti finanziari derivanti dai decreti legislativi, la quantificazione degli stessi è effettuata al momento dell'adozione dei singoli decreti legislativi.

I decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri sono emanati solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie.

A ciascuno schema di decreto legislativo è allegata una **relazione tecnica**, che dà conto della neutralità finanziaria del medesimo decreto ovvero dei nuovi o maggiori oneri da esso derivanti e dei corrispondenti mezzi di copertura.

Il **comma 1-bis** stabilisce che i decreti legislativi attuativi che recano maggiori oneri entrano in vigore **contestualmente** o successivamente a quei decreti attuativi che recano la necessaria copertura finanziaria.

In sostanza, tale formulazione permette che uno schema di decreto legislativo attuativo recante maggiori oneri per la finanza pubblica possa essere esaminato dalle Commissioni parlamentari per l'emanazione del parere, ma entrerà in vigore nell'ordinamento contestualmente (o successivamente) all'entrata in vigore di un altro schema di decreto attuativo che invece genererà maggiori entrate per la finanza pubblica.

Alla fine la somma degli effetti finanziari di tutti i decreti attuativi della legge delega dovrà essere pari a zero, in quanto diversamente altererebbe in negativo i saldi della finanza pubblica, o finirebbe con l'aumentare la pressione fiscale complessiva a carico del contribuente.

Lo stato di attuazione della delega

Il 7 agosto 2014 la Commissione VI Finanze ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni e condizioni, sull'[Atto del Governo n. 99](#), recante lo schema di decreto legislativo in materia di **semplificazioni fiscali**. Tra le misure previste nello schema di decreto, si ricorda l'introduzione della **dichiarazione dei redditi precompilata**, la revisione della disciplina concernente i **rimborsi IVA** e lo snellimento degli adempimenti connessi ad **operazioni intracomunitarie** e con i Paesi esteri. Sono semplificati alcuni adempimenti in riferimento alla struttura delle **addizionali regionali e comunali**.

A seguito dell'accoglimento parziale delle condizioni e osservazioni espresse dalle Commissioni parlamentari, il 30 settembre 2014 il Governo ha ritrasmesso, ai fini dell'espressione del parere parlamentare definitivo lo schema di decreto ([Atto del Governo n. 99-bis](#)). Rispetto al testo originario, sono state introdotte norme in materia di **società in perdita** e di **responsabilità solidale negli appalti**. E' stata **soppressa** la norma in materia di **società tra professionisti**. Il 16 ottobre 2014 la Commissione ha reso [parere favorevole](#) in ordine a tale ultima formulazione dello schema di decreto. Nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 175 del 2014](#) recante *Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*.

In attuazione delle disposizioni di delega in materia di **accise** (contenute in particolare nell'**articolo 13, comma 2** della legge delega, e che tra l'altro impegna il Governo a procedere alla semplificazione degli adempimenti, alla razionalizzazione delle aliquote, all'accorpamento o soppressione di fattispecie particolari), il 22 ottobre 2014 è stato reso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazione, da parte della VI Commissione Finanze della Camera sull'[atto del Governo n. 106](#), che contiene lo schema di decreto legislativo volto a **ridefinire l'imposizione sui tabacchi**, sui **prodotti succedanei** dei prodotti da fumo e sui **fiammiferi**, contenute essenzialmente nel [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#) (testo unico delle accise). A seguito dell'esame dello [schema 106-bis](#), trasmesso dal Governo dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la VI Commissione Finanze della Camera in data 25 novembre 2014 ha espresso [parere favorevole](#). Nella Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2014 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 188 del 2014](#), in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi.

L'11 luglio 2014 il Governo ha trasmesso lo schema di decreto legislativo riguardante la **revisione delle Commissioni censuarie** ([Atto del Governo n. 100](#)). Si segnalano, al riguardo, le [audizioni](#) al Senato, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco. Il 6 agosto 2014 la Commissione VI Finanze ha espresso [parere favorevole](#), con alcune osservazioni e condizioni. A seguito dell'esame dello [schema n. 100-bis](#),

trasmesso dal Governo dopo la seconda deliberazione preliminare del Consiglio dei ministri, la VI Commissione Finanze della Camera in data 22 ottobre 2014 ha espresso [parere favorevole](#). Nella Gazzetta Ufficiale del 15 gennaio 2015 è stato pubblicato il [D.Lgs. n. 198 del 2014](#), in materia di composizione, attribuzioni e funzionamento delle commissioni censuarie.

Si segnala che la **legge di stabilità 2015** (legge n. 190 del 2014, articolo 1, commi 54-89), istituisce, per gli esercenti attività d'impresa e arti e professioni in forma individuale, un **regime forfetario** di determinazione del reddito da assoggettare a un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute con l'**aliquota del 15 per cento**. Per accedere al regime agevolato (che costituisce il regime "naturale" per chi possiede i requisiti) sono previste delle soglie di ricavi diverse a seconda del tipo di attività esercitata. Tali soglie variano da 15.000 euro per le attività professionali a 40.000 per il commercio.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'istituzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali **differenziazioni in funzione del settore economico** e del tipo di attività svolta, con eventuale premialità per le nuove attività produttive.

Le disposizioni dell'articolo 1, **commi 629-633**, della medesima legge di stabilità incrementano il numero delle ipotesi di **applicazione del meccanismo di inversione contabile (reverse charge)** a fini **IVA**, in particolare estendendo tale sistema anche ad ulteriori ambiti del **settore edile** e del **settore energetico**, al settore della **grande distribuzione**, nonché **alle cessioni di bancali in legno (pallet)**.

Si dispone inoltre che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici l'imposta sul valore aggiunto venga in ogni caso versata dai medesimi soggetti pubblici (c.d. **split payment**). Pertanto i fornitori di beni e servizi alla pubblica amministrazione riceveranno l'importo del corrispettivo al netto dell'IVA che verrà così versata, dai soggetti pubblici cessionari, direttamente all'erario.

La norma sembra dare attuazione **all'articolo 9, comma 1, lettera e), della legge di delega fiscale**, il quale prevede l'introduzione di meccanismi atti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), nonché di introdurre il meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori.

Infine, l'articolo 1, **commi 634-641**, modificano le modalità di gestione del **rapporto tra fisco e contribuenti**, al fine di **migliorarne** la cooperazione ed aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. **tax compliance**).

In particolare, sono rafforzati i **flussi informativi tra contribuenti e Agenzia delle entrate**; sono modificate le modalità, i termini e le agevolazioni connessi all'istituto del **ravvedimento operoso**, consentendo l'accesso all'istituto anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata, con una riduzione automatica delle sanzioni; sono apportate sostanziali **semplificazioni** in materia di **dichiarazione IVA**.

Si ricorda al riguardo che l'**articolo 1, comma 1, lettera b), della legge di delega fiscale** prevede – tra i principi di delega – il coordinamento e la semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

Si segnala, infine, che nel **DEF 2015** l'**attuazione della delega fiscale** rappresenta una delle venti azioni del *Cronoprogramma* del PNR.

La delega fiscale nel Documento di economia e finanza (DEF) 2015

Nel DEF il **fisco** rientra tra i cinque settori strategici di intervento dell'**Agenda per la semplificazione 2015-2017**, con l'obiettivo di ridurre i tempi e i costi amministrativi derivanti dagli adempimenti fiscali, a partire dall'attuazione della **dichiarazione precompilata e delle altre misure di semplificazione recentemente approvate**. In tale ambito il Governo punta sulle seguenti azioni principali:

- dichiarazione dei redditi precompilata per dipendenti e pensionati entro aprile 2015;
- dichiarazione dei redditi precompilata con l'indicazione delle spese sanitarie: le spese mediche effettuate presso le farmacie saranno inserite direttamente sulla dichiarazione dei redditi entro aprile 2016;
- presentazione telematica della dichiarazione di successione: dopo una fase sperimentale da avviare entro dicembre 2015, si stima la messa a regime entro dicembre 2017.

Con riguardo alla struttura del sistema tributario, si prefigura – nell'ambito dei programmi di revisione della spesa - la creazione di un sistema di **tracciabilità** telematica delle transazioni commerciali e la razionalizzazione delle **tax expenditure**.

In tale ambito, si preannuncia l'adozione - in attuazione della delega fiscale - di un provvedimento diretto ad **introdurre nel processo di decisione di bilancio la razionalizzazione delle agevolazioni fiscali**. In particolare, il Governo si impegna a predisporre un rapporto annuale sulle detrazioni fiscali da allegare al disegno di legge di bilancio, basato su una relazione programmatica da allegare alla Nota di aggiornamento del DEF. Tale rapporto dovrà identificare le detrazioni non giustificate da esigenze sociali o economiche o che costituiscono una duplicazione al fine di eliminarle o riformarle, salvaguardando tuttavia la tutela dei redditi da lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, e di altre priorità.

Per quanto riguarda la **riforma del catasto**, attraverso l'allineamento dei valori catastali ai valori economici reali il Governo intende correggere i problemi di equità orizzontale e verticale che il sistema attuale ha generato in materia di imposizione di immobili. Il sistema si baserà su due sole classificazioni di fabbricati, "ordinari" e

“speciali”. A ogni unità immobiliare sarà attribuita una rendita e un relativo valore patrimoniale.

In linea con le azioni dell'Agenda digitale, sarà incentivata la progressiva adozione, a partire dal 1° gennaio 2017, della **fatturazione elettronica** e dei metodi di tracciabilità dei pagamenti nei rapporti tra privati. Grazie ai nuovi flussi elettronici incrociabili con le informazioni disponibili presso l'Anagrafe tributaria, il ruolo dell'Amministrazione finanziaria potrà evolvere verso un modello cooperativo funzionale a fornire un supporto attivo al contribuente anche nella fase pre-dichiarativa, per favorire una spontanea emersione di basi imponibili.

Il Governo si impegna quindi a promuovere un fisco che incentivi l'**attrazione di investimenti esteri**, attraverso - tra l'altro - la riduzione degli adempimenti delle imprese e dei costi amministrativi, consentendo alle imprese di minori dimensioni di determinare il reddito e il valore della produzione netta secondo il criterio di cassa (e non più di competenza), nonché allineando l'aliquota per le società di persone a quella delle società di capitali, con l'intento di rendere neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica.

Per quanto riguarda gli obiettivi di **modernizzazione dell'amministrazione fiscale e tax compliance**, il Documento di economia e finanza ritiene urgente l'approvazione del disegno di legge, all'esame del Senato (A.S. 1719) che comprende l'accordo sottoscritto con gli USA sul *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), in materia di scambio automatico d'informazioni su basi di reciprocità e l'implementazione del nuovo standard globale, il CRS (*Common Reporting Standard*), introdotto nella legislazione comunitaria con la direttiva 2014/107/UE durante il semestre di presidenza italiana.

Nell'ottica di un rafforzamento delle misure di **contrasto all'evasione e** di un miglioramento della **tax compliance**, il Governo intende:

- i) focalizzare l'azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);
- ii) adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanto distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.

Tra gli strumenti proposti per raggiungere i predetti obiettivi, si citano:

- i) la sinergia operativa tra le diverse componenti dell'amministrazione fiscale;
- ii) l'utilizzo sinergico delle banche dati;
- iii) la diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica, della trasmissione telematica dei corrispettivi;
- iv) una maggiore educazione fiscale.

Il contrasto all'evasione verrà perseguito da un lato rafforzando gli strumenti di controllo, dall'altro ponendo le premesse per il miglioramento del rapporto di fiducia e collaborazione reciproca tra Amministrazione Fiscale e contribuente.

Schede di lettura

Articolo 1 **(Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente)**

Lo schema in esame reca norme in materia di **abuso del diritto, raddoppio dei termini per l'accertamento** e regime dell'**adempimento collaborativo**.

Si ricorda al riguardo che lo schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 24 dicembre 2014 conteneva altresì la **revisione del sistema sanzionatorio**; tale disciplina non è contenuta nello schema in esame.

