

INDICE

INTRODUZIONE.....	» 4
-------------------	-----

Capitolo Primo

Evoluzione del concetto di abuso del diritto

1.1Le origini nel diritto civile	» 7
1.2L'applicazione in ambito tributario: l'elusione e l'abuso del diritto a Confronto	» 14
1.3La ricerca continua di un equilibrio tra normativa europea e Stati Membri.....	» 20

Capitolo Secondo

Gli albori comunitari

2.1L'abuso del diritto in Europa	» 27
2.2Il punto di vista in materia di abuso del diritto di alcuni ordinamenti europei: Francia, Belgio, Germania, Spagna, Gran Bretagna	» 29
2.3La valutazione delle misure restrittive delle libertà comunitarie attraverso l'abuso del diritto: il caso Van Binsbergen ed Emsland-Starke	» 36
2.4La giurisprudenza comunitaria: dal 1974 ad oggi	» 41
2.4.1Le società costituite in uno Stato Membro A con il centro d'interessi in uno Stato Membro B: i casi <i>Sergers e Centros</i>	» 60
2.4.2L'abuso delle libertà: i casi <i>Veronica e Tv 10</i>	» 64
2.4.3I residenti virtuali: <i>Schumacker e Knoors</i>	» 66
2.4.4La libera circolazione di beni: il caso <i>Leclerc</i>	» 67
2.4.5Il libero movimento di lavoratori: i casi <i>Lair e Paoletta II</i>	» 67
2.4.6Il libero movimento di capitali: il caso <i>Kefalas</i>	» 68
2.5Le critiche al background teorico.....	» 69
2.6L'estensione dell'abuso del diritto comunitario al settore delle imposte indirette: leading case <i>Halifax</i>	» 72
2.6.1Il caso <i>Cadbury Schweppes</i>	» 76
2.7Un accenno alle circostanze future in ambito comunitario	» 80

Capitolo Terzo

I riflessi della normativa comunitaria su quella italiana

3.1 La ricezione dell'abuso del diritto in Italia	» 82
3.2 La Giurisprudenza della Corte Costituzionale	» 89
3.3 L'articolo 37 bis DPR n. 600/73	» 107
3.4 L'articolo 53 della Costituzione	» 115
3.5 L'utilizzo in giurisprudenza dell'abuso del diritto	» 119
3.6 La sanzionabilità in ambito tributario e penale	» 121
3.7 Uno sguardo al futuro: la delega fiscale	» 124

Capitolo Quarto

Le novità in ambito europeo e nazionale

4.1 Il ruolo dell'OCSE in Europa	» 126
4.1.1 BEPS	» 127
4.1.2 CRS	» 135
4.2 L'Italia e la delega fiscale	» 138
4.2.1 Gli aspetti innovativi della delega in materia di abuso del diritto	» 140
4.2.2 Gli obiettivi da perseguire	» 143
 CONCLUSIONI	 » 146
 BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA	 » 147
GIURISPRUDENZA	» 152
SITOGRAFIA	» 155

INTRODUZIONE

L'abuso del diritto è un argomento da sempre considerato enigmatico e quindi di difficile comprensione. L'ambiguità del concetto è diretta conseguenza di una mancata formalizzazione legislativa dello stesso: negli anni i tentativi di codificazione sono stati diversi ma fallimentari. Gli insuccessi ripetuti si ascrivono all'appurata dinamicità dell'abuso insito nel processo di evoluzione del diritto stesso, all'incontrollabile e continuo mutamento del concetto che implica un arduo riconoscimento e dunque una difficile applicazione a casi concreti e specifici. In generale si intende per abuso del diritto l'uso anormale delle norme e nell'ordinamento italiano non si individua una disciplina che possa contrastarlo.

Il legislatore ha avanzato un tentativo di codificazione nel 1942 promuovendo l'introduzione dell'articolo 7, poi abrogato secondo la ratio che imponeva non la creazione di una norma generale bensì l'applicazione di norme civilistiche che dovevano essere valutate caso per caso. A riguardo si sono espresse dottrine diverse e l'abuso del diritto è stato, a partire dagli anni Sessanta, continuamente oggetto di studi in Italia e in Europa. Nonostante la significativa aleatorietà che contraddistingueva l'abuso del diritto era certo il fatto che la sua origine fosse di matrice civile. Di conseguenza l'applicazione dello stesso in ambito tributario fu sancita da alcune sentenze della Corte di Cassazione dove si sosteneva che il contribuente, il quale esercitava un diritto che gli era stato espressamente riconosciuto perseguendo però un fine diverso da quello prescritto dalla norma tributaria, perdeva la tutela giurisdizionale. Infine la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha introdotto il concetto di abuso del diritto in ambito tributario sostenendo che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Altrettanto ampolloso è stato il dibattito aperto riguardo la coincidenza o meno del concetto di abuso del diritto con elusione fiscale. Appurato infatti che l'elusione fiscale non è evasione, erosione, simulazione oggettiva e soggettiva e legittimo risparmio d'imposta si è giunti a considerare l'abuso del diritto un'estensione

dell'elusione. La grande attenzione che il legislatore rivolge all'analisi e alla comprensione di questo argomento è il riflesso diretto dell'interesse che la comunità europea e quindi gli altri Stati membri hanno rivolto all'abuso del diritto. A tale proposito si insinua una duplice problematica: da una parte l'autonoma posizione rispetto alla materia dei vari Stati membri, dall'altra la ricerca di un'armonizzazione da parte della Comunità Europea. Infatti, le discrepanze linguistiche e di pensiero rendono il concetto di abuso torbido e poco chiaro.

Dagli anni Settanta la giurisprudenza comunitaria ha proposto la teorizzazione del principio dell'abuso del diritto a seguito dello sviluppo del mercato comune. In un primo momento la Corte di Giustizia propose l'adozione del principio di abuso del diritto teorizzato nell'ordinamento tedesco, fondato sulla strumentalizzazione di forme giuridiche fino ad arrivare all'attuazione della nozione di abuso del diritto a livello comunitario che racchiudesse anche i casi di frode alla legge nazionale determinati dallo sfruttamento in maniera erronea delle norme comunitarie, e nel caso in cui si eserciti un diritto di matrice comunitaria contrastante con le finalità stesse. La nozione di abuso del diritto a livello comunitario è la sommatoria delle diverse sentenze della Corte Comunitaria che si sono susseguite negli anni a cominciare dal caso *Van Binsbergen*, sentenza con la quale la Corte di Giustizia ha accolto l'applicazione di norme antiabuso nazionali specificando però che le stesse norme non dovevano oltraggiare l'efficacia del diritto comunitario; a seguire, relativamente all'abuso delle fondamentali libertà, con i casi eclatanti di *Segers*, *Centros*, *Inspire Art Limited*, *Veronica*, *Tv 10*, *Schumacker* e *Knoors*, *Leclerk*, *Lair Paoletta II* e *Kefalas*. Mentre l'estensione dell'abuso del diritto comunitario al settore delle imposte è associato al leading case *Halifax*, successivo ma comunque di notevole importanza è quello relativo alla sentenza *Cadbury Schweppes*.

Le conseguenze di questa ondata di sentenze comunitarie furono direttamente percepibili dall'ordinamento italiano che iniziò a comprendere gli innumerevoli effetti negativi che questo fenomeno stava avendo sul gettito erariale. A seguito di diversi interventi legislativi è stata ideata una norma di portata generale che potesse offrire al contempo una casistica specifica nel caso di applicazione del concetto di abuso del diritto. Tutto ciò si tradusse nell'emanazione del DPR 600/1973 con l'articolo 37 bis intitolato "*Disposizioni antielusive*". Nel maggio del 2006 la giurisprudenza ha indirizzato la base giuridica del concetto di abuso del diritto verso nuovi fronti: infatti la definizione di abuso del diritto è stata ricondotta all'articolo 53 della Costituzione sostenendo che questo principio, nonostante sia inerente al campo dei tributi c.d. armonizzati di competenza comunitaria, debba essere esteso anche ai

tributi non armonizzati quali le imposte dirette, rientranti nella competenza degli Stati membri e comunque vincolati al rispetto dei diritti e dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario.

Quindi, sulla base delle considerazioni fatte, l'elusione fiscale e l'abuso del diritto si identificano come l'aggiramento della normativa di riferimento che si concretizza in una normale rappresentazione di operazioni che sono effettivamente esistite in linea con l'ordinamento giuridico e tra loro collegate per ottenere un beneficio non dovuto. Appurata la presenza di una definizione, per quanto ambigua possa essere, di abuso del diritto e delle conseguenti norme volte a contrastarlo, tale argomento rimane ancora al centro dei dibattiti comunitari e nazionali. In Europa durante l'ultima riunione dei Ministri delle Finanze è stato centrale il dibattito riguardante la lotta contro l'evasione fiscale internazionale e la ricerca di una migliore strategia per combatterla in ambito tributario, è stato poi approvato lo standard di scambio multilaterale, il Common Reporting Standard, e la presentazione dei documenti OCSE a riguardo al progetto chiamato Base Erosion and Profit Shifting, siglato BEPS a . Proprio a causa del periodo di grande disagio e di recessione che l'Unione Europea nella sua interezza sta affrontando, entrambi i progetti appartengono al vasto quadro economico-politico che ha come obiettivo predominante quello di osteggiare la riduzione del gettito dall'evasione off-shore, concretizzata dai contribuenti per mezzo di intermediari finanziari o tramite gli ultimi strumenti di elusione fiscale internazionali. Mentre a livello nazionale la Commissione Finanze della Camera ha discusso a lungo riguardo alla necessità di intervenire normativamente al fine di fornire una definizione esplicita del principio di abuso del diritto, nell'ambito del diritto positivo sono state avanzate negli anni diverse proposte di legge con l'obiettivo di codificare la fattispecie tributaria dell'abuso del diritto modificando l'articolo 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 giungendo all'approvazione di un disegno di legge delega al Governo. A riguardo l'obiettivo della delega fiscale è quello di fornire in tema di abuso del diritto un provvedimento organico e dettagliato che sia funzionale da un punto di vista tecnico così da stabilizzare la situazione nell'ordinamento italiano per evitare gli errori fatti in passato e dover poi apportare interventi correttivi.

1. Evoluzione del concetto abuso del diritto

1.1 Le origini del diritto civile

La nozione di abuso del diritto risulta controversa, sfuggente ed incerta.¹ Le sue origini si associano alla giurisprudenza francese e risalgono alla seconda metà del diciannovesimo secolo. L'ordinamento tedesco, cinquant'anni dopo, fu il primo a codificare l'abuso del diritto nel BGB² al paragrafo 226, seguito nel 1907 da quello svizzero all'art. 2 dello ZGB³, ed infine da quello spagnolo all'art. 7 comma 2 delle disposizioni preliminari al Codice Civile nel 1974.⁴

L'abuso del diritto è un argomento da sempre dibattuto e considerato elemento dinamico di tutto il processo evolutivo del diritto. Il suo significato allude ad un uso anormale del diritto stesso: facendo riferimento alla radice etimologica del termine (ab-uti), si intende infatti il comportamento del soggetto operante fuori dal consueto esercizio del diritto soggettivo.⁵ Si oltrepassa dunque un limite virtuale che determina un contrasto con quelli che sono gli scopi etici e sociali alla base del diritto

¹ I contributi dottrinali in ambito di abuso del diritto sono stati diversi, tra questi si ricordano: M. Rotondi, "L'abuso del diritto", in Riv. dir. civ., 1923, 105 ss.; U. Natoli, "Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano", in Riv. trim. dir. proc. civ., 1958, 37 ss.; P. Rescigno, "L'abuso del diritto", Bologna, 1998, 13 ss.; S. Romano, "Abuso del diritto, in Enc. del diritto", I, Milano, 1958, 168 ss.; S. PATTI, "Abuso del diritto", in Dig. Disc. Priv., Torino, 1987, 2 ss.; D. Messinetti, "Abuso del diritto", in Enc. del diritto, Aggiorn. II, Milano, 1998, 1 ss.; C. Salvi, "Abuso del diritto". I) Diritto civile, in Enc. giur., I, Roma, 1988; A. Gambaro, "Abuso del diritto". II) Diritto comparato e straniero, in Enc. giur., I, Roma, 1988; AA.VV., "L'abuso del diritto, in Diritto privato" 1997, Padova, 1998.

² Il Bürgerliches Gesetzbuch (comunemente indicato con le iniziali BGB) è il codice civile della Germania. Entrato in vigore il 1° gennaio del 1900, fu il risultato di un lavoro di sistemazione avviato nel 1881 e venne considerato al suo tempo come il massimo risultato dell'elaborazione giuridica moderna, in quanto era il codice di diritto privato con la terminologia più precisa, dottrinale e coerente di tutti i tempi.

³ Il Codice Civile svizzero (tedesco: Zivilgesetzbuch; francese: Code civil; romancio: Cudesch civil) è il Codice Civile della Confederazione Elvetica. Adottato il 10 dicembre 1907 e in vigore dal 1912, è stato creato da Eugen Huber e tradotto in italiano da Brenno Bertoni; in francese da Virgile Rossel. È fortemente influenzato dal Bürgerliches Gesetzbuch tedesco.

⁴ M. Francescon, "Abuso del diritto in campo tributario", Treviso 2009.

⁵ Così Francescon.

riconosciuto e tutelato dall'ordinamento giuridico positivo. Proprio per la sua evidente dinamicità il concetto di abuso del diritto è continuamente sottoposto ad elaborazione giurisprudenziale. La giurisprudenza, supportata dai principi generali dell'ordinamento e da quelli costituzionali, ha determinato il superamento della massima "*qui iure suo utitur, neminem laedit*"⁶ alludendo al concetto secondo cui "*non omne quod licet, honestum est*" in altre parole "*summum jus est summa iniuria.*"⁷

Da un punto di vista normativo non si individua nel nostro Codice una norma specifica che possa contrastare l'abuso del diritto in generale. L'attuale predisposizione è infatti conseguenza di una diversa interpretazione di abuso del diritto. Secondo la tradizione giuridica degli anni Trenta l'abuso del diritto era associato ad un concetto di natura etico-morale, perciò chiunque se ne fosse servito sarebbe stato biasimato ma non sanzionato. Come detto, l'abuso del diritto discende da un'elaborazione sostanzialmente giurisprudenziale e questo richiede l'applicazione del diritto vivente. Se si presuppone il diritto come un fenomeno dinamico, non è immaginabile disporre una norma generale che possa contrastare ogni tipo di abuso. Il legislatore ha così introdotto norme isolate che agevolano il contrasto di singoli abusi relativi a particolari tipi di diritti.⁸

Nella redazione del Codice Civile italiano del 1942 è stato omissivo l'art 7 del Codice preliminare che, in via generale, proclamava che "*nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto*". Pensando alle correnti dominanti in quegli anni in Italia, la disposizione appena citata difficilmente sarebbe stata accettata dalla cultura giuridica del tempo. Alcuni personaggi noti in ambito giuridico come Mario Rotondi e Vittorio Sialoja avevano esposto le loro posizioni a riguardo. Rotondi contestava fortemente il binomio abuso del diritto-concetto giuridico, sostenendo che l'abuso del diritto doveva essere concepito come un giudizio etico "*sicché chi abusa del proprio diritto merita riprovazione morale ma è immune da*

⁶ Brocardo del diritto romano che tradotto letteralmente significa: "*chi esercita un proprio diritto non fa male a nessuno*", e indica una causa di giustificazione.

⁷ Locuzione latina che tradotta letteralmente significa: "*non tutto quanto è (giuridicamente) permesso, è (moralmente) onesto*".

⁸ C. Trapuzzano, "*L'abuso del diritto: elemento dinamico di tutto il processo evolutivo del diritto*".

sanzioni giuridiche”⁹. Scialoja dal canto suo sosteneva addirittura l’eliminazione di atti d’emulazione.¹⁰

Il testo finale esclude dunque la norma in quanto gli interpreti del nuovo Codice avevano concluso che la ratio alla base dell’abuso del diritto fosse giustificabile nell’applicazione di diverse norme che dovevano essere valutate caso per caso. La mancata previsione di una norma in materia implicava una netta separazione con quanto previsto da altri codici, come ad esempio quello svizzero e quello tedesco, che avevano già avanzato una norma repressiva in proposito.¹¹

L’istituto dell’abuso del diritto è stato ricondotto a diverse fattispecie normative. Secondo alcune correnti¹² di pensiero il fondamento normativo è individuabile nell’art. 833 c.c.: *“Il proprietario non può fare atti i quali non abbiano altro scopo che quello di nuocere o recare molestia ad altri.”*¹³ In questo contesto il divieto di abuso del diritto viene esplicitamente positivizzato. È ipotizzabile un istituto giuridico di carattere generale che contiene tutti i casi in cui il diritto soggettivo non è più tutelabile perché viene esercitato in contrasto con quanto previsto dal legislatore.

Secondo altri orientamenti¹⁴ la norma di riferimento è l’art. 2 Cost.: *“La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento*

⁹ M. Rotondi, *“L’abuso del diritto”*, secondo cui l’abuso di diritto *“è un fenomeno sociale, non un concetto giuridico, anzi uno di quei fenomeni che il diritto non potrà mai disciplinare in tutte le sue applicazioni che sono imprevedibili: è uno stato d’animo, è la valutazione etica di un periodo di transizione, è quel che si vuole, ma non una categoria giuridica, è ciò per la contraddizione che nol consente”*.

¹⁰ P. Puri, *“Operazioni aziendali e abuso del diritto”*.

¹¹ Così Puri.

¹² Secondo la formula della Commissione italo-francese (riprodotta nel 74 del Progetto di libro delle obbligazioni del 1936), l’abuso del diritto ricorre quando l’esercizio non sia funzionale all’interesse del titolare, ma solo cagioni danno a colui nei confronti del quale si verifichi. Inoltre lo studio di Francesco Donato Busnelli ed Emanuela Navarretta, *Abuso del diritto e responsabilità civile*, in *Diritto privato*, 1997, lo suppone accreditato nel nostro ordinamento nel momento in cui lo propone come modello di soluzione dell’ingiustizia del danno.

¹³ EX Codice Civile, LIBRO TERZO - DELLA PROPRIETÀ, Titolo II - Della proprietà (Artt. 832-951), Capo I - Disposizioni generali, Articolo 833

¹⁴ EX Cass., S.U., 15.11.2007, n. 23726 nonché Gazzoni, F., *Manuale di diritto privato*, ed. XV, Napoli, 2011, 57.

dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale."¹⁵. Le norme che disciplinano la buona fede oggettiva o correttezza secondo alcuni sono infatti alla base dell'abuso.

A riguardo l'articolo 1175 c.c. dice che *" Il debitore e il creditore devono comportarsi secondo le regole della correttezza."*¹⁶. La sentenza della Cassazione n. 10568/2013¹⁷ sostiene che *"L'abuso del diritto non è ravvisabile nel solo fatto che una parte del contratto abbia tenuto una condotta non idonea a salvaguardare gli interessi dell'altra, quando tale condotta persegua un risultato lecito attraverso mezzi legittimi, essendo, invece, configurabile allorché il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà sono attribuiti. Ne consegue, pertanto, che, nel contratto di agenzia, l'abuso del diritto è da escludere, allorché il recesso non motivato dal contratto sia consentito dalla legge, la sua comunicazione sia avvenuta secondo buona fede e correttezza e l'avviso ai clienti si prospetti come doveroso".* La sentenza n. 20106/2009¹⁸ della Cassazione ha asserito che *"Si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti. Ricorrendo tali presupposti, è consentito al giudice di merito sindacare e dichiarare inefficaci gli atti compiuti in violazione del divieto di abuso del diritto, oppure condannare colui il quale ha abusato del proprio diritto al risarcimento del danno in favore della controparte contrattuale, a prescindere dall'esistenza di una specifica volontà di nuocere, senza che ciò costituisca una ingerenza nelle scelte economiche dell'individuo o dell'imprenditore, giacché ciò che è censurato in tal caso non è l'atto di autonomia negoziale, ma l'abuso di esso (in applicazione di tale principio, è stata cassata la decisione di merito la quale aveva ritenuto insindacabile la decisione del*

¹⁵ EX Costituzione, Principi fondamentali - (Artt. 1-12)

¹⁶ EX Codice Civile, LIBRO QUARTO - DELLE OBBLIGAZIONI, Titolo I - Delle obbligazioni in generale (Artt. 1173-1320), Capo I - Disposizioni preliminari.

¹⁷ www.cortedicassazione.it

¹⁸ www.cortedicassazione.it

concedente di recedere ad nutum dal contratto di concessione di vendita, sul presupposto che tale diritto gli era espressamente riconosciuto dal contratto)”.

La decisione definitiva della Cassazione, con la sentenze del 5.3.2009, n. 5348¹⁹ e del 11.6.2008, n. 15476²⁰ relativamente agli artt. 1337 c.c. *“Le parti, nello svolgimento delle trattative e nella formazione del contratto, devono comportarsi secondo buona fede.”*²¹; 1366 c.c. *“Il contratto deve essere interpretato secondo buona fede.”*²²; ed infine 1375 c.c. *“Il contratto deve essere eseguito secondo buona fede.”*²³ ha stabilito che la buona fede e correttezza costituiscono ormai una parte fondamentale del tessuto connettivo nell'ordinamento giuridico. *“L'adempimento ad una buona fede oggettivamente quantificabile o alla correttezza è un autonomo dovere giuridico che esprime un generale principio di solidarietà sociale, la cui costituzionalizzazione è ormai pacifica”*.²⁴

In altre parole le parti, grazie alla tutela offerta dall'ordinamento con la libertà contrattuale, non sono obbligate alla conclusione del contratto. Nonostante ciò le parti devono mantenere un comportamento corretto e il legislatore impone che il concetto di buona fede permei tutto il rapporto contrattuale affinché venga espressa un'esigenza fondamentale delle parti. Ad oggi dunque la fonte ufficiale dell'abuso del diritto rimane incerta, e potremmo considerarla un insieme di correnti diverse che si attivano in circostanze singolari.²⁵

A causa della sua estrema ambiguità, l'abuso del diritto è continuamente oggetto di studi in Italia e in Europa. A riguardo esistono diversi orientamenti: secondo uno in

¹⁹ www.cortedicassazione.it

²⁰ www.cortedicassazione.it

²¹ EX Codice Civile LIBRO QUARTO - DELLE OBBLIGAZIONI, Titolo II - Dei contratti in generale (Artt. 1321-1469 bis), Capo II - Dei requisiti del contratto, Sezione I - Dell'accordo delle parti.

²² EX Codice Civile LIBRO QUARTO - DELLE OBBLIGAZIONI, Titolo II - Dei contratti in generale (Artt. 1321-1469 bis), Capo IV - Dell'interpretazione del contratto.

²³ EX Codice Civile LIBRO QUARTO - DELLE OBBLIGAZIONI, Titolo II - Dei contratti in generale (Artt. 1321-1469 bis) Capo V - Degli effetti del contratto, Sezione I - Disposizioni generali.

²⁴ EX Cass. 15.2.2007, n. 3462 tratto da www.cortedicassazione.it.

²⁵ Ricostruzione giuridica effettuata da C. Trapuzzano in *“L'abuso del diritto: elemento dinamico di tutto il processo evolutivo del diritto”*.

particolare l'abuso del diritto è uno strumento di misurazione dell'esercizio del normale diritto soggettivo²⁶. Secondo tale visione la presenza o meno di abuso si verifica alludendo a principi generali e in particolar modo al fondamento sociale dell'ordinamento. L'abuso del diritto, secondo quanto sostenuto da una parte della giurisprudenza, ricorrerebbe al verificarsi di un uso oggettivamente anormale del diritto, quindi in collisione con i principi cardine dell'ordinamento²⁷, con disposizioni di legge²⁸ e nel caso in cui si operi in contrasto con le esigenze sociali.

Per altri invece si ha abuso quando un soggetto sfrutta le sue facoltà e i suoi poteri per raggiungere un fine diverso rispetto a quello perimetrato dalla norma, si ritiene in questo caso che: *“L'abuso risieda nello scarto tra fattispecie normativa e fatto concreto”*²⁹.

Un punto di contatto tra le diverse posizioni è l'esagerazione nell'*agere*³⁰ del soggetto operante. Tuttavia le due prospettive si distinguono per il fatto che l'abuso è formalmente fedele alla materia del diritto. Pertanto, quando si verifica l'intemperanza, lo scostamento da quanto richiesto dal diritto si percepisce immediatamente, infatti l'atto non è riconducibile al modello normativo. Quando invece si verifica l'abuso, l'eccesso non si identifica immediatamente ma ci si deve soffermare su quale sia l'interesse che il soggetto in questione vuole effettivamente appagare.

Il dibattito assiomatico relativo all'abuso del diritto è lungo e controverso ed è sfociato in ragionamenti attinenti alla causa filosofico-politica dell'impostazione giuridica. Al riguardo si ricordano i simpatizzanti per una visione giuspolitica individualista e liberale³¹, i quali ritengono che l'ordinamento deve garantire all'individuo il godimento

²⁶ Per l'esame della giurisprudenza che configura l'abuso del diritto come “uso anormale” dello stesso v. in particolare G. Levi, “L'abuso del diritto, Milano”, 1993, 20 ss..

²⁷ EX Cass., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Mass. Giur. it.*, 1960, 788.

²⁸ EX Cass. 19 luglio 1957, n. 3052 in *Giust. civ.*, 1958, I, 305.

²⁹ G. Levi, L'abuso del diritto, Milano, 1993, 20 ss..

³⁰ C. Restivo, “Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto”, U. Natoli, “Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano”, “secondo cui costituisce una caratteristica dell'abuso del diritto l'apparente conformità dal comportamento del soggetto al contenuto del suo diritto onde abusare del diritto dovrebbe significare coprire dell'apparenza del diritto un atto che si avrebbe il dovere di non compiere”.

³¹ “Nell'ideologia di ispirazione cattolica la morale costituisce misura del giudizio e della correzione del sistema, l'uso morale o immorale del diritto diviene il criterio di valutazione dell'esercizio dei diritti. Tuttavia, tale approccio

dei suoi diritti e quindi vedono l'abuso del diritto come un ostacolo allo sfruttamento della libertà garantita dallo stesso ordinamento. A capo di questa concezione sono i sostenitori di un'idea comunitarista³²: costoro sostengono che l'appagamento di un singolo individuo deve contemperare gli interessi perseguiti dalla comunità politica, sostenendo lo sviluppo di una coscienza sociale. I "comunisti" avvallano maggiormente il loro punto di vista asserendo che il concetto di abuso del diritto da loro supportato abbia limitato il principio di totale discrezionalità del proprietario, esentato da un controllo degli atti compiuti vigente negli anni degli ordinamenti giuridici liberali.³³

A prescindere da quale sia la fazione più vicina alla corretta interpretazione del concetto di abuso del diritto è ipotizzabile un tentativo di definizione elencando gli elementi costitutivi dell'abuso stesso. Innanzitutto è richiesta la titolarità di un diritto soggettivo: nel caso in cui si verifichi un esercizio apparente di un diritto da parte di un altro soggetto che non ne detiene la titolarità si parlerebbe infatti di usurpazione di un diritto e non di abuso. Inoltre l'esercizio del diritto in concreto deve avvenire secondo diverse modalità non rigorosamente predeterminate. Se si riscontrasse la situazione opposta, in cui il legislatore sarebbe in grado di provvedere ad una specifica disciplina su come esercitare il diritto, se il titolare di quel diritto la violasse si incorrerebbe in una condotta illecita tout court e non in un abuso. Se invece l'esercizio del diritto, che avviene nel formale rispetto delle leggi che ruotano attorno a quel diritto ma con modalità censurabili per criteri giuridici o extragiuridici, determinasse un eccessivo beneficio per il titolare del diritto a discapito della controparte, questo determinerebbe un abuso del diritto.³⁴

rischia di identificare l'abuso con il peccato dal momento che la censura morale costituisce il presupposto della sanzione irrogata dalla norma positiva" P. Rescigno, "L'abuso del diritto".

