

CAMERA DEI DEPUTATI N. 950

PROPOSTA DI LEGGE

d'iniziativa del deputato ZANETTI

Disposizioni concernenti il contrasto dell'elusione fiscale
e dell'abuso del diritto in materia tributaria

Presentata il 15 maggio 2013

ONOREVOLI COLLEGHI! — La presente proposta di legge trae la sua origine dalla necessità di dare certezza agli operatori economici e alla stessa amministrazione finanziaria in relazione al complesso tema dell'elusione fiscale, dopo che, ormai quasi cinque anni fa, la Suprema Corte di cassazione ha consolidato un orientamento giurisprudenziale che afferma l'esistenza di un principio generale il quale consente di contrastare le condotte che abusano del diritto tributario, per finalità di illecito risparmio fiscale, facendolo derivare direttamente dal dettato dell'articolo 53 della Costituzione.

L'aleatorietà della materia e l'inevitabile genericità del principio derivato dal dettato costituzionale hanno reso in questi anni oltremodo complesse le valutazioni degli operatori economici e dell'amministrazione finanziaria, generando profili di incertezza talvolta insuperabili, con con-

seguito freno allo sviluppo economico, danno alla certezza del diritto e aumento del contenzioso tributario anche su fattispecie ben lungi dal poter essere considerate elusive.

Si rende quindi indifferibile l'adozione di una legge *ad hoc* che disciplini la materia, recependo le condivisibili statuizioni di principio previste sul punto dal disegno di legge di delega per la riforma complessiva del sistema fiscale (atto Camera n. 5291 della XVI legislatura), il cui *iter* è stato infruttuosamente avviato nel corso della passata legislatura, senza rinviare ulteriormente la regolamentazione della materia nell'ambito di nuovi disegni di legge di più ampio respiro e, inevitabilmente, di assai più lunghi tempi di approvazione.

La presente proposta di legge, nell'abrogare l'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre

1973, n. 600, recepisce ed esplicita in modo puntuale tutti i principi del richiamato disegno di legge di delega per la riforma del sistema fiscale, quali in particolare:

a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;

b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;

2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire 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;

c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;

d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le 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;

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fi-

scale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano al contribuente un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e ne salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

La proposta di legge prevede altresì che costituisce risparmio di imposta indebito quello che risulta dalla comparazione tra l'onere tributario che si sarebbe determinato in assenza delle operazioni effettuate e quello derivante dalla loro effettuazione, mentre non costituisce in alcun caso risparmio di imposta indebito la differenza tra l'onere tributario risultante a seguito delle operazioni effettuate e quello maggiore che si sarebbe determinato qualora il medesimo assetto d'interessi fosse stato conseguito con operazioni diverse e fiscalmente più onerose: deve infatti riconoscersi al contribuente la libertà di scegliere la soluzione fiscalmente meno onerosa nell'ambito delle diverse soluzioni consentite dall'ordinamento giuridico per conseguire l'assetto di interessi da lui perseguito.

Inoltre, stabilisce un quadro certo con riferimento ai riflessi sanzionatori, dal punto di vista sia amministrativo che penale.

In particolare, la logica che presiede alla disciplina di questi aspetti alquanto controversi in giurisprudenza (sussistendo pronunce favorevoli alla rilevanza sanzionatoria dell'elusione sia dal punto di vista delle sanzioni pecuniarie amministrative sia di quelle penali, così come pronunce di segno opposto su uno o su entrambi i punti) è quella di prevedere:

sul fronte delle sanzioni amministrative pecuniarie, sempre la sanzionabilità della condotta elusiva, prevedendo però, in ragione della mancata violazione di norme espresse, sanzioni più tenui di quelle previste per il caso dell'evasione (da un minimo del 50 per cento a un massimo del 100 per cento, contro un minimo del 100 per cento e un massimo del 200 per cento), con previsione di sanzioni viceversa

più pesanti (da un minimo del 150 per cento a un massimo del 300 per cento, contro un minimo del 100 per cento e un massimo del 200 per cento) qualora il comportamento elusivo si espliciti nell'allocatione all'estero di base imponibile o imposte che sarebbero risultate dovute in Italia (ciò in ragione della particolare gravità e pericolosità sociale di questo tipo di comportamenti);

sul fronte delle sanzioni penali, la sanzionabilità della condotta elusiva solo qualora si espliciti nell'allocatione al-

l'estero di base imponibile o imposte che sarebbero risultate dovute in Italia (per le medesime regioni sopra evidenziate).

Per quanto riguarda infine il pagamento delle maggiori imposte, sanzioni e interessi frutto di un accertamento di condotta elusiva, la proposta di legge prevede che, in caso di ricorso del contribuente, la riscossione resti sospesa sino alla sentenza del giudice di primo grado, per poi procedere secondo le regole ordinariamente previste.

PROPOSTA DI LEGGE

ART. 1.

(Nozione di condotta elusiva o abuso del diritto tributario).

1. Per condotta elusiva o abuso del diritto tributario si intende il ricorso ad atti, fatti o negozi, anche collegati tra loro, che, pur non costituendo violazione di specifiche disposizioni di legge, determinano un risparmio di imposta altrimenti indebito con riferimento alle imposte sui redditi, alle imposte indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche di carattere locale.