L'**articolo 1**, inserendo l'**articolo 10-bis** nello **statuto dei diritti dei contribuenti** (legge n. 212 del 2000), disciplina l'**abuso del diritto** e l'**elusione fiscale** che sono unificati in un unico concetto che riguarda tutti i tributi, imposte sui redditi e imposte indirette, **fatta salva** la speciale disciplina vigente in **materia doganale**. In sostanza, in ottemperanza alla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, si introduce una **norma generale antiabuso**, mentre si **abroga** la vigente norma antielusiva applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi ad un numero chiuso di operazioni (articolo 37-*bis*, del D.P.R. n. 600 del 1973).

In sintesi, l'abuso del diritto si configura in presenza di:

- una o più **operazioni prive di sostanza economica**;
- rispetto formale delle norme fiscali;
- la realizzazione di un **vantaggio fiscale indebito**;
- il vantaggio fiscale costituisce l'effetto essenziale dell'operazione.

Infatti, in base alle nuove disposizioni, si è in presenza dell'abuso del diritto allorché una o più operazioni prive di sostanza economica, pur rispettando le norme tributarie, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. La norma chiarisce che un'operazione è priva di sostanza economica se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Si considerano indebitamente conseguiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Tali operazioni non sono opponibili al fisco: quando l'Agenzia delle entrate accerta la condotta abusiva, le **operazioni elusive** effettuate dal contribuente diventano **inefficaci ai fini tributari** e, quindi, non sono ottenibili i relativi vantaggi fiscali.

Non si considerano invece **abusivo** 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 o dell'attività professionale del contribuente. Viene esplicitata la **libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi** offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un **diverso carico fiscale**.

Il contribuente può proporre **interpello preventivo** per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

L'accertamento per abuso del diritto può scattare solo se non si può invocare, ai fini dell'accertamento, la violazione di specifiche norme tributarie.

L'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto a pena di nullità da una **richiesta di chiarimenti** al contribuente da fornire entro sessanta giorni. L'atto impositivo deve essere specificamente motivato anche in relazione ai chiarimenti forniti.

Nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto **l'onere della prova** della condotta abusiva **grava sull'amministrazione finanziaria**, mentre il **contribuente** è tenuto a dimostrare la sussistenza delle **valide ragioni extrafiscali** che stanno alla base delle operazioni effettuate.

L'abuso del diritto non può essere rilevato d'ufficio da parte del giudice tributario.

L'abuso del diritto **non è penalmente punibile**, ma dà luogo all'applicazione di **sanzioni amministrative tributarie**.

L'efficacia delle disposizioni contenute nel nuovo articolo 10-*bis* decorre dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo. Esse si applicano **retroattivamente** anche alle operazioni poste in essere anteriormente, per le quali non sia stato notificato l'atto impositivo.

La norma di delega

L'articolo 5 della legge n. 23 del 2014 delega il Governo ad attuare la **revisione delle vigenti disposizioni antielusive** - coordinandole con i principi contenuti nella **Raccomandazione** della Commissione europea **sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE** del 6 dicembre 2012 - al fine di disciplinare il principio generale di **divieto dell'abuso del diritto**, del quale viene fornita una prima definizione, che comprende la fattispecie dell'**elusione**: ai sensi delle nuove norme, costituisce abuso del diritto **l'uso distorto di strumenti giuridici** allo scopo prevalente di **ottenere un risparmio d'imposta**, ancorché tale condotta **non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione (lettera a)**).

Nella citata [raccomandazione](#) del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione ha invitato gli Stati membri ad adottare una norma generale antiabuso nel settore delle imposte dirette, applicabile sia ai rapporti nazionali, sia a quelli transnazionali. Gli Stati membri vengono dunque incoraggiati a inserire nella legislazione nazionale una clausola volta a ignorare una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni poste in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comportino un vantaggio fiscale. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro "sostanza economica".

La legge n. 23 del 2014 fa salva la legittimità della scelta tra regimi alternativi espressamente previsti dal sistema tributario. A tal fine si prevede che l'abuso del diritto si configuri nel caso in cui lo scopo di ottenere **indebiti vantaggi fiscali** risulti come **causa prevalente** dell'operazione abusiva. Al contrario, se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da **ragioni extrafiscali non marginali**, l'abuso non si configura. Si precisa che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente (**lettera b**).

La fattispecie abusiva è **inopponibile all'amministrazione finanziaria**, la quale può disconoscere immediatamente l'indebito risparmio d'imposta (**lettera c**).

Nell'ambito dei principi e criteri direttivi è prevista una implementazione della disciplina procedurale sotto i seguenti profili:

- il regime della **prova: a carico dell'amministrazione** è posto l'onere di dimostrare il **disegno abusivo** e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro non conformità ad una normale logica di mercato; **a carico del contribuente** grava l'onere di allegare l'esistenza di **valide ragioni extrafiscali** che giustificano il ricorso degli strumenti giuridici utilizzati (**lettera d**);
- la **motivazione** dell'accertamento: nell'atto di accertamento deve essere formalmente e puntualmente individuata la condotta abusiva, a pena di nullità dell'accertamento stesso (**lettera e**);
- il **contraddittorio** e il **diritto di difesa**: devono essere garantiti in ogni fase del procedimento di accertamento tributario (**lettera f**).

L'obiettivo perseguito, secondo quanto delineato nella relazione governativa dello schema in esame, è quello di dare maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione-abuso del diritto, evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, di sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, rendendola oggettiva ai fini dell'effettività.

La norma in esame

Il **comma 1 dell'articolo 1** introduce il **nuovo articolo 10-bis nello statuto dei diritti del contribuente** (legge n. 212 del 2000), al fine di disciplinare l'abuso del diritto ovvero l'elusione fiscale. La definizione dell'abuso del diritto, unificata a quella dell'elusione, è di carattere generale, non limitandosi a fattispecie particolari, ed è **estesa a tutti i tributi**. Sono previste, inoltre, delle garanzie procedurali.

La collocazione della norma antiabuso all'interno dello **statuto dei diritti dei contribuenti** è motivata, nella relazione governativa, dall'esigenza di introdurre un istituto che, conformemente alle indicazioni della legge delega, unifichi i concetti di elusione e di abuso e conferisca a questo regime valenza generale con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'ordinamento dell'Unione europea, sia quelli non armonizzati, per i quali il fondamento è stato

individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva.

Ciò consente, in altri termini, di riferire l'applicazione di questa disciplina tanto alle **imposte sui redditi**, come finora previsto dall'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, quanto a quelle **indirette**, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale.

Inoltre, l'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello statuto dei diritti del contribuente conferisce ad essa la forza di **principio preordinato alle regole** previste nelle discipline dei singoli tributi, come è stato più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello statuto.

In particolare il **comma 1 dell'articolo 10-*bis*** stabilisce che configurano abuso del diritto (ovvero elusione fiscale) le **operazioni prive di sostanza economica** che, pur nel **rispetto formale delle norme fiscali**, realizzano **essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**.

La condotta abusiva è **inopponibile** all'amministrazione finanziaria che, di conseguenza, ne disconosce i vantaggi conseguiti dal contribuente applicando i tributi secondo le disposizioni eluse.

Tale disposizioni corrisponde a quella già prevista dall'**articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973**. In altri termini, l'individuazione della condotta abusiva non rende nulli i negozi conclusi dal contribuente, ma li rende solo inefficaci ai fini tributari.

I vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere prevalenti rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente: il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo **scopo essenziale** della condotta stessa. Si richiama, al riguardo, il criterio direttivo previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera *b*), n. 1), della legge delega che impone di considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva.

Il **comma 2 dell'articolo 10-*bis*** contiene la definizione degli elementi essenziali dell'abuso del diritto:

In base alla **lettera a)**, sono **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.

La stessa lettera individua, in particolare (a solo titolo esemplificativo, afferma la relazione governativa), due **indici di mancanza di sostanza economica**:

- la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme;
- la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

Secondo la **lettera b)**, per **vantaggi fiscali indebiti** si considerano i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

L'essenzialità del requisito del vantaggio fiscale indebita per la configurazione dell'abuso del diritto è stata sottolineata in primo luogo dalla Corte di Giustizia UE a partire dalla sentenza *Halifax* (causa C-255/02, depositata il 21 febbraio 2006).

Il **comma 3 dell'articolo 10-bis** stabilisce che 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.

Tale disposizione riprende quanto previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera *b*), n. 2), della legge delega. Viene aggiunto il **riferimento all'attività professionale** del contribuente, assente nella delega che fa riferimento solo a quella imprenditoriale.

Le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussisterebbero - secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa - solo qualora l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. Occorre, pertanto, dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni.

Nella **sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011** la Corte di **Cassazione** ha affermato che il carattere abusivo dell'operazione deve essere escluso per la **compresenza non marginale di ragioni extrafiscali** che non si identificano necessariamente in una redditività immediata ma possono essere anche di natura meramente organizzativa e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Infatti il sindacato dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale.

Anche di recente la Cassazione ha ribadito che il carattere abusivo va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente si identificano in una redditività immediata, potendo consistere in **esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda**. Nella specie, in applicazione dell'enunciato principio, la S.C. ha ritenuto inadeguatamente motivata l'esclusione delle valide ragioni economiche dell'acquisto, da parte della contribuente, delle azioni di una società estera, benché rientrante in più ampio progetto di riorganizzazione strutturale e funzionale di un gruppo societario di cui la prima era "capogruppo" (**Cassazione civile, sez. trib. 26/02/2014, n. 4604**).

Il **comma 4 dell'articolo 10-bis** afferma la **libertà di scelta** del contribuente **tra regimi opzionali** diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un **diverso carico fiscale**. Tale disposizione riprende quanto previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera *b*), della legge delega.

Il limite che separa la libertà di scelta (e quindi il legittimo risparmio di imposta) dall'abuso del diritto è pertanto costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito.

La relazione governativa, al riguardo, sottolinea la delicatezza dell'individuazione delle *rationes* delle norme tributarie ai fini della configurazione dell'abuso. Viene portato ad esempio di condotta non abusiva la scelta del contribuente, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. Affinché si configuri un abuso andrà dimostrato il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l'aggiramento della *ratio legis* o dei principi dell'ordinamento tributario.

La **Cassazione** di recente ha affermato che nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale, nell'ambito di grandi gruppi di imprese, il carattere elusivo,

sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, si fonda normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, sicché il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta poiché **va sempre garantita la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale**. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto non abusiva l'operazione di riorganizzazione societaria realizzata mediante la cessione ai soci della partecipazione di maggioranza posseduta in altra società e cessione a quest'ultima di un ramo di azienda, con esclusione di un immobile rimasto nella disponibilità dei soci, Cass. civ. Sez. V, 14-01-2015, n. 439).

Si evidenzia che rispetto allo schema approvato dal C.d.M. il 24 dicembre 2014, non è stata riprodotta, in fine, l'espressione "salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto". Tale scelta sembra rafforzare il principio di libertà di scelta del contribuente tra le varie opzioni legittime.

Il **comma 5 dell'articolo 10-bis** prevede la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di **interpello preventivo** all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

L'interpello cosiddetto *ordinario*, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), consiste nella facoltà, da parte di ciascun contribuente, di porre quesiti alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, se vi sono obiettive condizioni di incertezza nella normativa fiscale relativamente a casi concreti e personali.

La **risposta** deve essere resa nel termine di **centoventi giorni**; in caso di **silenzio** sull'istanza si forma l'**assenso** sulla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente; il **parere** dell'Agenzia non **vincola** il contribuente ma **gli uffici dell'amministrazione finanziaria** i quali, salva la possibilità di rettificare il parere, non possono emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, limitatamente al quesito oggetto di interpello ed in ogni caso nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'originaria istanza.