³² "Secondo l'ideologia socialista, invece, la misura del giudizio è costituita dalla coscienza sociale e ciò in quanto le nostre prerogative individuali presuppongono un consenso della comunità sociale. L'ideologia socialista si differenzia da quella cattolica, tra l'altro, per la sua mutevolezza in relazione ai nuovi bisogni della coscienza comune, ove, invece, per l'ideologia cattolica diritto naturale e superlegalità rappresentano un corpo unitario e immutabile con il limite della flessibilità necessaria per rendere operante il diritto naturale" P. Rescigno, "L'abuso del diritto".

³³ Analisi di dottrina effettuata da R. T. Bonanzinga in "Abuso del diritto e rimedi esperibili"

³⁴ G.Pino, "L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto" in "Ragion pratica", 24, 2005.

1.2 L'applicazione in ambito tributario: l'elusione e l'abuso del diritto a confronto

L'applicazione del concetto di abuso del diritto nell'ambito tributario è stata confermata dalle recenti sentenze della Cassazione 3242/2013³⁵ e 4901/2013³⁶. La Corte Suprema, nelle sentenze appena citate, sostiene che *"qualora un contribuente, esercitando un diritto espressamente riconosciutogli, non persegua, in realtà, un fine meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, realizzando anzi un obiettivo contrario, non può essergli riconosciuta alcuna tutela giurisdizionale"*.

Una definizione rilevante in tema di abuso del diritto è stata inoltre fornita dalla Corte di Cassazione con la sentenza 2009/20106³⁷, in cui si dice che *"si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti"*. La Sezione tributaria della Corte di Cassazione con la sentenza del 13 Maggio 2009, n. 10981³⁸ introduce il concetto di abuso del diritto in ambito tributario sostenendo che *il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici"*.

In base alla definizione di abuso del diritto appena evidenziata, è fondamentale chiedersi quale sia la relazione sussistente tra questo istituto e quello dell'elusione. Vale la pena focalizzare il concetto di elusione per chiarificare quale sia effettivamente l'approccio in materia tributaria.

³⁵ www.cortedicassazione.it

³⁶ www.cortedicassazione.it

³⁷ www.cortedicassazione.it

³⁸ www.cortedicassazione.it

L'elusione fiscale è l'uso sleale da parte del contribuente di uno o più istituti giuridici designati per ridurre gli oneri fiscali. Una definizione dettagliata di elusione si ha in negativo, stabilendo cosa non è.

L'elusione non è evasione. L'evasione è la diretta sottrazione del pagamento d'imposta: in questo caso il contribuente attua un comportamento diretto a ridurre il carico fiscale in modo illecito e sanzionabile civilmente o penalmente. Si evade in sostanza occultando proventi imponibili o deducendo costi inesistenti. L'evasione è direttamente contrastata dal legislatore che prevede delle specifiche fattispecie sanzionatorie ed è affiancato da una disciplina dei controlli amministrativi. L'evasione infatti si combatte con l'accertamento. Stando a queste definizioni mentre l'evasione occulta la materia imponibile ed è dunque implicita, l'elusione è esplicita: c'è la materia imponibile, ma la si fa apparire in modo diverso per pagare meno tributi.

L'elusione non è erosione in quanto sono assoggettati solo i redditi da lavoro indipendente, autonomo e d'impresa (esclusi redditi finanziari e plusvalenze). Gli stessi redditi fondiari non sono assoggettati ad imposizione progressiva ma in maniera sperequata. L'erosione si traduce nell'esclusione dalla base imponibile idealmente corrispondente al presupposto di un'imposta di quote di reddito per finalità estranee alla logica del tributo.

Inoltre, l'elusione non è simulazione, né oggettiva né soggettiva. Un atto simulato si ha quando le parti vogliono concludere un contratto diverso da quello apparente: si tratta insomma di un atto giuridico apparentemente valido ma che nasconde un contenuto di tutt'altro genere. Con questo negozio c'è una diretta violazione di una norma imperativa.

L'elusione non è legittimo risparmio d'imposta, se lo fosse dovrebbe addirittura essere protetto dall'ordinamento ma non è così per mancanza della norma. A riguardo si definisce legittimo risparmio di imposta l'adozione tra diverse alternative lecite, contemplate dall'ordinamento tributario, della soluzione che si riveli meno onerosa per il contribuente.

La definizione in negativo di elusione ci porta comunque a concludere che non esiste una norma antielusiva generale ma esistono alcune specifiche disposizioni antielusive che, in quanto tali, hanno lo scopo di contrastare comportamenti elusivi.

L'elusione è un concetto di confine che si pone a metà tra l'evasione ed il legittimo risparmio di imposta, con il quale si effettua un aggiramento della legge di cui si infrange la sentenza ma non l'autorità. C'è però da tenere presente che con l'evasione si dissimula un presupposto d'imposta già esistente, mentre l'elusione è a monte del presupposto di imposta. Si cerca in altre parole di evitare la sussistenza dello stesso presupposto.³⁹

Esiste una perfetta intercambiabilità tra il concetto di abuso del diritto ed elusione fiscale ipotizzabili come due facce della stessa medaglia? L'idea è che, riprendendo quanto detto in un articolo del Sole 24 ore, "*l'abuso del diritto assorbe l'elusione*". In altre parole il concetto di abuso del diritto è definibile come un'estensione del concetto di elusione che viene circoscritto a delle fattispecie casistiche elencate nell'art 37 bis del Dpr 600/1973.⁴⁰

Come accennato, l'articolo 37 bis, elencando le diverse operazioni in cui ricorre l'elusione, delimita la portata del concetto stesso. Mentre nel caso dell'abuso del diritto non si presuppone una casistica in cui risulta applicabile una norma specifica; esso rappresenta un concetto indeterminato che porta ad una lunga serie di incomprensioni e polemiche sia per il contribuente, che spesso non sa come agire, sia per gli esperti, i quali non riescono a valutare con chiarezza le operazioni che hanno davanti. L'abuso del diritto, quindi, risulta una vera e propria clausola aperta con limiti indefinibili. Tutto ciò conduce ad un notevole grado di discrezionalità nell'attuazione dei negozi giuridici da parte del contribuente e nelle opposizioni dell'Amministrazione Finanziaria.⁴¹ Questo aspetto verrà approfondito nei capitoli successivi, in particolare nell'analisi della situazione italiana in materia.

L'approccio in ambito tributario risulta differente rispetto a quello evidenziato in ambito civile. L'Onorevole Prof. Leo, nella proposta di riforma del 2009, ha sostenuto che l'abuso del diritto in ambito tributario si considera come "l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, precipuamente finalizzato ad ottenere vantaggi fiscali illegittimi o comunque contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria."⁴²

³⁹ Analisi tratta da "*Istituzioni di diritto tributario*" di F. Tesaurò.

⁴⁰ D. Deotto "*L'abuso del diritto assorbe l'elusione*" 15 ottobre 2012 in Sole 24 ore.

⁴¹ G. Falco, "*La buona fede e l'abuso del diritto. Principi, fattispecie e casistica*" Giuffrè Editore

⁴² EX Legislatura 16ª - Disegno di legge N. 1752

Nel campo tributario l'esercizio del diritto soggettivo fuori dai limiti imposti non è rilevante. Un abuso di forme giuridiche, come strumenti e negozi, risulta invece considerevole ed è definito come un abuso indiretto o oggettivo. In questo caso le origini dell'abuso del diritto sono adducibili alla lunga serie di sentenze del giudice della nomofilachia⁴³, una delle principali funzioni della Corte di Cassazione per assicurare l'esatta interpretazione della legislazione nazionale.⁴⁴

Nel definire il concetto di abuso del diritto determinanti sono le indicazioni fornite dall'ordinamento comunitario. Il fatto che sia un concetto di interpretazione comunitaria è utile per accelerare il processo cognitivo dello strumento, anche se con un uso spregiudicato dello strumento stesso si rischia di compromettere l'andamento del sistema tributario, in particolare il principio di libera iniziativa e la riserva di legge in materia tributaria. La Corte di Cassazione ha introdotto nell'ordinamento italiano il principio dell'abuso del diritto, quando, assente una norma antielusiva generale, ha afferrato un orientamento sorto in sede comunitaria. La Corte di Cassazione sostiene dal 2006⁴⁵ che in ambito tributario sono opponibili all'Erario tutte le attività che appaiano come fattispecie di abuso del diritto.⁴⁶

Il leading case in ambito comunitario è rappresentato dalla sentenza emessa dalla Corte di Giustizia per il caso Halifax, secondo la quale il principio di neutralità che contraddistingue l'IVA *“non può essere applicato in modo distorto tale da consentire indebite detrazioni dell'imposta in presenza di operazioni economiche viziate da circostanze fraudolente o abusive”*. Gli Eurogiudici si oppongono all'abbattimento delle

⁴³ EX Art. 65 della legge sull'ordinamento giudiziario italiano (R.D. 30 gennaio 1941 n. 12): *“La Corte Suprema di Cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni; regola i conflitti di competenza e di attribuzioni, ed adempie gli altri compiti ad essa conferiti dalla legge. La corte suprema di cassazione ha sede in Roma ed ha giurisdizione su tutto il territorio del regno, dell'impero e su ogni altro territorio soggetto alla sovranità dello Stato. » funzione che il regio decreto del 1941 attribuisce alla Corte Suprema di Cassazione.”*

⁴⁴ M. Francescon, *“Abuso del diritto in campo tributario”*, Treviso 2009.

⁴⁵ EX Cass., sent. n. 21221, 29.03.2006, in Dir.Prat.Trib., 2007, II, pag.723 ss., eur-lex.europa.eu

⁴⁶ S. M. Carbone, *“Brevi riflessioni sull'abuso del diritto comunitario: commercio internazionale ed esercizio delle libertà individuali”*

disposizioni comunitarie che si hanno quando l'obiettivo dell'attività economica svolta è quello di ottenere un vantaggio fiscale indebito.⁴⁷

Le conseguenze dirette nel sistema fiscale italiano sottolineano la mancanza di una norma fiscale generale antielusiva. Il legislatore ha optato per l'introduzione degli articoli 37 e 37 bis DPR 600/73.

L'articolo 37 intitolato "*Controllo formale delle dichiarazioni*" stabilisce sostanzialmente il modo in cui gli uffici delle imposte sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, procedono al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione attuando di conseguenza mezzi antielusivi specifici.

In ambito di abuso del diritto e di elusione fiscale preponderante è l'art 37 bis che sarà analizzato in dettaglio di seguito. Comunque accennando all'articolo in questione, al primo comma si stabilisce che "*sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti ed i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti*"⁴⁸. Sono così definite delle circostanze in cui l'Amministrazione annulla il vantaggio tributario e applica le imposte individuate attraverso le disposizioni eluse e sottraendo quanto già versato al Fisco.

L'art. 37 bis è applicabile solo se si verificano le condizioni previste dall'articolo stesso: principalmente operazioni straordinarie come scissioni, fusioni, trasformazioni, cessioni di crediti, eccedenze di imposte, liquidazioni e cessioni di godimento di azienda.⁴⁹

⁴⁷ EX Corte di Giustizia Ce, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in Corr.trib., 2006, eur-lex.europa.eu

⁴⁸ EX Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29/09/1973. Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, Titolo IV – Accertamento e controlli.

⁴⁹ F. Tesauro, "*Istituzioni di diritto tributario*", UTET

Diversa è la posizione ricoperta dalla giurisprudenza, che infatti sostiene la presenza di un generale principio antielusivo contenuto nell'art. 53 della Costituzione, la cui fonte risiede nei dettami della capacità contributiva e nella progressività delle imposte.

I seguenti valori sono alla base delle norme impositive in senso stretto e di quelle attributive di vantaggi o benefici, ciò dipende dal fatto che tutte sono destinate alla totale attuazione delle regole di imposizione previste dalla Carta Fondamentale.

La Corte di legittimità quindi sottolinea che *“non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione diversa dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”*⁵⁰. Sulla base della ricostruzione giurisprudenziale il principio dell'abuso del diritto non è in contrasto con l'enunciato della riserva di legge: *“non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali in assenza di previsione legislativa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali”*.⁵¹

Per quanto riguarda la sanzionabilità dell'abuso del diritto è necessario effettuare una distinzione tra quello che è un comportamento lecito ed uno illecito, fondamentale è infatti l'analisi del modo di agire del contribuente e delle norme che applica. Il contribuente che nell'attuazione delle norme si pone sullo stesso piano rispetto ad altre normative che portano ad un valore economico equipollente allora è legittimato al risparmio di imposta; invece se quanto ottenuto è in contrasto con quanto predisposto dal legislatore, ignaro della possibilità di ottenere questo risparmio di imposta e se a conoscenza l'avrebbe disapprovato, allora il risparmio di imposta è definito illegittimo.⁵²

In pratica la sostanza dell'abuso del diritto in ambito tributario è lo sfruttamento di una serie di svariati negozi giuridici, leciti se considerati singolarmente, ma spesso anormali una volta concatenati tra loro, in quanto, confrontando il risultato economico ottenuto, in

⁵⁰ EX Sentenza della Cassazione SSUU 30005/08, www.cortedicassazione.it

⁵¹ EX Sentenza della Cassazione 4737/2010, www.cortedicassazione.it

⁵² Così Francescon.

apparenza conducono ad un risparmio di imposta in contrasto con le consuete finalità della norma.

1.3 La ricerca continua di un equilibrio tra normativa europea e Stati Membri

A livello comunitario capire appieno la nozione di abuso del diritto è sostanziale, infatti, ciò che rientra nella sfera dell'abuso di una libertà fondamentale del diritto implica un impatto diretto con gli ordinamenti degli Stati Membri e quindi nell'esercizio delle fondamentali libertà da parte dei contribuenti.

Nell'ipotesi di una mancata armonizzazione tra i due diversi livelli di legge la Commissione Europea gioca un ruolo cruciale: da un lato deve bilanciare gli interessi degli Stati Membri nella gestione delle imposte dirette, dall'altro i diritti di fondamentali di libertà che possono essere limitati solo in alcuni casi particolari.

La tassazione delle società nell'Unione Europea è regolata per lo più dagli ordinamenti degli Stati Membri che nell'ambito della tassazione diretta detengono un'ampia libertà e sovranità. L'autonomia è soggetta solo ad una continuamente ricercata, ma ancora carente, armonizzazione a livello centrale che riguarda la tassazione dei dividendi, gli interessi e le royalties⁵³.

Sebbene la libertà concessa agli Stati Membri sia notevole, la legge europea, affiancata dal Trattato su "*Functioning of the European Union*",⁵⁴ gode di un'influenza notevole dell'adattamento dei singoli sistemi normativi. Noto che le disposizioni comunitarie sono gerarchicamente imposte ai diversi ordinamenti, anche in tema di abuso del diritto la supremazia della legge comunitaria è indiscussa e orientata alla prevenzione di perdite nella tassazione dei redditi. Spesso questo determina una notevole incertezza dal momento che quanto previsto a livello europeo (per diverse ragioni elencate di seguito) determina uno scorporo significativo tra quanto previsto a livello centrale e quanto normativizzato dai singoli Stati. È risaputo che l'Unione Europea è l'aggregazione di tante singole entità statali autonome con una storia ed una tradizione culturale diversa. Il

⁵³ Il 22 Dicembre 2003, il Consiglio adottava la Direttiva 2003/123/EC per ampliare il campo di applicazione e migliorare l'attività preposta dalla Direttiva 90/435/EEC nell'ambito della tassazione applicabile in caso di società apparenti le subsidiaries dei diversi Stati Membri.

⁵⁴ EX Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union 2012/C 326/01.

Parlamento Europeo dovrebbe stabilire i confini e bilanciare allo stesso tempo l'integrazione economica con il mantenimento delle indiscutibili identità culturali; un compito arduo e continuamente perseguito che spesso registra risultati ancora insoddisfacenti.⁵⁵

Non di rado accade che quanto ritenuto normativamente corretto a livello statale risulti sconveniente a livello europeo. L'esempio per eccellenza è appunto dato dall'abuso del diritto su cui non è presente una nozione unitaria.

Nonostante la continua attenzione manifestata dalla Commissione Europea in termini di abuso del diritto, sembrerebbe che gli Stati Membri nel recepire quanto predisposto a livello centrale abbiano solo limitato il fine primario, ovvero di trasferire i redditi in giurisdizioni con tassazioni inferiori in quanto ostacolano il principio di libertà previsto dal trattato e che si trova alla base della Comunità Europea. Limitandosi in questo modo, nelle relazioni con gli altri Stati Membri si contrasta la libertà esplicitamente prevista dal trattato.

Il punto cruciale in tutto questo è capire cosa è artificiale/abusivo e cosa non lo è, bilanciando i diversi interessi.

L'armonizzazione delle varie misure fiscali nazionali sembrerebbe l'unico modo per risolvere il problema: la Corte di Giustizia dovrebbe attuare norme in linea con tutti i Paesi aderenti alla Comunità. La ricerca di un punto di equilibrio non è semplice in quanto attuando regole più stringenti si potrebbero soddisfare le richieste di stati sostenitori di un pesante carico impositivo, in contrasto però con quegli stati che invece cercano un livello di tassazione inferiore.

La Comunità Europea ha sempre dato una certa rilevanza alla risoluzione di fenomeni abusivi, anche se nonostante i precedenti, il divieto dell'abuso risulta un principio generale di nuova costituzione. L'attuale interesse nella repressione dell'abuso è diretta conseguenza di una lunga serie di casi esaminati dalla Corte di Giustizia Europea. Il concetto di abuso del diritto si è insediato in un sistema originale incompleto, che non può essere considerato autosufficiente come quello che prolifera nei vari Stati. Per sopperire a questa mancanza da una parte si stabilisce un interscambio in verticale di

⁵⁵ E. A. Sepe, "Elusione fiscale ed abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità e comunitaria"

valori e modelli tra la Corte di Giustizia Europea e i vari Stati, e dall'altra, in orizzontale, tra i diversi Stati Membri. In altre parole la legge interna ai singoli Stati contribuisce a rafforzare quanto stabilito dalla Comunità, avendo pieno riguardo del principio di uniformità. Queste leggi domestiche vengono riprese dalla Corte di Giustizia Europea e diventano vincolanti per gli Stati Membri anche in quelle aree non direttamente governate dalla legge europea. Spesso accade però, per ragioni diverse che saranno analizzate in seguito, che la legge interna non sia in linea con quella europea.

Come già accennato la Corte di Giustizia Europea combatte l'abuso del diritto facendo riferimento a tutti i casi analizzati negli ultimi trent'anni: in virtù delle estreme differenze esistenti tra gli Stati questo provoca un cattivo assorbimento della legge.

La Corte di Giustizia Europea nell'affrontare il problema dell'abuso del diritto ricerca continuamente principi comuni a tutti i Paesi dell'Unione. È noto che gli stati europei, pur essendo associati ad una Comunità, presentano un forte carattere individualista.⁵⁶

Una prima differenza tra di essi è relativa all'appartenenza di uno Stato Membro alla categoria di Civil Law⁵⁷ o di Common Law⁵⁸. Nei Paesi appartenenti alla prima, l'abuso è visto come un limite per il soddisfacimento dei diritti individuali nell'ambito del diritto privato e commerciale e si indica in questi casi l'abuso delle forme legali. Negli Stati che rientrano nella seconda categoria, la definizione dell'abuso del diritto allude invece alla motivazione che spinge ad effettuare l'operazione. Nonostante la differente definizione di abuso, le due tradizioni non sono poi così lontane tra di loro: la radice infatti è comune. In Germania il concetto di abuso del diritto è espresso come *Missbrauch von rechthlinchen Gestaltungsmoglichkeiten*, in Francia si parla di *abuse de droit* e in Inghilterra di *substance over form*.

⁵⁶ N. Gullo, "L'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario: un (timido) limite alla scelta del diritto".

⁵⁷ Il Civil law, in italiano anche diritto continentale, è un modello di ordinamento giuridico derivante dal diritto romano, oggi dominante a livello mondiale. I sistemi di civil law si sono sviluppati nell'Europa continentale a partire dal diritto romano-giustiniano, ed in moltissimi stati del pianeta.

⁵⁸ Per Common law si intende un modello di ordinamento giuridico, di origine anglosassone, basato sui precedenti giurisprudenziali più che su codici o, in generale, leggi e altri atti normativi di organi politici, come invece nei sistemi di Civil law. È un sistema nativo della Gran Bretagna, successivamente diffusosi in tutti i Paesi anglofoni. La locuzione Common law può assumere diversi significati in base al contesto.

La Corte di Giustizia Europea si è dimostrata in linea con il principio che deriva dagli stati appartenenti alla categoria del Civil Law, dai quali discende la maggior parte dei principi adottati dal Lussemburgo; inoltre c'è un riferimento generale al principio di abuso tedesco *Generalklausel*. L'idea è che, paragonato alla frode o all'evasione fiscale, l'abuso del diritto viene sfruttato non con una falsa rappresentazione della realtà ma con l'intento di aggirare una norma o di usufruire di un non dovuto beneficio fiscale. Fondamentale è il punto di vista economico secondo il quale il contribuente desidera un risultato comune a quello che potrebbe ottenere se si sottoponesse alla normale applicazione della legge.

Inoltre, la Corte di Giustizia Europea si è ispirata anche alla definizione importata dagli stati appartenenti alla categoria del Common Law: il *business purpose test*, ossia tutte quelle situazioni in cui il contribuente beneficia di un risparmio di imposta attraverso una transazione che non ha una giustificazione economica ma è esclusivamente finalizzata ad ottenere un vantaggio.

L'approccio adottato dalla Corte di Giustizia Europea è di sostanza poiché sottolinea la mancanza di conformità nell'attività effettuata dal contribuente. L'adattamento delle operazioni del contribuente al principio economico di base, secondo quanto evidenziato dalla stessa Corte, afferma che: “ *tax abuse is a principle of essence implying a correspondence between economic reality and tax saving*”⁵⁹. Questa risulta essere una definizione ampia che non si limita al concetto di autonomia privata prevista nei contratti. Il divieto di abuso del diritto in questo ambito rispecchia lo status giuridico di un principio generale poi imposto ai diversi ordinamenti degli Stati Membri per ridurre le divergenze, come sostenuto da T.C. Hartley “*whatever the factual origin of the principle, it is applied by the European Court as a principle of Community law, not national law*”.⁶⁰

Così, la concezione di abuso della Corte di Giustizia risulta molto ampia in quanto non è circoscritta all'idea di limitare l'autonomia privata nei contratti. Inoltre, la

⁵⁹ EX Corte di Giustizia, 12 Luglio 1988, Joined Cases C-138 and C-139/86, Direct cosmetics II, para. 35.

⁶⁰ T.C. Hartley, *The Foundations of European Community Law: An Introduction to the Constitutional and Administrative Law of the European Community*, 5th edn (Oxford: Oxford University Press, 2003).

giurisprudenza riconduce l'abuso del diritto allo status giuridico di un principio generale, funzionante dunque come canonico per ogni diritto soggettivo.⁶¹

Altro aspetto da non sottovalutare è il contesto multilingue in cui la Corte di Giustizia opera: anche se l'Unione Europea mira ad una ricerca continua di uniformità, ogni norma deve essere tradotta in più di venti lingue nazionali. La Corte utilizza parole come “abuse of law”, “abuse of right” o “fraud on the law”, che possono risultare sconosciute in qualche ordinamento, o può accadere che tradotte assumano un significato completamente diverso. Questa confusione è generata dall'utilizzo in modo intercambiabile di concetti come “avoidance”, “evasion”, “circumventing”, “fraud” e “abuse”. Nei singoli Stati Membri spesso questi termini hanno un significato diverso, per di più aleggia un dubbio riguardo a cosa si riferisca esattamente la Corte, ovvero se associ ad ogni termine un diverso tipo di abuso o se consideri l'esistenza di un solo e unico comportamento intollerabile.

La questione linguistica del concetto di abuso rappresenta un problema complesso che deve essere analizzato su più fronti. Da un punto di vista semantico, “abuse of law” o “abuse of rights” sono espressioni con diversi significati: il termine abuso indica la generale intenzione di infrangere una legge, “*tax avoidance, tax evasion and abuse of law issues are surrounded by significant uncertainty and should be approached with care by all taxpayers*”. Proprio perché hanno un puro carattere descrittivo è utile affrontare la vera valenza del termine alludendo ai singoli casi pratici.⁶²

Le discrepanze linguistiche e concettuali, come detto, rendono il concetto di abuso torbido e quindi poco chiaro. La sentenza relativa al caso *Emsland-Stärke*⁶³ va ricordata perché ha determinato il momento in cui la Corte di Giustizia ha iniziato ad usare la nozione di abuso in un modo tendenzialmente univoco. Nonostante ciò, le resistenze linguistiche e alcune ambiguità rimangono a causa delle molteplici traduzioni, non solo nella fase di costituzione della norma ma soprattutto nel momento dell'applicazione. Quando c'è divergenza tra le diverse traduzioni linguistiche del testo comunitario, la

⁶¹ Così Bonazinga.

⁶² B. Gouthière, ‘French Anti-Abuse International Tax Legislation: Recent Developments’, European Taxation 2006.

⁶³ EX Caso C-110/99, Sentenza della corte 16 marzo 2006, eur-lex.europa.eu

disposizione dovrebbe essere interpretata considerando quale sia l'intento alla base e a quale schema di norme si debba fare riferimento.⁶⁴

L'esordio vero e proprio del concetto di abuso del diritto nell'Unione Europea iniziò con il caso *Van Binsbergen*⁶⁵, il primo riconosciuto in modo organico dalla dottrina e dalla giurisprudenza e pertinente nell'impiego dei criteri interpretativi del diritto comunitario con un'allusione all'abuso del diritto. L'importanza di questa sentenza deriva dal fatto che la Corte di Giustizia, pur avendo accettato l'applicazione di norme antiabuso nazionali, abbia specificato che le stesse norme antiabuso nazionali non debbano pregiudicare l'efficacia del diritto comunitario. Chiaramente ci sono stati altri episodi pratici che hanno dato una svolta all'utilizzo del termine abuso del diritto.

