

Introduzione

A diciotto anni dall'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000 – norma di riforma dell'impianto penale tributario – e dopo i ripetuti interventi legislativi “correttivi” degli articoli del decreto, numerose sono, ancora, le incertezze che caratterizzano la concreta applicazione del precetto repressivo speciale.

Il decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2015 ha operato, infatti, un'ulteriore, importante modifica ai principi generali e alle diversificate ipotesi di reato tributario, in attuazione delle previsioni contenute nell'articolo 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23¹; nel citato art. 8, in particolare, sono espressi criteri direttivi per la revisione dell'assetto sanzionatorio tributario, penale e amministrativo, in attuazione dei principi di tassatività e di proporzionalità delle sanzioni rispetto all'effettiva gravità dei comportamenti.

Alcuni spunti di peculiare interesse si rinvengono nella Relazione governativa di illustrazione del provvedimento, in cui è dato di riscontrare come l'obiettivo della manovra correttiva sia quello di operare

[...] una riduzione dell'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiali, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo [...].

Concretamente, il proposito riguardante la deflazione delle fattispecie penali è stato ricercato anche attraverso una nuova riconfigurazione delle soglie di punibilità e mediante l'individuazione di nuove ipotesi penalmente irrilevanti.

Il volume si prefigge, anzitutto, di analizzare tali manovre di revisione, verificando gli effetti realmente scaturiti dalle principali modifiche apportate.

Successivamente, è stato ritenuto utile un commento mirato con specifico riguardo alla concreta applicazione degli articoli 2 e 8 del decreto alle fattispecie di frode fiscale realizzate attraverso il coinvolgimento di società fittizie e la raffigurazione di compravendite simulate in ambito UE, con indicazione delle responsabilità personali in chiave amministrativa e penale.

1 Con cui è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Inoltre, sono state analizzate le criticità, tuttora esistenti, in materia di sostanziale inapplicabilità dei delitti dichiarativi alle società di persone, conseguenza dell'evidente "scollamento" tra l'addebito soggettivo della condotta materiale, il calcolo dell'imposta evasa e l'imputazione dell'elemento oggettivo dei reati.

Molte, poi, le novità intervenute, dalla data di pubblicazione del nuovo testo di legge a oggi, sia in dottrina, sia in giurisprudenza, con riguardo all'annosa questione del concorso di reati tra le plurime fattispecie di frode fiscale e il falso in bilancio. A tali argomenti si è addizionata la tematica, ancora attualissima, del rapporto tra la frode fiscale e l'auto-riciclaggio.

Perdurano, inoltre, manifeste incertezze circa la quantificazione della c.d. "imposta evasa", parametro attraverso cui verificare il perfezionamento di numerosi delitti tributari.

In definitiva, l'interpretazione del dato normativo, svolta in chiave piuttosto pragmatica, consente di cogliere le possibili letture delle norme esaminate, i diversi approcci dottrinali e le formule giurisprudenziali chiarificatrici.

L'opera, dunque, attraverso l'analisi metodica degli argomenti sin qui riassunti, si propone di semplificarne la fruizione anche a favore degli operatori dell'azione punitiva processuale tributaria.

Tutto ciò, ovviamente, tenendo a mente il costante mutare della giurisprudenza e gli – oramai – periodici interventi legislativi correttivi delle norme in commento.

GLI AUTORI

Parte I

Le modifiche introdotte dal decreto legislativo
n. 158 del 24 settembre 2015

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158

L'originario impianto processuale e punitivo tributario di cui al D.Lgs. 74/2000 è stato oggetto di una prima, importante manovra correttiva avvenuta con la legge 14 settembre 2011 n. 148 – di conversione del decreto legge n. 138 del 2011 – che:

- per quanto riguarda il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art 2) ha eliminato la circostanza attenuante integrata dall'ammontare di elementi passivi fittizi inferiore a euro 154.937,07;
- ha ridotto le soglie di punibilità previste per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art 3), di dichiarazione infedele (art.4) e di dichiarazione omessa (art.5);
- per il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, ha abrogato la circostanza attenuante che riduceva la sanzione detentiva se il falso importo indicato in fattura non superava euro 154.937,07 per periodo d'imposta (reclusione da 6 mesi a 2 anni);
- ha integrato il regime delle pene accessorie (art 12), con l'esclusione, al ricorrere delle circostanze, della sospensione condizionale delle pena, per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del decreto;
- ha elevato i termini prescrizione.