I **commi da 6 a 9**, in attuazione del principio previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera *f*), della legge delega, prevedono **specifiche regole procedurali** al fine di garantire un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

In primo luogo, il **comma 6 dell'articolo 10-bis** stabilisce che prima dell'**atto di accertamento dell'abuso del diritto**, l'amministrazione finanziaria deve notificare al contribuente, **a pena di nullità**, una **richiesta di chiarimenti** in cui devono essere indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile una fattispecie di elusione. Il contribuente deve fornire i chiarimenti richiesti entro il termine di **sessanta giorni**.

Tale fase preliminare, una sorta di contraddittorio preventivo obbligatorio, non pregiudica l'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi.

La relazione governativa afferma che l'atto di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati. La relazione afferma, inoltre, che il procedimento delineato nei commi 6-9 costituisce l'unica modalità attraverso cui l'abuso del diritto può essere rilevato ed accertato. Diversamente, si sminuirebbe fortemente il diritto alla difesa del contribuente e avrebbe limitata valenza il criterio fissato dalla legge delega, secondo cui l'accertamento dell'abuso da parte dell'ufficio è nullo in mancanza di specifica motivazione.

Il **comma 7 dell'articolo 10-bis** prevede che l'amministrazione finanziaria notifichi la richiesta di chiarimenti (con la procedura prevista dalle norme in materia di accertamento delle imposte sui redditi) entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 (imposte sui redditi) e dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (imposta sul valore aggiunto), l'avviso di accertamento relativo alle imposte sui redditi e all'Iva deve essere notificato **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione.

Il secondo periodo del comma prevede che 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 intercorrano non meno di **sessanta giorni**.

Il terzo periodo del comma, infine, prevede che "in difetto" (del fatto che siano effettivamente intercorsi sessanta giorni) il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

Al riguardo si osserva che nel caso in cui l'amministrazione notifichi la richiesta di chiarimenti a ridosso del termine di decadenza, avendo il contribuente sessanta giorni per fornirli, la proroga del termine di decadenza potrebbe protrarsi fino a centoventi giorni.

Il **comma 8 dell'articolo 10-bis** prescrive l'**obbligo di motivazione** dell'atto di accertamento, a pena di nullità, **in relazione a:**

- **condotta** abusiva;
- **norme o principi elusi**;
- **indebiti vantaggi fiscali** realizzati;
- **chiarimenti** forniti dal contribuente.

Tale norma attua il principio previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega, il quale prescrive una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso.

Il **comma 9 dell'articolo 10-bis** disciplina il **regime della prova** ponendo a carico dell'**amministrazione finanziaria** l'onere di dimostrare la sussistenza della **condotta abusiva**, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi individuati dai commi 1 e 2; a carico del **contribuente** grava invece l'onere di dimostrare l'esistenza delle **ragioni extrafiscali** che giustificano le operazioni effettuate, indicate dal comma 3.

Tale norma attua il principio previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera *d*), della legge delega, il quale prefigura a carico dell'amministrazione l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti.

Si evidenzia la previsione che l'abuso del diritto **non può essere rilevato d'ufficio** da parte del giudice tributario.

Si ricorda che nelle sentenze del 2008 (n. **30055**, n. **30056** e n. **30057 del 23 dicembre 2008**) le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione**, oltre ad enucleare nell'ordinamento tributario un generale principio antielusivo, hanno affermato la rilevanza d'ufficio dell'inopponibilità del negozio abusivo all'erario, anche in sede di legittimità.

Tale orientamento è stato criticato in dottrina, laddove si è evidenziato il carattere dispositivo del processo tributario.

Successivamente nella giurisprudenza della Cassazione si è registrato anche una evoluzione sul punto. La sentenza n. 17949 del 19 ottobre 2012 ha affermato, infatti, il seguente principio: l'omessa indicazione alle parti, ad opera del giudice, di una questione di fatto, ovvero mista di fatto e diritto, rilevata d'ufficio, sulla quale si fonda la decisione, comporta la nullità della sentenza (c.d. "della terza via", o "a sorpresa") per violazione del diritto di difesa delle parti, private dell'esercizio del contraddittorio e delle connesse facoltà di modificare domande ed eccezioni, allegare fatti nuovi e formulare richieste istruttorie sulla questione decisiva ai fini della deliberazione, allorché la parte che se ne dolga prospetti in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio sulla predetta questione fosse stato tempestivamente attivato.

Il **comma 10 dell'articolo 10-bis** prevede che in caso di **ricorso** contro l'atto impositivo, i tributi o i maggiori tributi accertati in applicazione della disciplina dell'abuso del diritto, unitamente ai relativi interessi, sono **iscritti a ruolo dopo la sentenza** della commissione tributaria provinciale, secondo i criteri indicati nell'articolo 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (che disciplina il pagamento del tributo in pendenza del processo) e dell'articolo 19, comma 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (che richiama il sopracitato articolo 68 per il pagamento delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie in caso di ricorso alle commissioni tributarie).

Il **comma 11 dell'articolo 10-bis** disciplina i **diritti dei contribuenti che non hanno partecipato all'operazione abusiva**, ma hanno sostenuto oneri tributari relativamente a tale operazione. Essi possono ottenere la restituzione di quanto pagato presentando apposita **istanza di rimborso**. Si tratta una norma che ripropone principi e regole già contenuti nell'attuale testo dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il **comma 12 dell'articolo 10-bis** stabilisce l'**applicazione residuale della disciplina dell'abuso del diritto**, prevedendo che l'accertamento per abuso del diritto può scattare **solo se non si può invocare**, ai fini dell'accertamento, **la violazione di specifiche norme tributarie**.

Si ricorda che nello schema di decreto approvato il 24 dicembre 2014 era richiamata, in particolare, la violazione delle disposizioni sanzionabili ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Con tale norma si individua pertanto il **confine tra** fattispecie di **evasione** e quelle di **elusione**: quest'ultima (ovvero l'abuso del diritto) si può individuare solamente se il contribuente consegue un vantaggio fiscale illegittimo attraverso fattispecie che non rientrano nell'evasione. In altri termini l'abuso del diritto, da un lato, inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e, dall'altro, termina laddove si è in presenza di fattispecie riconducibili all'evasione.

Per la corretta individuazione del concetto di **legittimo risparmio d'imposta**, si richiama quanto previsto dal comma 4 in relazione alla libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

La relazione governativa sottolinea come l'abuso del diritto sia stato talvolta impropriamente utilizzato per identificare fattispecie che, invece, presentavano tutti i requisiti della frode, della simulazione e dell'interposizione e che, quindi, avrebbero dovuto essere perseguite con gli altri specifici strumenti, anche penali, previsti dall'ordinamento tributario.

Il **comma 13 dell'articolo 10-bis** stabilisce l'**irrilevanza penale** delle condotte abusive: le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'**applicazione delle sanzioni amministrative** tributarie, ove ne ricorrano i presupposti.

Tale disposizione dà attuazione a quanto previsto dall'**articolo 8, comma 1, della legge delega**, con cui si demanda al governo di procedere all'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie.

Rilevanza penale dell'abuso del diritto

La **Corte di Cassazione** con la **sentenza n. 7739 del 2012** ha affermato la **rilevanza penale dell'elusione** attuata attraverso il ricorso a qualsiasi forma di abuso del diritto. In particolare, la Cassazione ha affermato che è configurabile il reato di cui all'articolo 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (infedele dichiarazione, oltre una certa soglia di imposta non dichiarata) quando la condotta del contribuente, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti comunque una dichiarazione non veritiera.

In una successiva pronuncia (**sentenza n. 19100 del 3 maggio 2013**) la Cassazione ha riaffermato l'orientamento che ammette la compatibilità fra abuso del diritto e reato. In particolare, la Corte suprema ha stabilito che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 4 del D.Lgs. 74/2000 la condotta del contribuente idonea a determinare una riduzione della base imponibile, realizzata attraverso particolari conferimenti (rilevanti ex articolo 37-*bis*, comma 3, D.P.R. 600/1973) a una società a responsabilità limitata, comunque riferibile al suo ambito familiare.

In proposito, va dato conto dell'esistenza anche di **pronunce di senso contrario**, secondo le quali "la violazione delle norme antielusive, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale" (Cass. n. 23730/2006), poiché "la figura del cosiddetto abuso del diritto, qualificata dall'adozione (al fine di ottenere un vantaggio fiscale) di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica, non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale, ed è invece utilizzabile in campo tributario come strumento di accertamento semplificato...".

Tuttavia, la tesi della possibilità di rilevanza penale dei comportamenti elusivi appare prevalente, poiché fatta propria dalla novella del 2000 del diritto penale tributario, come interpretata anche dalle sezioni unite della Cassazione (nn. 27/2000, 1235/2010) e dalla Corte costituzionale (sentenza n. 49/2002).

Si segnala la **sentenza n. 33187 depositata il 31 luglio 2013** la quale ha evidenziato che **i comportamenti elusivi possono avere rilevanza penale, ma devono contrastare con specifiche disposizioni per salvaguardare il principio di legalità**. Per non violare i principi di determinatezza e tassatività è necessario cioè che l'interpretazione sia tassativa e letterale, e, in tale contesto, specifiche norme antielusive sono rinvenibili nell'articolo 37, comma 3 (interposizione fittizia) e nell'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600/73. Ne consegue che la condotta, per assumere rilevanza penale, deve integrare uno dei comportamenti antielusivi previsti dalle predette disposizioni tributarie.

Da ultimo la Sezione III della Cassazione Penale, con la **sentenza n.15186/2014**, ha **negato la rilevanza penale** in sé dell'abuso del diritto in materia tributaria per l'esigenza, inderogabile, di una norma incriminatrice.

La relazione governativa afferma che l'esclusione della punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali è la conseguenza della definizione che l'articolo 5 della legge delega dà dell'abuso. Tale definizione, per un verso, postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenza; per altro verso, imprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario.

Ne consegue che, nelle ipotesi di contestazioni in base alla nuova normativa, a prescindere dall'importo dell'imposta evasa, il contribuente non potrà essere incriminato per la commissione di un reato tributario in base al decreto legislativo n. 74 del 2000. Inoltre, nell'ipotesi di **procedimento penale in corso** occorrerà applicare le **norme più favorevoli** che escludono la rilevanza penale di simili comportamenti.

Il comma 2 dell'articolo 1 stabilisce l'abrogazione espressa dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973. Per ragioni di coordinamento, si prevede inoltre che le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000, in quanto con esso compatibili.

L'**articolo 37-bis** del D.P.R. n. 600 del 1973 (inserito dall'articolo 7 del D.Lgs. n. 358 del 1997) costituisce attualmente la norma antielusiva di riferimento, nell'ambito della disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi, anche se **applicabile ad un numero chiuso di operazioni**.

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

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

L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante i suddetti atti, fatti e negozi, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

Le norme antielusive si applicano in un numero circoscritto di casi. Si tratta principalmente di operazioni straordinarie delle società:

- a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- c) cessioni di crediti;
- d) cessioni di eccedenze d'imposta;
- e) operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544 (ossia fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società);
- f) operazioni aventi per oggetto partecipazioni sociali (quote o azioni) o valute estere e classificazioni di bilancio;
- f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo (di cui all'articolo 117 del TUIR);
- f-ter) pagamenti di interessi e canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;
- f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate (ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile), una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni a fini fiscali

(cd. paesi *white list*, articolo 168-*bis* del TUIR), aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

L'amministrazione, **a pena di nullità**, prima di emanare l'avviso di accertamento deve chiedere al contribuente dei **chiarimenti**, da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta. In tale richiesta devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili le disposizioni antielusive.

L'avviso di **accertamento** deve essere **specificamente motivato**, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente. L'amministrazione applica le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. Le imposte o le maggiori imposte così accertate sono **iscritte a ruolo**, unitamente ai relativi interessi, **dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale**.