Nell'ambito dell'abuso delle fondamentali libertà si ricorda il caso di una compagnia costituitasi in uno Stato Membro ma che commercia in uno Stato Membro diverso da quello di costituzione; casi eclatanti sono *Segers*⁶⁶, *Centros*⁶⁷ e *Inspire Art Limited*⁶⁸ che saranno analizzati in seguito. Nel caso di libertà nell'offrire determinati servizi, come già detto, notevole è il caso *Van Binsbergen* seguito da *Veronica*⁶⁹ e *Tv 10*⁷⁰. Per quanto riguarda i casi di virtuali residenti si accenna al quello ben noto di *Schumacker*⁷¹ and *Knoors*⁷². Nella circolazione di beni quello più famoso è *Leclerk*⁷³. *Lair*⁷⁴ e *Paoletta II*⁷⁵ sono validi esempi derivanti dalla casistica, utili a comprendere l'abuso del diritto in materia di libero movimento dei lavoratori. Infine, per quanto riguarda l'abuso del diritto in termini di libero movimento di capitali *Kefalas*⁷⁶ è sicuramente l'esempio più calzante.

⁶⁴ Così Carbone.

⁶⁵ EX Caso 33/74, Sentenza della corte del 3 dicembre 1962, eur-lex.europa.eu

⁶⁶ EX Caso 79/85, Sentenza della corte del 10 Luglio 1986, eur-lex.europa.eu

⁶⁷ EX Caso 212/97, Sentenza della corte del 9 Marzo 1999, eur-lex.europa.eu it.

⁶⁸ EX Caso 167/01, Sentenza della corte del 30 Settembre 2003, eur-lex.europa.eu

⁶⁹ EX Causa 148/91, Sentenza della corte 3 Febbraio 1993, eur-lex.europa.eu

⁷⁰ EX Causa 23/93, Sentenza della corte 5 Ottobre 1994, eur-lex.europa.eu

⁷¹ EX Causa 279/93, Sentenza della corte 14 Febbraio 1995, eur-lex.europa.eu

⁷² EX Causa 115/78, Sentenza della corte 7 Febbraio 1979, eur-lex.europa.eu

⁷³ EX Causa 412/93, Sentenza della corte 27 Settembre 1993, eur-lex.europa.eu

⁷⁴ EX Causa 39/86, Sentenza della corte 21 Giugno 1988, eur-lex.europa.eu

⁷⁵ EX Causa 206/94, Sentenza della corte 2 Maggio 1996, eur-lex.europa.eu

⁷⁶ EX Causa 367/96, Sentenza della corte 12 Maggio 1998, eur-lex.europa.eu

L'estensione dell'abuso del diritto comunitario al settore delle imposte, come già accennato, è associato al leading case *Halifax*; successivo ma comunque di notevole importanza è quello relativo alla sentenza *Cadbury Schweppes*⁷⁷.

In tutti i casi l'applicazione del divieto di abuso del diritto ha origine dal diritto europeo, risulta quindi utile effettuare un'analisi più dettagliata di quelle che sono state le scelte effettuate precedentemente in ambito europeo fino a giungere alle circostanze attuali.⁷⁸

⁷⁷ EX Causa 196/04, Sentenza della corte 12 Settembre 2006, eur-lex.europa.eu

⁷⁸ Così Gullo.

2. Gli albori comunitari

2.1 L'abuso del diritto in Europa

A partire dagli anni Settanta la giurisprudenza comunitaria ha proposto la teorizzazione del principio dell'abuso del diritto; precedentemente non si era riscontrata nessuna urgenza relativa alla definizione di questo concetto.

Probabilmente l'input fu dato dallo sviluppo del *mercato comune*⁷⁹. È chiaro infatti che da questo momento in poi la ricerca di una delimitazione della nozione di abuso del diritto assunse un'importanza notevole proprio per determinarne l'armonizzazione a livello comunitario, contemplando le fattispecie avanzate dagli Stati Membri.

In un primo momento la Corte di Giustizia propose l'adozione del principio di abuso del diritto teorizzato dall'ordinamento tedesco, che come si evincerà in seguito era fondato sulla strumentalizzazione di forme giuridiche.

In principio l'abuso del diritto, ad opera dei giudici lussemburghesi, fu ricondotto al concetto di elusione fiscale. In particolare fu ideato, in ambito fiscale, come una prevaricazione del mezzo giuridico con cui il contribuente, attraverso operazioni apparentemente lecite, aggirava e oltrepassava volutamente le circostanze offerte dal sistema. Di conseguenza il soggetto operante otteneva un vantaggio, allineato con i propri interessi personali, ma difettava della tutela offerta dal sistema comunitario perché tale operazione non era riconosciuta come valida.

Successivamente si è notato che il comportamento abusivo può agevolmente manifestarsi sotto le forme più svariate e si è dunque imposta la necessità di circoscrivere la condotta abusiva fornendone una definizione quanto più dettagliata. L'avanzamento di un'esplicitazione del concetto di abuso del diritto, in base a quanto evidenziato dalla giurisprudenza comunitaria, ha l'obiettivo di limitare i disaccordi in materia che sussistono tra il diritto comunitario e il suo adattamento con i diversi diritti nazionali. Al

⁷⁹ Il Mercato europeo comune (MEC) è il precursore dell'Unione europea. Creato a Roma il 25 marzo 1957 e previsto dai trattati di Roma – entrati in vigore il 1° gennaio 1958 – ha conosciuto un periodo transitorio di dodici anni, conclusosi il 31 dicembre 1969. Il Mercato comune europeo doveva essere l'area dei paesi della comunità europea su cui si realizzare la libera circolazione di merci, servizi, persone e capitali.

fine di appianare le incompatibilità tra i diversi livelli giuridici si è proposta una bipartizione del fenomeno abusivo.⁸⁰

La condotta abusiva è stata catalogata in:

- abuse of law in senso lato
- abuse of right in senso stretto

L'abuse of law in senso lato implica un abuso di una *norma agendi*⁸¹ annoverata tra le norme di un sistema giuridico nazionale. L'aggiramento della norma avviene sfruttando il diritto comunitario primario, e una particolare attenzione si ha nei confronti del mezzo illegittimo tramite il quale il contribuente raggiunge il proprio obiettivo. Così facendo si enfatizzano le norme annoverate nel Trattato che riguardano le fondamentali libertà, il cui potenziale abuso è lo strumento che disattiva l'applicazione delle norme comunitarie.

L'abuse of right in senso stretto presuppone una *facultas agendi*⁸² uniformata al soggetto dal diritto comunitario secondario, si abusa quindi della normativa comunitaria. L'ordinamento nazionale passa in secondo piano e l'abuso si materializza beneficiando di un utilizzo distorto della normativa comunitaria non allineata con la norma a cui tale diritto è attribuito. In questo modo si definisce come illegittimo l'obiettivo che è stato raggiunto dal contribuente stesso. L'abuse of right in senso stretto coinvolge le dettagliate disposizioni di atti comunitari di diritto secondario che risultano attributive di privilegi per il contribuente stesso.

La nozione di abuso del diritto a livello comunitario racchiude anche i casi di frode alla legge nazionale che si determinano sfruttando erroneamente le norme comunitarie, e nel

⁸⁰ Analisi ripresa da D. Tulliani, "Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre", 2013

⁸¹ In relazione a questo significato si parla di diritto oggettivo, norma agendi, in contrapposizione al diritto soggettivo, facultas agendi.

⁸² Tulliani "Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre", 2013 "L'espressione viene tradizionalmente usata per designare il concetto di diritto soggettivo, il quale va inteso come il potere attribuito dall'ordinamento giuridico ad un soggetto, nei confronti della generalità dei consociati, di attuare o meno un proprio interesse."

caso in cui si eserciti un diritto di matrice comunitaria contrastante con le finalità stesse.⁸³

Presupponendo la definizione di abuso del diritto appena evidenziata a livello comunitario come la più progressista, è d'obbligo a questo punto accennare alle origini del concetto stesso analizzando i diversi contesti nazionali.

2.2 Il punto di vista in materia di abuso del diritto di alcuni ordinamenti europei: Francia, Belgio, Germania, Spagna, Gran Bretagna

L'abuso del diritto è affrontato in modo diverso dai singoli Stati Membri, atteggiamento sintomatico del forte individualismo che caratterizza i soggetti facenti parte dell'Unione Europea. In altri stati europei, a differenza di quello italiano dove non è presente una norma che possa contrastare in via generale l'abuso del diritto, si sono susseguiti interventi legislativi che hanno apportato modifiche a delle norme antielusive, già esistenti, ampliandone il raggio di azione.

Gli esempi più eclatanti e noti a cui è doveroso fare riferimento sono quelli degli ordinamenti francese, belga, tedesco, spagnolo e inglese.⁸⁴

La Francia più di ogni altro Stato Membro citato riveste un ruolo predominante nella storia dell'abuso del diritto in quanto è stato il primo ad alludere al concetto. Anche in questo caso la nozione fiscale è conseguente rispetto a quella civile; l'abuso del diritto in ambito tributario è attualmente disciplinato dall'articolo L64 che dice «*Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration*

⁸³ Così Tulliani.

⁸⁴ R. T. Bonanzinga, "Abuso del diritto e rimedi esperibili, www.comparazionedidirttocivile.it

peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. »; e dall'articolo L64 B: « *La procédure définie à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande* ». Entrambi sono contenuti nel titolo II del “*Livre des procédures fiscales*” che regola le procedure di repressione dell’abuso del diritto.

In territorio francese si annoverano due diverse ipotesi di abuso: la prima è relativa all’abuso in senso sostanziale, detto la *menzogne juridique*, mentre la seconda riguarda l’abuso definito come *acrobatie juridique*. Nel primo caso l’abuso del diritto è riconducibile all’evasione perché si concretizza la simulazione fittizia di atti giuridici (stretta è la vicinanza alla nozione civile di simulazione che ha come obiettivo l’occultamento della vera base imponibile). Mentre nel secondo caso si ricorre ad operazioni giuridiche con il fine ultimo di ottenere un trattamento fiscale migliore: si parla infatti di “*abuso delle forme*”, con una conseguente ambiguità nel processo impiegato.⁸⁵

L’attuale ordinamento francese prevede una generale norma anti-abuso che si manifesta come una disposizione procedurale. Tale norma approccia al concetto di abuso del diritto in via strumentale e offre all’amministrazione finanziaria una dettagliata serie di strumenti atti a contrastare l’abuso stesso. Il Consiglio di Stato francese, affiancato dalla Corte di Giustizia Europea, a partire dal 2006, ha aperto un dibattito in tema di abuso del diritto con riferimento esplicito al “rapporto Fouquet”. La Commissione ministeriale, appositamente riunita per la predisposizione di questo rapporto, aveva l’obiettivo di contrastare l’abuso del diritto in termini diversi da quanto predisposto fino ad allora. Infatti, si richiedeva che l’abuso del diritto venisse affrontato con una certezza giuridica di gran lunga maggiore rispetto a quella precedentemente attuata, ed era necessario fornire maggiori garanzie procedurali a favore del contribuente nei confronti delle pretese della stessa amministrazione finanziaria. A partire dal 1° gennaio 2009 il legislatore ha introdotto le nuove norme in materia di abuso del diritto, avendo come

⁸⁵ V. Liprino, “*L’abuso di diritto nell’esperienza tributaria francese ed italiana*”, 2009

punto di riferimento i risultati ottenuti dalla Commissione esplicitamente predisposta per il “rapporto Fouquet”. Le modifiche fondamentali attuate in materia di abuso del diritto sono state diverse: certamente quella più rilevante riguarda il passaggio ad una clausola generale anti-abuso che allude ad una definizione di abuso del diritto molto più ampia. Per quanto invece concerne le garanzie procedurali dei contribuenti addirittura, a seguito della composizione del nuovo comitato consultivo, il contribuente beneficia di una serie di garanzie procedurali rafforzate. In altre parole il legislatore ha previsto la costituzione di un comitato sull’abuso del diritto fiscale, destinato a migliorare la tutela del singolo contribuente. Il comitato dovrà essere composto sia da membri di nomina governativa (reminiscenza del passato), ma anche dai rappresentanti delle commissioni contabili e giuridiche.⁸⁶

In Belgio il concetto di abuso del diritto in ambito fiscale venne introdotto per la prima volta nel 1926 e nel 1937 fu conseguentemente applicato nel diritto privato. Per quanto riguarda l’ordinamento belga, a differenza di quanto desunto dagli altri ordinamenti, esso non prevede l’attuazione della teoria dell’abuso del diritto in ambito tributario. Vale la pena sottolineare che l’abuso del diritto ha radici così profonde che nasce prima dell’ordinamento fiscale stesso con l’obiettivo di garantire una giusta imposizione.⁸⁷

La giurisprudenza ha seguito una specifica e assolutamente unica filosofia la quale prevede che i cittadini possano esercitare una libertà riconosciuta dal diritto e dalla Costituzione fintanto che non svolgano atti o azioni che sono esplicitamente vietate. L’abuso del diritto in ambito fiscale in Belgio viene sanzionato con l’istituto della simulazione nei casi in cui l’attività realizzata non risulti in linea con quello che è il concreto obiettivo del contribuente, o è comunque molto lontano dalla realtà commerciale.⁸⁸

L’ordinamento tedesco si è rivelato precoce nella disposizione di una clausola generale anti-abuso, anticipando due grandi codificazioni come quella francese e austriaca. Infatti, già nella prima stesura del Codice Civile del ventesimo secolo i paragrafi 226 e 826

⁸⁶ M. Acri, “Francia: l’abuso del diritto un lungo corso con due varianti”, www.fiscooggi.it

⁸⁷ A. Marcheselli “Efficienza ed equità dei sistemi fiscali europei, tra “manovre correttive” e diritti fondamentali (i casi Ungheria e Belgio e l’abuso del diritto).”

⁸⁸ Così Marcheselli.

regolamentavano l'abuso del diritto⁸⁹. Nel dettaglio, facendo riferimento al paragrafo 226 si evince che viene vietato l'esercizio di un diritto che ha come scopo primario quello di ledere il diritto di altri. L'intenzione iniziale della norma era apprezzabile ma troppo vaga, tant'è che rendeva difficile capire quali fossero i casi in cui applicarla o meno. Il legislatore ha limitato questa incertezza con il paragrafo 2452 dello stesso Codice Civile tedesco, che effettua una generalizzazione del principio introducendo il concetto di buona fede⁹⁰ e di correttezza, secondo il quale il debitore deve adempiere rispettando doveri morali, sociali sotto l'egida della buona fede.⁹¹

Nel 1977 in Germania era prevista una norma in materia di abuso del diritto contenuta nel paragrafo 4.2 dell'*Abgabernormung*⁹² elencato come "Abuso nell'utilizzo delle forme giuridiche", che sembrerebbe contrastare l'abuso con un impiego funzionale degli strumenti derivanti dal diritto civile.

Nonostante ciò mancava una definizione vera e propria di abuso del diritto. Il fatto che fosse un concetto vago e poco chiaro, anche se in presenza di una norma generale, era comunque un ostacolo ai contribuenti nell'attuazione di scelte fiscali, e all'autorità fiscale per capire quali fossero i comportamenti da sanzionare e quali no. Il Bundesfinanzhof (Corte federale tributaria tedesca) nel corso degli anni ha cercato di limitare la vaghezza associata al concetto di abuso tributario idealizzato nell'ordinamento tedesco. In particolare sono state considerate abusive tutte quelle strutture che apparivano torbide, lontane dal perseguimento di concrete ragioni economiche, e troppo artificiose.

L'ordinamento tedesco ha delineato nel 2008 una definizione di abuso del diritto più chiara che recita: *"La legge tributaria non può essere evitata mediante l'abuso delle possibilità delle forme giuridiche. Se le condizioni di fatto di una operazione sono previste in una legge tributaria determinata che ha la funzione di contrastare l'elusione fiscale, le conseguenze giuridiche si determinano secondo tale prescrizione. Negli altri casi, le imposte si determinano nel caso di un abuso di cui al secondo paragrafo come sarebbero state determinate nel caso di una forma giuridica adeguata alle circostanze economiche. Un abuso si presenta quando una forma giuridica inappropriata è scelta*

⁸⁹ Codice civile tedesco, l'abuso del diritto era chiamato *Rechtsmissbrauch*.

⁹⁰ Codice civile tedesco, concetto di buona fede inteso come *Treu und Glaben*.

⁹¹ S. Martinengo, "L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'*Abgabenordnung*"

⁹² Legge Tributaria della Repubblica Federale della Germania.

per garantire al contribuente o ad un terzo un vantaggio fiscale non previsto dalla legge nella ipotesi di utilizzo della forma giuridica adeguata. Tale disposizione non trova applicazione quando il contribuente dimostra che la forma scelta è dovuta a motivi di natura extrafiscale che devono essere considerati nell'ambito delle circostanze generali".⁹³

Il contribuente incorre in un abuso quando si serve di uno schema legale inusuale e poco attinente al fattore economico: la conseguenza diretta di questa scelta, fondamentale per parlare poi di abuso del diritto, è che il contribuente si trova a godere di un beneficio fiscale non previsto dalla legge. Il legislatore precisa che non si parla di abuso del diritto qualora il contribuente riesca a dimostrare che la struttura legale che ha scelto è supportata da valide ragioni extrafiscali che meritano di essere tutelate. L'appropriatezza o meno delle strutture che sono state usate devono essere convalidate poi dall'autorità fiscale sulla quale incombe l'onere della prova. Qualora le operazioni attuate in materia fiscale dal contribuente vengano accusate di essere in difetto di un'appropriatezza rispetto ai diversi termini appena evidenziati, allora sarà lo stesso contribuente a dover dimostrare concretamente che lo schema fiscale usato è supportato da rilevanti ragioni economiche di natura non tributaria.⁹⁴

Il caso del Regno Unito è emblematico e in netto contrasto con quelli appena analizzati. Infatti, l'ordinamento inglese non prevede una norma che possa contrastare l'abuso del diritto o l'elusione fiscale poiché non c'è *“alcuna necessità di ricercare il fondamento teorico di regole che possono facilmente ricavarsi dallo strumentario con cui si è abituati ad operare”*⁹⁵.

Il fatto che non ci sia un limite all'attuazione di schemi legali inusuali e poco in linea con ragioni economiche specifiche, abilita il contribuente ad organizzare un negozio giuridico applicando alcune disposizioni di legge che vietano l'utilizzo di strutture poste in essere per non pagare determinati tributi.

L'idea è che l'ordinamento inglese sia sfornito di una norma generale che possa, con un raggio di azione più ampio, prevenire l'esercizio dell'abuso del diritto in via generica.

⁹³ Così Martinengo.

⁹⁴ Così Martinengo.

⁹⁵ Gambaro A., Abuso del diritto (ii. diritto comparato e straniero), in enc. giur. Treccani, vol. i, Roma, 1998.

Questo dipende dalla singolarità del diritto anglosassone che desume l'origine dei suoi istituti direttamente dall'esperienza e non da un'antecedente dottrina elaborata. L'abuso del diritto percepito come una minaccia si avvalora nel Regno Unito solo a seguito della grande elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia Comunitaria, che ha per forza di cose effetto su tutti gli Stati Membri e coinvolge dunque anche l'Inghilterra.

Secondo l'ordinamento inglese quindi l'elusione non è identificabile a priori: per capire che tipo di abuso si ha davanti è fondamentale analizzare la legittimità o l'abusività della pratica commerciale. La valutazione è fatta nell'ottica secondo la quale la giurisprudenza eviterà in modo assoluto che una specifica legge possa essere validamente usata per attuare una frode.

L'ordinamento inglese, come altri, ha mutato l'opinione riguardante l'istituto dell'elusione. Fino agli anni Settanta la camera dei Lords sosteneva fermamente un rigido formalismo in materia di elusione associata ad una assoluta libertà negoziale. A partire dai primi anni Ottanta la giurisprudenza ha modificato di gran lunga il proprio orientamento perché le perdite fiscali legate ad una errata limitazione del fenomeno dell'elusione iniziavano a pesare sulle mancate entrate dell'Erario.

Il legislatore ha iniziato a proporre una serie di singole e speciali norme destinate a colpire le fattispecie che abusavano di un certo incentivo fiscale. Da questa modifica del modus agendi si è giunti all'attuale concezione di abuso del diritto.

Oggi è fondamentale evidenziare la maggiore propensione dell'ordinamento inglese all'aspetto sostanziale che a quello formale. Se le parti attribuiscono al negozio una specifica qualificazione giuridica, che non risulta in linea con gli effetti concretamente voluti dalle parti stesse, allora la Corte farà riferimento solo a quella che è l'effettiva intenzione delle parti.

Nel contesto inglese l'onere della prova pende in capo al contribuente: è suo compito infatti dimostrare di non dover pagare l'imposta relativa ad una specifica operazione. Il contribuente può sostenere che l'operazione è supportata da ragioni di bona fides commerciale e che non ha l'obiettivo di perseguire vantaggi fiscali; compete poi all'amministrazione finanziaria effettuare un accertamento di quanto sostenuto dal

contribuente. L'amministrazione può ricorrere a diverse disposizioni, tra cui le procedure di clearance che evitano l'applicazione di norme antielusive.⁹⁶

L'ordinamento spagnolo disciplina l'abuso del diritto all'articolo 7 del Codice Civile, precisamente al secondo paragrafo nella sezione del Titolo Preliminare. Di fondamentale importanza è sapere che la norma in questione non si sofferma sull'esercizio antisociale dello stesso abuso del diritto. Infatti è esplicitamente previsto che ogni atto avanzato in maniera tale da superare il normale diritto, insito nell'atto stesso, cagionando un danno specifico ad un terzo soggetto, verrà direttamente sanzionato. Per il soggetto terzo, vittima dell'abuso, è previsto un risarcimento; inoltre il Codice prevede l'adozione di misure giudiziali ed amministrative che blocchino in ogni modo la persistenza dell'abuso del diritto.⁹⁷

In base a quanto previsto dai codici spagnoli l'istituto della frode alla legge⁹⁸ è decisamente vasto, e annovera una lunga serie di atti espletati con l'intenzione di contrastare l'ordinamento giuridico. Dal momento che la frode alla legge ha una portata così ampia, l'ordinamento spagnolo ha inteso la frode alla legge tributaria nel concetto più generico di frode alla legge: di conseguenza il riferimento diretto a questo concetto si ha ogni qualvolta ci si sofferma su una clausola antielusiva di carattere generale. La relativa disciplina è attualmente contenuta all'articolo 15 della *Ley General Tributaria*⁹⁹, dove il termine tradizionalmente usato di *frode alle legge* è sostituito con *conflicto dell'applicazione della norma tributaria*.¹⁰⁰

A prescindere da quale sia la norma interna prevista, a livello internazionale l'abuso del diritto si concretizza in un vero e proprio arbitraggio da parte del contribuente che attua operazioni transazionali per beneficiare di quelle diverse tipologie impositive che sussistono nei diversi Paesi. L'obiettivo perseguito è quello di ridurre al minimo il proprio carico impositivo, ma in tal modo si incorre in quello che è definibile come "arbitraggio fiscale dannoso", conseguenza di una mancata armonizzazione tra le norme domestiche dei diversi Stati Membri.

⁹⁶ Così Gambaro.

⁹⁷ Così Bonazinga.

⁹⁸ Titolo Preliminar al Codigo Civil, paragrafo 4, articolo 6.

⁹⁹ Legge 17 dicembre 2003, n.58.

¹⁰⁰ Così Bonazinga.

2.3 La valutazione delle misure restrittive delle libertà comunitarie attraverso l'abuso del diritto: il caso *Van Binsbergen* ed *Emsland-Starke*

Il caso *Van Binsbergen*¹⁰¹, C-33/74, risulta estremamente importante e degno di nota perché grazie alla suddetta sentenza la giurisprudenza comunitaria, a partire dal 1970, ha evidenziato per la prima volta il concetto di abuso del diritto.

Il caso è riconducibile alla fattispecie di libera prestazione dei servizi. La storia relativa alla sentenza *Van Binsbergen* riguarda un avvocato olandese che aveva spostato la propria residenza in Belgio al quale fu vietato il mantenimento dello stato giuridico di rappresentante in giudizio di fronte ai giudici olandesi, in quanto godevano di tale diritto solo gli avvocati che effettivamente risiedevano in Olanda.

Fu stabilito che il prestatore di servizi nello Stato di origine, qualora cambi residenza, non può sfruttare il principio della libera circolazione dei servizi perché in questo caso si sarebbe trovato ad applicare le regole professionali dello Stato di origine pur non essendone più residente. La sentenza richiede espressamente di evitare di considerare legittime tali eventualità.

La Corte, pronunciandosi sulle questioni sottoposte con ordinanza del 18 aprile 1974, afferma per diritto:

1 “*gli artt . 59, 1) comma, e 60, 3) comma, del trattato Cee vanno interpretati nel senso che uno stato non può rendere impossibile, esigendo la residenza nel proprio territorio, la prestazione di servizi da parte di persone residenti in un altro Stato Membro, qualora la sua legislazione relativa a determinati servizi non sottoponga la prestazione dei medesimi ad alcuna particolare condizione .*

2 *gli artt . 59, 1) comma, e 60, 3) comma, hanno efficacia diretta e possono essere fatti valere dinanzi ai giudici nazionali, almeno nella parte in cui impongono la soppressione di tutte le discriminazioni che colpiscono il prestatore d' un servizio a*

¹⁰¹ EX Corte di giustizia, sentenza 3 dicembre 1974, J.H.M. Van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, eur-lex.europa.eu

causa della sua nazionalità o della sua residenza in uno stato diverso da quello in cui il servizio stesso viene fornito .”¹⁰²

Lo Stato di origine dell’avvocato in questione ha attuato misure che sono state in seguito considerate legittime nell’ottica di repressione di comportamenti abusivi in termini di libertà comunitarie.

Nel dettaglio la sentenza deliberava che in ambito comunitario sussiste un divieto esplicito di aggirare le norme interne dei singoli Stati Membri beneficiando delle libertà specificatamente riconosciute dai Trattati Europei e quindi in materia di diritto europeo.

La Corte ha deciso che gli Stati Membri potrebbero prendere decisioni che limitano la libera prestazione dei servizi se ciò è giustificato da un generale interesse. Gli Stati Membri potrebbero inoltre intervenire nel caso in cui un fornitore di servizi, la cui attività è totalmente o principalmente destinata al suo territorio di origine, per utilizzare la libera prestazione di servizi *“for the purpose of avoiding professional rules of conduct, which would be applicable to him if he were established within that”¹⁰³*. La Corte indirizzò il caso verso la restrizione alla libera prestazione dei servizi che, a quanto previsto dai trattati alla base della comunità europea, è in contrasto con il principio di libera circolazione negli Stati Membri della comunità.

L’aspetto cruciale della sentenza Van Binsbergen è che gli Stati Membri, in assenza di norme armonizzate, possono avanzare decisioni che limitano le libertà se queste sono giustificate da un interesse generale, se le misure sono indistintamente applicabili, e se soddisfano i requisiti del principio di proporzionalità, ovvero se le norme nazionali sono conformi alla formula Gebhard¹⁰⁴.