A distanza di anni da quella prima revisione normativa il legislatore è nuovamente intervenuto sul testo in esame, seppur con intenti diametralmente opposti, con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

Il decreto interviene per affrontare la perenne crisi dell'impianto penale tributario derivante dalla "sovrappopolazione" di procedimenti penali spesso dal dubbio esito.

Infatti, prima di osservare, nel dettaglio, le fattispecie delittuose oggetto di specifico commento, pare utile riassumere alcuni dei principali punti critici che derivano dall'interpretazione delle diverse norme penali tributarie.

Nonostante nel 2000 si sia inteso "seppellire" il manifesto di principio recato dalla legge 516/1982 (per cui ogni condotta, anche prodromica al fat-

to evasivo, era meritevole di stigma penale¹) l'innovato impianto di cui al D.Lgs. 74/2000, anche a seguito dell'ultima revisione, conserva numerosi reati di puro pericolo² e, per i residuali – e minoritari – delitti di pericolo concreto o di danno, deficit applicativi notevolissimi.

Sul fronte dei primi – i reati di pericolo – non sfugge che l'intenzione del legislatore sia stata quella di non abbandonare la repressione di condotte non immediatamente evasive ma, di per loro, capaci di rappresentare un imminente prodromo al fatto evasivo, prevedendo, in tali casi, pene edittali assai elevate per fatti di falso documentale o di nascondimento e distruzione di documentazione obbligatoria.

Analizzando, per esempio, il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti – di cui si dirà approfonditamente in prosieguo di esposizione – la prima, forte connotazione critica che si evince dal testo della norma è l'assenza, nella qualificazione dell'elemento psicologico richiesto, del fine di evadere le imposte in proprio, da parte dell'agente³.

1 «Il recente provvedimento, alla luce del sostanziale fallimento conseguito dalla legge c.d. “manette agli evasori”, è frutto di un lungo processo di riformulazione normativa finalizzato a rendere il diritto punitivo tributario uno strumento efficace, ancorato intimamente all'elemento della intensità del danno o della aggressione al bene protetto. Con la legge in esame, quindi, si realizza una significativa inversione di rotta nella filosofia ispiratrice dell'impianto sanzionatorio penal-tributario, in quanto non viene più riproposto a baricentro dello stesso il modello dei cosiddetti “reati prodromici”. Di conseguenza, viene abbandonato il sistema della L. n. 516 del 1982, norma caratterizzata da reati contravvenzionali di mera condotta e di pericolo astratto, volti a colpire non l'effettiva lesione degli interessi erariali, bensì i comportamenti tenuti “a monte” dai contribuenti, astrattamente idonei per realizzare una successiva evasione», N. Monfreda, “D.Lgs. 74/2000: La riforma dei reati tributari e l'introduzione del principio di specialità”, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, 2007.

2 «Per quanto attiene, invece, i reati in materia di documentazione e di pagamento disciplinati dagli art. 8, 10 e 11 del D.Lgs. 74/2000, va sottolineato come essi rappresentano un *continuum* con la precedente disciplina. In sostanza, l'art. 8, rubricato “Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” e l'art. 10, rubricato “Occultamento o distruzioni di documenti contabili” riguardano fattispecie criminose volte a penalizzare il contribuente per violazione del dovere di tenuta e conservazione della documentazione, l'art. 11, rubricato “Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte” ha come scopo di reprimere la c.d. evasione alla riscossione e di punire i responsabili dei mancati pagamenti delle imposte dovute con un minore introito del Fisco», M. Villani, “La natura del reato tributario e il procedimento di contestazione”, in *Diritto.it*, 2011.