I soggetti diversi dai destinatari delle norme antielusione che hanno partecipato alle operazioni abusive e che hanno pagato imposte a seguito dei comportamenti sconosciuti dall'amministrazione finanziaria possono **richiedere il rimborso** delle imposte pagate proponendo, a tal fine, istanza di rimborso all'amministrazione entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale. L'amministrazione provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

Infine, la norma dispone la **disapplicazione** delle norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, ove il contribuente dimostri che, nella particolare fattispecie, tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

Il **comma 3 dell'articolo 1** prevede la possibilità di **disapplicare** le norme antielusive (che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse) qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non si verificano.

Tale norma, come sopra visto, è già presente nell'articolo 37-*bis*. Rispetto alla norma vigente la disposizione in esame prevede che il contribuente presenti **istanza di interpello** ai sensi del D.M. n. 259 del 1998 (in materia di compilazione e inoltro al direttore regionale delle entrate, competente per territorio, delle istanze tese ad ottenere la disapplicazione delle disposizioni normative di natura antielusiva) e che tale regolamento possa essere **modificato** dal Ministro dell'economia e delle finanze.

Il **comma 4 dell'articolo 1** dispone che i commi da 5 a 11 dell'articolo 10-*bis* sopra descritti **non si applicano** agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i **diritti doganali** (articolo 34 del D.P.R. n. 43 del 1973), i quali restano disciplinati dalla normativa di riferimento (articoli 8 e 11 del D.Lgs. n. 374 del 1990 e **normativa doganale dell'Unione europea**).

Si ricorda che il **regolamento (UE) n. 952/2013** ha istituito il **nuovo codice doganale dell'Unione**, allineando la disciplina doganale europea al quadro giuridico introdotto con il Trattato di Lisbona, con l'obiettivo di rafforzare **l'armonizzazione delle procedure e dei controlli doganali**, anche mediante la riduzione delle deroghe nazionali e l'informatizzazione dei processi a livello UE.

Il **comma 5 dell'articolo 1** prevede che le nuove disposizioni in materia di abuso del diritto hanno **efficacia** a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto in esame 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**.

Pertanto le nuove disposizioni sull'abuso si riferiscono anche a operazioni poste in essere prima dell'entrata in vigore della norma. Sono fatti salvi gli atti di accertamento già emessi sulla base della normativa previgente. In tali casi non risulterebbe direttamente applicabile l'esclusione dei profili penali, stabilita dal comma 13 del nuovo articolo 10-*bis*. Tuttavia occorre considerare il principio del *favor rei* secondo il quale "nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali" (articolo 2, comma 2, c.p.).

Articolo 2
**(Modifiche alla disciplina del raddoppio
dei termini per l'accertamento)**

L'**articolo 2** introduce un **limite** alla disciplina del **raddoppio dei termini per l'accertamento** in caso di **reato tributario**: il raddoppio **non opera** qualora la **denuncia da parte dell'amministrazione finanziaria** sia presentata o trasmessa **oltre la scadenza** ordinaria dei termini.

In sostanza, il raddoppio potrà operare solo se la violazione penale sarà stata denunciata dall'amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso di **presentazione omessa o nulla**, entro il 31 dicembre **del quinto anno successivo**.

Gli effetti degli atti impositivi notificati sulla base dell'attuale disciplina del raddoppio sono fatti salvi espressamente dalla norma in esame (comma 3). Pertanto, qualora non sia stato notificato un atto impositivo alla data di entrata in vigore del decreto, opera la decadenza per i periodi di imposta fino al 2009 compreso.

La norma in esame considera espressamente solo il caso in cui la denuncia sia presentata o trasmessa **dall'amministrazione finanziaria**, mentre non considera il caso in cui la notizia del reato tributario oltre i termini ordinari di accertamento provenga non dalla stessa amministrazione finanziaria, ma nel corso delle indagini **della Procura o della polizia giudiziaria**.

Occorrerebbe pertanto chiarire se, nel caso in cui fossero la Procura o altri soggetti diversi dall'amministrazione finanziaria a segnalare una violazione che comporta obbligo di denuncia per un reato tributario, sia applicabile il nuovo limite ai fini del raddoppio dei termini, ovvero continuino ad applicarsi le vigenti norme.

Si evidenzia che la **norma di delega** (legge n. 23 del 2014, **articolo 8, comma 2**) prevede che il raddoppio dei termini si verifichi **soltanto** in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un **termine correlato** allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.

La **norma in esame** fa coincidere il termine di decadenza ordinario dell'azione di accertamento con quello entro cui l'amministrazione finanziaria deve inviare la notizia di reato all'autorità giudiziaria. In sostanza, dunque, il raddoppio potrà operare se la violazione penale sarà comunicata dall'amministrazione finanziaria entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ovvero quinto in caso di dichiarazione omessa).

I **commi 1 e 2** dell'articolo in esame aggiungono un identico periodo al terzo comma degli articoli 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (termine per l'accertamento delle **imposte sui redditi**) e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 (termine per gli accertamenti dell'**IVA**).

Tali norme, modificate dall'**articolo 37, commi 24-26, del decreto-legge n. 223 del 2006** (c.d. "decreto Bersani"), prevedono che, in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia (articolo 331 del c.p.p.) per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, i **termini di decadenza** per l'accertamento delle imposte dirette e IVA sono **raddoppiati**.

Con la **norma in esame** si prevede che il raddoppio dei termini scatti solo per i casi di presentazione della notizia di reato da parte dell'amministrazione finanziaria entro gli ordinari termini.

La disciplina vigente prevede che, ogni qual volta i pubblici ufficiali e incaricati di un pubblico servizio (ovvero, anche i funzionari dell'amministrazione finanziaria) nell'esercizio delle loro funzioni o del loro servizio hanno notizia di uno dei reati perseguibile di ufficio previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, devono farne denuncia all'autorità giudiziaria e il termine per l'accertamento fiscale raddoppia rispetto a quello ordinario.

In queste ipotesi l'amministrazione può, dunque, notificare gli avvisi di accertamento **entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, nel caso di **omessa presentazione o di presentazione di dichiarazione nulla, fino al 31 dicembre del decimo anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA.

Lo **scopo** della modifica del 2006 è quello di garantire all'amministrazione finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello ordinariamente previsto a pena di decadenza per l'accertamento (Agenzia delle Entrate, [circolare n. 28/E/2006](#)). Peraltro, come sopra richiamato, il raddoppio dei termini si produce anche qualora la notizia di reato emerga nel corso dell'attività svolta dalla stessa amministrazione finanziaria, e non solo dall'Autorità giudiziaria.

La **Corte costituzionale** con la **sentenza n. 247 del 2011** ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate contro le norme in esame. La Corte ha affermato che i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di eventi peculiari ed eccezionali. Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i

reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione. Anche sotto il profilo della lamentata lesione del diritto alla difesa, la Corte afferma che il termine non è né indeterminato né irragionevolmente ampio.

Secondo la Corte, il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale. Tuttavia il pubblico ufficiale - allorché abbia acquisito la *notitia criminis* nell'esercizio od a causa delle sue funzioni - non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, ma deve inoltrarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'articolo 361 c.p. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia. Quanto all'asserita incontrollabilità dell'apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, la Corte obietta che il sistema processuale tributario consente, invece, il controllo giudiziario della legittimità di tale apprezzamento. Il giudice tributario, infatti, dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento.

La norma che consente il raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di reati ha suscitato **critiche**, in particolar modo vertenti sul profilo della **violazione del principio della certezza del diritto**. Anche la sentenza n. 247 del 2011 è stata contestata: secondo Assonime, a titolo di esempio, la lettura della Corte costituzionale mostrerebbe una *ratio legis* piuttosto anomala in un ordinamento complessivamente orientato a principi di garanzia che trovano una chiara indicazione sia nella Costituzione stessa sia nello Statuto del contribuente (il quale stabilisce il generale divieto di proroga dei termini di decadenza).

Sotto un diverso profilo è stato contestato all'amministrazione finanziaria di aver applicato illegittimamente la norma sul raddoppio dei termini quando ha esteso l'accertamento amministrativo effettuato oltre il termine quadriennale anche ad aspetti della posizione fiscale estranei ai profili penalistici.

Inoltre l'amministrazione finanziaria ritiene operante il raddoppio del termine a prescindere dall'effettiva violazione penale commessa dal contribuente, non tenendo in considerazione l'eventuale estinzione del reato o la sua archiviazione. Negli ultimi anni la giurisprudenza di merito ha ritenuto non operante il raddoppio dei termini in alcune ipotesi palesemente strumentali: ad esempio nel caso del reato tributario prescritto, della notizia di reato non allegata, dell'archiviazione da parte del giudice penale.

In particolare, le Commissioni tributarie hanno ritenuto illegittimo il raddoppio dei termini qualora in giudizio non sia stata prodotta una copia della denuncia: tale mancata allegazione impedirebbe infatti al giudice di verificare la sussistenza dei presupposti per la denuncia (tra le altre Ctr Milano n. 118/19/13; Ctr Bari n. 68/13; Ctp Milano nn. 231/11 e 372/11; Ctp Reggio Emilia n. 135/12). Altri giudici (Ctr Umbria nn. 237/11 e 41/12; Ctp Ancona n. n. 102/13 e 152/13) hanno poi ritenuto che, in caso di reato prescritto, non sussiste il presupposto per il raddoppio dei termini.

Disciplina transitoria

Il **comma 3**, con riferimento alla disciplina transitoria, stabilisce che la nuova norma sul raddoppio dei termini troverà **applicazione per gli atti impositivi notificati successivamente** all'entrata in vigore del decreto. Infatti, in aderenza a quanto prescritto dalla norma di delega, sono fatti comunque salvi gli effetti degli atti impositivi già **notificati** alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.

Il regime transitorio riguarda gli **atti impositivi**, mentre la delega fa riferimento agli **"atti di controllo"**.

La prima bozza del decreto legislativo in esame prevedeva, in tema di regime transitorio, secondo un orientamento pro contribuente, un'applicazione retroattiva delle nuove norme a tutti gli **accertamenti non definitivi**. Tale scelta, criticata dall'amministrazione, avrebbe vanificato gli accertamenti notificati, ma non ancora definitivi.

L'espressione "atti impositivi" sembra circoscrivere la portata del regime transitorio che fa salvi gli atti notificati alla data di entrata in vigore della norma. Si può ipotizzare, ad esempio, che l'avvenuta notifica, prima dell'entrata in vigore della norma in esame, di un processo verbale di contestazione (pvc) o di un altro atti di controllo non impugnabile autonomamente, possa non comportare l'assoggettamento al "vecchio" regime del raddoppio, nel caso in cui si consideri "atto impositivo" solo quell'atto che esprime una pretesa tributaria definita nell'*an* e nel *quantum* e autonomamente impugnabile avanti gli organi della giurisdizione tributaria.

L'applicazione in caso di voluntary disclosure

La norma in esame appare funzionale a determinare una più diffusa adesione alla *voluntary disclosure* ([legge 15 dicembre 2014, n. 186](#)), la procedura di collaborazione volontaria del contribuente con l'Amministrazione fiscale per l'emersione e il rientro in Italia di capitali detenuti all'estero. Per effetto della collaborazione volontaria viene garantita la non punibilità per alcuni reati fiscali relativi agli obblighi dichiarativi e il pagamento in misura ridotta delle sanzioni tributarie. La procedura (che non può essere utilizzata se la richiesta di accesso è presentata dopo che l'autore ha avuto conoscenza dell'inizio di attività di accertamento fiscale o di procedimenti penali per violazioni tributarie) opera per le violazioni dichiarative commesse sino al 30 settembre 2014. Il termine per esperire la procedura scade il 30 settembre 2015.

Un ostacolo all'adesione è rappresentato dal **problema della corretta individuazione dei periodi d'imposta ancora accertabili** alla data di presentazione della istanza di collaborazione volontaria e che, quindi, andranno "ricompresi" nella procedura.

L'Agenzia delle entrate con la [circolare 10/E](#) del 13 marzo 2015 ha ribadito che nel caso di violazioni «che comportano l'obbligo di denuncia» gli anni

accertabili si raddoppiano e ciò a prescindere dal fatto che il perfezionarsi della procedura comporti la non punibilità di alcuni dei reati tributari.