L’orientamento adottato dalla Corte olandese fu poi preso d’esempio qualche anno dopo relativamente al caso di un idraulico, sempre di origine olandese, che avocava il diritto di esercitare il suo lavoro nello Stato di provenienza con competenze sviluppate in Belgio.

¹⁰² EX C-33/74, eur-lex.europa.eu

¹⁰³ EX C-33/74, eur-lex.europa.eu

¹⁰⁴ ECJ, 30 Nov. 1995, Case C-55/94, Reinhard Gebhard v Consiglio dell’Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano (“Gebhard”), [1995] ECR I-4165, eur-lex.europa.eu

La Corte, con le seguenti parole: *“non si può tener conto dell’interesse legittimo che uno Stato Membro può avere per impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni suoi cittadini tentino di sottrarsi abusivamente all’impero delle leggi nazionali in materia di preparazione professionale.”*¹⁰⁵, sostenne la posizione presa dalle autorità olandesi.

Per quanto riguarda la razionalizzazione del concetto di abuso del diritto in materia di imposizione indiretta è fondamentale ricordare la sentenza relativa al caso Emsland-Starke¹⁰⁶, ravvisato nella sentenza della Corte di Giustizia CE del 2000.

Il caso fa riferimento alla fattispecie della libera circolazione delle merci: in particolare riguarda un esportatore tedesco di patate che, dovendo spostarsi in Svizzera, richiedeva di poter giovare dei benefici previsti dal regolamento n. 2730/79 in ambito comunitario. La richiesta era avanzata dall’esportatore nonostante fosse assolutamente palese che le sue esportazioni venivano immediatamente reintrodotte nell’area doganale comunitaria, sfruttando i mezzi di trasporto che erano già stati utilizzati per l’esportazione. Nuovamente reimportati i carichi di patate erano destinati al loro sfruttamento definitivo: l’esportatore, reimportando la stessa merce in un paese comunitario, otteneva una serie di ristorni dalle autorità doganali e versava i dazi con un valore pari a meno della metà dei ristorni.

L’esportatore si sentiva protetto dal regolamento del ’79: i ristorni, infatti, si ottenevano dimostrando che *“la merce aveva lasciato il territorio geografico della Comunità ed era stata importata in un paese terzo o erano state espletate le formalità doganali di immissione in consumo nel paese terzo”*.

Secondo quanto evidenziato dalla sentenza 14.12.00 C-110/99 *“La constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l’obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto. Essa richiede, d’altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà*

¹⁰⁵ EX Sentenza 7 febbraio 1979, C-11/78, Knoors, Racc. I-399, eur-lex.europa.eu

¹⁰⁶ EX Sentenza della corte 14 dicembre 2000 C-110/99, eur-lex.europa.eu

di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento”.¹⁰⁷

Con il caso *Emsland-Starke* riguardante il settore della politica agricola comune, la Corte di Giustizia Europea per la prima volta ha individuato una duplice prova, sia di carattere oggettivo che soggettivo, utile nell'identificazione del concetto di abuso del diritto.

La Commissione ha citato il Regolamento 2988/95 del Consiglio relativo alla tutela degli interessi finanziari della CE in base al quale *"acts which are established to have as their purpose to obtaining of an advantage contrary to the objectives of Community law applicable in the case by artificially creating the conditions required for obtaining that advantage shall result, as the case shall be, either in the failure to obtain the advantage or in its withdrawal"*¹⁰⁸. La Commissione ha sostenuto che tale regolamento, pur non applicabile all'epoca dei fatti, era espressione di un principio generale di abuso di diritto già in vigore nell'ordinamento giuridico comunitario. La Corte di Giustizia Europea ha specificato in questo caso gli elementi che dovevano sussistere affinché si potesse parlare di abuso. A riguardo, la stessa Corte di Giustizia ha dichiarato: *"A finding of abuse requires, first, a combination of objective circumstances in which, despite formal observance of the conditions laid down by the Community rules, the purpose of those rules has not been achieved. It requires, second, a subjective element consisting in the intention to obtain an advantage from the Community rules by creating artificially the conditions laid down for obtaining it."*¹⁰⁹.

Alla luce di questi elementi, la Corte di Giustizia ha dunque chiarito che le condizioni richieste per ottenere il beneficio derivante dalla normativa comunitaria sono state create artificialmente, rendendo così le restituzioni concesse dei pagamenti indebiti e giustificando l'obbligo di restituzione.

La sentenza *Emsland-Starke* ha segnato un passo decisivo nello sviluppo della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di abuso del diritto sotto un duplice

¹⁰⁷ eur-lex.europa.eu

¹⁰⁸ Council Regulation (EC, Euratom) 2988/95 of 18 December 1995, on the protection of the European Communities financial interests, O.J. 1995, L 312/1, eur-lex.europa.eu.

¹⁰⁹ EX Case C-110/99, *Emsland-Starke*, eur-lex.europa.eu.

punto di vista. Infatti, è previsto un test completo in relazione ad uno specifico comportamento per identificare il concetto di abuso. Per quanto riguarda l'accesso ai diritti, nel caso specifico delle prestazioni finanziarie, la Commissione è andata oltre la giurisprudenza precedente ed ha evidenziato che un requisito fondamentale per questo tipo di comportamento abusivo risiede nella creazione artificiale di condizioni necessarie per ottenere un vantaggio finanziario concesso di diritto dall'UE.

In secondo luogo, dalla sentenza in questione, risulta che l'elemento soggettivo è necessario ma non sufficiente, viene di conseguenza evidenziata l'importanza del legame tra l'elemento soggettivo e il risultato oggettivo. In particolare si nota che questo collegamento crea una dissociazione tra la forma di un dato comportamento e la sostanza del comportamento stesso; la sostanza, a causa dell'artificialità del comportamento e per l'intenzione di fondo, non soddisfa l'obiettivo delle disposizioni comunitarie che concedono il beneficio. La sentenza ha inoltre sottolineato che questa dissociazione tra forma e sostanza creerebbe un pregiudizio in ambito di interessi finanziari della Comunità e degli Stati Membri, pregiudizio che deve essere evitato.

La sentenza relativa al caso *Eichsfelder Schlachtbetrieb*¹¹⁰ conferma quanto appena detto in materia di abuso del diritto sulle questioni doganali. La società tedesca in questione esportava in Polonia carne disossata: tramite il pagamento dei relativi dazi doganali era immessa in libera pratica e la società aveva conseguentemente chiesto all'amministrazione finanziaria tedesca una restituzione per l'esportazione. Nella sentenza della Corte di Giustizia comunitaria si evidenzia l'esplicita allusione da parte dei giudici al caso *Emsland-Starke*: viene dunque esclusa la riproposizione in presenza di operazioni effettive e asserita la legittimità della restituzione all'esportazione in quanto i prodotti sono effettivamente assoggettati ad una lavorazione reale nel paese terzo.

A seguito delle suddette sentenze si avanza una definizione di abuso del diritto ideato come un concetto essenziale nell'ordinamento comunitario che ha l'obiettivo di limitare pratiche abusive nell'ambito del diritto comunitario.

Vale la pena evidenziare però la differenza sussistente nelle definizioni di abuso del diritto fornite nelle due sentenze in ambito doganale appena trattate. Infatti, nel caso *Emsland-Starke* l'abuso del diritto è inteso come un concetto interpretativo emergente

¹¹⁰ EX Sentenza 21 luglio 2005, causa C-515/03, eur-lex.europa.eu.

dalla normativa comunitaria. Mentre il caso *Eichsfelder Schlachtbetrieb* implica una deduzione da parte della Corte del concetto di abuso del diritto all'art. 4, comma terzo, del Reg. (CEE/Euratom) n. 2988/95, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle comunità che sostiene: *“gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso”*.¹¹¹

La proposta presentata dalla Commissione il 7 luglio 1994 è utile a comprendere la *voluntas legis*. In particolare all'art. 1 è affermato che, ai fini della tutela degli interessi finanziari delle comunità, *“sono presi adeguati provvedimenti anche nei confronti di qualsiasi abuso della normativa comunitaria”*. Inoltre, l'art. 3 della medesima proposta stabilisce che sono considerati abuso della regolamentazione comunitaria gli atti commessi nell'intento di ottenere vantaggi indebiti, ponendo in essere una situazione formalmente conforme alle condizioni legali attraverso operazioni fittizie o artificiose, sprovviste di una motivazione economica pertinente e contrarie alle finalità della normativa comunitaria di cui trattasi.

In conclusione si è stabilito che il principio di abuso del diritto, applicato in diversi settori del diritto comunitario, è considerato operante anche in ambito doganale. Non è possibile trarre benefici da operazioni che sono state intraprese ed eseguite con l'unico scopo di procurarsi delle agevolazioni in ambito fiscale.

Le sentenze appena citate hanno un peso notevole perché portatrici, anche se in modo differente, di grandi novità in materia di abuso del diritto. Come si vedrà in seguito le sentenze della Corte di Giustizia Europea a riguardo sono alla stregua di quelle analizzate e sono comunque di notevole interesse.

2.4 La giurisprudenza comunitaria: dal 1974 ad oggi

L'abuso del diritto come principio generale di divieto di pratiche abusive ha origine nel 1974 con la sentenza relativa al caso *Van Binsbergen*.

¹¹¹ eur-lex.europa.eu

La Corte di Giustizia in proposito sostenne che “*A Member State cannot be denied the right to take measures to prevent the exercise by a person providing services whose activity is wholly or principally directed towards its territory of the freedoms guaranteed for the purpose of avoiding the rules which would be applicable to him if he were established within that State*”.¹¹² In altre parole, il prestatore di servizi qualora decida di cambiare residenza non può più beneficiare della libera circolazione dei servizi perché applicherebbe le regole professionali dello Stato originario senza esserne più residente.

Quella appena citata in materia di abuso del diritto fu la prima di una lunga lista. Da questo momento in poi le sentenze della Corte di Giustizia Europea abbracciano tipi diversi di attività economiche. Nonostante il diverso settore di applicazione, il concetto comune a tutte è che i contribuenti residenti nei singoli Stati non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie. Il seguente principio è stato poi adottato in diversi settori del diritto comunitario.

Uno di questi settori è stato quello doganale per cui la Corte ha stabilito (come riportato nella sentenza citata relativa al caso *Emsland Starke* del 14 dicembre 2000 n. 110/99) che non è possibile beneficiare di operazioni che sono state intraprese ed eseguite solo per ottenere delle agevolazioni fiscali.

Nell’ambito dell’abuso delle fondamentali libertà la Corte di Giustizia ha scisso questa aerea così vasta in sezioni diverse, a seconda dei casi che ha affrontato nel corso degli anni.

Una di queste allude all’abuso della libertà in termini di società formate in uno stato ma che non commerciano nello stesso stato di origine.

A riguardo notevole fu il caso *Sergers*, C.G. 10 luglio 1986 C – 79/85, nel quale l’ordinanza del 29 gennaio 1985 sottopose alla Corte, a norma dell’art. 177 del trattato Cee, due questioni pregiudiziali relative all’interpretazione: la prima era relativa agli artt. 52, 58 e 60, mentre la seconda all’art. 66 del trattato Cee e all’art. 3 del regolamento del consiglio n. 1408/71. L’obiettivo era quello di valutare la conciliabilità

¹¹² EX C-33/74, eur-lex.europa.eu

di un'attuazione della *ziektewet*¹¹³ e dell'ammissione o meno di questo regime, dato che secondo il diritto olandese è necessaria la costituzione di una società.

Fu ritenuto opportuno un intervento della Corte di Giustizia Europea e quindi una più chiara interpretazione del diritto comunitario. L'analisi fu effettuata focalizzandosi su diverse questioni:

1. “se il principio del libero stabilimento nell'ambito della Cee o il principio della libera prestazione di servizi nell'ambito della Cee - in particolare il combinato disposto degli artt. 52, n. F., e 58 e, rispettivamente, degli artt. 60, n. F., e 66 del trattato Cee - obblighino il giudice olandese che debba valutare l'obbligo di assicurazione, in forza di una legge previdenziale olandese, a non fare alcuna distinzione tra l'amministratore detentore di gran parte del capitale di una società a responsabilità limitata di diritto olandese e quello di una società a responsabilità limitata costituita a norma del diritto di un altro Stato Membro, anche se, manifestamente, la società straniera non svolge attività commerciali nell'altro Stato Membro, ma esclusivamente nei Paesi Bassi .

2. in caso di soluzione negativa, se il diritto comunitario in fatto di previdenza sociale (in particolare, l'art. 3, n. 1, del regolamento n. 1408/71) o ad altre disposizioni del diritto comunitario vietino di fare detta distinzione.”¹¹⁴

La prima questione fu risolta dalla Corte di Giustizia nei seguenti termini: “Emerge dal complesso delle considerazioni che precedono che è opportuno quindi risolvere la prima questione sottoposta dal centrale raad van beroep dichiarando che gli artt. 52 e 58 del trattato Cee vanno interpretati nel senso che essi ostano a che le competenti autorità di uno Stato Membro neghino all'amministratore di una società di fruire di un regime nazionale di assicurazione-malattia per il solo fatto che la società è stata costituita secondo le leggi di un altro Stato Membro nel quale essa ha del pari la sede sociale, anche se non vi svolge attività commerciale”.¹¹⁵

La seconda decade per soluzione negativa della prima.

¹¹³ Legge olandese relativa al regime generale di assicurazione-malattia.

¹¹⁴ EX C-79/85, eur-lex.europa.eu

¹¹⁵ EX C-79/85, eur-lex.europa.eu

La successiva sentenza sullo stesso tema in ordine cronologico fu quella relativa al caso *Centros*, C.G. 09 marzo 1989 C – 212/97, in cui la Corte di Giustizia intervenne per una controversia tra la *Centros Ltd* «private limited company» (società registrata il 18 maggio 1992 in Inghilterra e nel Galles), e l'*Erhvervs- og Selskabsstyrelsen* (direzione generale del commercio e delle società dipendente dal Ministero del commercio danese). La Corte di Giustizia dovette intervenire in seguito al rifiuto di tale amministrazione di registrare in Danimarca una succursale di *Centros*.

Necessario anche in questo caso fu l'intervento della Corte di Giustizia Europea che a riguardo stabilì: *“Si deve quindi risolvere la questione sottoposta nel senso che gli artt. 52 e 58 del Trattato ostano a che uno Stato Membro rifiuti la registrazione di una succursale di una società costituita in conformità alla legislazione di un altro Stato Membro nel quale essa ha la sede senza svolgervi attività commerciali, quando la succursale ha lo scopo di consentire alla società di cui si tratta di svolgere l'intera sua attività nello Stato Membro nel quale la stessa succursale verrà istituita, evitando di costituirvi una società ed eludendo in tal modo l'applicazione di norme, relative alla costituzione delle società, più severe in materia di liberazione di un capitale sociale minimo. Tuttavia, questa interpretazione non esclude che le autorità dello Stato Membro interessato possano adottare tutte le misure idonee a prevenire o sanzionare le frodi, sia nei confronti della stessa società, eventualmente in cooperazione con lo Stato Membro nel quale essa è costituita, sia nei confronti dei soci rispetto ai quali sia dimostrato che essi intendono in realtà, mediante la costituzione di una società, eludere le loro obbligazioni nei confronti dei creditori privati o pubblici stabiliti nel territorio dello Stato Membro interessato.”*¹¹⁶

Vale la pena inoltre accennare alla sentenza C.G. 30 settembre 2003 C – 167/01 relativa al caso *Inspire Art Limited*, società costituita il 28 luglio 2000 con la forma giuridica di società privata a responsabilità limitata con sede sociale nel Regno Unito, l'amministratore unico risiedeva però nei Paesi Bassi.

La società, che operava nel settore della vendita di oggetti d'arte aveva iniziato la sua attività nell'estate del 2000 con una succursale ad Amstardam ed era iscritta nel registro di commercio di Amsterdam, secondo quanto previsto dall'art. 1 della WFBV. La camera di commercio chiese al Kantongerecht te Amsterdam, il 30 ottobre 2000, il completamento dell'iscrizione di tale società nel registro di commercio menzionando il fatto che la società in questione fosse una società formalmente straniera, determinando così il risorgere di altri obblighi.

¹¹⁶ EX C-212/97, eur-lex.europa.eu

Al contrario, la società Inspire Art sosteneva che la sua iscrizione fosse completa mentre il *Kantongerecht te Amsterdam* stabilì che la WFBV era in contrasto con il diritto comunitario, nello specifico con con gli artt. 43 CE e 48 CE. A causa di questa presunta incompatibilità fu necessario l'intervento della Corte di Giustizia Europea e quindi del diritto comunitario.

La Corte, pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal *Kantongerecht te Amsterdam* con ordinanza del 5 febbraio 2001, dichiara:

1. *“l'art. 2 dell'undicesima direttiva del consiglio 21 dicembre 1989, 89/666/cee, relativa alla pubblicità delle succursali create in uno Stato Sembro da taluni tipi di società soggette al diritto di un altro stato, osta ad una normativa nazionale, come la wet op de formeel buitenlandse vennootschappen (legge sulle società formalmente straniere) del 17 dicembre 1997, che prevede, a carico di una succursale di una società costituita in conformità alla legislazione di un altro Stato Membro, obblighi di pubblicità non previsti dalla detta direttiva.*

2. *gli artt. 43 Cee e 48 Cee ostano ad una normativa nazionale, come la wet op de formeel buitenlandse vennootschappen, che subordina l'esercizio della libertà di stabilimento a titolo secondario in tale stato, da parte di una società costituita secondo la legislazione di un altro Stato Membro, a determinate condizioni, relative al capitale minimo e alla responsabilità degli amministratori, stabilite dal diritto societario nazionale per la costituzione di società. I motivi per cui la società è stata costituita nel primo Stato membro, nonché il fatto che essa eserciti la sua attività esclusivamente, o quasi, nello Stato Membro di stabilimento, non la privano, salvo che sia dimostrata caso per caso l'esistenza di un abuso, del diritto di avvalersi della libertà di stabilimento garantita dal trattato cee.”¹¹⁷*

Nell'ambito delle libertà di provvedere alla fornitura di servizi specifici la giurisprudenza comunitaria è intervenuta anche qui in diverse circostanze.

Primo fra tutti a riguardo è il caso *Van Binsebergen*, già ampiamente citato perché precursore di un concetto generale in termini di abuso del diritto.

Nel 1993 gli Eurogiudici intervennero nel caso *Veronica*, nella cui sentenza C.G. 03 febbraio 1993 C – 148/91 con *ordinanza del 27 maggio 1991* dissero che: *“Le disposizioni del trattato relative alla libera circolazione dei capitali ed alla libera prestazione dei servizi devono essere interpretate nel senso che esse non si oppongono a*

¹¹⁷ EX C-167/01, eur-lex.europa.eu

che la normativa di uno Stato Membro vieti ad un ente di radiodiffusione stabilito in questo stato di partecipare al capitale di una società di radiodiffusione stabilita o da stabilirsi in un altro Stato Membro e di fornire a quest'ultima una garanzia bancaria o di elaborare un "businessplan" e di svolgere consulenza giuridica per una società di televisione da creare in un altro Stato Membro, quando queste attività sono orientate verso la creazione di una stazione di televisione commerciale destinata a raggiungere in particolare il territorio del primo Stato Membro e questi divieti sono necessari per garantire il carattere pluralistico e non commerciale del sistema audiovisivo istituito da questa normativa.”¹¹⁸

A seguire ci fu la sentenza C.G. del 05 ottobre 1994 C – 23/93 relativa al caso *TV 10*: la sezione giurisdizionale dei Paesi Bassi sottopose alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione delle disposizioni del Trattato stesso in materia di libera prestazione di servizi, al fine di potersi pronunciare sulla compatibilità con il diritto comunitario di una normativa di uno Stato Membro che impone restrizioni alle attività di enti radiotelevisivi stabiliti in altri Stati Membri.

La Corte pronunciandosi sulle questioni con ordinanza dell'11 maggio 1992, ha dichiarato che:

1. *“Nella nozione di "prestazione di servizi" di cui agli artt. 59 e 60 del Trattato CEE rientra la diffusione, attraverso gli esercenti di reti di distribuzione via cavo stabiliti in uno Stato Membro, di programmi televisivi offerti da un ente radiotelevisivo stabilito in un altro Stato Membro, ancorché tale ente si sia stabilito nel detto Stato allo scopo di sottrarsi alla normativa applicabile agli enti radiotelevisivi nazionali nello Stato in cui avviene la ricezione dei programmi;*

2. *Le disposizioni del Trattato CEE relative alla libera prestazione di servizi devono essere interpretate nel senso che esse non ostano a che uno Stato Membro equipari ad un ente radiotelevisivo nazionale un ente radiotelevisivo costituito ai sensi della legge di un altro Stato Membro ed ivi stabilito, ma le cui attività siano interamente o principalmente dirette verso il territorio del primo Stato Membro, qualora tale stabilimento sia stato operato al fine di consentire a tale ente di sottrarsi alle norme alle quali sarebbe stato soggetto ove si fosse stabilito sul territorio del primo Stato.”¹¹⁹*

¹¹⁸ EX C-148/91, eur-lex.europa.eu

¹¹⁹ EX C-23/93, eur-lex.europa.eu

La Corte di Giustizia Europea si è più volte pronunciata in relazione ai residenti virtuali, le sentenze a riguardo sono diverse.

Il caso *Knoors*, con la relativa sentenza C.G. Del 07 febbraio 1972 C – 115/78, ha una certa rilevanza proprio perché fu il primo nell’ambito delle residenze virtuali. La giurisprudenza comunitaria sostenne che “*Queste libertà, fondamentali nel sistema comunitario, non potrebbero essere pienamente realizzate se gli Stati Membri a riguardo dovessero rifiutare di concedere il beneficio delle loro disposizioni ai cittadini che hanno approfittato delle strutture esistenti in materia delle libertà di circolazione e di stabilimento.*”¹²⁰

A seguire ci fu il caso *Bouchoucha*, C.G. del 03 ottobre 1996 C – 61/89, relativo ad un diplomato in osteopatia in uno stato diverso da quello di origine che poi era tornato in Francia per praticare la professione. La Corte di Giustizia stabilì che lo stato francese aveva un interesse legittimo a prevenire alcuni comportamenti dei cittadini francesi in materia di aggiramento delle qualifiche professionali richieste sfruttando la normativa comunitaria. In questo caso la Corte ha riconosciuto che nelle aree in cui l’armonizzazione delle norme non è adeguata gli Stati Membri detengono un potere significativo a livello normativo. In questo caso particolare le norme francesi definiscono infatti la professione di dottore includendo la pratica di osteopata. Fintanto che la Francia considera tutti i cittadini allo stesso modo, in assenza di una normativa europea, potrebbe trattare i cittadini provenienti da altri Stati Membri e stabilitisi in territorio francese ugualmente a quelli nati e cresciuti in Francia.

La decisione è significativa dal punto di vista dell’abuso in quanto dimostra che gli Stati Membri conservano alcune regole interne che limitano i propri cittadini nell’aggiramento di leggi domestiche sfruttando le libertà nazionali. In situazioni in cui non c’è un’oggettiva differenza tra uno Stato Membro e l’altro sarà il giudice nazionale del primo stato interessato a determinare se sono state abusate o meno alcune norme in materia. In queste circostanze l’altro Stato Membro può avanzare delle lamentele alla Corte di Giustizia e lo Stato Membro interessato, invece, deve essere abile nel giustificare il tipo di legge applicata.¹²¹

Infine nel 1995 il caso *Schumacker* richiese l’intervento della Corte Europea che si pronunciò a riguardo il 14 febbraio 1995 con la sentenza n. 279/93. La Corte con ordinanza 14 aprile 1993, dichiarava :

¹²⁰ EX C-115/78, eur-lex.europa.eu

¹²¹ Analisi tratta da “*Tax avoidance and abuse of law*”, Tom O’Shea, The EC Tax Journal.

1. *“L’art. 48 del Trattato CEE dev’essere interpretato nel senso che può limitare il diritto di uno Stato Membro di prevedere le condizioni di assoggettamento e le modalità di imposizione dei redditi percepiti nel suo territorio da un cittadino di un altro Stato Membro, in quanto questo articolo, in materia di riscossione delle imposte dirette, non consente ad uno Stato Membro di trattare un cittadino di un altro Stato Membro — il quale, essendosi avvalso del proprio diritto di libera circolazione, svolge un’attività lavorativa subordinata nel territorio del primo stato — meno favorevolmente di un cittadino nazionale che si trovi nella stessa situazione. I-267 SENTENZA 14. 2. 1995 — CAUSA C-279/93.*

2. *L’art. 48 del Trattato dev’essere interpretato nel senso che osta all’applicazione di una normativa di uno Stato Membro che tassi un lavoratore cittadino di un altro Stato Membro, il quale risiede in quest’ultimo stato e svolge un’attività lavorativa subordinata nel territorio del primo stato, in misura maggiore rispetto a un lavoratore residente nel territorio del primo stato e che ivi svolge la stessa attività, quando, come nel caso di specie, il cittadino del secondo stato trae il proprio reddito totalmente o quasi esclusivamente dall’attività svolta nel primo stato e non percepisce nel secondo stato redditi sufficienti per esservi soggetto a un’imposizione che consenta di prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare.*

3. *L’art. 48 del Trattato dev’essere interpretato nel senso che osta a che la normativa di uno Stato Membro in materia di imposte dirette preveda che soltanto i residenti fruiscano di procedure come il conguaglio annuale delle ritenute alla fonte a titolo di imposta sulle retribuzioni e la liquidazione, da parte dell’amministrazione, dell’imposta sui redditi di origine retributiva, restando escluse le persone fisiche che non hanno domicilio né residenza abituale nel suo territorio, ma che vi percepiscono risorse di origine retributiva.”¹²²*

Il libero movimento di beni a livello europeo determinò l’intervento in un duplice caso della Corte di Giustizia Europea. Nel 1985 con la sentenza n. 228/88 del 10 novembre relativamente al caso *Leclerc*, la corte stabilì che:

1. *“Nello stato attuale del diritto comunitario, il combinato disposto dall’art. 5, 2° comma, e degli artt. 3, lett. F), e 85 del Trattato non vieta agli Stati Membri di emanare una legge in forza della quale il prezzo di vendita al minuto dei libri debba essere fissato*

¹²² EX C-279/93, eur-lex.europa.eu

dall'editore o dall'importatore di un libro e sia obbligatorio per tutti i dettaglianti, a condizione che tale legge sia conforme alle altre norme specifiche del Trattato ed in particolare a quelle che riguardano la libera circolazione delle merci.