2. Non costituisce condotta elusiva o abuso del diritto tributario, anche se determina risparmi di imposta altrimenti indebiti, il ricorso ad atti, fatti o negozi, anche collegati tra loro, che risulta finalizzato al perseguimento di ragioni extra-fiscali non marginali, intendendosi tali anche quelle che non producono una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono a esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'organizzazione produttiva del contribuente.

3. Costituisce risparmio di imposta indebito quello che risulta dalla comparazione tra l'onere tributario che si sarebbe determinato in assenza delle operazioni effettuate e quello derivante dalla loro effettuazione, mentre non costituisce in alcun caso risparmio di imposta indebito la differenza tra l'onere tributario risultante a seguito delle operazioni effettuate e quello maggiore che si sarebbe determinato qualora il medesimo assetto d'interessi fosse stato conseguito con operazioni diverse e fiscalmente più onerose.

ART. 2.

(Inopponibilità all'amministrazione finanziaria).

1. Le condotte elusive che abusano del diritto tributario, come definite all'articolo 1, sono inopponibili all'amministrazione

finanziaria, la quale disconosce i vantaggi tributari conseguiti per mezzo di esse, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni che sono state oggetto di elusione, aggiramento o abuso, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

ART. 3.

(Accertamento).

1. L'avviso di accertamento, con cui l'amministrazione finanziaria contesta la natura elusiva della condotta del contribuente e disconosce i vantaggi tributari conseguiti per mezzo di essa, deve essere preceduto, a pena di nullità, dall'invio di una comunicazione al contribuente, per lettera raccomandata con avviso di ricevimento o per altro mezzo di comunicazione idoneo ad assicurare la certezza della data di ricezione, recante i motivi per cui si ritengono applicabili gli articoli 1 e 2 nonché la richiesta al contribuente di presentare per iscritto le proprie osservazioni e controdeduzioni entro sessanta giorni dalla ricezione della comunicazione medesima.

2. Fermo restando quanto disposto dalle singole leggi di imposta in materia di motivazione dell'accertamento, l'avviso di accertamento emesso ai sensi del comma 1 deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle osservazioni e controdeduzioni presentate per iscritto dal contribuente entro il termine previsto dal medesimo comma 1.

3. Ai fini della motivazione dell'avviso di accertamento, spetta all'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno elusivo che abusa del diritto tributario e le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità alla normale logica economica. Non costituisce comunque idonea motivazione la mera dimostrazione dell'esistenza di una soluzione alternativa, fiscalmente

meno onerosa rispetto a quella scelta dal contribuente, per il conseguimento del medesimo assetto d'interessi.

4. Il contribuente ha la facoltà di dimostrare, in relazione alla condotta contestata dall'amministrazione finanziaria, la sussistenza di ragioni extrafiscali non marginali, atte ad escludere, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, che l'operazione effettuata costituisca condotta elusiva o abuso del diritto tributario, ancorché ne siano derivati risparmi di imposta altrimenti indebiti.

ART. 4.

(Rimborso delle imposte pagate su comportamenti disconosciuti).

1. I soggetti diversi da quelli a cui sono applicate le disposizioni degli articoli da 1 a 3 possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria.

2. Per i fini di cui al comma 1, i soggetti ivi indicati possono, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, proporre istanza di rimborso alla stessa amministrazione finanziaria, la quale provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

ART. 5.

(Sanzioni amministrative e penali).

1. Fermo restando quanto previsto dalle singole leggi di imposta in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, la sanzione amministrativa pecuniaria dovuta nel caso di condotte elusive che abusano del diritto tributario è determinata in un importo compreso tra il minimo del 50 per cento e il massimo del 100 per cento della maggiore imposta accertata ai sensi dell'articolo 3, comma 2.

2. Se la condotta elusiva che abusa del diritto tributario comporta l'allocazione all'estero di base imponibile e di imposte che, in assenza della condotta medesima, sarebbero risultate dovute in Italia, la sanzione amministrativa pecuniaria di cui al comma 1 è determinata in un importo compreso tra il minimo del 150 per cento e il massimo del 300 per cento della maggiore imposta accertata.

3. La condotta elusiva che abusa del diritto tributario può determinare il reato di dichiarazione infedele nei casi previsti dall'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni, a condizione che sussistano le circostanze di cui al comma 2 del presente articolo.

ART. 6.

(Pagamento delle maggiori imposte, interessi e sanzioni).

1. Per il pagamento delle maggiori imposte accertate, degli interessi e delle sanzioni ai sensi della presente legge, si applicano le disposizioni in materia di riscossione previste dalle singole leggi di imposta, salvo quanto stabilito dal comma 2.

2. In caso di ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento della maggiore imposta dovuta per il riconoscimento dei vantaggi derivanti dalla condotta elusiva che abusa del diritto tributario, la riscossione delle maggiori imposte accertate, degli interessi e delle sanzioni è sospesa sino alla sentenza della commissione tributaria provinciale. Qualora la commissione tributaria provinciale respinga il ricorso o lo accolga parzialmente, si applicano le disposizioni dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni.

ART. 7.

(Disapplicazione di norme antielusive specifiche).

1. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, li-

mitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive, altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che, nella particolare fattispecie, tali effetti elusivi non potevano verificarsi.

2. Per i fini di cui al comma 1, il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

3. Con regolamento adottato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'attuazione del presente articolo.

ART. 8.

(Abrogazione).

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

ART. 9.

(Entrata in vigore).

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