Per quanto riguarda le violazioni della dichiarazione dei redditi (ossia l'omessa indicazione e tassazione di redditi conseguiti in Italia o all'estero), gli anni da regolarizzare, per i **Paesi *white list***, sono quelli dal 2010 (2009 in caso di omessa presentazione) al 2013.

Per i **Paesi *black list***, tuttavia, opera la previsione dell'articolo 12 comma 2-bis del decreto-legge n. 78 del 2009, per cui i termini di accertamento sono raddoppiati; pertanto i termini per l'accertamento dell'infedele dichiarazione vanno dal 2006 (dal 2005 in caso di omessa dichiarazione) al 2013.

Il **decreto-legge n 192 del 2014** (articolo 10, comma 12-*quaterdecies*) ha **eliminato il raddoppio dei termini** per emettere l'atto di contestazione **per le violazioni da monitoraggio fiscale** nella procedura di *voluntary disclosure*, con riferimento ai **Paesi *black list*** che abbiano **stipulato accordi con l'Italia** entro il 2 marzo 2015, al fine di consentire un effettivo scambio di informazioni fiscali e finanziarie.

Nella sua formulazione originaria, l'articolo **5-*quater*, comma 4** del decreto-legge n. 167 del 1990 (introdotto dall'articolo 1 della legge 186/2014) prevedeva che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, per la determinazione dei periodi d'imposta per i quali non fossero scaduti i termini di accertamento, non si applicasse il **solo raddoppio dei termini per l'accertamento** basato sulla presunzione di detenzione di investimenti ed attività produttive in paradisi fiscali (previsto all'articolo 12, **comma 2-*bis*** del decreto-legge n. 78 del 2009), con riferimento ai paesi c.d. *black list* che stipulano accordi con l'Italia al fine di consentire un effettivo scambio di informazioni.

Con le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 192 del 2014, accanto alla disapplicazione del raddoppio dei termini per l'accertamento, si prevede anche la **disapplicazione del raddoppio dei termini per l'emanazione dell'atto di contestazione** per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale (previsto all'articolo 12, **comma 2-*ter*** del D.L. n. 78 del 2009), se il rientro delle attività è effettuato da **paesi c.d. *black list*** che **stipulano accordi** con l'Italia entro il 2 marzo 2015.

La lista dei Paesi *black list*, per cui scattava il raddoppio di termini e sanzioni per la *voluntary*, e dei Paesi *white list* o che hanno sottoscritto accordi di scambio di informazioni è allegata alla [circolare 10/E](#) dell'Agenzia delle entrate.

Con la **norma in esame** si prevede che il raddoppio dei termini scatta solo per i casi di presentazione della notizia di reato entro gli ordinari termini (sostanzialmente, salvo i casi di omessa dichiarazione, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione). Ciò comporterà automaticamente la **neutralizzazione, ai fini del rientro dei capitali, dei periodi di imposta anteriori al 2010**, in quanto gli eventuali reati tributari commessi dal 2006 al 2009, in conseguenza delle modifiche normative,

non potranno fare scattare il raddoppio dei termini, in assenza della denuncia penale entro il 31 dicembre 2014.

Pertanto, le annualità ancora soggette ad accertamento tributario in caso di *voluntary disclosure* per attività detenute in Paesi *white list* o in Paesi *black list* divenuti collaborativi attraverso accordi sullo scambio di informazioni partono dal 2009 per le sanzioni da monitoraggio, e dal 2010 per quanto riguarda imposte e sanzioni sui redditi non dichiarati in caso di infedele dichiarazione (dal 2009 in caso di omessa dichiarazione).

Articolo 3 **(Finalità e oggetto)**

Il **titolo III** dello schema di decreto contiene la **disciplina del regime dell'adempimento collaborativo**, istituito dall'**articolo 3** con la finalità di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate, basate sul reciproco affidamento tra l'amministrazione finanziaria e le società di maggiori dimensioni, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

Per accedere al nuovo regime dell'adempimento collaborativo è necessario che il contribuente sia dotato di un **sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, ovvero del rischio di operare in violazione di norme o di principi tributari.

L'adesione al regime è subordinata al possesso di determinati **requisiti** (articolo 4), comporta l'assunzione di **doveri** per l'amministrazione finanziaria e per il contribuente (articolo 5). Tra i doveri dell'Agenzia delle entrate si segnala la pubblicazione periodica sul sito delle operazioni ritenute di pianificazione fiscale aggressiva.

Gli **effetti** del nuovo regime si sostanziano in vantaggi per entrambe le parti e risiedono principalmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso.

I contribuenti potranno pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali; potranno accedere, inoltre, ad una procedura abbreviata di **interpello preventivo**, con un termine per la risposta di 45 giorni (articolo 6).

Nella prima fase di applicazione il regime è riservato ai **contribuenti di maggiori dimensioni** (con fatturato superiore ai **10 miliardi di euro**) e a quelli che hanno aderito al progetto pilota avviato in via sperimentale nel 2013 (con fatturato superiore a 1 miliardo di euro). **Successivamente** potranno essere ammessi, con decreto ministeriale, i contribuenti con **fatturato superiore a 100 milioni di euro** ovvero appartenenti a gruppi di imprese (articolo 7).

La disciplina del regime dell'adempimento collaborativo attua l'**articolo 6** della **legge delega**, il quale prevede l'introduzione di norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di **comunicazione e cooperazione rafforzata**, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali. A tal fine si prevede l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche (comma 1).

Le **imprese di maggiori dimensioni** devono costituire **sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale**, con una chiara attribuzione di responsabilità nel sistema dei controlli interni. A fronte di ciò saranno previsti minori adempimenti per i contribuenti, con la riduzione delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata (comma 2). La nuova disciplina è correlata anche alle nuove norme in materia di sanzioni (di cui all'articolo 8 della legge delega) nonché alla specifica normativa in materia di limitazione ed esclusione della responsabilità delle persone giuridiche (prevista dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231).

Si segnala peraltro che lo schema **non dà attuazione ai commi 3 e 4** dell'articolo 6, che prevedono **forme di tutoraggio per le imprese minori**, con l'utilizzo di **modelli precompilati**, anche al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese. Si prevede inoltre l'istituzione di **forme premiali**, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai sistemi di tutoraggio.

Si segnala al riguardo che ai sensi del d.lgs. n. 175 del 2014 la dichiarazione precompilata è disponibile solo per i lavoratori dipendenti e i pensionati.

L'articolo 6 prevede inoltre, rispettivamente ai **commi 5 e 6**, norme in materia di **rateizzazione dei debiti tributari e revisione generale della disciplina degli interpelli**.

Il tema della revisione dei rapporti tra amministrazione fiscale e contribuenti è da alcuni anni oggetto di dibattito in ambito internazionale.

Nel 2008 l'**OCSE** ha pubblicato un documento che sollecita gli Stati a rivedere le relazioni tra amministrazione e contribuenti, per passare da una logica conflittuale, nella quale contano solo gli adempimenti previsti in forza di legge, a un nuovo approccio (***enhanced relationship***), basato su un clima di reciproca fiducia e collaborazione. Il nuovo sistema di relazioni dovrebbe consistere in un impegno, da parte del contribuente, a fornire all'Amministrazione un adeguato flusso di informazioni e a porre in atto comportamenti improntati alla correttezza, e in un corrispettivo impegno, da parte dell'Amministrazione, a rispondere alle esigenze dei contribuenti e a risolvere in maniera tempestiva le situazioni di conflitto.

Nel 2013 l'OCSE ha aggiornato le sue raccomandazioni, passando alla nuova idea dell'adempimento collaborativo (***co-operative compliance***). In questa evoluzione assumono importanza centrale i modelli interni di controllo e gestione del rischio fiscale da parte delle imprese (*Tax control framework*), il cui sviluppo è essenziale per raggiungere adeguati livelli di trasparenza e di affidabilità. Questi modelli, se comunicati e concordati direttamente con l'amministrazione finanziaria, renderebbero possibile un'analisi più accurata del rischio fiscale dei vari contribuenti e quindi una pianificazione più efficace dei controlli.

Si evidenzia che nel 2013 l'Agenzia delle entrate ha invitato i grandi contribuenti ad aderire, su base volontaria, al gruppo di imprese che sarebbero

state selezionate per far parte del “**progetto pilota**” in tema di «*cooperative compliance*».

In vista dell'introduzione del "regime di adempimento collaborativo", il progetto pilota rappresenta quindi un passaggio fondamentale che ha consentito l'evoluzione dell'attuale disciplina del "tutoraggio" - volta sostanzialmente ad individuare i contribuenti con profili di rischio più elevato nell'ottica di contrasto all'evasione fiscale - in un programma più avanzato e coerente con le indicazioni fornite in sede Ocse per un approccio collaborativo tra amministrazione e contribuente. L'obiettivo del “gruppo di lavoro” è quello di pervenire alla definizione condivisa delle caratteristiche di sistemi interni o modelli organizzativi di gestione del rischio fiscale, degli adempimenti ed incentivi che potranno essere posti a carico/beneficio del contribuente e delle relative obbligazioni che l'Agenzia delle entrate assume nei confronti dei grandi contribuenti che aderiscono. In estrema sintesi, l'idea che sorregge l'adozione del progetto è quella di verificare la possibilità di introdurre un **approccio al controllo ex ante**, rispetto al tradizionale intervento *ex post*, con positivi impatti sul livello di *compliance* del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità, nonché a fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime.

Si ricorda che l'articolo 27 del D.L. n. 185 del 2008 ha introdotto, con riferimento ai controlli fiscali nonché alle procedure di liquidazione automatica e di controllo formale, una specifica disciplina (c.d. **tutoraggio**) **per i contribuenti di grandi dimensioni**, con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a **cento milioni di euro**.

L'**Agenzia delle Entrate**, per mezzo degli uffici delle Direzioni regionali, attiva, di norma entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni, un **controllo sostanziale** a carico delle imprese di più rilevante dimensione, sia in materia di imposte dirette che di Iva. Tale controllo viene attivato in base alle risultanze di specifiche **analisi di rischio** concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, il profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali. **L'attività di tutoraggio** consiste, pertanto, in un **monitoraggio dei comportamenti** di queste imprese, attraverso l'utilizzo di approcci differenziati in considerazione delle caratteristiche di tale tipologia di soggetti. A ciascun contribuente tutorato viene attribuito un livello di rischio differente per grado e tipologia, funzionale all'individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare nel controllo.

Nel solco delle predette tendenze si segnalano le disposizioni della **legge di stabilità 2015** (articolo 1, commi da **634 a 641** della **legge n. 190 del 2014**) in tema di **rapporto tra fisco e contribuenti**, volte a migliorare la cooperazione ed aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. *tax compliance*).

In particolare, il comma 634, al fine di agevolare il contribuente in relazione ai propri obblighi dichiarativi, prevede che **l'Agenzia delle entrate rende disponibili** al contribuente (o al suo intermediario) **gli elementi e le informazioni utili** a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi,

compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione e relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti. Gli elementi e le informazioni in possesso dell'Agenzia delle entrate sono messi a disposizione anche della Guardia di finanza.

Si ricorda, inoltre, che il **decreto-legge «salva Italia»** (n. 201 del 2011, articolo 10, commi 1-13) aveva previsto l'introduzione dal 2013 del nuovo regime della **trasparenza** rivolto ai soggetti che svolgono attività artistica, professionale o di impresa, in forma individuale o associata (escluse le società di capitali), finalizzato a incoraggiare la trasparenza fiscale e l'emersione. La norma è congeniata in modo da abbinare la volontaria accettazione di adempimenti in grado di rafforzare fortemente i controlli e l'accertamento da parte del fisco a una serie di vantaggi di tipo premiale. **Tali previsioni**, la cui attuazione era demandata a un provvedimento delle Entrate (non emanato), **non hanno trovato applicazione**.