3 Art. 8. *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*. In vigore dal 17 settembre 2011:

1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.
2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

In tale ambito, infatti, viene perseguita la sola condotta di colui che emette o rilascia la documentazione fiscale artefatta per consentirne il successivo – anche se solo eventuale – utilizzo in dichiarazione da parte di terzi.

La perseguibilità della condotta dell'agente, come noto, si realizza indipendentemente dall'effettivo utilizzo della fattura da parte del destinatario della medesima. Infatti, la norma intende sanzionare la pura messa in circolazione di un documento falso⁴.

Si dirà, tuttavia, che la mancata previsione del dolo specifico di evadere in proprio, rispetto a quello di consentire a terzi l'evasione, è circostanza che produce concreti effetti distorsivi in ipotesi pratiche di riscontrata evasione fiscale.

Ancora, pacifici spunti di riflessione derivano dall'osservare come, di fatto, tutti i reati di dichiarazione ancorati a soglie di imposta evasa (dichiarazione infedele, dichiarazione fraudolenta di cui all'articolo 3, dichiarazione omessa) scontino la sostanziale inapplicabilità laddove i fatti riguardino le società di persone⁵.

Si rammenta che tali reati prevedono, quali condizioni da realizzarsi congiuntamente, che l'autore della violazione – ossia la persona fisica, dato che la società non può delinquere – riconduca al proprio comportamento doloso molte condotte contestuali: la presentazione di una dichiarazione recante contenuto fasullo o infedele, ovvero l'omissione dichiarativa; contestualmente, che ciò determini imposta evasa secondo soglie e, sempre congiuntamente, l'indicazione, in dichiarazione, di minori elementi positivi reddituali anche mediante l'indicazione di elementi negativi fittizi.

A ben vedere, nelle società di persone la responsabilità per il contenuto della dichiarazione è in capo all'amministratore della persona giuridica mentre, difformemente dalle società di capitali, l'impresa non paga e non

4 Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8 del D.Lgs. 74/2000, si consuma nell'istante in cui è emesso il documento fiscale. Diversamente, il delitto di dichiarazione fraudolenta (di cui all'articolo 2 dello stesso decreto) si ritiene compiuto al momento della presentazione della dichiarazione. Lo ha ribadito la Corte di cassazione con la sentenza 18929 del 17 maggio.

5 È qui opportuno anticipare quanto stabilito recentemente dal Tribunale di Milano, ovvero che il principio di tassazione per trasparenza esclude la sussistenza del delitto di omessa dichiarazione IRES per le società di persone: «per stabilire se l'imputato debba o meno essere ritenuto responsabile per il fatto di reato a esso contestato, è dirimente l'analisi dell'art.5, c.o.1, del D.P.R. 917/86. A mente di tale disposizione, ai fini IRES, i redditi prodotti da tutte le società di persone... (*omissis*) si calcolano mediante il c.d. principio di trasparenza, ovvero imputando gli utili a ciascun socio, in proporzione alla quota di partecipazione. Da ciò si desume che i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione e al pagamento della corrispondente imposta sono unicamente i soci e non anche la società», sentenza n.6735 del 14 giugno 2016.

evade alcun tributo, dato che l'utile lordo confluisce nelle singole dichiarazioni dei soci, secondo le rispettive quote societarie.

E, ciascun socio, come effetto del mendacio dichiarativo, indicherà utili più bassi rispetto a quelli realmente formatisi; l'imposta evasa, peraltro, sarà notevolmente influenzata, in termini quantitativi, dall'aliquota Irpef, diversa per ciascuna persona fisica, in ragione del proprio reddito complessivo.

Ne consegue che il vocabolo "chiunque", presente nella norma per individuare il soggetto attivo del reato, non potrà essere, allo stesso tempo, riferito all'amministratore (che non evade l'imposta) e ai singoli soci (che non sono responsabili del mendacio dichiarativo).

La questione, come meglio sarà descritto, resta insoluta.

Modifica dell'articolo 1 del decreto legislativo 10 marzo

2000, n. 74

Oggetto delle recenti e ultime modifiche al sistema punitivo tributario è, anzitutto, il quadro definitorio recato dal decreto n.158/2015. Infatti, è prevista una serie di nuove “definizioni” che vanno a integrare il contenuto dell’art.1 del D.Lgs. 74/2000¹.

