

---

# Delega fiscale: novità in termini di abuso del diritto e sistema punitivo tributario

---

di [Nicola Monfreda](#)

Pubblicato il 13 Febbraio 2014

il problema dell'abuso del diritto è molto sentito nella fase di accertamento tributario; si sta tentando di fissare dei limiti che rendano meno incerta tale casistica accertativa

Il Senato, il 4 febbraio u.s., ha approvato il **disegno di legge delega n. 1058**, contenente specifiche misure “*per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”. Il provvedimento in esame, costituito da 16 articoli, contiene specifici criteri direttivi e procedure di delega relativi:

- alla revisione del catasto dei fabbricati;
- alle norme in materia di evasione ed erosione fiscale;
- alla disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale;
- alle norme in materia di tutoraggio, semplificazione fiscale nonché alla revisione del sistema sanzionatorio;
- alla revisione del contenzioso e della riscossione degli enti locali;
- alla revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e alla previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni;
- alla razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette;
- ai giochi pubblici;
- all'introduzione di nuove forme di fiscalità ambientale.

In tale contesto, appare di rilevante interesse la disposizione dell'art. 5, concernente l'**abuso del diritto e l'elusione fiscale**.

Come è ben noto, l'**abuso del diritto** è un istituto di origine giurisprudenziale ed è generalmente individuato in quelle operazioni prive di spessore economico che il contribuente pone in essere al fine di ottenere – quale scopo principale – risparmi di imposta, altrimenti indebiti, attraverso l'utilizzo distorto di schemi giuridici leciti.

Al riguardo, occorre osservare preliminarmente che:

- le Sezioni Unite della Corte di Cassazione – con le **sentenze n. 30055, n. 30056 e n. 30057 del 23 dicembre 2008** – hanno chiaramente affermato che:

- esiste nell'ordinamento tributario un generale principio antielusivo, la cui fonte va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, segnatamente nell'articolo 53 della Costituzione. Tali principi costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere. In virtù di tale principio generale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale *“in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”*;
- l'esistenza di questo principio non contrasta né con le successive norme antielusive sopravvenute, che appaiono “mero sintomo” dell'esistenza di una regola generale, né con la riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione delle norme fiscali;
- l'inopponibilità del negozio abusivo all'erario è rilevabile d'ufficio, anche in sede di legittimità;
- la Corte di Cassazione:
  - con la sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011, ha chiarito che *“l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una linea giusta di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e la libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa. Tale esigenza è particolarmente sentita nei tempi recenti, nei quali si assiste ad un uso sempre più disinvolto dei cd. tax shelters e quindi ad una ricerca comune a tutte le esperienze giuridiche, di individuare adeguate forme di contrasto, anche all'infuori di una codificazione della clausola generale anti abuso”*;
  - 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;
- la **Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012** 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”*.

Ciò premesso, il disegno di legge in esame delega il Governo ad attuare la **revisione delle vigenti disposizioni antielusive** – coordinandole con la richiamata raccomandazione comunitaria – al fine di disciplinare il principio generale di divieto dell'abuso del diritto, salvaguardando – nel contempo – la legittimità della scelta del contribuente tra regimi alternativi espressamente previsti dal sistema tributario.

Pertanto, si prevede che l'abuso del diritto si configura nel caso in cui lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali risulta 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.

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

Nell'ambito dei principi e criteri direttivi si dispone altresì che:

- 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;
- nell'atto di accertamento deve essere formalmente e puntualmente individuata la condotta abusiva, a pena di nullità dell'accertamento stesso;
- il contraddittorio e il diritto di difesa devono essere garantiti in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

Ulteriore disposizione di interesse è rinvenibile nell'art.8, laddove vengono introdotti **principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario**.

La previsione delegante dispone una rivisitazione dello strumento penale secondo criteri di **predeterminazione e proporzionalità**, dando rilievo alla configurazione del reato tributario per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa.

Inoltre si prevede:

- la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa; per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138<sup>1</sup>;
- l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie;
- l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata;

- la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti;
- l'estensione ai beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale tali beni agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta;

In tale contesto, viene altresì modificata la portata applicativa della disciplina del **raddoppio dei termini per l'accertamento, in presenza di un reato tributario**, in quanto si dispone che tale raddoppio si verifica soltanto in caso di effettivo **invio della denuncia entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza**.

Come è ben noto, con il c.d. Decreto Bersani – D.L. n. 223 del 4.7.2006 si è modificata la previsione di cui agli artt.43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972 disponendo che, in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art.331 c.p.p. per taluno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, i termini per la notifica degli avvisi di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione, con la conseguenza che, in presenza di condotte sussumibili nell'ambito applicativo delle fattispecie illecite previste e punite dal sistema penale tributario, i termini dell'accertamento passano da 4 a 8 anni o da 5 a 10 anni a seconda della presentazione o meno della dichiarazione<sup>2</sup>. Al riguardo, la **Corte costituzionale, con la sentenza n. 247 del 2011**, aveva dichiarato costituzionalmente legittima la normativa che dispone il raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di un reato tributario, anche se la contestazione della violazione penale scatta quando i termini ordinari di accertamento sono già scaduti.

Il disegno di legge delega in esame – invece – restringe l'ambito della disposizione di cui al D.L. n. 223/2006, prevedendo che la *conditio sine qua non* per il raddoppio dei termini dell'accertamento è la constatazione di una condotta tributaria penalmente rilevante entro lo spirare del termine ordinario di decadenza.

13 febbraio 2014

Nicola Monfreda

1 Vgs MONFREDA N. “**La riforma del sistema sanzionatorio tributario contenuto nella c.d. “Manovra estiva” – D.L. n. 138/2011**”, in Il Commercialista Telematico, edizione 8 novembre 2011.

2 Vgs MONFREDA N. *“Alcune considerazioni in merito al raddoppio dei termini di accertamento tributario in presenza di violazioni di carattere penale, anche alla luce della recente Circolare dell’Agenzia delle Entrate n.54/E del 23.12.2009”*, in Fiscalitax nr.04/2010.