Successivamente l'**articolo 50-bis del decreto-legge n. 69 del 2013** ha semplificato le procedure di comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate per i soggetti titolari di partita IVA. Si tratta, tuttavia, di un regime **facoltativo**, in base al quale **dal 1° gennaio 2015** i soggetti titolari di partita IVA possono, a fronte di una serie di **benefici** in termini di **minori adempimenti fiscali, comunicare giornalmente** in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati analitici delle fatture di acquisto e cessione di beni e servizi, incluse le relative rettifiche in aumento e in diminuzione.

L'**articolo 6 del decreto-legge n. 66 del 2014** ha introdotto il **piano per la tax compliance**, basato su una maggiore collaborazione tra le amministrazioni finanziarie nazionali e internazionali, ma anche sulla revisione di alcuni degli attuali strumenti di *compliance*. Il tale ambito, il Governo si impegna a migliorare, anche attraverso la cooperazione internazionale ed il rafforzamento dei controlli, l'azione di prevenzione e di contrasto all'evasione fiscale allo scopo di conseguire nell'anno 2015 un incremento di almeno 2 miliardi di euro di entrate dalla lotta all'evasione fiscale rispetto a quelle ottenute nell'anno 2013.

Da ultimo, si segnala che nel *Cronoprogramma del Documento di economia e finanza 2015* il Governo si impegna a sviluppare le **linee guida della cooperative compliance proposte dall'OCSE** e a prevedere sistemi di gestione e controllo interni dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti.

Secondo quanto riportato nel DEF, partendo dall'analisi della *tax compliance* la dimensione e l'evoluzione nel tempo dei fenomeni evasivi in Italia si possono ricondurre a cinque principali fattori (*drivers*): i) il livello della pressione tributaria; ii) l'esigenza di riforma strutturale del sistema dei tributi; iii) l'efficienza dell'Amministrazione finanziaria; iv) una cultura intrisa di renitenza da parte dei contribuenti rispetto agli obblighi tributari e v) la complessità delle norme. I problemi di *compliance* costituiscono una costante di lungo periodo del sistema tributario italiano, nonostante i numerosi interventi di manutenzione legislativa per migliorare l'efficienza del sistema impositivo nel suo complesso.

Nell'ottica di un **rafforzamento delle misure di contrasto all'evasione e di un miglioramento della tax compliance**, il Governo intende: i) focalizzare l'azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche); ii) adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanto distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione da

sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.

Tra gli **strumenti** proposti per raggiungere i predetti obiettivi, si citano: i) la sinergia operativa tra le diverse componenti dell'amministrazione fiscale; ii) l'utilizzo sinergico delle banche dati; iii) la diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica, della trasmissione telematica dei corrispettivi; iv) una maggiore educazione fiscale.

Il modello 231: la responsabilità amministrativa delle società

Si rammenta che il **D.Lgs. n. 231 del 2001** (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica) ha introdotto nel nostro ordinamento una forma di **responsabilità amministrativa** delle società e degli enti per gli illeciti penali commessi dai propri amministratori e dipendenti che si verifica per tutti quei reati commessi a vantaggio o nell'interesse dell'organizzazione stessa, da parte dei soggetti in posizione di vertice, oppure dai soggetti subordinati ai funzionari in posizione di vertice, qualora il reato sia stato commesso poiché questi ultimi non hanno osservato diligentemente gli obblighi di direzione e vigilanza.

Per non incorrere in tale responsabilità le imprese e gli enti interessati possono dotarsi di un **modello di gestione e prevenzione dei reati corruttivi previsto dal D.Lgs. 231/2001**; in tal caso tale responsabilità viene esclusa, evitando pesanti sanzioni a carico dell'Ente. In particolare l'articolo 6 dispone che l'ente non risponde se prova che:

- l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, **modelli di organizzazione e di gestione idonei** a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- il **compito di vigilare** sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato **affidato a un organismo** dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;
- le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;
- non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

In dottrina è stato osservato che la necessità di creare modelli organizzativi per evitare l'applicazione di sanzioni in relazione a comportamenti illeciti sempre più comuni (quali i reati connessi con la sicurezza del lavoro) è stata interpretata dalle imprese e dagli enti interessati prevalentemente in modo negativo, quale ulteriore adempimento generatore di costi e responsabilità di cui se ne poteva fare certamente a meno. Questo modo di interpretare la normativa ha portato le stesse a creare modelli organizzativi "di facciata" senza vedere in questi alcuna utilità diretta sul piano gestionale e strategico. La giurisprudenza, con sanzioni gravi, ha punito questo tipo di approccio disattendendo il modello, in quanto non creato a misura sull'impresa, ma copiato da un prototipo soggettivamente inefficace.

I modelli organizzativi di cui alla citata normativa possono essere inquadrati a fondamento di un sistema integrato di controlli che consentano di gestire in modo efficiente e puntuale qualsiasi forma di **rischio** (compreso quello **fiscale**), offrendo all'imprenditore, ai soci e alla *governance* aziendale un vero e proprio sistema capace di monitorare l'attività dell'impresa.

Si segnala che negli **Stati Uniti**, a partire dal 2002, una legge federale (Sarbanes-Oxley Act) ha riformato *la corporate governance* e le regole contabili delle società quotate che operano nei mercati finanziari statunitensi, rafforzando il **controllo interno anche per i profili di rischio fiscale** e prevedendo, tra l'altro, l'aggravio delle sanzioni per comportamenti fraudolenti da parte del management della società.

Anche in **Italia** i controlli societari interni sono stati rafforzati con la riforma del diritto societario (D.Lgs. n. 6 del 2003), e in particolare, con la legge sul risparmio (legge n. 262 del 2005), la quale prevede il rafforzamento del monitoraggio sull'operato degli amministratori esecutivi e il potenziamento il sistema dei controlli interni.

Si segnala, infine, che con riferimento alle **banche** la normativa vigente e le disposizioni emanate dall'Autorità di vigilanza (Banca d'Italia) disciplinano i sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria. Con specifica disposizione della Banca d'Italia (15° aggiornamento delle "Nuove disposizioni di vigilanza prudenziale per le banche", Circolare n. 263 del 27 dicembre 2006) il **rischio di violazione delle norme fiscali** è stato recentemente inserito nell'area dei rischi da presidiare nell'ambito del sistema dei controlli interni.

Articolo 4 (Requisiti)

L'**articolo 4** individua le **caratteristiche** essenziali del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, il quale costituisce il requisito necessario per poter accedere al regime dell'adempimento collaborativo.

In particolare tale sistema di controllo del rischio fiscale deve essere **integrato nel sistema di governo aziendale e di controllo interno**. Viene comunque riconosciuta all'impresa **autonomia** nella scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento degli obiettivi (**comma 1**).

Il sistema di controllo del rischio fiscale deve essere efficace e pertanto deve consentire un costante monitoraggio dei rischi fiscali nonché modificarsi al variare del contesto aziendale interno ed esterno.

Il sistema, oltre a consentire il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, deve **assicurare**:

- una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dell'impresa in relazione ai rischi fiscali (**lettera a**);
- efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, volte anche a garantire il loro rispetto a tutti i livelli aziendali (**lettera b**);
- efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento del sistema di controllo interno del rischio fiscale (**lettera c**).

Il **comma 2** prevede, inoltre, che, con cadenza almeno annuale, gli organi di gestione effettuino l'esame e la valutazione di una **relazione** che illustra, per gli adempimenti tributari posti in essere dall'impresa, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate nonché le attività pianificate.

La relazione governativa motiva tale norma con la finalità di consentire agli organi di gestione una piena consapevolezza sull'efficacia del sistema nella rilevazione dei rischi fiscali, anche attraverso la costruzione di una mappa dei rischi relativi all'adempimento degli obblighi tributari, individuando, attraverso un'attività di monitoraggio continuo, le aree di criticità e le relative azioni correttive.

Articolo 5 (Doveri)

L'**articolo 5** elenca i **doveri** posti a carico sia dell'Agenzia delle entrate sia dell'impresa, nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo.

L'**Agenzia delle entrate** è tenuta, sia in sede di ammissione al regime sia successivamente, ad operare una **valutazione del sistema di controllo del rischio** fiscale ispirata a **criteri di trasparenza e di oggettività** nonché di **ragionevolezza e proporzionalità**.

La valutazione può comportare, nel rispetto di tali principi, anche la proposta di interventi ritenuti necessari sul sistema di controllo interno (**comma 1, lettera a**)).

L'Agenzia è tenuta a **pubblicare periodicamente**, sul proprio sito istituzionale, **l'elenco aggiornato delle operazioni**, strutture e schemi, che siano stati rilevati a seguito dell'interlocuzione con i contribuenti che aderiscono al regime, ritenuti **di pianificazione fiscale aggressiva (lettera b)**)).

La relazione con i contribuenti deve inoltre essere improntata ai principi di **trasparenza, collaborazione e correttezza** nell'intento di **favorire un contesto fiscale di certezza (lettera c)** e **semplificazione** degli adempimenti tributari (**lettera d**)).

L'Agenzia deve assicurare la disponibilità ad **esaminare preventivamente** situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e l'impegno a fornire risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile (**lettera e**)).

Infine, l'Agenzia è tenuta, nell'ambito della valutazione del sistema di controllo interno del rischio fiscale, a **considerare le risultanze** delle attività dei soggetti incaricati, in ciascuna impresa, **della revisione contabile**, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza (**lettera f**)).

Il **contribuente**, dal canto suo, oltre a istituire e gestire il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, è tenuto a dare attuazione alle eventuali modifiche del sistema ritenute necessarie dall'Agenzia delle entrate (**comma 2, lettera a**)).

Nei confronti dell'Agenzia delle entrate deve tenere un **comportamento collaborativo e trasparente** che si sostanzia sia nella comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi di natura fiscale, in particolare dei rischi relativi ad operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva, sia nel fornire risposte alle richieste dell'Agenzia nel più breve tempo possibile (**lettere b) e c**)).

Gli impegni dell'impresa devono essere supportati dalla promozione di una **cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria**, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali (**lettera d**).

Articolo 6 (Effetti)

L'**articolo 6** disciplina gli **effetti** che si producono dall'adesione al regime dell'adempimento collaborativo. In sintesi essi sono:

- 1) la possibilità di giungere ad una **comune valutazione** delle situazioni suscettibili di generare **rischi fiscali** prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- 2) la possibilità di accedere ad una **procedura abbreviata di interpello preventivo**, con un termine per la risposta di 45 giorni;
- 3) la **riduzione delle sanzioni amministrative** applicabili in caso di rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente (nel caso in cui l'Agenzia non condivida la posizione dell'impresa); la loro **riscossione**, inoltre, è **sospesa** fino a che l'accertamento non sia divenuto definitivo;
- 4) la possibilità di **non prestare garanzie** per il pagamento dei rimborsi delle imposte.

In particolare il **comma 1** stabilisce che i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo possono pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di **interlocuzione costante e preventiva** su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.

Tale previsione offre l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto che può ricomprendere anche l'anticipazione del controllo e si presta, pertanto, a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

Il **comma 2** disciplina una procedura abbreviata di **interpello preventivo** in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti nei quali il contribuente ravvisa dei rischi fiscali. A seguito della richiesta da parte del contribuente, l'Agenzia delle entrate valuta l'idoneità della domanda e la sufficienza della documentazione prodotta entro quindici giorni dal ricevimento della stessa. Entro **quarantacinque giorni** decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa, ove richiesta con effetto interruttivo del suddetto termine, l'Agenzia delle entrate deve rispondere all'interpello. Successivamente il contribuente deve comunicare all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto qualora difforme da quanto rappresentato nel parere rilasciato dall'Agenzia delle entrate.

La disciplina dei termini e delle modalità applicative della procedura abbreviata dell'interpello preventivo sono demandate ad un **decreto** del Ministero

dell'economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dall'entrata in vigore del decreto in esame.