2. *Nell'ambito di una siffatta legge nazionale costituiscono misure di effetto equivalente a restrizioni quantitative all'importazione vietate dall'art. 30 del trattato le disposizioni:*

- *in base alle quali spetti all'importatore del libro, tenuto ad adempiere la formalità del deposito legale di un esemplare del libro stesso, ossia al depositario principale, fissarne il prezzo di vendita al minuto;*

- *ovvero che impongano, per la vendita di libri editi nello stesso Stato Membro interessato e reimportati previa esportazione in altro Stato Membro, di osservare il prezzo di vendita fissato dall'editore, a meno che elementi obiettivi non comprovino che detti libri sono stati esportati al solo fine di reimportarli nell'intento di eludere la legge.”¹²³*

Sempre con riferimento alla libertà del movimento di capitali la Corte si pronunciò il 03 marzo 1993 C – 08/92 nel caso *General Milk Products*. In tema di politica agricola comune fu stabilito che “...come rilevato dalla ricorrente nella causa principale e dalla Commissione, diversa potrebbe essere la conclusione solo se fosse stato provato che l'importazione e l'esportazione di questi formaggi non sono state effettuate nell'ambito di operazioni commerciali normali, ma soltanto per beneficiare illegittimamente della concessione di I.C.M. . Le valutazioni di fatto necessarie alla verifica del carattere reale di tali operazioni rientrano nella competenza del giudice a quo. La quesitone pregiudiziale deve essere quindi risolta nel senso che le norme del regolarmente CEE della Commissione del 31 marzo 1984, n. 900, che fissa gli importi compensativi monetari, nonché taluni coefficienti e tassi necessari per la loro applicazione, e del regolamento CEE della Commissione 19 maggio 1981, n.1371, recante modalità per l'applicazione amministrativa degli importi compensativi monetari, devono essere interpretate nel senso che possono essere applicati importi compensativi positivi all'esportazione di formaggio cheddar neozelandese quando il prodotto è stato importato senza applicazione di importi compensativi negativi né regime di prezzi minimi a meno che non sia provato che le operazioni di importazione ed esportazione siano state

¹²³ EX C-288/88, eur-lex.europa.eu

effettuate al solo scopo di beneficiare in maniera illegittima della predetta normativa...”¹²⁴

Nel 1988 per la prima volta gli Eurogiudici si esposero in termini di libero movimento di capitali.

In ordine temporale il primo caso fu *Lair*, C.G. del 21 giugno 1988 C – 39/86. La signora Lair era una cittadina francese che viveva in Germania da almeno vent’anni ed aveva lavorato presso la Deutsche Bank per due anni e mezzo per poi percepire l’indennità di disoccupazione statale dal 1° luglio 1981 al 31 ottobre 1982. Fu impiegata di nuovo nel mese di novembre 1982; disoccupata con indennità di disoccupazione dal 1° dicembre 1982 al 20 aprile 1983; impiegata per tre mesi e poi ancora disoccupata con relativa indennità dal 2 agosto 1983 al 30 settembre 1984. In seguito la signora Lair decise di iscriversi all’università di Hannover richiedendo una borsa di studio. La domanda le fu rifiutata perché gli stranieri potevano ottenere un assegno di studio solo a patto che avessero lavorato a tempo pieno per almeno cinque anni con il pagamento delle relative imposte nella Repubblica Federale.¹²⁵ Chiaramente la signora Lair fece ricorso e si arrivò fino alla Corte di Giustizia Europea che chiuse il caso avanzando la seguente conclusione: *“Il cittadino di uno Stato Membro che si reca in altro Stato Membro, occupandovi un posto di lavoro nella veste giuridica di lavoratore, ha diritto alla concessione di un assegno di studio per il proprio mantenimento, soggetto agli stessi criteri ed alle stesse condizioni dei lavoratori nazionali: a) in forza dell’art. 7, n. 2, del regolamento n. 1612/68, per quanto concerne l’istruzione generale; b) in forza dell’art. 7, n. 3, del medesimo regolamento, per quanto concerne la formazione presso scuole professionali”*.¹²⁶

Il 02 maggio 1996 con la sentenza n. 206/94, la Corte di Giustizia si espose in relazione al caso *Paletta II*. Con un’ordinanza del 27 aprile 1994, a norma dell’art. 177 del Trattato CEE, furono sottoposte alla Corte di Giustizia tre questioni pregiudiziali vertenti sull’interpretazione dell’art. 22, n. 1, del regolamento CEE del Consiglio del 14 giugno 1971, n. 1408, relativo all’applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro familiari che si spostano all’interno della Comunità; sulla versione di cui al regolamento (CEE) del Consiglio del 2 giugno 1983, n. 200; nonché sull’interpretazione e sulla validità dell’art. 18, nn. 1-5 del regolamento CEE del

¹²⁴ EX C-08/92, eur-lex.europa.eu

¹²⁵ Analisi tratta da *“Tax avoidance and abuse of law”*, Tom O’Shea, The EC Tax Journal.

¹²⁶ EX C-39/86, eur-lex.europa.eu

Consiglio del 21 marzo 1972, n. 574 che stabilisce le modalità di applicazione del regolamento CEE n. 1408/71.

Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra il signor Paletta, cittadino italiano, e il suo datore di lavoro in essere nella società Brennet con sede in Germania, a seguito del rifiuto da parte della società sul proseguire il versamento della retribuzione al soggetto secondo quanto previsto dal Lohnfortzahlungsgesetz¹²⁷ del 27 luglio 1969.

La Corte, pronunciandosi sulle questioni con ordinanza del 27 aprile 1994, dichiarò:

1. *“L’art. 22, n. 1, lett. a), punto ii), del regolamento (CEE) del Consiglio del 14 giugno 1971, n. 1408, relativo all’applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e ai loro familiari che si spostano all’interno della Comunità, nella versione di cui al regolamento (CEE) del Consiglio 2 giugno 1983, n. 2001, dev’essere interpretato nel senso che si riferisce ad una normativa nazionale secondo la quale un dipendente, in caso di inabilità al lavoro, ha diritto alla conservazione della retribuzione durante un determinato periodo, anche se la retribuzione spetta solo un certo tempo dopo il verificarsi dell’inabilità.*

2. *L’interpretazione dell’art. 18, nn. 1-5, del regolamento (CEE) del Consiglio 21 marzo 1972, n. 574, che stabilisce le modalità di applicazione del regolamento (CEE) n. 1408/71, che la Corte ha fornito nella sentenza del 3 giugno 1992, causa C-45/90, Paletta (Racc. pag. 3423), non implica che sia vietato al datore di lavoro di fornire gli elementi di prova che consentiranno, eventualmente, al giudice nazionale di accertare la sussistenza di un comportamento abusivo o fraudolento risultante dal fatto che il lavoratore, nonostante dichiari un’inabilità al lavoro comprovata conformemente al predetto art. 18, non sia stato malato.”¹²⁸*

Il 23 settembre del 1993 con la sentenza n. 109/01 relativa al caso *Akrich*, la corte stabilì con ordinanza del 3 ottobre 2000, ai sensi dell’art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti l’interpretazione del diritto comunitario in materia di libera circolazione delle persone e di diritto di soggiorno di un cittadino di un paese terzo coniugato con un cittadino di uno Stato Membro.

Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra il Secretary of State for the Home Department ed il signor Akrich, cittadino marocchino, relativamente al diritto di quest'ultimo di entrare e soggiornare nel Regno Unito.

¹²⁷ Legge tedesca sulla salvaguardia della retribuzione.

¹²⁸ EX C-206/94, eur-lex.europa.eu

La Corte, pronunciandosi sulle questioni ad essa sottoposte nell'ottobre del 2000 dichiarò:

1. *“Per poter fruire, in una situazione come quella di cui alla causa principale, dei diritti previsti dall’art. 10 del regolamento (CEE) del Consiglio del 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all’interno della Comunità, il cittadino di un paese terzo, coniugato con un cittadino dell’Unione, deve soggiornare legalmente in uno Stato Membro nel momento in cui avviene il suo trasferimento in un altro Stato Membro verso cui il cittadino dell’Unione emigra o è emigrato.*

2. *L’art. 10 del regolamento n. 1612/68 non è applicabile quando il cittadino di uno Stato Membro e il cittadino di un paese terzo hanno contratto un matrimonio di comodo, al fine di eludere le disposizioni relative all’ingresso e al soggiorno dei cittadini di paesi terzi.*

3. *In presenza di un matrimonio autentico tra un cittadino di uno Stato Membro e un cittadino di un paese terzo, la circostanza che i coniugi si siano stabiliti in un altro Stato Membro per godere dei diritti conferiti dal diritto comunitario al momento del ritorno nello Stato Membro di cui il primo è cittadino non è pertinente ai fini della valutazione della loro situazione giuridica da parte delle competenti autorità di quest’ultimo stato.*

4. *Nel momento in cui un cittadino di uno Stato Membro, coniugato con un cittadino di un paese terzo con il quale vive in un secondo Stato Membro, ritorna nello Stato Membro di cui ha la cittadinanza per ivi esercitare un’attività lavorativa subordinata, se il suo coniuge non fruisce dei diritti previsti dall’art. 10 del regolamento n. 1612/68, non avendo soggiornato legalmente nel territorio di uno Stato Membro, le autorità competenti del primo Stato Membro devono tuttavia, per valutare la domanda di ingresso e di soggiorno del detto coniuge nel territorio di quest’ultimo stato, tener conto del diritto al rispetto della vita familiare ai sensi dell’art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, sempreché il matrimonio sia autentico.”¹²⁹*

Infine, ultimo caso in ambito di libertà di movimento dei lavoratori che valga la pena ricordare è quello della signora *Walcher*, sentenza n. 201/01.

¹²⁹ EX C-109/01, eur-lex.europa.eu

L'intervento della Corte di Giustizia fu necessario a seguito della controversia sorta fra la signora Walcher e l'Ufficio federale della Stiria in merito all'assistenza sociale e agli handicappati. L'Ufficio federale infatti si era rifiutato di versare un'indennità a titolo di compensazione per retribuzioni non pagate a causa dell'insolvenza del datore di lavoro.

La Corte, pronunciandosi sulle questioni, sottoposte dall'Oberster Gerichtshof con ordinanza del 26 aprile 2001, dichiarò:

1. *“La direttiva del Consiglio 20 ottobre 1980, 80/987/CEE, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati Membri relative alla tutela dei lavoratori subordinati in caso d'insolvenza del datore di lavoro, come modificata dall'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei Trattati sui quali si fonda l'Unione europea, osta a che un lavoratore subordinato, che disponga di una partecipazione significativa nella società a responsabilità limitata in cui lavora, ma non eserciti un'influenza dominante su questa, perda, in applicazione della giurisprudenza austriaca relativa ai prestiti di soci equiparabili a un conferimento in capitale, il diritto alla garanzia dei crediti da lavoro non soddisfatti per insolvenza del datore di lavoro e riconducibili all'art. 4, n. 2, di tale direttiva quando, una volta resosi conto del venir meno del credito di tale azienda, abbia ommesso per più di 60 giorni di far seriamente valere il diritto alla retribuzione periodica che avrebbe dovuto essergli corrisposta. I - 8873 SENTENZA 11. 9. 2003 — CAUSA C-201/01.*

2. *Uno Stato Membro è, in linea di principio, autorizzato ad adottare, onde evitare abusi, misure che neghino ad un siffatto lavoratore subordinato il diritto alla garanzia dei crediti da lavoro sorti dopo la data in cui il lavoratore che non abbia lo status di socio avrebbe lasciato le sue funzioni per mancato pagamento della retribuzione, a meno che venga provata la mancanza di un comportamento abusivo. Per quanto riguarda la garanzia di pagamento dei crediti rientranti nell'art. 4, n. 2, della direttiva 80/987, lo Stato Membro non è legittimato a presumere che, di regola, un lavoratore che non abbia lo status di socio avrebbe lasciato le sue funzioni per tale motivo fintantoché la retribuzione non pagata non riguardi un periodo di tre mesi.”¹³⁰*

Prima di passare alla giurisprudenza comunitaria in ambito tributario l'ultima sentenza da ricordare è quella relativa al caso *Kefalas* in termini di liberi movimenti di capitali. La controversia era sorta fra il signor *Kefalas* e lo Stato ellenico. In merito è stata

¹³⁰ EX C-201/01, eur-lex.europa.eu

necessariamente coinvolta la Corte di Giustizia che si è espressa in materia con la sentenza n. 367 del 1996. In questo caso i ricorrenti nella causa contestavano la validità dell'aumento di capitale realizzato nell'ambito di un programma previsto dalla legge ellenica del 5 agosto 1983, n. 1386, (Gazzetta ufficiale della Repubblica ellenica, n. 107, dell'8 agosto 1983, pag. 14), al quale la Chartopoïia è stata assoggettata con decreto del Ministro dell'economia nazionale il 30 marzo 1984.

Con ordinanza del 6 giugno 1996, pervenuta in cancelleria il 21 novembre seguente, l'Efeteio di Atene sottopose alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 25 della seconda direttiva del Consiglio del 13 dicembre 1976, 77/91/CEE. Tale norma intendeva coordinare, in modo da renderle equivalenti, le garanzie che sono richieste negli Stati Membri alle società, di cui all'articolo 58 secondo comma del Trattato; intendeva poi tutelare gli interessi dei soci e dei terzi per quanto riguarda la costituzione della società per azioni, nonché la salvaguardia e le modificazioni del capitale sociale della stessa; inoltre sull'esercizio abusivo di un diritto derivante da una norma comunitaria.

La Corte, pronunciandosi sulle questioni sottopostele dall'Efeteio di Atene con ordinanza del 6 giugno 1996, dichiarò: "Il diritto comunitario non osta a che i giudici nazionali applichino una disposizione di diritto nazionale per valutare se un diritto derivante da una norma comunitaria sia esercitato abusivamente. Tuttavia, nel compiere tale valutazione, non si può far carico a un azionista che si avvalga dell'art. 25, n. 1, della seconda direttiva del Consiglio del 13 dicembre 1976, 77/91/CEE, intesa a coordinare, per renderle equivalenti, le garanzie che sono richieste, negli Stati Membri, alle società di cui all'articolo 58, secondo comma del Trattato, per tutelare gli interessi dei soci e dei terzi per quanto riguarda la costituzione della società per azioni, nonché la salvaguardia e le modificazioni del capitale sociale della stessa, di abusare del proprio diritto derivante dalla detta norma per il solo fatto che l'aumento di capitale controverso abbia posto riparo al dissesto finanziario che metteva a rischio la società considerata e che gli abbia fatto conseguire evidenti vantaggi economici, o di non essersi avvalso del suo diritto di opzione, di cui all'art. 29, n. 1, della seconda direttiva, sulle nuove azioni emesse in occasione dell'aumento di capitale controverso."¹³¹

Terminata l'elencazione delle sentenze in ambito delle libertà fondamentali è obbligo spostarsi sul terreno fiscale. Le sentenze a riguardo sono state diverse e comunque notevolmente importanti.

¹³¹ EX C-367/96, eur-lex.europa.eu

Da ricordare è quella della società britannica *Marks and Spencer*, rivenditore al dettaglio inglese nel settore dell'abbigliamento, di prodotti alimentari, di articoli per la casa e dei servizi finanziari che possedeva filiali nel Regno Unito ed in diversi Stati Membri. Nel 2001 la società cessò lo svolgimento di attività economiche in Europa continentale a seguito di una lunga serie di perdite. La Marks & Spencer chiese alle autorità tributarie britanniche uno sgravio fiscale per le perdite sofferte dalle filiali belga, tedesca e francese. La normativa britannica consentiva alle società residenti di uno stesso gruppo di poter procedere ad una compensazione tra loro dei profitti e delle perdite, ma negava tale possibilità se le perdite derivavano da società controllate che non erano registrate nel Regno Unito e che non svolgevano attività economiche. In seguito al rigetto della domanda la Marks & Spencer propose un ricorso giurisdizionale. Il giudice nazionale di appello chiese alla Corte di Giustizia della Comunità Europea di pronunciarsi sulla compatibilità della normativa britannica con le disposizioni del Trattato CE in materia di libertà di stabilimento.¹³²

Il 13 dicembre del 2005 con la sentenza n. 446/03 la Corte ritenne che la normativa britannica non rispettava il principio di proporzionalità, e cioè che essa eccedeva quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi perseguiti, in una situazione in cui:

1. *“la controllata non residente ha esaurito le possibilità di presa in considerazione delle perdite esistenti nel suo Stato di residenza per l'esercizio fiscale considerato nella domanda di sgravio, nonché degli esercizi fiscali precedenti;*

2. *le perdite della controllata estera non possono essere prese in considerazione nel suo Stato di residenza per gli esercizi fiscali futuri né da essa stessa, né da un terzo, in particolare in caso di cessione a quest'ultimo della controllata. Di conseguenza, qualora, in uno Stato Membro, la controllante residente dimostri alle autorità tributarie che tali condizioni sono soddisfatte, è contrario alla libertà di stabilimento escludere la possibilità per quest'ultima di dedurre dal suo reddito imponibile in tale Stato Membro le perdite subite dalla sua controllata non residente.”*¹³³

Successivo, per ordine di tempo, fu il caso *Halifax* noto per l'introduzione di una clausola generale anti-buso in materia fiscale. La Corte si espresse a riguardo il 21 febbraio 2006 con la sentenza, più che nota, n. 255/02. L'intervento della Corte di Giustizia fu necessario a seguito di una controversia sorta tra Halifax, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd da un lato, e i

¹³² Analisi tratta da “*Tax avoidance and abuse of law*”, Tom O'Shea, The EC Tax Journal.

¹³³ EX C-466/03, eur-lex.europa.eu

Commissioners of Customs & Excise, dall'altro. Il nodo della questione riguardava il rifiuto dei Commissioners rispetto alle domande di recupero o di detrazione dell'IVA che erano state avanzate da Leeds Development e da County per attuare un piano destinato alla riduzione del carico fiscale di Halifax.

Relativamente al caso Halifax la sesta direttiva implicò un divieto al soggetto in questione di detrarre l'IVA assolta a monte perché le attività che sostenevano questo diritto vennero considerate come abusive. Il comportamento abusivo a riguardo venne determinato individuando un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle specifiche disposizioni. Inoltre fu richiesto che tale condizione fosse dimostrata da diversi elementi oggettivi che siano in grado di definire la presenza di questo vantaggio fiscale indebito.

Halifax è stato definito come il leading case dell'abuso del diritto in ambito tributario, e proprio per la sua fondamentale importanza verrà analizzato nuovamente in seguito.¹³⁴

Sempre in ambito tributario si ricorda il caso *Cadbury Schweppes*, C.G. 12 settembre 2006 C – 196/04, in cui fu stabilito che: *“Gli artt. 43 CE e 48 CE devono essere interpretati nel senso che ostano all’inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato Membro, degli utili realizzati da una società estera controllata stabilita in un altro Stato allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate a eludere l’imposta nazionale normalmente dovuta. L’applicazione di una misura impositiva siffatta deve perciò essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive.”*¹³⁵

Successivamente ci fu il caso *Part Service*. Nel 1987 l'Italservice e la società di locazione finanziaria IFIM Leasing Sas parteciparono a operazioni di locazione finanziaria che riguardavano principalmente autoveicoli, in particolare L'IFIM concluse con un utilizzatore un contratto, avente ad oggetto il godimento di un autoveicolo e un'opzione di acquisto di quest'ultimo, in cambio del versamento di canoni di locazione, della costituzione di una cauzione corrispondente al costo del bene non coperto dai canoni, nonché della prestazione di una fideiussione illimitata.

A seguito di verifiche compiute presso l'Italservice, l'amministrazione finanziaria ritenne che i diversi impegni assunti dalle parti interessate, anche se contenuti in contratti

¹³⁴ Analisi tratta da *“Tax avoidance and abuse of law”*, Tom O'Shea, The EC Tax Journal.

¹³⁵ EX C-196/04, eur-lex.europa.eu

distinti, costituissero, nel loro complesso, un contratto unico concluso fra tre parti. Secondo l'amministrazione finanziaria infatti il corrispettivo pagato dall'utilizzatore per la locazione finanziaria era stato artificiosamente frazionato per ridurre la base imponibile mentre il ruolo di concedente era stato ripartito tra l'Italservice e l'IFIM. Di conseguenza, il 1° settembre 1992, l'amministrazione finanziaria notificò all'Italservice, per l'anno 1987, un avviso di accertamento in rettifica di IVA per un importo da non sottovalutare. L'Italservice, contraria, impugnò tale accertamento dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Modena la quale affermò che non si trattava di un unico contratto ma di una pluralità di contratti collegati e che tale forma fosse adottata non a fini di evasione fiscale, ma per valide ragioni economiche attinenti al marketing, all'organizzazione e alla garanzia.¹³⁶

Per risolvere la controversia sorta a riguardo fu necessario l'intervento della Corte di Giustizia Europea il 21 febbraio 2008, che nella sentenza 425/05 si stabilì che:

1. *“La sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse.*

2. *È compito del giudice del rinvio determinare, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla presente sentenza, se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, operazioni come quelle controverse nella causa principale possano essere considerate rientranti in una pratica abusiva ai sensi della sesta direttiva 77/388.”¹³⁷*

Il 21 gennaio 2010 con la sentenza n. 311/08 gli Eurogiudici presero una specifica posizione anche riguardo al caso *SGI*.

La *SGI* era una società holding di diritto belga che deteneva una partecipazione del 65% nel capitale della società di diritto francese *RECYDEM SA* e annoverava tra i propri azionisti una società di diritto lussemburghese chiamata *COBELPIN SA* con una partecipazione del 34%.

La *SGI* prestò alla *Recydem* una somma di denaro notevole senza reclamare alcun interesse, a riguardo l'amministrazione tributaria belga sostenne che era necessario aggiungere agli utili propri della *SGI*, in applicazione dell'art. 26, secondo comma, n. 1

¹³⁶ Analisi tratta da “*Tax avoidance and abuse of law*”, Tom O'Shea, The EC Tax Journal.

¹³⁷ EX C-425/05, eur-lex.europa.eu

del CIR 1992, una somma pari a titolo di benefici straordinari o senza contropartita concessi da quest'ultima a detta controllata.

Inoltre, nel 2000 la SGI versò alla Cobelpin i compensi per l'ufficio di amministratore e l'amministrazione tributaria belga, ritenendo non soddisfatte le condizioni previste dall'art. 49 del CIR 1992, rifiutò di dedurre tali compensi a titolo di spese professionali per gli esercizi d'imposta 2001 e 2002 perché gli importi pagati erano esageratamente sproporzionati e sconnessi con l'utilità economica delle prestazioni.

Di conseguenza, alla SGI fu notificato un avviso di accertamento in rettifica per gli esercizi d'imposta 2001 e 2002. Dato che i reclami presentati il 28 gennaio e il 9 febbraio 2004 furono respinti con decisione amministrativa il 22 luglio 2004 e il 4 agosto 2004 la società ricorse al Tribunale di primo grado di Mons ed infine si arrivò all'attuazione del diritto comunitario.¹³⁸

La Corte dichiarò che: *“L'art. 43 CE, in combinato disposto con l'art. 48 CE, deve essere interpretato nel senso che esso non osta, in linea di principio, ad una normativa di uno Stato Membro, come quella di cui trattasi nella causa principale, in forza della quale un beneficio straordinario o senza contropartita viene assoggettato ad imposizione in capo alla società residente qualora quest'ultimo sia stato concesso ad una società stabilita in un altro Stato Membro, nei confronti della quale tale prima società sia collegata, direttamente o indirettamente, da vincoli d'interdipendenza, quando invece una società residente non può essere assoggettata a imposizione su un beneficio siffatto qualora quest'ultimo sia stato concesso ad un'altra società residente, rispetto alla quale questa prima società sia collegata da tali vincoli. Spetta, tuttavia, al giudice del rinvio verificare che la normativa di cui trattasi nella causa principale non ecceda quanto necessario per conseguire i suoi obiettivi, congiuntamente considerati.”*¹³⁹

L'ampiezza della giurisprudenza comunitaria in tema di abuso del diritto è indiscussa; è interessante a questo punto capire quali siano i riflessi e l'efficacia di quanto stabilito dalla Corte di Giustizia sul diritto europeo prima e su quello nazionale poi.

Eric Stein, in un saggio sulla Corte di Giustizia, asserisce che *«Partendo dalla propria fragile base giurisdizionale, essa si è arrogata la suprema autorità di tracciare una linea di demarcazione tra diritto comunitario e diritto nazionale; inoltre ha determinato e fatto accettare l'esteso principio dell'integrazione diretta del diritto comunitario negli ordinamenti giuridici degli Stati Membri e della preminenza di esso, nell'ambito della*

¹³⁸ Analisi tratta da *“Tax avoidance and abuse of law”*, Tom O'Shea, The EC Tax Journal.

¹³⁹ EX C-311/08, eur-lex.europa.eu

*sua sfera di competenza limitata ma in fase di espansione, su qualsiasi legislazione nazionale in conflitto».*¹⁴⁰

In termini di abuso del diritto, i concetti fondamentali del diritto comunitario devono essere ricercati prima di tutto nella Giurisprudenza della Corte di Giustizia perché è qui che si costituisce la definizione di abuso identificabile come la sommatoria di tutti i casi pratici e sentenziati dagli Eurogiudici. In seguito i principi vanno ricercati nei Trattati e in altre fonti come regolamenti e direttive, ma solo in un secondo momento.

Secondo quanto evidenziato dall'articolo 19 comma 3 *“La Corte di Giustizia dell'Unione europea si pronuncia conformemente ai trattati:*

1. *sui ricorsi presentati da uno Stato Membro, da un'istituzione o da una persona fisica o giuridica;*

2. *in via pregiudiziale, su richiesta delle giurisdizioni nazionali, sull'interpretazione del diritto dell'Unione o sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni;*

3. *negli altri casi previsti dai trattati”* la Corte deve garantire l'attuazione del diritto comunitario.¹⁴¹

Occorre peraltro stabilire che valenza hanno le sentenze comunitarie negli ordinamenti nazionali. Più volte la Corte Europea ha chiarito l'inammissibilità di questioni costituzionali riguardanti norme legislative in contrasto con norme della Comunità Europea che sono direttamente efficaci.

Fin dal 1985 la Corte ha avuto più volte l'occasione di sottolineare che le norme comunitarie sono in vigore nella Comunità Europea senza che vengano limitate dalle leggi nazionali. Infine si legge che *“le statuizioni della Corte di Giustizia delle Comunità europee hanno, al pari delle norme comunitarie direttamente applicabili cui ineriscono, operatività immediata negli ordinamenti interni”*; quindi i giudici nazionali devono sottoporre ogni questione alla Corte di Giustizia in sede di rinvio pregiudiziale.¹⁴²

¹⁴⁰ E. Calzolaio, *“Il valore di precedente delle sentenze della Corte di giustizia”*

¹⁴¹ Corte di giustizia dell'Unione europea COMUNICATO STAMPA n. 180/14 Lussemburgo, 18 dicembre 2014

¹⁴² Così Tom O'Shea, *“Tax avoidance and abuse of law”*, The EC Tax Journal.