1 Art. 1, D.Lgs. 74/2000. In vigore dal 22 ottobre 2015 *Definizioni*.

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

- a) per “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l’imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;
- b) per “elementi attivi o passivi” si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta;
- c) per “dichiarazioni” si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d’imposta, nei casi previsti dalla legge;
- d) il “fine di evadere le imposte” e il “fine di consentire a terzi l’evasione” si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d’imposta, e del fine di consentirli a terzi;
- e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il “fine di evadere le imposte” ed il “fine di sottrarsi al pagamento” si intendono riferiti alla società, all’ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;
- f) per “imposta evasa” si intende la differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l’intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili;
- g) le soglie di punibilità riferite all’imposta evasa si intendono estese anche all’ammontare dell’indebito rimborso richiesto o dell’inesistente credito di imposta

In particolare, la nuova disposizione interessa:

- i termini “elementi attivi o passivi”, che ora comprendono le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta. Il chiarimento ermeneutico è di particolare importanza poiché, in tal guisa, è eliminata ogni incertezza sul fatto che la condotta in commento abbia a riguardo tanto le componenti che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili, quanto quelle che possano avere a oggetto i crediti di imposta o le ritenute e che, in tal senso, incidono dopo la determinazione del reddito complessivo o della base imponibile Iva e che, pertanto, concorrono alla variazione dell’imposta netta;
- il concetto di “dichiarazioni”, che ora tiene in considerazione anche quelle del sostituto d’imposta, nei casi previsti dalla legge e con particolare riguardo alla fattispecie di omessa dichiarazione;
- le più volte modificate, in maniera ondivaga, soglie di punibilità, condizioni obiettive legate al superamento di margini di “imposta evasa”.

Più articolato, poi, è l’intervento sull’ambito definitorio riguardante l’introduzione, alla lettera *g-bis* della norma, dei concetti di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” intendendosi, con essi, le rappresentazioni negoziali non realizzate in tutto o in parte, ovvero le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000², riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Per quel che riguarda, più specificamente, le “operazioni simulate”, le stesse sono, anzitutto, poste in relazione ai termini “oggettivamente/soggettivamente”, canone linguistico a grandi linee assimilabile alla distinzione esistente tra simulazione “assoluta” e “relativa”, nelle due differenti ipotesi riguardanti, per un verso, l’inesistenza totale del negozio giuridico o, per altro verso, il caso in cui la manifestazione negoziale sia solo diversa rispetto a quella, in realtà, realizzata.

Con la simulazione assoluta, infatti, il negozio giuridico rappresentato dalle parti è del tutto inesistente, mentre la simulazione relativa ammette

esposto nella dichiarazione;

g-bis) per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;

g-ter) per “mezzi fraudolenti” si intendono condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

2 Norma di riforma dell’istituto dell’abuso del diritto.

l'esistenza di un contratto che, però, è dissimile da quello cartolarmente raffigurato³.

Assunta tale distinzione nel contesto del diritto privato, i risvolti penali tributari riguardano l'emissione e l'utilizzo di fatture relative a operazioni del tutto inesistenti (in cui, appunto, il documento fiscale è emesso a fronte della simulazione negoziale assoluta) ovvero a operazioni soggettivamente od oggettivamente (e parzialmente) fittizie (ipotesi in cui, rispettivamente, prestazione e controprestazione negoziale avvengono tra soggetti diversi da quelli indicati nel contratto oppure in cui l'oggetto del negozio giuridico è differente rispetto a quello rappresentato).

Sul punto, non paiono fondate le precisazioni interpretative riguardanti l'asserita diversità fra le operazioni "inesistenti" documentate in fatture e di cui alla lettera a) dell'art.1 del D.Lgs. 74/2000 – ossia quelle «non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi» – e le appena citate operazioni "simulate", cioè «poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti»⁴.