Si ricorda che l'articolo 6, comma 3, della **legge delega** (legge n. 23 del 2014) prevede che nella introduzione delle norme relative alla comunicazione e cooperazione rafforzata tra imprese e amministrazione finanziaria e alla gestione del rischio fiscale, il Governo possa, altresì, prevedere **incentivi** sotto forma di **minori adempimenti** per i contribuenti e di **riduzione delle eventuali sanzioni**, nonché forme specifiche di **interpello preventivo con procedura abbreviata**.

Il **comma 3** prevede la **riduzione della metà delle sanzioni amministrative** applicabili (e comunque in misura non superiore al minimo edittale) per i **rischi fiscali comunicati in modo tempestivo** ed esauriente all'Agenzia delle entrate prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, qualora l'Agenzia non condivida la posizione del contribuente. La loro **riscossione** è in ogni caso **sospesa** fino alla definitività dell'accertamento.

Il **comma 4** prevede che, in caso di **denuncia per reati fiscali**, l'Agenzia comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsto dal sistema di controllo interno del rischio fiscale .

Il **comma 5**, come ulteriore effetto del regime, prevede che **l'elenco dei contribuenti** che hanno aderito al regime sia **pubblicato** sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

Il **comma 6**, infine, stabilisce che i contribuenti che aderiscono al regime **non sono tenuti a prestare garanzia** per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

Articolo 7 **(Competenze e procedure)**

L'**articolo 7** disciplina la **procedura** per l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, individuando le competenze amministrative.

Il **comma 1** attribuisce, in via esclusiva, all'Agenzia delle entrate la competenza per lo svolgimento dei controlli e delle attività relativi al regime di adempimento collaborativo, nei confronti dei contribuenti che aderiscono a tale regime. In fase di prima applicazione, in particolare la competenza è attribuita alla Direzione Centrale Accertamento (**comma 4, lett. b**)).

Pertanto l'Agenzia è l'amministrazione competente sia per la valutazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dei contribuenti che aderiscono al regime, sia per lo svolgimento delle nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva, anche con riferimento al rilascio del parere nell'ambito della procedura abbreviata di interpello preventivo .

Il **comma 2** prevede che i contribuenti in possesso dei requisiti possono presentare **domanda** di ammissione al regime utilizzando il modello che deve essere pubblicato sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. L'Agenzia, verificata la presenza di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che risponda ai requisiti previsti all'articolo 4 dello schema, comunica ai contribuenti l'ammissione al regime **entro centoventi giorni successivi alla presentazione della domanda**.

Il regime si applica al **periodo d'imposta** vigente nel momento in cui la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. I contribuenti possono rinunciare al regime in un qualunque momento, comunicandolo all'Agenzia delle entrate. In assenza di rinuncia, il regime si intende **tacitamente rinnovato**.

Il **comma 3** prevede che qualora l'Agenzia delle entrate rilevi la perdita dei requisiti ovvero l'inosservanza degli impegni a carico del contribuente (indicati dall'articolo 5, comma 2, del decreto) può dichiarare l'esclusione del contribuente dal regime con provvedimento motivato.

Il **comma 4** individua, **in fase di prima applicazione, i destinatari** del nuovo regime. In particolare, il regime è riservato ai **contribuenti di maggiori dimensioni** che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a **10 miliardi di euro**. Possono aderire al nuovo regime anche i **contribuenti che hanno presentato istanza di adesione al Progetto Pilota** sul Regime di Adempimento Collaborativo del 2013, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

Il 25 giugno 2013 l'Agenzia delle Entrate ha invitato i grandi contribuenti ad inviare, entro il 31 luglio 2013, la propria richiesta di adesione, su base volontaria, al gruppo di imprese che sarebbero state selezionate per far parte del "Progetto Pilota" in tema di «*cooperative compliance*». In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha richiesto la preventiva adozione da parte del contribuente di un modello di organizzazione e di gestione di cui all'articolo 6 del D.Lgs. 231/2001 ovvero un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*). Secondo quanto emerge dal sito dell'Agenzia, risultano pervenute 84 candidature riconducibili a 55 gruppi societari, per il 53 per cento italiani, il 32 per cento europei e la restante parte, extra europei. In termini di fatturato, le imprese che hanno espresso la volontà di aderire al progetto rappresentano circa il 10 per cento del fatturato complessivo ascrivibile ai grandi contribuenti per l'anno di imposta 2011.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri in base ai quali **potranno, progressivamente, aderire al regime** gli ulteriori contribuenti che conseguono un **volume di affari** o di ricavi inferiore al predetto importo e, comunque, **non inferiore a cento milioni di euro ovvero appartenenti a gruppi di imprese** (in questo secondo caso non è indicato un limite di fatturato).

Il **comma 5** demanda ad uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di disciplinare le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo.

Articolo 8
(Clausola di invarianza oneri)

L'**articolo 8** contempla la clausola di invarianza finanziaria, disponendo che dall'attuazione del decreto in esame non debbano derivare ulteriori oneri a carico delle finanze pubbliche, dovendo le amministrazioni interessate provvedere con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

Documenti all'esame delle Istituzioni dell'UE
(a cura dell'Ufficio rapporti con l'Unione Europea)

Nella [raccomandazione](#) del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione invita gli Stati membri ad **adottare una norma generale antiabuso nel settore delle imposte dirette**, applicabile sia ai rapporti nazionali, sia a quelli transnazionali.

Gli Stati membri vengono dunque incoraggiati a inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale: “una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di **eludere l'imposizione** e che comporti un **vantaggio fiscale** deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”.

L'abuso del diritto in Europa

Il 18 marzo 2015 la Commissione europea ha presentato un **pacchetto di misure** sulla **trasparenza fiscale** comprendente, tra l'altro, una [comunicazione](#) sulla trasparenza fiscale per combattere l'evasione e l'elusione (COM(2015)136).

La comunicazione illustra l'ambito e gli obiettivi del pacchetto, motivando gli interventi prospettati alla luce dell'esigenza di colmare le lacune giuridiche dei sistemi fiscali e i **disallineamenti tra le norme nazionali** che consentono attualmente ad alcune società di utilizzare tecniche di pianificazione fiscale aggressiva, **compromettendo un'equa ripartizione degli oneri** tra i contribuenti, la concorrenza leale tra le imprese e **condizioni di equità tra gli Stati membri** nella riscossione delle imposte sugli utili che sono loro legittimamente dovute.

La Commissione osserva peraltro che negli ultimi anni sono stati già compiuti notevoli progressi verso una maggiore trasparenza e cooperazione tra le amministrazioni fiscali dell'UE. In particolare, la revisione della [direttiva 2011/16/UE](#) sulla cooperazione amministrativa, ha rafforzato il quadro legislativo per lo **scambio automatico di informazioni** e posto **fine al segreto bancario** a fini fiscali in tutta l'Unione, imponendo agli Stati membri di scambiare automaticamente un'ampia gamma di informazioni finanziarie, in linea con il nuovo standard globale OCSE/G20. Ad avviso della Commissione, anche l'adozione di mandati negoziali per **accordi fiscali incentrati sullo scambio automatico di informazioni con la Svizzera**, Andorra, Monaco, San Marino e il Liechtenstein dovrebbe costituire un progresso importante nel programma dell'UE sulla trasparenza fiscale. La Commissione sta attualmente portando a termine tali negoziati con i cinque paesi limitrofi e intende presentare una proposta per la loro **firma entro l'estate del 2015**.

La comunicazione individua alcuni ambiti prioritari sui quali la Commissione intende intervenire, e precisamente:

- stabilire una **trasparenza rigorosa per gli accordi (rulings) fiscali**, al fine di ridurre i rischi di pianificazione fiscale aggressiva e di elusione dell'imposta sulle società (vedi *infra*, proposta di direttiva sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale);
- **semplificare la legislazione sullo scambio automatico di informazioni**. La citata revisione della [direttiva 2011/16/UE](#) sulla cooperazione amministrativa ha esteso la portata delle informazioni che devono essere scambiate automaticamente dagli Stati membri sui redditi da risparmio, in linea con il nuovo standard internazionale dell'OCSE, e dunque la Commissione propone l'**abrogazione**, a decorrere dal 1° gennaio 2016, della [direttiva 2003/48/CE](#) sulla tassazione dei redditi da risparmio;
- valutare la fattibilità di **nuovi obblighi** in materia di **trasparenza per le multinazionali**, quali la comunicazione al pubblico di determinate informazioni fiscali;

- **rivedere il [codice di condotta](#) sulla tassazione delle imprese** approvato dal Consiglio ECOFIN il 1° dicembre 1997 (atto privo di valore giuridico). La Commissione ritiene che negli ultimi anni l'efficacia del codice nell'eliminare i regimi di tassazione dannosi sia diminuita, in quanto i suoi criteri non tengono conto dei sistemi più sofisticati di elusione dell'imposta sulle società. L'aggiornamento sarebbe finalizzato a rendere il codice più efficace nel garantire una concorrenza fiscale equa e trasparente all'interno dell'UE;
- **quantificare l'entità dell'evasione e dell'elusione fiscali.** La Commissione, insieme a Eurostat, intende collaborare con gli Stati membri per ottenere una stima attendibile del livello di evasione ed elusione fiscali, al fine di elaborare misure strategiche più mirate per contrastarle;
- **promuovere una maggiore trasparenza fiscale a livello internazionale.** Nelle sedi internazionali, i rappresentanti dell'UE hanno sostenuto le misure contro l'erosione della base imponibile delle società (*base erosion profit shifting*; BEPS) elaborate dall'OCSE/G20.

Si segnala che **in ambito internazionale** (Ocse, Ue, G20) si registra una sempre maggiore attenzione al contrasto all'evasione fiscale internazionale e all'utilizzo dei "paradisi fiscali". In ambito **Ocse**, in particolare, è stato avviato un piano d'azione in materia (***Base Erosion and Profit Shifting***) per contrastare pratiche fiscali aggressive nell'ambito della tassazione societaria volte a eludere il pagamento delle imposte.

Il **6 settembre 2013** i leader del G20 si sono impegnati ad adottare quale *global standard* lo **scambio di informazioni automatico** e a supportare i lavori dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico. **L'OCSE** infatti, in collaborazione con lo stesso gruppo di Paesi (Francia, Germania, Italia, Spagna e Regno Unito) che hanno stretto accordi con gli USA, ha **redatto un [modello di Common Reporting Standard \(CRS\)](#)**, reso pubblico il 13 febbraio 2014. Il G20 dei ministri delle Finanze, riunito a Cairns, in Australia, il 20 ed il 21 settembre 2014 ha concentrato la propria attenzione sulla lotta contro l'evasione fiscale internazionale, **approvando il predetto CRS e accolto positivamente** il gruppo di documenti rilasciati dall'Ocse il 16 settembre 2014 nell'ambito del progetto "**[Base Erosion and Profit Shifting](#)**"- BEPS).

Convinzione comune dei Paesi del G20 è la necessità che la lotta all'evasione fiscale internazionale passi da accordi internazionali che consentano negoziati multilaterali, in quanto le manovre antielusive poste in essere da singoli Stati rischiano di generare asimmetrie e confusione allontanando gli investimenti dall'estero, con scarsi risultati da un punto di vista pratico in termini di gettito.

Il **progetto BEPS** è stato avviato dall'Ocse nel 2013 e si inserisce nell'ambito dell'azione di contrasto alle politiche di pianificazione fiscale aggressiva. In particolare, mira a contrastare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso giurisdizioni con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle

imprese multinazionali, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale. Esso si basa su un [Action Plan](#) costituito da 15 aree di azione, organizzate attorno a tre pilastri principali: Coerenza della tassazione delle imprese a livello internazionale; Riallineamento della tassazione e della sostanza; Trasparenza unita a certezza e prevedibilità.