2.4.1 *Le società costituite in uno Stato Membro A con il centro d'interessi in uno Stato Membro B: i casi Segers e Centros*

La giurisprudenza della Corte svolge un ruolo fondamentale nell'interpretazione dei concetti di evasione fiscale, elusione delle norme, dei regolamenti nazionali, e rispetto all'abuso delle libertà nell'Unione Europea. Ogni volta che è coinvolto il diritto dell'Unione, la Corte di Giustizia definisce i parametri di applicazione e lascia ai tribunali nazionali l'applicazione di questi vettori guida.

Questa sezione è destinata alla trattazione delle società costituite in uno Stato Membro A con il centro di interessi in uno Stato Membro B, rappresentativi a riguardo sono i casi *Segers e Centros*.

Il caso *Segers* del 1986 ricorda una società di diritto inglese unicamente operante nei Paesi Bassi per mezzo di una società controllata che a sua volta era stata costituita in Olanda.

Nell'aprile del 1978, secondo il diritto inglese, fu costituita una SRL con sede sociale a Londra, mentre nel giugno del 1981 il signor Segers e la moglie acquistarono le società e divisero la proprietà in due quote da cinquanta.

Nel luglio del 1981 il signor Segers conferì per intero alla Slenderose limited, come affiliata, l'impresa di sua esclusiva proprietà la cui sede sociale era nei Paesi Bassi e ne diventò al contempo amministratore. Nello stesso periodo il signor Segers chiese una copertura assicurativa sanitaria allo Stato olandese e questa richiesta fu rifiutata.

A causa della seguente controversia il caso fu analizzato dalla Corte Europea. Il trattamento previdenziale fu rifiutato in quanto il signor Segers, avendo conferito nel capitale della società inglese di nuova costituzione il 100% della società operativa olandese di cui era amministratore, era ritenuto dipendente e amministratore di una società straniera.

Nel caso *Segers* la Corte ha stabilito che una società, costituita secondo le leggi di uno Stato Membro A e con sede nello stato in cui si è costituita, che svolge la propria attività interamente attraverso una succursale o una filiale nello Stato Membro B secondo il diritto nazionale deve essere fiscalmente trattata dallo Stato Membro B. È inoltre assolutamente irrilevante il fatto che la società eserciti qualche attività nello Stato Membro A, infatti secondo quanto previsto dal diritto dell'Unione Europea è richiesto solo che la società costituita in conformità alla legge dello Stato Membro A sia legata al seguente stato da uno dei successivi tre fattori alternativi: la sede legale,

l'amministrazione centrale o il principale centro di attività all'interno dell'Unione Europea¹⁴³.

Quanto sostenuto dalla Corte è molto chiaro *“Provided that those requirements are satisfied, the fact that the company conducts its business through an agency, branch or subsidiary solely in another member-State is immaterial.”*¹⁴⁴

Secondo il punto di vista della Corte la necessità di combattere l'abuso nell'ottica di un pubblico interesse sarebbe potuta essere una possibile giustificazione per il differente trattamento imposto dalla disciplina fiscale. La Corte ha dunque affermato che il bisogno di combattere la frode potrebbe giustificare un trattamento diverso in alcune situazioni, ma questa giustificazione non è stata applicata per Segers.¹⁴⁵

Le autorità olandesi hanno sostenuto che il regime di costituire una società nel Regno Unito, che a sua volta ha aperto una filiale in Olanda, ha permesso a costoro di eludere le regole di sicurezza sociale dei Paesi Bassi attraverso un abuso della libertà di stabilimento. La Corte ha respinto tale argomentazione sostenendo che *“the refusal to accord a sickness benefit to a director of a company formed in accordance with the law of another Member State cannot constitute an appropriate measure in that respect”*.¹⁴⁶

La Corte stabilì che il trattamento riservato al signor Segers s'identificava indirettamente come un vero e proprio ostacolo alle libertà di stabilimento della società inglese. Infatti, il rifiuto di fornire una copertura assicurativa al personale di una società limita le libertà di uno Stato Membro di insediarsi in un altro Stato Membro. La Corte ha posto limiti notevoli all'azione dello Stato Membro evidenziando che si nega il beneficio delle disposizioni previste dal diritto dell'Unione Europea agendo in questo modo: tenendo conto degli abusi o comportamenti fraudolenti, agendo sulla base di elementi obiettivi, e infine valutando tale comportamento alla luce degli obiettivi perseguiti dalla legge dell'Unione Europea. Questi limiti rappresentano un onere significativo per gli Stati Membri e per il modo in cui progettano le loro regole fiscali nazionali.¹⁴⁷

Sequenziale alla sentenza Segers fu quella relativa al caso *Centros*, la seconda in ambito di *“limitazioni di ingresso in altri Stati Membri”*. Nel 1999 i coniugi Bryde, cittadini danesi, avevano costituito e registrato una private limited company in Inghilterra, la signora Bryde fu nominata come amministratore unico. La società

¹⁴³ EX Art. 48 CE (articolo 54 TFUE).

¹⁴⁴ EX C-212/97, eur-lex.europa.eu

¹⁴⁵ Riferimento a M. Poulsen, *“EU law and anti-abuse tax legislation”*.

¹⁴⁶ EX C-212/97, eur-lex.europa.eu

¹⁴⁷ Così Poulsen.

costituita era destinata a svolgere un'attività di import export di vini da e verso la Danimarca. L'Inghilterra, quindi, non risultava sede di concrete attività economiche: l'idea di costituire la società nel suolo inglese era stata attuata per garantire la non liberazione e il non versamento del capitale sociale che era fissato comunque in modo ridotto. In questo modo erano state aggirate norme notarili più stringenti rispetto a quelle dell'Unione Europea; la disciplina danese esigeva infatti un capitale sociale minimo di 200000 corone danesi. Successivamente i coniugi avevano costituito una sede secondaria in Danimarca fondamentale nello svolgimento dell'attività di commercio dei vini ma la sede sociale rimaneva nel Regno Unito. Il caso Centros trattava dunque di un cittadino danese che aveva costituito una società in Inghilterra con lo scopo di trarre benefici dal regime societario di questo stato. In particolare l'obiettivo era quello di poter di applicare la normativa danese in tema di capitale minimo della società, nonostante avesse la sede principale in Danimarca e fosse destinata a svolgere la sua attività economica in questo stato.

L'autorità amministrativa danese, quando i coniugi Bryde richiesero di registrare la sede secondaria, ritenne che la Centros fosse una società fittiziamente straniera. In pratica la società fu identificata come non concretamente operativa nel territorio inglese e si stimò che la costituzione nel Regno Unito era avvenuta solo per aggirare la normativa danese in materia di capitale sociale.¹⁴⁸

A dirimere la controversia interna intervenne la Corte di Giustizia dell'Ue: i giudici lussemburghesi stabilirono che la condotta adottata dalla società inglese fu valutata come legittima mentre diversa fu la considerazione delle misure anti-elusive attuate in Danimarca, repute in contrasto con le norme comunitarie. In dettaglio la Corte sostenne che nel caso *Sergers* l'ordinamento danese aveva contraddetto gli articoli 43 e 48 dell'epoca (oggi articoli 49 e 54 del TFUE) in forza dei quali *“le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato Membro nel territorio di un altro Stato Membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato Membro stabiliti sul territorio di un altro Stato Membro”* (art. 49) e *“le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato Membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione, sono equiparate, ai fini*

¹⁴⁸ EuroBlawg, *“The EU Law Doctrine of Abuse of Rights: Should it be a general principle of EU Law; and is it?”*

dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati Membri (art. 54).”¹⁴⁹

La sentenza in questione stabilì espressamente che “*i soggetti privati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*”, inoltre “*nel valutare tale comportamento i giudici nazionali devono tenere presenti le finalità perseguite dalle disposizioni comunitarie*”¹⁵⁰. La Corte stabilì che “*la scelta di costituire una società nello stato le cui norme societarie sembrano meno severe e di creare succursali in altri Stati Membri non può costituire di per sé un abuso del diritto di stabilimento*”; considerò poi la seguente scelta “*un diritto inerente all’esercizio, nell’ambito di un mercato unico, della libertà di stabilimento*”.¹⁵¹ Il fatto che una società in generale non eserciti attività economiche nello stato di origine e di costituzione non può essere definito aprioristicamente come un comportamento abusivo e fraudolento che autorizza lo stato, in cui avviene effettivamente l’attività principale, a vietare alla stessa di giovare delle prescrizioni dello stato stesso per via dell’esercizio del diritto di stabilimento.

La sentenza Centros è da tenere in considerazione perché si evince un cambiamento di tendenza della Corte. Infatti sempre in materia di diritto di stabilimento societario nel caso Daily Mail¹⁵² è stata considerata legittima la resistenza attuata dalle autorità inglesi quando la società inglese aveva intenzione di trasferire la sede principale in Olanda. Questo atteggiamento fu ritenuto abusivo perché destinato ad evitare il pagamento delle imposte inglesi sulle plusvalenze azionarie. Nel caso Centros si denota un cambiamento di rotta proprio perché, a differenza del caso appena citato, si è considerata un’apertura assoluta ad ampio spettro delle misure anti-abusive e si è attuata invece una chiusura nel caso successivo.

A prescindere da quale fosse il risultato della specifica sentenza, c’era l’interesse a soddisfare un’esigenza comune, ovvero la garanzia che l’impiego del divieto dell’abuso del diritto comunitario e quindi le misure antielusive non fossero un limite gravante sui soggetti che scelgono una normativa fiscale e societaria in relazione ad una specifica attività economica beneficiando delle libertà comunitarie.¹⁵³

¹⁴⁹ EX C-167/01, eur-lex.europa.eu

¹⁵⁰ EX C-167/01, eur-lex.europa.eu

¹⁵¹ EX C-167/01, eur-lex.europa.eu

¹⁵² EX C-208/00, eur-lex.europa.eu

¹⁵³ Così EuroBlawg, “*The EU Law Doctrine of Abuse of Rights: Should it be a general principle of EU Law; and is it?*”

2.4.2 L'abuso delle libertà: i casi Tv 10 e Veronica

Sempre in ambito di abuso delle libertà i casi da citare sono diversi ma l'attenzione sarà focalizzata su due in particolare: Veronica e Tv 10.

L'intervento della Corte di Cassazione è stato richiesto a seguito della controversia sorta tra l'associazione di diritto olandese Veronica Omroep Organisatie, ente non commerciale di radiodiffusione con sede nei Paesi Bassi, e l'ente proposto alla sorveglianza della radiodiffusione, il Commissariaat voor de Media, in merito alle restrizioni contemplate nell'art. 57, paragrafo 1, della legge olandese 21 aprile 1987 che contiene le norme concernenti l'emissione di programmi radiofonici e televisivi, la partecipazione alla radiodiffusione e l'aiuto alle organizzazioni di stampa. La società Veronica ritenne queste restrizioni contrarie agli artt. 59 e 67 del Trattato nonché alla prima direttiva del Consiglio 11 maggio 1960 per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato ed alla direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato.

In questo caso particolare il Commissariaat voor de Media rimproverò, in sostanza alla Veronica di aver violato l'art. 57, paragrafo 1, della Mediawet, contribuendo all'installazione, nel Granducato del Lussemburgo, di un'emittente commerciale di radiodiffusione, destinata a raggiungere i Paesi Bassi, e fornendole un sostegno effettivo. Il giudice nazionale considerò al riguardo che si trattava di attività vietate dall'art. 57, paragrafo 1, della Mediawet, si è quindi richiesto di analizzare la compatibilità della questione con i divieti imposti a livello comunitario.

A riguardo, la massima che fu avanzata dalla Corte di Giustizia Europea fu la seguente, “Non si può negare ad uno Stato membro il diritto di adottare provvedimenti intesi ad impedire che la libertà garantita dall'art. 59 del Trattato sia utilizzata da un prestatore di servizi la cui attività sia interamente o essenzialmente rivolta verso il suo territorio, per sottrarsi alle norme la cui osservanza gli sarebbe imposta ove egli si stabilisse nello Stato in questione. In particolare, nell'ambito di una politica culturale che mira a realizzare un sistema di radiodiffusione e di televisione di carattere pluralistico e non commerciale, non si può ritenere incompatibile con gli artt. 59 e 67 una normativa il cui risultato consiste nell'impedire che, sfruttando le libertà garantite dai predetti articoli, taluni enti nazionali di radiodiffusione possano sottrarsi abusivamente al rispetto degli obblighi loro imposti dalla legge con riferimento al contenuto dei programmi.”¹⁵⁴

¹⁵⁴ EX C-148/91, eur-lex.europa.eu.

Nel caso Veronica, la Corte di Giustizia indicò che gli Stati Membri possono applicare norme nazionali a organismi di radiodiffusione stabiliti sul loro territorio. Nella decisione su TV10 la Corte pare sia andata oltre stabilendo che lo Stato Membro A può trattare come un "emittente nazionale" quelle organizzazioni che utilizzano il trattato di libertà di stabilirsi in un altro Stato Membro al fine di fornire servizi nello Stato Membro A.¹⁵⁵

In questo caso l'amministrazione olandese negò alla società televisiva TV 10, con residenza in Lussemburgo, la licenza di trasmissione in territorio olandese. La società aveva richiesto questo diritto sostenendo di essere un ente di radiodiffusione straniero e di poter beneficiare di alcuni vantaggi come quello dell'ottenimento della licenza, almeno secondo quanto sostenuto dalla legge olandese dell'epoca. Le autorità competenti olandesi ritennero che la società TV10 si fosse stabilita in Lussemburgo solo ed esclusivamente per superare agevolmente le norme che si applicavano alle imprese televisive residenti in Olanda in quegli anni. Sostanzialmente ritennero che la società temesse di non ottenere la licenza.

Così come fu stabilito per il caso Veronica anche in TV 10 la Corte asserì che lo Stato olandese godeva di una legittimità piena per trattare l'impresa televisiva come domestica, nonostante fosse costituita sotto l'ordinamento di un diverso Stato Membro e qui stabilita, a patto che le attività svolte dalla stessa fossero totalmente o principalmente indirizzate al territorio olandese.

La sentenza in particolare evidenzia che *“Uno Stato membro può considerare come un'emittente nazionale radio e organizzazione di televisione che si stabilisce in un altro Stato Membro al fine di fornire servizi non destinati per il primo Stato sul territorio, dal momento che l'obiettivo della misura è quello di evitare che le organizzazioni si stabiliscano in un altro Stato Membro, di essere in grado, secondo l'esercizio delle libertà garantite dal Trattato, ingiustamente per evitare obblighi derivanti dal diritto nazionale, in questo caso quelle intese a garantire i contenuti pluralisti e non commerciali dei programmi”*.¹⁵⁶

Così, le imprese che utilizzano le libertà sancite dal Trattato di eludere le norme nazionali possono essere trattate allo stesso modo delle organizzazioni nazionali in alcune circostanze, anche se sono stabilite in un altro Stato Membro.

¹⁵⁵ Così Tom O'Shea, *“Tax avoidance and abuse of law”*, The EC Tax Journal.

¹⁵⁶ EX C-475/2012, eur-lex.europa.eu.

2.4.3I residenti virtuali: Schumacker e Knoors

Si ricorda che nel caso Schumacker il contribuente ha beneficiato del diritto alla libera circolazione dei lavoratori in quanto lo stato ospitante è obbligato a concedere il nazionale trattamento ad un non residente, facendo di un non residente un residente virtuale. Lo stato ospitante deve concedere un'indennità fiscale ai residenti.

Un residente belga era lavoratore dipendente in Germania e il suo reddito veniva tassato nel paese della fonte. Per lo Stato belga il lavoratore aveva adempiuto ai suoi obblighi tributari, quindi non doveva presentare una dichiarazione dei redditi. Così facendo però non poteva dedurre le spese e così chiese alla Corte di Giustizia di analizzare la sua situazione in quanto nella sua posizione di non residente subiva un notevole pregiudizio nel momento della determinazione della base imponibile.

A riguardo la Corte prese le posizioni del contribuente e l'ordinamento tributario tedesco migliorò la sua norma favorendo l'introduzione della figura del residente virtuale.

Questa giurisprudenza della Corte dimostra che gli Stati Membri conservano ampi poteri per affrontare la frode e l'elusione riguardo alle norme interne che vengono poi usate dai cittadini nelle aree non armonizzate. All'interno del Quadro dell'UE, l'utilizzo della libera prestazione dei servizi può essere abbreviata in circostanze limitate da parte di uno Stato Membro quando le libertà comunitarie sono state impropriamente esercitate.

Le persone giuridiche di uno Stato Membro A, che sono controllate da cittadini di uno Stato Membro B, e quindi si trovano oggettivamente nella stessa situazione dei cittadini dello Stato Membro B, possono essere regolate da quest'ultimo qualora sia dimostrato che le libertà fondamentali sono state utilizzate in modo improprio per aggirare le norme nazionali dello Stato Membro B.¹⁵⁷

La Corte ha esaminato possibili abusi della libertà di stabilimento anche nel caso *Knoors* in cui un cittadino di uno Stato Membro aveva ottenuto una qualifica per il commercio in un altro Stato Membro. La qualifica è stata definita come compresa nelle norme comunitarie. *Knoors* tornò poi allo Stato Membro A per la costituzione della società. La Corte ha deciso che, nei confronti dello Stato Membro A, anche se *Knoors* era un cittadino di tale Stato Membro, si trovava nella situazione di qualsiasi altro cittadino dell'UE che si trova ad esercitare il diritto di stabilimento nello Stato Membro A.¹⁵⁸

¹⁵⁷ T. O'Shea, "Tax avoidance and abuse of law", The EC Tax Journal.

¹⁵⁸ Così O'Shea.

La Corte ha detto a riguardo che *“non si può cionondimeno non tenere conto dell’interesse legittimo che uno Stato Membro può avere ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi abusivamente all’impiego delle leggi nazionali di preparazione professionale.”*¹⁵⁹

2.4.4 La libera circolazione di beni: il caso Leclerc

La legge di giurisprudenza della Corte in materia di libera circolazione delle merci ha toccato ulteriori questioni definibili abusive. In *Leclerc* per esempio, la Corte ha rilevato che le disposizioni di coloro che richiedono il prezzo al dettaglio dei libri, scelti da un editore nello Stato Membro A, sono da applicare agli stessi libri che sono stati prima esportati dallo Stato Membro A allo Stato Membro B e poi reimportati nello Stato Membro A dallo Stato Membro B. Tale circostanza costituisce una restrizione alla libera circolazione delle merci; *“a meno che non sia provato che quei libri sono stati esportati al solo scopo della reimportazione, al fine di aggirare la normativa in questione”*¹⁶⁰. Pertanto, l’esercizio della libera circolazione delle merci, al fine di acquisire un vantaggio quando le merci sono state reimportate, può essere regolata da parte degli Stati Membri nei casi in cui la libera circolazione delle merci sia stata utilizzata per eludere le norme nazionali.¹⁶¹

2.4.5 Il libero movimento di lavoratori: i casi Lair e Paoletta II

L’abuso della normativa comunitaria è stata evidenziata anche nell’ambito della libera circolazione di lavoratori .

Alla signora Lair, come già accennato, fu negata una borsa di studio in Germania perché non aveva svolto un’attività professionale nel territorio tedesco per un periodo pari almeno a cinque anni.

La Corte ha rilevato che *“Dove può essere stabilito sulla base di elementi obiettivi che un lavoratore è entrato in uno Stato Membro al solo scopo di godere, dopo un brevissimo periodo di attività lavorativa, del sistema assistenziale agli studenti in tale*

¹⁵⁹ EX C-115/78, eur-lex.europa.eu.

¹⁶⁰ EX C-412/93, eur-lex.europa.eu.

¹⁶¹ Cerioni, *“ The abuse of right in Eu company law: a re-reading of the ECJ case-law and the quest for a unitary notion”*, Brunel University.

*Stato, va osservato che in tali abusi non sono valide le normative comunitarie in questione”.*¹⁶²

Pertanto, la Corte ha precisato che i benefici del diritto dell’Unione Europea possono essere negati se l’abuso può essere dimostrato sulla base di prove oggettive.

Su questo argomento la casistica si amplia grazie alla sentenza Paletta II dove si dichiara che una persona non può invocare il diritto comunitario per scopi abusivi.

A norma del LFZG, se il lavoratore, dopo l’assunzione, è impossibilitato a svolgere la propria attività per inabilità al lavoro e senza averne colpa diretta, il datore di lavoro deve continuare a corrispondergli la retribuzione durante il periodo di inabilità per un massimo di sei settimane.¹⁶³

Dal fascicolo emerge che il signor Paletta si dichiarava malato durante le ferie concesse dalla Brennet nel periodo dal 17 luglio al 12 agosto 1989, e che detta società si rifiutava di versare la retribuzione durante le prime sei settimane successive all’inizio della malattia in quanto non si considerava vincolata dagli accertamenti medici effettuati all’estero. La società riteneva inoltre di avere gravi motivi per contestare l’attendibilità di tali accertamenti.

In Paletta II la Corte di Giustizia ha affermato che, anche se i giudici nazionali possono considerare come abusivi questi comportamenti, devono comunque valutarli sulla base di prove oggettive, *“Per negargli il beneficio delle disposizioni del diritto comunitario su cui il lavoratore cerca di farsi valere, queste devono comunque essere valutate alla luce degli obiettivi perseguiti da tali disposizioni”.*¹⁶⁴

2.4.6 *Il libero movimento di capitali: il caso Kefalas*

La giurisprudenza della Corte in materia di libera circolazione dei capitali ribadisce che il diritto dell’Unione non può essere invocato abusivamente o fraudolentemente.

In Kefalas la questione ha implicato l’intervento della Corte di Giustizia Europea per capire *“se un giudice nazionale possa applicare una norma di diritto interno, al fine di valutare se l’esercizio di un diritto derivante da una disposizione di diritto comunitario è abusivo”.*¹⁶⁵

¹⁶² EX C-344/87, eur-lex.europa.eu.

¹⁶³ Così Cerioni.

¹⁶⁴ EX C-9/90, eur-lex.europa.eu.

¹⁶⁵ EX C-367/96, eur-lex.europa.eu.

La Corte ha risposto positivamente al quesito sottolineando che *“L’applicazione di una norma nazionale, in quanto tale, non deve pregiudicare il pieno effetto e l’applicazione uniforme del diritto comunitario negli Stati Membri. (...) In particolare, i giudici nazionali, nel valutare l’esercizio di un diritto derivante da una norma di diritto comunitario, non possono modificare l’applicazione di tale disposizione né compromettere gli obiettivi da essa perseguiti”*.¹⁶⁶

2.5 Le critiche al background teorico

A questo punto, dopo aver definito il concetto di abuso del diritto è utile chiedersi perché la libertà del contribuente è limitata nonostante rispetti la legge? Perché si cerca un’unificazione continua a livello europeo e poi non è consentito al soggetto economico di scegliere il regime giuridico più permissivo o conveniente? Il punto cruciale è che spesso il contribuente agisce solo presupponendo l’applicazione di una normativa nazionale e non valuta i riflessi di questa scelta a livello comunitario.

Tridimas sostiene che le lacune normative che necessitano di un’attività giudiziaria creativa sono più frequenti nel diritto comunitario. Ciò accade per motivi diversi: primo fra tutti è che l’ordinamento giuridico europeo vive ancora un periodo “giovanile”, con poca giurisprudenza alle spalle e molto ancora da definire; al contrario gli ordinamenti nazionali risultano collaudati ormai da secoli. In secondo luogo il TFUE è un “a traité cadre” in quanto non fornisce molto di più di un framework. Di conseguenza le generalità delle disposizioni del trattato rendono inevitabile che le anomalie legali richiedano una risoluzione da parte della Corte di Giustizia che in caso di una lacuna evidente dovrebbe essere in grado di dedurre dalle norme esistenti una che sia conforme alle premesse su cui il sistema giuridico si fonda. La premessa alla base dell’Unione Europea è l’integrazione economica.¹⁶⁷

Alla base dell’applicazione della normativa comunitaria il giudice direttamente interessato avvia un ragionamento intenzionale che bilancia le previsioni comunitarie con quelle nazionali.

Il giudice Pescatore sostenne che poiché i trattati dell’Unione Europea sono costituiti seguendo obiettivi prefissati, il metodo teleologico d’interpretazione deve essere

¹⁶⁶ EX C-367/96, eur-lex.europa.eu.

¹⁶⁷ P. Piantavigna “Tax abuse in European Union Law: A Theory”, 2013, EC Tax Review

predominante nell'ordinamento giuridico comunitario.¹⁶⁸ È pacifico che questo sia il metodo interpretativo preferito dalla normativa generale dei trattati, infatti l'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto nei trattati stabilisce che “*deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da dare ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo*”.¹⁶⁹ Prendendo atto di questa norma di diritto internazionale e della generalità del TFUE è inevitabile che il diritto dell'Unione, per funzionare correttamente, imponga un'interpretazione teleologica.

Il punto della questione è che la Corte nella risoluzione delle diverse controversie invoca le leggi nazionali per definire le regole di diritto relative all'applicazione dei trattati, ma non sembra creare, almeno secondo quanto sostenuto da Tridimas e i suoi seguaci, una soluzione più progressista avente un denominatore comune tra le diverse soluzioni nazionali.

Si nota invece che la normativizzazione a livello comunitario in materia di abuso del diritto ha esageratamente esteso le fondamenta francesi, solide nel diritto pubblico, a tutta la normativa comunitaria creando uno status quo discutibile.

Proprio per questo Tridimas sostiene che la normativa attuale in ambito di abuso del diritto sia difficilmente adattabile in tutti gli Stati Membri. La sua funzione attuale è simile ad un metodo di riappacificazione politica tra i vari stati piuttosto che vicina ad un principio generale vero e proprio in grado combattere l'abuso del diritto in tutte le sue fattispecie.

Una volta rilevate le suddette lacune, la rilevazione e la necessaria correzione dell'interprete della norma può avvenire in modi diversi:

1. L'interprete nota che un determinato comportamento rientra nell'area di attuazione di uno specifico diritto riconosciuto nell'ordinamento e rileva il contrasto sussistente tra quella condotta e un criterio sociale;
2. L'interprete corregge la norma esplicita che “autorizza” l'esercizio abusivo del diritto e riduce il campo di applicazione eliminando la condotta abusiva;

¹⁶⁸ P. Pescatore, “*Les objectifs de la Communauté Européenne comme principes de l'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de Justice*” in W.J.G. van der Meersch, *Miscellanea*” Vol. II (Bruylant, 1972).

¹⁶⁹ Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati Conclusa a Vienna il 23 maggio 1969, approvata dall'Assemblea federale il 15 dicembre 1989.

3. L'interprete riformula implicitamente la norma che è destinata a ricondurre il comportamento abusivo ad un soluzione che è desunta dal criterio di valutazione prescelto e che vieta quello specifico comportamento.

In base alla scelta effettuata dall'interprete si distingue tra :

- *configurazione di una lacuna assiologica esogena;*
- *lacuna assiologica in senso critico o in senso interpretativo.*

Qualora l'interprete si trovi nel primo caso adotta rispetto all'ordinamento giuridico a cui appartiene la norma esplicita come parametro assiologico. Mentre nel caso di lacuna assiologica l'interprete espone l'ingiustizia della norma in modo esplicito servendosi di alcuni principi che son direttamente deducibili dal sistema di appartenenza della norma stessa, ad esempio i principi settoriali.