Ciò in quanto, seppur collocate in contesti normativi distinti – ma chiaramente omogenei – le definizioni e le accezioni terminologiche in commento riguardano, entrambe, condotte delittuose e, in tal senso, nessuna ipotesi di falsa fatturazione può darsi al di fuori di uno schema negoziale in tutto in

3 «Le concezioni più diffuse sulla simulazione la definiscono con il richiamo al fenomeno dell'apparenza. In questo ordine di idee, il contratto simulato è un contratto apparente e non reale. La simulazione è propriamente un caso di apparenza del contratto. Peculiare della simulazione è che l'apparenza del contratto è intenzionalmente costituita dalle parti che lo concludono. Infatti, esse stipulano pure che quel contratto non corrisponda, in tutto o in parte, alla realtà del loro rapporto. L'intesa sull'apparenza contrattuale concerne pertanto la divergenza contenutistica tra contratto stipulato e rapporto effettivo». F. Di Marzio, *"Simulazione del contratto"*, 2017.

4 «Da un punto di vista oggettivo le operazioni frutto di simulazione, assoluta o relativa, sono quelle poste in essere con la volontà di non realizzarle, in tutto od in parte, come recita il comma *g-bis* dell'art. 1 che le definisce apparenti, distinguendole quindi da quelle insistenti di cui al comma a) dello stesso articolo. Infatti nel primo caso si realizza un'operazione in tutto o in parte diversa da quella effettivamente voluta, nel secondo non si compie alcuna operazione (in tutto o in parte). La prima ipotesi è ora punita ai sensi dell'art. 3, mentre la seconda resta punibile a norma dell'art. 2». M.S. Caini, *"Il profilo "soggettivo" nelle frodi fiscali: le operazioni soggettivamente inesistenti e soggettivamente simulate"*, in *Diritto e Giustizia*, 2016.

parte simulato, che non trovi, cioè, corrispondenza con le previsioni normative di cui agli articoli 1414⁵ e 1418⁶ del codice civile.

Dalla categoria delle operazioni “simulate” sono, invece, ovviamente escluse le operazioni “elusivive”, quelle cioè disciplinate dal nuovo art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente⁷), poiché, in

5 Art. 1414 c.c. *Effetti della simulazione tra le parti.*

Il contratto simulato non produce effetto tra le parti.

Se le parti hanno voluto concludere un contratto diverso da quello apparente, ha effetto tra esse il contratto dissimulato, purché ne sussistano i requisiti di sostanza e di forma.

Le precedenti disposizioni si applicano anche agli atti unilaterali destinati a una persona determinata, che siano simulati per accordo tra il dichiarante e il destinatario.

6 Art.1418 c.c. *Cause di nullità del contratto.*

Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative salvo che la legge disponga diversamente.

Producono nullità del contratto la mancanza di uno dei requisiti indicati, l'illiceità della causa, l'illiceità dei motivi nel caso indicato e la mancanza nell'oggetto dei requisiti stabiliti.

Il contratto è altresì nullo negli altri casi stabiliti dalla legge.

7 Art. 10-bis. L. 212/2000.

1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.
2. Ai fini del comma 1 si considerano:
 - a) 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. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
 - b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.
3. 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.
4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.
5. Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto.
6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.
7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973,

perfetta coerenza storico-normativa, il campo dell'elusione e dell'abuso del diritto è oggetto di interventi normativi non repressivi, ma disapplicativi dei vantaggi fiscali sostanzialmente leciti ma disincentivati dalle specifiche norme poste a tutela del gettito erariale.

Infine, è aggiunta una lettera *g-ter*).

Non pare privo di significato, in tale contesto, il mantenimento delle parole "mezzi fraudolenti" con cui il legislatore delegato ha preferito continuare ad appellare le condotte commissive rappresentative di inganni scientemente posti in essere per realizzare la frode fiscale, in alternativa alle ipotizzate formule dei «comportamenti fraudolenti» contenute nella legge delega, in ragione della necessità di «garantire la continuità con gli approdi interpretativi al riguardo raggiunti nell'ormai significativo periodo di vigenza del decreto legislativo n. 74 del 2000».

n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. 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 intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.
9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.
10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.
12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.
13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.