L'*erosione della base fiscale* e lo *spostamento dei profitti* trovano la loro linfa vitale nelle asimmetrie impositive dei vari sistemi tributari, generando quei fenomeni di doppia non imposizione che l'architettura della fiscalità internazionale non sembra, allo stato attuale, in grado di contrastare.

Ad esempio la definizione di "**stabile organizzazione**" è divenuta inadeguata nel garantire un adeguato criterio di collegamento con il territorio della casa madre in ragione dei sofisticati modelli di business adottati da determinati gruppi multinazionali (in particolare nel settore del commercio elettronico), che determinano una "disconnessione" tra attività generatrici di reddito e giurisdizioni nelle quali si localizzano gli utili così prodotti (azione n. 7).

Altre azioni sono volte a contrastare il fenomeno del *Transfer Pricing* mediante il quale si realizza il fenomeno dello spostamento dei costi e dei ricavi nei territori dove si massimizzano i risparmi fiscali. L'Ocse evidenzia la tendenza, nell'ambito delle multinazionali, all'allocazione dei profitti, a fini meramente fiscali, in Paesi diversi da quelli in cui ha effettivamente luogo l'attività economica, attraverso una inappropriata allocazione di rischi, *intangibile* e capitali. Emerge quindi la necessità di adottare più chiare definizioni di questi ultimi nonché di valorizzarli adeguatamente in maniera tale da consentire un'equa allocazione dei profitti, coerente con la creazione del valore (azioni n. 8, 9, 10).

Da ultimo i **Paesi del G20, riuniti a Brisbane nel novembre 2014**, hanno fornito il proprio appoggio alle misure di contrasto all'evasione fiscale transfrontaliera, in particolare al *Common Reporting Standard* internazionale sullo scambio automatico di informazioni fiscali su base reciproca (AEOI), impegnandosi ad **iniziare lo scambio informativo dal 2017 o 2018**, in relazione al completamento del necessario iter legislativo.

La Francia

Il tema dell'abuso del diritto è stato affrontato anche **in altri paesi** (ad esempio, Francia e Germania), dove si è intervenuti legislativamente, con modifiche a norme antielusive già esistenti, di cui si è ampliata la portata. Le nuove normative prevedono un rafforzamento delle garanzie procedurali per i contribuenti.

In **Francia** è prevista una **norma generale anti-abuso** che si caratterizza per essere una disposizione procedurale, la quale definisce il concetto di abuso del diritto in via strumentale, al fine di delimitare le modalità a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per contrastarlo (articolo 64 del *Livre des procédures fiscales*). La relativa normativa è stata profondamente rivisitata con la

Loi de Finances per il 2009: tra le condotte abusive sono state aggiunte, oltre agli atti simulati previsti dalla previgente norma, le operazioni che hanno come scopo esclusivo l'aggiramento delle disposizioni fiscali per evitare o ridurre l'onere tributario

Sono contrastati in particolare due tipi di abusi: i) gli atti simulati; ii) gli atti giuridicamente regolari, la cui motivazione esclusiva consiste, tuttavia, nell'eludere o diminuire il carico fiscale (frode alla legge tributaria). Sono previste anche talune garanzie procedurali per i contribuenti. L'effetto conseguente è l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria dei comportamenti derivanti da un'applicazione formalmente corretta della norma ma contrastanti con gli obiettivi del legislatore.

Con la riforma dell'istituto dell'abuso del diritto è stato eliminato ogni riferimento alle imposte considerate dalla norma, sicché il divieto di comportamenti abusivi opera in relazione ad ogni tributo senza eccezione alcuna.

Infine per ciò che concerne il regime sanzionatorio, l'articolo 1729 del *Code Général des Impôts* dispone la **punibilità amministrativa** delle condotte elusive individuate dalla clausola generale antiabuso allorquando la condotta del contribuente sia motivata in via esclusiva da finalità fiscali

A partire dal 2006, alcune pronunce giurisprudenziali del Consiglio di Stato francese, insieme a quelle della Corte di Giustizia europea, hanno alimentato il dibattito sull'abuso del diritto, alla base del cd. "rapporto Fouquet", predisposto da una commissione ministeriale. In estrema sintesi, il rapporto evidenziava come il contrasto all'abuso del diritto doveva essere affrontato in termini di maggiore certezza giuridica e di maggiori garanzie procedurali per il contribuente nei confronti delle pretese dell'Amministrazione.

Il legislatore francese, seguendo quanto suggerito dal "rapporto Fouquet", ha modificato la disciplina in tema di abuso del diritto; le nuove norme si applicano a partire dal 1° gennaio 2009. Si è passati a una clausola generale anti-abuso basata su una definizione più ampia del concetto di abuso, mantenendo invariate le garanzie procedurali dei contribuenti, che ne escono anzi rafforzate grazie alla nuova composizione del comitato consultivo. E' infatti previsto un "comitato sull'abuso del diritto fiscale", che, per tutelare gli interessi e le posizioni dei contribuenti, è composto non solo da membri di nomina governativa, come avveniva in passato, ma anche da componenti rappresentanti delle professioni contabili e giuridiche.

Si ricorda che anche nel nostro ordinamento era presente un Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, cui il contribuente poteva ricorrere nell'ipotesi in cui avesse ottenuto una valutazione negativa circa i profili elusivi di un'operazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tale Comitato era stato istituito dall'art. 21, comma 1, Legge n. 413/1991 è stato soppresso a seguito del riordino degli organismi operanti nelle pubbliche amministrazioni (D.L. n. 223/2006): In ogni caso il contribuente può comunque richiedere il parere all'Amministrazione finanziaria in materia di elusione fiscale attraverso l'interpello (art. 11, comma 6, Legge n. 212/2000, c.d. Statuto del Contribuente).

La Germania

In **Germania** già la legge generale tributaria tedesca del 1977 prevedeva **una clausola generale anti-abuso**, che non definiva però il concetto di abuso del diritto; la sua vaghezza era di ostacolo tanto ai contribuenti quanto alle autorità fiscali (*“Con l’abuso delle forme giuridiche la norma fiscale non può essere elusa. Nel caso in cui vi sia un abuso, la pretesa al tributo sussiste così, come quando sussiste una forma giuridica adeguata al fenomeno economico”*). Nel corso degli anni, la Corte federale tributaria tedesca (Bundesfinanzhof, o BFH) ha cercato di colmare questa lacuna: sono state spesso considerate abusive quelle strutture che apparivano inusuali, artificiose e non finalizzate al perseguimento di valide ragioni economiche.

Dopo una parziale riforma nel 2001, nel 2008 si è deciso di introdurre una definizione di abuso del diritto: questo si verifica solo quando il contribuente sceglie una **struttura legale “inadeguata” rispetto al fatto economico**, che comporta per lui o per un terzo, in confronto ad una forma adeguata, un **beneficio fiscale non previsto dalla legge**. L’abuso non si concretizza se il contribuente dimostra che la forma giuridica scelta risponde a ragioni extrafiscali meritevoli di tutela. **L’onere della prova** circa l’appropriatezza o meno delle strutture utilizzate è a carico delle autorità fiscali tedesche. Dinanzi alla contestazione di inappropriata degli schemi utilizzati, il contribuente potrà replicare dimostrando che l’operazione è comunque motivata da rilevanti ragioni di natura non tributaria. (*“Un abuso sussiste, quando viene scelta una forma giuridica inadeguata, che comporta per il soggetto d’imposta o un terzo, in confronto ad una forma adeguata, un beneficio fiscale non previsto dalla legge. Questo non vale, quando il soggetto d’imposta prova per la forma giuridica scelta delle ragioni extrafiscali, che secondo il quadro complessivo dei rapporti sono meritevoli di tutela”*).

Alla fattispecie dell’elusione fiscale non vengono applicate né sanzioni amministrative né sanzioni fiscali.

La Gran Bretagna

In **Gran Bretagna** non è presente una disciplina generale sulla frode alla legge o sull’elusione. Ciò significa che, in linea di principio, nell’ambito di tale ordinamento, non è di per sé illecito strutturare un negozio giuridico con modalità tali da eludere l’applicazione di determinate disposizioni di legge, anche qualora si tratti di leggi che vietano l’utilizzo di strutture poste in essere al fine di non pagare i tributi.

Nel Regno Unito, pertanto, **non esiste**, ai fini fiscali, **una norma di legge che abbia carattere generale**, mentre esistono, per un certo numero di imposte e per specifiche finalità, una serie di norme speciali finalizzate ad evitare che, in relazione ad una determinata fattispecie, si possa “abusare” di un certo incentivo fiscale.

Al riguardo, occorre evidenziare che il sistema giuridico inglese ha sempre attribuito maggiore rilievo alla “sostanza” di un negozio giuridico, piuttosto che alla sua “forma”. Di conseguenza, se la qualificazione giuridica che le parti hanno attribuito al negozio (es. una donazione) non corrisponde agli effetti concretamente voluti dalle parti (es. quelli di un “prestito”), le Corti faranno esclusivo riferimento all’effettiva intenzione delle parti.

In tale contesto spetta al contribuente provare che non è dovuta l’imposta relativa ad una determinata operazione e, in taluni casi, lo stesso può addurre che la transazione è ispirata da ragioni di *bona fides* commerciale e che non persegue lo scopo principale di ottenere vantaggi fiscali. Dal canto proprio, l’Amministrazione ha ampi poteri di accertamento dei comportamenti elusivi posti in essere dai contribuenti e ciò spiega la possibilità, in relazione a molte disposizioni di ampio tenore, di ricorrere a procedure di *clearance* (una sorta di interpellato), finalizzate ad evitare l’applicazione delle norme antielusive.

La **Diverted Profits Tax (DPT)**, applicabile dal 1° aprile 2015, è volta ad evitare che le **grandi multinazionali (digitali e non)**, che svolgono attività nel Regno Unito, dirottino gli utili all’estero presso giurisdizioni a bassa fiscalità. È istituita, pertanto, una **tassa sui profitti dirottati**, allo scopo di rendere inopponibili all’amministrazione finanziaria quegli accordi stipulati dai grandi gruppi per erodere la base imponibile nel regno Unito.

L’imposta si applica con aliquota del 25% (+5% dell’aliquota standard) in due ipotesi:

1. **Elusione di stabile organizzazione:** un soggetto stabilito nel Regno Unito svolge attività in relazione alle vendite di beni o prestazioni di servizi effettuate nel Regno Unito da una società non residente, eludendo la configurazione di una stabile organizzazione. In tali ipotesi, è riconosciuto all’Amministrazione finanziaria il potere di ritenere sussistente la stabile organizzazione dell’entità non residente, attribuendo ad essa i profitti dalle vendite effettuate nel Regno Unito.

2. Un soggetto stabilito nel Regno Unito effettua transazioni con **soggetti affiliati residenti in Paesi a bassa fiscalità privi di sostanza economica**. In tal caso l’accertamento deve essere preceduto da una richiesta preliminare di chiarimenti. Con l’accertamento l’amministrazione finanziaria applica l’aliquota del 25 per cento ai profitti che si ritengono sottratti a tassazione nel Regno Unito tramite gli atti di elusione e di erosione delle basi imponibili.

La Spagna

Anche in **Spagna** esiste una norma generale antiabuso. In particolare, la fattispecie del negozio indiretto (“Improprio”) risulta integrata quando il negozio giuridico utilizzato: (i) non consegue nessuna delle utilità giuridiche o economiche che ad esso si riferiscono come effetto diretto, ii) produce, come unico effetto giuridico rilevante, quello che deriva, normalmente, da altro negozio giuridico, (iii) fa sì che l’unico effetto giuridico rilevante sia quello di conseguire un carico impositivo inferiore a quello che deriverebbe dall’applicazione del negozio giuridico opportuno per ottenere quel medesimo risultato.

Tuttavia la normativa finalizzata a contrastare la c.d. *Fraude a la Ley* tributaria non ha mai avuto una concreta applicazione, richiedendo la normativa fiscale, fin dall’origine, l’accertamento dell’“intenzione ingannatoria”, difficilmente accertabile nei fatti.