L'esito di questa osservazione conduce a quello che è il punto focale nell'attuazione dell'abuso del diritto: l'interpretazione. Infatti a causa della grande discrezionalità agli interpreti spesso la normativa applicata risulta non in piena armonia con i diversi ordinamenti giuridici.

Comunque in ambito di abuso del diritto sembra doveroso individuare due diversi gradi di discrezionalità:

- criterio di valutazione scelto tra i diversi disponibili,
- applicazione dello stesso ad un caso concreto.

Un dato empirico sottolinea la suddetta scissione anche nei paesi dove si osserva una dettagliata codificazione del divieto di abuso del diritto; la dottrina e la stessa giurisprudenza si sono attivate per limitare l'ambito di operatività così da ricondurlo ad una più consolidata pratica giurisprudenziale. Noti i limiti della normativa comunitaria e i mezzi adottati per risolverli ci si chiede se queste strategie possano risultare vincenti o meno. Ad oggi ancora non è ben chiaro quali siano i riscontri di questo approccio e quali saranno in futuro.¹⁷⁰

Per avere una risposta più netta e definita sarebbe necessario attendere la pratica implementazione di quanto detto nei futuri casi giurisprudenziali. Chiaro è che l'abuso del diritto è una tematica fondamentale in ambito comunitario e il dispendio di energie della Corte a riguardo è notevole: secondo una prospettiva ottimistica gli Eurogiudici dovrebbero riuscire trovare un giusto equilibrio tra le norme comunitarie e quelle nazionali.

¹⁷⁰ Così Piantavigna.

2.6 L'estensione dell'abuso del diritto comunitario al settore delle imposte indirette: leading case Halifax

Il concetto di abuso del diritto previsto a livello comunitario venne applicato per la prima volta al settore delle imposte indirette con il leading case Halifax. Da questo momento in poi la giurisprudenza comunitaria si è focalizzata in ambito tributario.

Halifax è una banca e in quanto tale la maggior parte delle sue prestazioni era esente da IVA, la società controllava la Leeds Development, una società di promozione immobiliare, la County, una società di sviluppo e finanziamento immobiliare, e la Halifax pie Group. Le prime due erano registrate separatamente ai fini dell'Iva, mentre Property non lo era.

Halifax all'epoca era interessata alla costruzione di call center in diversi siti: a Cromac Wood e a Dundonald nell'Irlanda del Nord, a Livingston in Scozia e a West Bank, Leeds, nel nord-est dell'Inghilterra, rispetto ai quali era titolare o di un affitto o della piena proprietà o ancora del pieno godimento.

Negli anni Halifax stipulò un contratto per la valorizzazione del sito di Cromac Wood con Cusp Ltd, una società indipendente di sviluppo e costruzione immobiliare, un anno dopo si liberò dal contratto e County prese il suo posto, a ciò susseguirono una serie di accordi per i diversi siti tra Halifax, Leeds Development, County e Property.

In particolare la società stipulò dei contratti di mutuo con Leeds Development per alcuni lavori edili nei siti di Cromac Wood, Dundonald e Livingston, accettò di prestare notevoli somme di denaro affinché Leeds Development potesse acquistare diritti su tali siti e valorizzarli. Leeds Development concluse inoltre un accordo di valorizzazione e di finanziamento con County ai sensi del quale quest'ultima società doveva eseguire o far eseguire lavori edili sui terreni di Cromac Wood, Dundonald e Livingston, inclusi quelli che Leeds Development si era impegnata ad eseguire o a far eseguire per conto di Halifax.

Nell'aprile del 2000, in linea con il contratto stipulato, Halifax diede in locazione a Leeds Development i terreni dei siti di Cromac Wood, Dundonald e Livingston dietro pagamento di un canone; ciascuna locazione era considerata una prestazione esente da IVA. Lo stesso giorno Leeds Development cedette, dietro pagamento di un canone, ognuna di queste locazioni a Property, con effetto dal primo giorno lavorativo successivo alla realizzazione del sito dei lavori; anche queste erano operazioni considerate esenti da IVA.

La domanda di pronuncia pregiudiziale si focalizzava sull'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle

legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Essa fu stata sollevata nella controversia nata tra Halifax plc Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd da un lato, e i Commissioners of Customs & Excise, dall'altro, per aver questi ultimi respinto le domande di recupero ovvero di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto presentate da Leeds Development e da County nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale di Halifax pie Group.¹⁷¹

La corte nella relativa sentenza evidenzia che *“Halifax, Leeds Development e County fanno valere che, nel sistema della sesta direttiva, operazioni che sono state realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e senza un autonomo obiettivo economico sono, ai fini dell'IVA, cessioni o prestazioni effettuate dai partecipanti, o a loro favore, nell'ambito delle rispettive attività economiche. Il governo del Regno Unito e l'Irlanda sostengono che operazioni che, da un lato, sono effettuate al solo scopo per tutti i partecipanti di ottenere un vantaggio fiscale e, dall'altro, mancano di un obiettivo economico autonomo non sono cessioni o prestazioni effettuate dai partecipanti nell'ambito delle rispettive attività economiche. La Commissione ritiene irrilevante ai fini dell'art. 2 della sesta direttiva lo scopo per cui è eseguita un'operazione.”*¹⁷²

La Corte a riguardo dichiarò che:

1. *“Operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico.*

2. *La sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo. I - 1683 SENTENZA 21. 2. 2006 — CAUSA C-255/02 Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse*

¹⁷¹ Ricostruzione effettuata da M. Delaney in *“To be or not to be? Definition of abuse under Halifax examined”*, 2007.

¹⁷² EX C-425/05, eur-lex.europa.eu.

devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. 3) Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato."¹⁷³

La sesta direttiva stabilisce un sistema comune dell'IVA basato su una definizione uniforme delle operazioni imponibili ed attribuisce un'ampissima sfera di applicazione all'IVA elencando, all'art. 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Inoltre, secondo l'art. 4, n. 1, della stessa direttiva, è soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica, quali che siano lo scopo o i risultati di detta attività.¹⁷⁴

Dal punto di vista di Halifax, Leeds Development e County, non esisteva, nell'ambito del sistema IVA, una teoria giuscomunaria dell'abuso di diritto che le autorità fiscali di uno Stato membro potessero invocare contro i cittadini per respingere le loro domande di recupero o di detrazione dell'imposta assolta a monte. La Commissione considerò che, qualora un soggetto passivo o un gruppo di soggetti passivi che hanno legami tra loro si impegni in una o più operazioni che, complessivamente prese, generano una situazione fittizia il cui unico scopo è di creare le condizioni necessarie per recuperare IVA assolta a monte, tali operazioni non debbano essere prese in considerazione.¹⁷⁵

La Corte di Cassazione ha concluso la sentenza riguardante il caso Halifax dicendo che *“Operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale,*

¹⁷³ EX C-425/05, eur-lex.europa.eu.

¹⁷⁴ Così Delaney.

¹⁷⁵ Così O'Shea.

senza altro obiettivo economico. La sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l' IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo. I - 1683 SENTENZA 21. 2. 2006 — CAUSA C-255/02 Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.»¹⁷⁶

Guardando la sentenza nell'ottica della sesta direttiva in materia tributaria si nota che l'elusione fiscale spiegata con l'abuso di forme giuridiche è frequentemente inclusa in relazione alla casistica e quindi i relativi effetti sono limitati al singolo caso.

Come già accennato, dopo questa sentenza, il generale divieto di abuso del diritto in ambito comunitario è stato proclamato come concetto generale nell'art. 54 della Carta di Nizza.

Con la sentenza Halifax questo principio è stato trasposto nella materia tributaria ed opera per la prima volta fuori dai singoli casi e si stabilisce che «*la sesta direttiva in materia tributaria deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'iva assolta a monte, alle operazioni che fondano tale diritto integrino un comportamento abusivo*». Inoltre, «*Perché possa parlarsi di comportamento abusivo – dice la Corte – le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, e della legislazione nazionale che le traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare, da un insieme di elementi obiettivi, che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*». Quindi, «*ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato*».¹⁷⁷

¹⁷⁶ EX C-425/05, eur-lex.europa.eu.

¹⁷⁷ EX C-425/05, eur-lex.europa.eu.

Proprio perché discendeva dal caso Halifax si poteva pensare che l'orientamento in questione fosse limitato solo al caso dell'Iva, in realtà la Corte ha poi confermato che è destinato anche ad altri fini impositivi.

2.6.1 Il caso Cadbury Schweppes

Il caso della società Cadbury Schweppes è anch'esso relativo alla tematica dell'imposizione diretta sulle società. A riguardo fu richiesto l'intervento della Corte di Cassazione nel 2004 in seguito ad una controversia sorta tra le società Cadbury Schweppes Plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd da un lato, e i Commissioners of Inland Revenue dall'altro. La disputa nacque a causa della tassazione da imputare a questa società da parte del fisco inglese sugli utili conseguiti da una delle controllate del gruppo Cadbury in Irlanda.

Cadbury era una società con sede nel Regno Unito, nonché capo gruppo al cui seguito aveva diverse controllate stabilite nel Regno Unito, in altri Stati Membri dell'Unione Europea e in paesi terzi. A queste si aggiungevano anche due ulteriori società controllate indirettamente al 100% da Cadbury, vale a dire Cadbury Schweppes Treasury Services e Cadbury Schweppes Treasury International, entrambe costituite a Dublino per raccogliere fondi da destinare alle controllate del gruppo Cadbury.

A quanto risulta dalla sentenza di rinvio la società Cadbury ha fondato Cadbury Schweppes Treasury Services per tre ragioni diverse:

1. Per aggirare un problema tributario canadese palesato da residenti canadesi che erano titolari di azioni preferenziali della capogruppo;
2. Per evitare di dover ottenere l'autorizzazione della Tesoreria del Regno Unito a prestiti per l'estero;
3. Per ridurre la trattenuta alla fonte sui dividendi versati nella struttura di gruppo, avvalendosi della direttiva 90/435.

La sentenza evidenzia che Cadbury aveva fondato Cadbury Schweppes Treasury Services (CSTS) e Cadbury Schweppes Treasury International (CSTI) come controllate indirette per garantire alle loro attività di finanziamento del gruppo il beneficio del regime dell'International Financial Services Centre, previsto per le finanziarie di gruppo in Irlanda, così da non essere tassate nel Regno Unito. Considerando l'aliquota fiscale applicata alle società costituite nel detto Centro, gli utili conseguiti dalla CSTS e dalla CSTI risultavano, stando alle disposizioni SEC, soggetti a un livello inferiore di tassazione. Il fisco britannico, sulla base dell'esercizio contabile del 1996, sosteneva che non si erano verificate nessuna delle condizioni previste affinché fossero esentate da

questa legge. Così il fisco britannico inviò a Cadbury Schweppes Overseas Ltd un avviso di imposta riguardante solo gli utili realizzati da Cadbury Schweppes Treasury International perché in quel periodo Cadbury Schweppes Treasury Services era in perdita

Cadbury e Cadbury Schweppes Overseas Ltd impugnarono così il suddetto avviso d'imposta di fronte al tribunale di ricorso contro le decisioni dell'Amministrazione tributaria, sostenendo che la legislazione sulle SEC era contraria alla libertà di stabilimento sancita dall'art. 43 CE, alla libera prestazione di servizi di cui all'art. 49 CE e alla libera circolazione dei capitali enunciata all'art. 56 CE.¹⁷⁸

La compatibilità con la libertà di stabilimento stabilita dal Trattato della disciplina vigente nel Regno Unito in materia di società controllate aventi sede all'estero si identificava come la questione di diritto del caso.

I giudici inglesi stabilirono che le controllanti fossero state costituite con il fine principale di aggirare la normativa fiscale del Regno Unito e che pertanto alla controllante Cadbury Schweppes si sarebbe dovuta applicare la tassazione per il suo fatturato mondiale. Infatti, si legge nella sentenza: *“ai sensi del diritto tributario del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, una società fiscalmente residente in tale Stato Membro è ivi soggetta all'imposta societaria sul suo fatturato mondiale. Il fatturato mondiale comprende gli utili conseguiti dalle succursali o dalle agenzie per mezzo delle quali la società residente esercita le sue attività al di fuori del Regno Unito”*¹⁷⁹.

I giudici inglesi comunque portarono di fronte alla Corte la questione pregiudiziale della compatibilità tra tale disciplina del Regno Unito e le norme del Trattato in tema di libertà di stabilimento e chiesero nel dettaglio di chiarire *“se lo stabilimento di una controllata nel territorio di altro Stato Membro al solo scopo di beneficiare del trattamento fiscale più favorevole ivi vigente potesse considerarsi abuso della libertà di stabilimento e qualora tale condotta potesse considerarsi esercizio non abusivo di tale libertà, se le legislazione del Regno Unito in materia di imposizione fiscale per i gruppi di società potesse essere ritenuta in contrasto con le norme del Trattato sulla libertà di stabilimento.”*¹⁸⁰

¹⁷⁸ T. O'Shea, *“The United Kingdom's CFC Rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries- tax avoidance or tax mitigation?”*, EC Tax Rev 2007.

¹⁷⁹ EX C-196/04, eur-lex.europa.eu.

¹⁸⁰ EX C-196/04, eur-lex.europa.eu.

La Corte rifacendosi alla giurisprudenza passata ribadì che *“le libertà del trattato non possono essere utilizzate in modo improprio o fraudolento al fine di eludere la legislazione nazionale, tuttavia applicando un’argomentazione analoga a quella del caso Centros che il mero stabilimento di una sede secondaria, al fine di beneficiare di una legislazione fiscale più favorevole, non costituisce, in sé, abuso.”*¹⁸¹

Con riferimento alla disciplina fiscale in questione, la Corte stabilì che *“la limitazione alla libertà di stabilimento che essa comportava potesse essere giustificata da motivi di lotta alle costruzioni di puro artificio, qualora essa fosse proporzionata a tale obiettivo. Tali costruzioni di puro artificio, che giustificano la limitazione della libertà di stabilimento secondo una logica assimilabile a quella del divieto di abuso, sussistono quando sia possibile ravvisare un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale, ed elementi oggettivi dai quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dall’ordinamento comunitario, l’obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento ... non è stato raggiunto”*.¹⁸²

La Corte nel caso Cadbury Schweppes idealizza un’identità perfetta tra quelle che sono definite costruzioni integralmente artificiali ed abuso, trascurando la possibilità di ritenere abusive quelle operazioni a cui si può associare un carattere in prevalenza artificiale.

Le conclusioni apportate a riguardo dalla Corte di Giustizia Europea sono state già analizzate nella giurisprudenza comunitaria, l’aspetto quindi su cui vale la pena soffermarsi ora è quello relativo l’estensione alle imposte indirette (presentatasi nel caso Halifax pur non essendo supportata da una normativa comune nell’UE).

In questo caso particolare la Corte doveva stabilire se la creazione di una società controllata in uno Stato Membro, diverso da quello del suo controllante con lo scopo di beneficiare del suo sistema impositivo, si identificasse in un utilizzo abusivo del diritto di stabilimento riconosciuto a livello comunitario o se si destinava a questa una distinta funzione della produzione e della distribuzione a cui tutto il gruppo provvedeva.

Per la risoluzione del caso sono state prese in considerazione le conclusioni raggiunte nella sentenza Halifax. Si conferma che lo sfruttamento delle libertà di stabilimento *“per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà quindi ogni tipo di limitazione prevista a riguardo è ammessa solo per ragioni*

¹⁸¹ EX C-196/04, eur-lex.europa.eu.

¹⁸² EX C-196/04, eur-lex.europa.eu.

imperative di interesse generale a patto che non eccedano quanto necessario per raggiungerlo".¹⁸³

Comunque delle misure nazionali destinate alla limitazione della libertà di stabilimento sono ammesse a patto che *"concernono specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato Membro interessato"*. Proprio perché in questo caso lo Stato Membro si trova di fronte ad una condotta che ha come scopo principale creare delle situazioni che sono *"prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale della società alla quale sono realmente riconducibili compromettendo un'equilibrata ripartizione del potere impositivo degli Stati"*.¹⁸⁴

La Corte di Giustizia ha ritenuto essere proporzionali le misure adottate e pienamente legittime dato che la società controllata estera risultava una costruzione puramente fittizia che alla base non aveva valide ragioni economiche e non aveva superato il cosiddetto *"motive test"*.

Quindi l'istituto dell'abuso del diritto e le misure anti-abusive usate e la relativa operatività deve essere esclusa *"ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la società estera controllata è realmente impiantata nello stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive"*.¹⁸⁵

Risulta così dimostrata la sussistenza di un insediamento stabile con il conseguente *"esercizio effettivo di un'attività economica reale idonea a favorire l'interpenetrazione economica e sociale nel territorio della Comunità nel settore delle attività indipendenti in coerenza con la funzione e gli obiettivi della disciplina comunitaria del diritto di stabilimento"*.¹⁸⁶

Qualora sussistano delle artificiose costruzioni giuridiche si presume la volontà del contribuente di non voler attuare la buona fede nel beneficiare delle libertà stabilite dal Trattato UE. La buona fede deve essere provata con onere della prova a carico dei soggetti interessati per dimostrare che l'artificiosità è solo apparente, che le operazioni economiche sono effettive e che sono idonee per favorire l'interpenetrazione sociale ed economica della Comunità.

¹⁸³ EX C-425/06, eur-lex.europa.eu.

¹⁸⁴ EX C-196/04, eur-lex.europa.eu.

¹⁸⁵ EX C-196/04, eur-lex.europa.eu.

¹⁸⁶ EX C-196/04, eur-lex.europa.eu.

Si valuterà la legittimità delle diverse normative interne anti-elusive adottate nell'ambito tributario, di corporate governance e con riferimento al diritto dei mercati finanziari, che potrà essere contraddetto nel caso in cui si evincano una serie di elementi oggettivi che conducano al perseguimento di un interesse legittimo da tutelate e quindi coerente con norme imperative definite.¹⁸⁷

2.7 Un accenno alle circostanze future in ambito comunitario

Durante l'ultima riunione dei Ministri delle Finanze in occasione del G-20 tenutosi in Australia a Cairns, il dibattito riguardante la lotta contro l'evasione fiscale internazionale e di conseguenza la ricerca di una maggiore necessità per combatterla in ambito tributario è stato al centro delle discussioni.

Notevoli e diversi sono stati i punti dibattuti a riguardo ma quelli che dimostrano la grande portata innovativa e la continua ricerca di un'armonizzazione a livello comunitario sono stati:

- approvazione dello standard di scambio multilaterale dei dati intitolato il Common Reporting Standard, detto anche Crs;
- presentazione dei documenti Ocse riguardo al progetto chiamato Base Erosion and Profit Shifting, siglato Beps.

Proprio a causa del periodo di grande disagio e di recessione che l'Unione Europea nella sua interezza sta affrontando, entrambi i progetti appartengono al vasto quadro economico-politico che ha come obiettivo predominante quello di osteggiare la riduzione di gettito dall'evasione off-shore che è concretizzata dai contribuenti per mezzo di intermediari finanziari o tramite gli ultimi strumenti di elusione fiscale internazionale.

La risoluzione di queste problematiche è collegata alla creazione di accordi internazionali che istituiscono comuni strumenti multilaterali, infatti l'attuazione di manovre antielusive singolari da parte dei diversi Stati Membri genera caos e notevoli asimmetrie spesso di difficile risoluzione.

¹⁸⁷ T. O'Shea, "The United Kingdom's CFC Rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries- tax avoidance or tax mitigation?", EC Tax Rev 2007.

Quanto detto è solo un accenno alle novità introdotte in ambito comunitario che verranno analizzate nel dettaglio di seguito.

3. I riflessi della normativa comunitaria su quella italiana

3.1 La ricezione dell'abuso del diritto in Italia

L'ordinamento italiano si interessò al concetto di elusione solo nella seconda metà del diciannovesimo secolo, esattamente nel 1970 quando il Fisco comprese gli innumerevoli effetti negativi che questo fenomeno stava avendo sul gettito erariale. Questo intervento tardivo del Fisco era stato anticipato dalla Corte di Cassazione, infatti *“le sentenze n. 1472/69 e n. 1530/69 segnano un punto di svolta epocale in tema di interpretazione antielusiva, e ammetto che un momento di svolta maggiormente dirompente, per la verità, c'era stato già molti anni prima.”*¹⁸⁸

A seguire ci fu l'aumento della pressione fiscale per incrementare il gettito erariale, si animò dunque una relazione diretta tra la crescita della pressione fiscale e l'interesse dei contribuenti ad approfittare della mancanza di normative al fine di sopportare un peso fiscale inferiore. Come già citato l'ordinamento italiano non godeva di una norma specifica a riguardo, quindi ciò facilitava i comportamenti abusivi. All'epoca vigeva il generale principio di frode alla legge desumibile dall'art 1344¹⁸⁹, tutt'ora in vigore, che doveva contrastare i presunti comportamenti elusivi. Troppo spesso le fattispecie non rientravano nell'area di copertura dell'articolo in questione, di conseguenza risultavano impuniti, infatti *“non si tratta in senso tecnico di norme antielusione, anche se hanno certo finalità antielusive. Tutte queste norme non impediscono l'operazione di strumentalizzazione da parte dei contribuenti, ma correggono le norme che venivano strumentalizzate. Si tratta insomma di norme che chiudono i buchi. Le norme antielusione in senso stretto sono invece dirette ad impedire le strumentalizzazioni, lasciando intatta la normativa che veniva strumentalizzata. Le vere norme antielusione lasciano ferma la normativa preesistente, ma impediscono che il contribuente la strumentalizzi, cioè si approfitti delle sue (spesso inevitabili) imperfezioni”*¹⁹⁰.

¹⁸⁸ Zoppini G., *“Prospettiva critica della giurisprudenza antielusiva della Corte di Cassazione”* (1969-1999), in RIV. DIR. TRIB., 1999.

¹⁸⁹ Codice Civile, LIBRO QUARTO - Delle obbligazioni, Titolo II - Dei contratti in generale (artt. 1321-1469 bis), Capo II - Dei requisiti del contratto, Sezione II - Della causa del contratto *“Si reputa altresì illecita la causa [1343] quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.”*

¹⁹⁰ Lupi R., *“Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative”*, 1995.

Nonostante la manifesta attenzione dimostrata dal Fisco e dalla Corte di Cassazione in materia di abuso, gli episodi elusivi crebbero sempre più in numero e in peso.

In particolare dilagò il fenomeno della costituzione di società di comodo, in cui si adottava una struttura societaria non in linea rispetto all'attività effettivamente esercitata, sfruttando la presunzione di un reddito minimo da addurre agli assetti patrimoniali della stessa con l'obiettivo di prevedere agevolazioni conseguentemente allo scioglimento o alla trasformazione delle società commerciali non operative in società semplici.¹⁹¹

A riguardo fu introdotta nel 1994¹⁹² la disciplina per le società di comodo, anche dette "non operative", con l'intento di penalizzare da un punto di vista tributario le società definite senza impresa, cioè quelle che a prescindere dall'oggetto sociale dichiarato si erano costituite con l'unico scopo di amministrare i patrimoni personali dei soci anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale.¹⁹³

A quanto pare la costituzione di norme analitiche non risultò vincente nella lotta contro i fenomeni elusivi e nelle menti dei giuristi italiani iniziò a balenare l'idea di creare una norma generale che potesse contrastare le diverse fattispecie.

Intanto nel 1986 si era già avanzato il progetto di una clausola generale destinata a colpire il numero esagerato di fusioni per incorporazione di società dotate di sole perdite fiscali, con lo scopo di assicurare all'incorporante la facoltà di dedursi le perdite pregresse dell'incorporata. Nonostante la portata innovativa, la proposta generò diversi dubbi in quanto affidava grande discrezione all'Amministrazione finanziaria. Il tentativo fu abbandonato e a seguire venne elaborato il disegno di legge n.1301 approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 agosto 1988.¹⁹⁴

Di interesse generale furono gli artt. 31, relativo all'elusione, e 25 che riguardava l'interposizione di persona.

¹⁹¹ M. Maiorino, *"L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario: è ancora lecito il risparmio d'imposta?"*, Direzione centrale normativa. Agenzia delle Entrate.

¹⁹² Art. 30 della legge n. 724/94.

¹⁹³ Così Maiorino.

¹⁹⁴ L. Ferlazzo Natoli e G. Ingraio, *"Abuso del diritto ed elusione fiscale tra principi comunitari e regole interne"*

L'art. 31 diceva che *“Si ha elusione di tributi quando le parti pongono in essere uno o più atti giuridici tra loro collegati al fine di rendere applicabile una disciplina tributaria più favorevole di quella che specifiche norme impositive prevedevano per la tassazione dei medesimi risultati economici che si possono ottenere con atti giuridici diversi da quelli posti in essere. Con decreto del Ministero delle Finanze, su conforme parere del Consiglio di Stato, sono indicate le categorie di atti e le condizioni in presenza delle quali si ha elusione del tributo. Gli uffici applicano alle fattispecie indicate nel decreto ministeriale di cui al comma 2, ancorché verificatesi anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge e sempre che non sia maturata prescrizione o decadenza lo stesso trattamento tributario previsto dalla disposizione elusa”*. In particolare si stabiliva che avvenisse il comportamento elusivo quando il contribuente si trovasse ad applicare una norma tributaria diversa da quella prevista dal legislatore in termini di disciplina tributaria di favore ottenendo così uno specifico risultato economico. La norma fu criticata perché disponeva di un'efficacia retroattiva e quindi nel corso dei lavori parlamentari fu eliminata.¹⁹⁵

L'articolo 25, invece, ebbe un esito diverso dal momento che fu introdotto nell'art. 30 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 convertito nella Legge 27 aprile 1989, n. 154, poi immessa nell'art. 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973.¹⁹⁶

A seguire ci fu l'art. 10 della Legge del 29 dicembre 1990, n. 408 in cui si diceva che: *“È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenuto e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dagli uffici in applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 ed i relativi interessi sono iscritti a ruolo a titolo provvisorio ai sensi e nella misura prevista dal secondo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo le decisioni della commissione tributaria di primo grado ovvero decorso un anno dalla presentazione del ricorso se alla scadenza di tale termine la commissione non ha ancora emesso la propria decisione. Le disposizioni del presente*

¹⁹⁵ Così L. Ferlazzo Natoli e G. Ingraio.

¹⁹⁶ Così L. Ferlazzo Natoli e G. Ingraio.

articolo non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30 ottobre 1990.”

La portata innovativa della norma è indiscutibile per diverse ragioni: prima fra tutte l'adozione del principio delle valide ragioni economiche che oggi è il mezzo più importante nella lotta all'elusione; inoltre a differenza delle altre norme coinvolge una lunga serie di fattispecie, ed infine conferisce all'amministrazione finanziaria nuove e più qualificanti funzioni destinate a stabilire se l'operazione in questione sia realizzata senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta.¹⁹⁷

Indagando sulle origini della norma se ne trovano diverse e differenti tra loro, in particolare sembra ci siano dei riferimenti a:

- Direttiva CEE del 23 luglio 1990, n. 434335, in cui si dice che *“Uno Stato Membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III, e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che le operazioni di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni: A) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale: il fatto che una delle operazioni di cui all'articolo 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale”*. Inoltre c'è una grande vicinanza con l'articolo 11 per quanto riguarda il comune regime fiscale alla base di scissioni, fusioni, conferimenti d'attivo ed infine gli scambi di azioni che avvengono tra società di Stati Membri diversi che sfruttano allo stesso modo termini comuni che rendono *“assai difficile dubitare di una matrice comunitaria della norma antielusiva”*;

- Disegno di legge n. 5108 del 1990, che avanza una quasi integrale modifica dell'art. 123 del TUIR riguardante la fusione di società.

¹⁹⁷ D. Tulliani, *“Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre”*, Lulu, 2013

Nonostante la grande portata innovativa la norma, alla stregua delle altre, portò a risultati negativi e non si ebbe una giustificazione particolare a riguardo. Per le sue peculiarità non rientrava infatti né nella categoria di norme specifiche né in quelle generalmente considerate antielusive.¹⁹⁸

In base a quanto si desume dalla norma, è richiesto il concorso simultaneo di due presupposti: rispettivamente oggettivo e soggettivo. Il primo si identifica nella non presenza di concrete ragioni economiche, mentre il secondo si basa sul principale scopo di beneficiare ingiustamente di un risparmio di imposta. Inoltre si stabilisce che siano disconoscibili i benefici fiscali attuati senza essere sostenuti da valide ragioni economiche, valutabili sotto il profilo del risultato dell'azione o avendo a riguardo l'intenzione del soggetto. Tabellini sostenne che *“La differenza non è di poco conto perché mentre la comparazione dei risultati economici si risolve pur sempre in un'operazione aritmetica che ha quale minuendo il risultato economico vietato (o l'imposta dovuta) e quale sottraendo il risultato economico ottenuto (o l'imposta pagata), l'apprezzamento dell'elemento intenzionale, quand'anche solo per verificare che esso sia stato ispirato da valide ragioni economiche, richiede indagini più complesse”*.¹⁹⁹

Quindi era l'Amministrazione finanziaria a dover dimostrare che il fine fosse quello principalmente ricercato dai contribuenti, ossia ottenere un ingiustificato risparmio di imposta.

A riguardo il disegno di legge n. 5108/90 richiedeva che lo scopo preponderante dell'operazione fosse il risparmio di imposta e che questa non fosse semplicemente ricondotta ad uno scopo esclusivo, come risulta dalla norma definitiva. Quindi nell'analizzare il processo intenzionale dell'agente è necessario valutare due aspetti: lo scopo esclusivo di un risparmio d'imposta e l'insussistenza di valide ragioni economiche.

Leggendo la norma si nota il particolare riferimento del legislatore ad un risparmio di imposta che deve essere l'obiettivo principale dell'operazione da raggiungere in modo illecito così da poter parlare di elusione.²⁰⁰

¹⁹⁸ Così Tulliani.

¹⁹⁹ Tabellini, *“Libertà negoziale ed elusione d'imposta”*, 2007, Torino

²⁰⁰ Così Tulliani.

Secondo quanto sostenuto da Lupi *“il riferimento alla fraudolenza operato dal legislatore, non va inteso nel senso penalistico del termine, in quanto l’elusione per sua definizione è attuata nel formale rispetto della normativa vigente, senza alcun ricorso a mezzi fraudolenti; anche perché se l’espressione “fraudolentemente” venisse intesa nel suo senso penalistico di artificio o raggiro, la norma non sarebbe mai applicabile, senza considerare poi il rischio di confondere il concetto di elusione con quello di evasione.”*

201

Al contrario Gallo sostiene che *“nell’ambito di una disposizione, quale l’art. 10, che tende alla repressione di fattispecie di elusione fiscale attuate attraverso un uso distorto di lecite operazioni societarie, mentre è più plausibile ricondurre la fraudolenza al concetto generale di frode alla legge previsto dall’art. 1344 c.c., di cui l’art. 10 potrebbe ritenersi una norma speciale espressiva nel campo tributario di tale concetto”*²⁰².

L’opinione prevalente fu quella che propose un’interpretazione dell’avverbio *“fraudolentemente”* che fosse in linea con la natura stessa dell’elusione d’imposta.

Quindi l’espressione *“al fine esclusivo di ottenere fraudolentemente”*, significava ottenere un beneficio fiscale tramite un’operazione attuata solo a tale scopo.

A questo punto l’Amministrazione finanziaria prima accertava i presupposti e successivamente disconosceva le attività economiche attuate dal contribuente in termini fiscali che comunque restavano valide erga omnes. In altri termini la norma in questione aveva come obiettivo principe quello di recuperare la parte di imposta non pagata dal contribuente e quindi l’illegittimo risparmio di imposta. Quanto detto era una facoltà di cui godeva l’Amministrazione finanziaria e non un dovere, infatti Casetta definisce questa discrezionalità come *“la libertà di scelta che spetta alla amministrazione allorché sia chiamata a qualificare fatti suscettibili di varia valutazione, e si riduce ad un’attività di giudizio a contenuto scientifico. Molto spesso, infatti, tra i presupposti fissati dalla legge per l’esercizio del potere amministrativo vi sono fatti (complessi) che non possono essere giudicati semplicemente come esistenti o inesistenti (quelli che tollerano un*

²⁰¹ Lupi R., *“Prime ipotesi in tema di norma antielusione sulle operazioni societarie”* (art. 10 legge 408/1990), in RIV. DIR. TRIB., 1992.

²⁰² Gallo F., *“Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione”*, in Dir. Prat. Trib., 1992

giudizio di tal genere sono i fatti semplici) e che, dunque, non sono suscettibili di mero accertamento che non lasci spazio a valutazioni”²⁰³.

La norma in questione si applicava ad uno specifico elenco di operazioni individuate dal legislatore, in particolare in caso di operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessioni di crediti e cessioni o valutazioni di valori mobiliari. Inoltre, la norma si soffermava su un generale principio antielusivo con concentrazione in uno specifico settore. A quanto pare il legislatore aveva ideato una clausola generale antielusiva con lo scopo di limitare le carenze riguardo il diritto positivo escludendo i settori che non necessitavano di tutela.²⁰⁴

La vera e propria introduzione dell’abuso del diritto in Italia è stata anticipata da una definizione fornita dalla Corte di Cassazione che aveva previsto che *“si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti”*.²⁰⁵

In ambito tributario l’ingresso vero e proprio dell’abuso si è concretizzato con la sentenza del 13 maggio 2009, n. 10981, con cui la Corte di Cassazione Sezione Tributaria Civile ha affermato che *“il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell’imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l’applicazione di norme fiscali. Esso comporta*

²⁰³ Casetta E., *“Manuale di diritto amministrativo”*, Milano, 2003.

²⁰⁴ Così Gallo.

²⁰⁵ Cass. Civ. 2009/201060, www.cortedicassazione.it.

l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione”²⁰⁶

Il concetto di abuso del diritto è inteso come allargamento del concetto di elusione che, come si vedrà, è circoscritto alle fattispecie casistiche previste dall'art. 37-bis del Dpr 600/1973; di recente diverse sentenze hanno ufficializzato l'applicabilità dell'istituto dell'abuso anche in ambito tributario.²⁰⁷

In pratica si parla di abuso del diritto se un contribuente, mentre esercita un diritto che gli è esplicitamente riconosciuto, non persegue un obiettivo che può essere legittimamente tutelato dall'ordinamento perché il soggetto fa un abuso delle libertà e delle diverse forme giuridiche concesse, ottenendo un vantaggio indebito che deve essere disapprovato e contrastato dal sistema.

Ad oggi il fenomeno elusivo/abusivo contrasta con il criterio casistico, grazie al sanzionamento e alla previsione legale di fattispecie elusive gradualmente sottoposte alla valutazione della Corte di Cassazione. Comunque di seguito vi sarà un riferimento chiaro ed espresso alle sentenze che in Italia hanno ridefinito il concetto di abuso del diritto.²⁰⁸

3.2 La Giurisprudenza della Corte Costituzionale

L'interesse dimostrato dalla giurisprudenza nei confronti dell'elusione e dell'abuso del diritto è notevolmente cresciuto negli ultimi anni, questa potrebbe essere una conseguenza della ormai datata norma insita nell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973. La seguente, come norma generale antielusiva in ambito di imposte sui redditi, risulta stantia e non adeguata alle continue novità in ambito tributario. Inoltre l'articolo in questione, che era stato introdotto con il d.lgs. 8 ottobre 1997 n. 358²⁰⁹, non disponeva di efficacia

²⁰⁶ www.cortedicassazione.it

²⁰⁷ S. Donatelli, *“L'abuso del diritto e l'elusione fiscale nella giurisprudenza nazionale e comunitaria”*.

²⁰⁸ Così Donatelli.

²⁰⁹ La mancanza di un'efficacia retroattiva risaliva alla legge 5 novembre del 1992 n. 429 di conversione del d.l. n. 372/1992.

retroattiva. Ci si chiedeva dunque quale fosse l'interpretazione da dare ai fenomeni elusivi antecedenti alla suddetta previsione legislativa che incorporava una funzione di contrasto.²¹⁰

Gli orientamenti della Corte di Cassazione si sono evoluti nel corso degli anni e le sentenze emesse a riguardo possono essere inquadrare secondo tre diverse fasi.

La fase iniziale è riconducibile ai primi anni del 2000, quando l'ordinamento stimava come elusivi quei comportamenti che erano definiti tali dalla legge in questione. A riguardo era esclusa ogni autonoma riqualificazione da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contratti sfruttati dalle parti. Si surclassava così la volontà contrattuale delle parti che venivano sottoposte ad un'elaborazione fiscale che si delineava meno conveniente di quella altrimenti applicabile.²¹¹

Riconducibili a tali circostanze sono le sentenze della Corte di Cassazione 2000/3979, 2001/11351 e 2002/3345 per quanto riguarda la tematica del dividend washing e del dividend stripping, secondo cui le pratiche dovevano ritenersi lecite perché era assente una specifica norma di contrasto.²¹²

Nella prima sentenza la Cassazione sostiene che: *“Nella fattispecie in esame, quella del cosiddetto dividend washing, caratterizzato dalla temporanea cessione di titoli azionari dal gestore di un fondo d'investimento ad un terzo, per consentire a quest'ultimo di percepire i dividendi avvalendosi delle deduzioni e dei crediti spettanti ai soggetti diversi dai fondi d'investimento, non è individuabile nella normativa tributaria un divieto del tipo sopra specificato; di tale carenza la difesa dell'Amministrazione dà sostanzialmente atto con il controricorso, quando allega a conforto della legittimità della rettifica...la simulazione delle compravendite delle azioni. L'ammissibilità e la liceità di detta operazione, in assenza di contraria previsione di legge, trova sicura conferma nell'evoluzione normativa successiva ai rapporti in discussione”*.²¹³ Mentre nella seconda sentenza la Cassazione afferma che *“La legittimità delle operazioni di dividend washing nel regime anteriore all'introduzione con effetto ex tunc del comma 6 bis*

²¹⁰ E. A. Sepe, “Elusione fiscale ed abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità comunitaria”.

²¹¹ Così Sepe.

²¹² Così Donatelli.

²¹³ www.cortedicassazione.it

nell'art. 14, D.P.R. n. 600/73 regola la diversa fattispecie dell'interposizione fittizia, e che non era allora rinvenibile nella normativa tributaria un divieto che negasse la facoltà di fare trasmigrare con un atto reale la titolarità di un bene tra soggetti sottoposti a divergenti trattamenti fiscali e di consentire lo spostamento di tale titolarità al soggetto più favorito".²¹⁴

La sentenza n. 11351 del 3 settembre 2001 si riferisce ad una società che sfruttò la pratica del leasing in modo che le operazioni in capo al concedente risultassero a carico di due società appartenenti allo stesso gruppo, così da scindere i doveri finanziari da quelli relativi alla concessione del bene in godimento. Viene negato l'affidamento agli artt. 1344²¹⁵ e 1412²¹⁶ c.c. nei quali sono considerati nulli i contratti strumentalizzati al fine di aggirare l'attuazione di una norma imperativa per due motivi specifici: il primo è che quanto concerne le norme appena citate, qualora si verifici illiceità della causa, si ha di conseguenza la nullità diretta del contratto e non una conversione dello stesso in frode alla legge che crea la premessa per utilizzare la norma che le stesse parti volevano aggirare. Il secondo motivo è connesso alla natura vera e propria della norma tributaria, ossia l'inderogabilità ma non l'imperatività; dunque la norma è posta a tutela di interessi generali che occupano un posto principale nella scala dei valori protetti dall'ordinamento.²¹⁷

²¹⁴ www.cortedicassazione.it

²¹⁵ Codice Civile, LIBRO QUARTO - Delle obbligazioni, Titolo II - Dei contratti in generale (artt. 1321-1469 bis), Capo II - Dei requisiti del contratto, Sezione II - Della causa del contratto "Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa". A riguardo il legislatore opera un'estensione della regola della illiceità della causa (1343 c.c.) per evitare che questa sia aggirata predisponendo un contratto che, di per sé, rispetta la lettera della legge ma in cui l'illiceità riguarda lo scopo.

²¹⁶ Codice Civile, LIBRO QUARTO - Delle obbligazioni, Titolo II - Dei contratti in generale (artt. 1321-1469 bis), Capo IX - Del contratto a favore di terzi "Se la prestazione deve essere fatta al terzo dopo la morte dello stipulante, questi può revocare il beneficio anche con una disposizione testamentaria e quantunque il terzo abbia dichiarato di volerne profittare, salvo che, in quest'ultimo caso, lo stipulante abbia rinunciato per iscritto al potere di revoca. La prestazione deve essere eseguita a favore degli eredi del terzo se questi premuore allo stipulante, purché il beneficio non sia stato revocato o lo stipulante non abbia disposto diversamente. A riguardo la stipula a favore del terzo normalmente non è onerosa e ciò giustifica la scelta legislativa di consentire allo stipulante di revocarla. Il secondo comma si spiega considerando che lo stipulante può, alla morte del terzo, revocare la stipula in suo favore e, pertanto, se ciò non accade egli accetta che il diritto si trasmetta agli eredi del terzo.

²¹⁷ A. Miele, "L'abuso del diritto in materia tributaria: evoluzione giurisprudenziale", *Tributario*, 2014.

A riguardo la Corte di Giustizia ha sostenuto che *“Il potere di disconoscere, ai fini tributari, gli effetti degli atti compiuti dal contribuente è stato riconosciuto per la prima volta, in modo espresso, dal legislatore con l’art. 10, legge 29 dicembre 1990, n.408, con la quale si consentì all’Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale, poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. A tale norma il ricorso principale fa espresso richiamo. Ma è agevole replicare che detta disposizione è sicuramente inapplicabile nel caso di specie, poiché è entrata in vigore in epoca successiva all’annualità d’imposta oggetto di verifica in questa sede (1988) ed è priva di carattere retroattivo in modo inequivoco dal suo terzo comma”*.²¹⁸

In relazione a questa sentenza i limiti delle norme antielusive, ed in particolare dell’articolo 10 della L. n. 408/1990, erano riconducibili alla non retroattività.

Fino al 2002 la presenza di un generale principio anti-abuso era escluso dai giudizi di legittimità in quanto veniva riconosciuta l’attuazione delle norme antielusive ai singoli casi particolari dal momento in cui erano entrate in vigore.

Un radicale cambiamento di tendenza si ebbe nel 2005 quando si aprì la seconda fase delle sentenze della Corte di Cassazione in cui venne rivisitato il disconoscimento fiscale delle pratiche elusive alle ipotesi espressamente previste dalla legge, sfruttando la classe civilistica dell’inesistenza della causa negoziale, della simulazione ed infine del contratto in frode alla legge.²¹⁹

Il cambiamento in questione ha alla base gli orientamenti relativi all’abuso del diritto nell’ambito IVA che sono stati palesati nella sentenza della Corte di Giustizia del 3 marzo 2005 “Fini H”, e in particolare nella decisione finale dell’avvocato generale nel caso dell’udienza del 7 aprile 2005 in relazione al caso Halifax.

²¹⁸ www.cortedicassazione.it

²¹⁹ Così Donatelli.

Due casi di dividend washing e dividend stripping del 2005 mostrano un difetto di causa che impone la nullità dei contratti stipulati dal contribuente così da imporre allo stesso nessun beneficio economico.²²⁰

Le sentenze in questione sono rispettivamente la n. 20398 e n. 22932 del 2005 dove la Cassazione sostiene che *“Pur non essendo stata affermata in modo radicale, e valevole per tutti i settori dell'imposizione fiscale, l'esistenza di una regola che reprima – attraverso l'inopponibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria – il cosiddetto abuso del diritto, non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale, che – in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria – deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno. L'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima, in sede di accertamento fiscale e, poi, in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per “abuso di diritto” (cioè, per l'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri). Pertanto, il giudice può e deve (anche in riferimento a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore del D.L. 9 settembre 1992, n. 372 - convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992, n. 429 - che, al suo art. 7-bis, ha reso fiscalmente irrilevanti le operazioni di dividend washing) ritenere nulle, per difetto di causa, le operazioni di trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza (nel caso di specie, la Corte ha cassato la sentenza impugnata e deciso nel merito, rigettando il ricorso del contribuente e dichiarando la nullità del contratto).”*²²¹

In pratica il giudice di legittimità ha stabilito che proprio perché da uno o più contratti collegati non si deducevano vantaggi economici per le parti, ad eccezione del beneficio fiscale, ciò determinava la non sussistenza dell'elemento causale da recepire come funzione economico-sociale del negozio giuridico. Da ciò deriva l'inefficacia dei contratti verso il fisco, ad eccezione del credito di imposta, che è presunto per l'acquirente di titoli o per l'usufruttario degli stessi, all'art. 14 del D.P.R. n. 917 del 1986.²²²

²²⁰ Così Miele.

²²¹ www.cortedicassazione.it

²²² Così Donatelli.

La Corte di Cassazione inoltre, in un caso di dividend stripping relativo alla sentenza n. 20816 del 26 ottobre del 2005, in cui c'è un riferimento esplicito all'articolo 1344 del Codice Civile, definisce nulla la cessione di usufrutto per frode alla legge in quanto *“Come noto, le operazioni di dividend washing sono state drasticamente troncate dall'introduzione del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 14, comma 6 bis, ad opera del D.L. 9 settembre 1992 n. 372, art 7 bis, convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992 n. 429, secondo cui le disposizioni del presente articolo non si applicano per gli utili percepiti dall'usufruttuario allorchè la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto sono state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione. La giurisprudenza ha correttamente ritenuto che la norma non abbia efficacia retroattiva... Questo però non significa che in epoca anteriore l'Amministrazione dovesse passivamente subire le possibili operazioni fraudolente poste in essere dai privati. Significa soltanto che l'Amministrazione doveva fare ricorso ai comuni strumenti di accertamento, con tutte le difficoltà derivanti da simile procedura. Nel caso di specie, con l'atto di appello... l'Ufficio Distrettuale delle II. DD... ha dedotto che il contratto di cessione di azioni... era affetto da simulazione relativa avendo le parti convenuto una mera cessione di dividendi (irrilevante ai fini fiscali in base al D.P.R. 600/1973 art. 37 comma 3 e all'art. 1344 del Codice Civile). Il collegio ritiene cioè pertinente anche il richiamo all'art.1344 del Codice Civile poiché le norme tributarie poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche...”*. La Cassazione dunque dissentì dalle argomentazioni che erano state accolte nella sentenza del 2001 n. 11351.²²³

Nelle sentenze n. 20398 e n. 22932, rispettivamente del 21 ottobre 2005 e del 14 novembre dello stesso anno, i giudici di legittimità stabilirono che *“L'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima, in sede di accertamento fiscale e, poi, in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per “abuso di diritto” (cioè, per l'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri). Pertanto, il giudice può e deve (anche in riferimento a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore del D.L. 9 settembre 1992, n. 372 - convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992, n. 429 - che, al suo art. 7-bis, ha reso fiscalmente irrilevanti le operazioni di dividend washing) ritenere nulle, per difetto di causa, le operazioni di*

²²³ www.cortedicassazione.it

*trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza”.*²²⁴

Con la sentenza della Corte di Cassazione relativa al caso Chiappella del 29 settembre 2006 n. 21221 si entra nella terza fase della giurisprudenza di legittimità, nella quale c'è un richiamo diretto a quanto sostenuto dalla Giurisprudenza della Corte di Giustizia comunitaria in materia di abuso del diritto, da ritenere come clausola generale antielusiva della materia tributaria, elaborata in ambito della sentenza relativa al caso Halifax. Da tale sentenza, come già accennato, si desume che non è possibile beneficiare di alcune operazioni che si articolano in diversi elementi obiettivi con lo scopo principale di beneficiare di un privilegio fiscale.²²⁵ A riguardo la Corte di Cassazione ha stabilito che *“Nelle già citate decisioni la Corte ha constatato le recenti tendenze della giurisprudenza comunitaria alla configurazione di un principio che vieta l'abuso del diritto, inteso come ricorso abusivo a forme o strumenti giuridici. ...Successivamente alle citate sentenze di questa Corte n. 20318 e 22398 del 2005 è intervenuta la decisione della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C – 255/02, Halifax da considerarsi vero e proprio leading case in tema di abuso del diritto (o comportamento abusivo) nel campo fiscale. In tale sentenza la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione... questa Corte ha ritenuto che il carattere chiuso del giudizio di Cassazione non impedisce che venga applicato il diritto comunitario nella sua interezza, indipendentemente da specifiche domande proposte nel giudizio di merito o introdotte coi motivi di ricordo, col solo limite dell'avvenuta definizione del rapporto controverso. In definitiva, l'esame delle operazioni compiute dalla società, da considerarsi nel loro complesso, ai fini della riconoscibilità dell'onere rappresentato dalla minusvalenza, deve essere compiuto anche alla stregua del principio dell'abuso del diritto, come enunciato dalla giurisprudenza comunitaria. Vi è da aggiungere, inoltre, che trattandosi di un componente negativo del reddito, la sua esistenza, competenza ed inerenza – secondo il principio affermato dalla*

²²⁴ www.cortedicassazione.it

²²⁵ Così Donatelli.

costante giurisprudenza della Corte - devono essere provati dal contribuente...” quindi “il proprium del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dall’ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà.”²²⁶

La Cassazione rispetto al passato sostiene che la sussistenza di altri scopi economici, oltre a quello del risparmio fiscale, possono allo stesso modo ricadere nell’ambito delle pratiche abusive, imponendo in questo modo l’applicazione del concetto di abuso del diritto. Appurato che c’è concorrenza di giustificazioni economiche diverse e interscambiali tra loro si affida un grande margine di discrezionalità ai giudici nazionali nel valutare il comportamento del contribuente in base a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia Europea, così da far risultare l’abuso un dato desunto da più elementi obiettivi.²²⁷

Nella sentenza Chiappella si precisa che il giudice, in generale nell’interpretare la condizione abusiva, deve tenere in considerazione la presenza concorrente di altri principi: in particolare a livello nazionale di quello di liceità della minimizzazione del carico fiscale²²⁸, del rispetto del principio di legalità²²⁹ e della libertà di impresa²³⁰; mentre a livello comunitario è richiesta l’attuazione del principio di libera circolazione dei servizi²³¹, dei capitali²³² e di stabilimento²³³.

²²⁶ www.cortedicassazione.it

²²⁷ Così Miele.

²²⁸ Art. 37 bis nel d.p.r. n. 600 del 1973.

²²⁹ Il principio di legalità afferma che tutti gli organi dello Stato sono tenuti ad agire secondo la legge. Tale principio ammette che il potere venga esercitato in modo discrezionale, ma non in modo arbitrario.

²³⁰ Articolo 41 Costituzione, L’iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali.

²³¹ Artt. 49-55 Trattato CE.

²³² Articoli da 63 a 66 del trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE), integrati dagli articoli 75 e 215 del TFUE per quanto riguarda le sanzioni.

²³³ Articolo 3, paragrafo 2, del trattato sull’Unione europea (TUE); articolo 4, paragrafo 2, lettera a), e articoli 20, 26 e 45-48 del trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE). Direttiva 2004/38/CE relativa al diritto dei cittadini dell’Unione e dei loro familiari di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati Membri;

La sentenza Chiappella ha implicato inoltre nell'ordinamento italiano l'estensione del principio dell'abuso del diritto all'imposizione fiscale diretta; infatti la sentenza della Corte di Giustizia riguardava il campo dei tributi armonizzati come l'IVA che rimaneva di competenza comunitaria, mentre la Cassazione ha poi stabilito, in materia di imposizione fiscale diretta e in particolare sulle imposte relative al reddito di impresa, che la competenza è da attribuire agli Stati Membri.²³⁴

In materia le sentenze della Cassazione furono diverse: la prima n. 10353 del 5 maggio 2006 diceva che *“questa Corte ha affermato che, nella disciplina anteriore all'entrata in vigore del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, art.37 bis, introdotto dal D.Lgs 8 ottobre 1997, n. 358 art. 7, pur non esistendo nell'ordinamento fiscale italiano una clausola generale antielusiva, non può negarsi l'emergenza di un principio tendenzialmente, desumibile dalle fonti comunitarie e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale; che, peraltro, con riferimento all'ordinamento comunitario, con la recentissima pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa C- 419/2002, la Corte di Giustizia della Comunità europee ha chiarito che la sesta direttiva CEE n. 77/388/CEE, direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti tenuti dai contribuenti in tema di IVA, fra quello fisiologico e quello patologico (proprio delle frodi fiscali), il primo idoneo a conseguire una piena detraibilità dell'imposta assolta ed il secondo la sua assoluta indetraibilità, una sorta di tertium genus, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, comportante il recupero dell'IVA detratta e l'eventuale rimborso in favore del soggetto che abbia posto in essere l'operazione elusiva; che, pertanto, nell'ordinamento comunitario e, quindi, anche in quello interno deve considerarsi vigente il principio di indetraibilità dell'IVA assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle*

regolamento (UE) n. 492/2011 relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione; regolamento (CE) n. 883/2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale e il suo regolamento di applicazione (CE) n. 987/2009.

²³⁴ Così Donatelli.

*operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva”.*²³⁵

Con l’ordinanza del 4 ottobre 2006, n. 21371 si decideva di porre all’attenzione della Corte di Giustizia Europea quale fosse il modo migliore per interpretare la sentenza Halifax, in particolare riguardo alla locuzione “*operazione avente come scopo essenzialmente l’ottenimento di un vantaggio fiscale*”²³⁶, e dunque se si dovesse considerare in linea con tale espressione.

A riguardo la sentenza del 21 febbraio del 2008 C 425/06 relativa al caso Part Service, già citata, stabilì che si incorre nell’abuso anche solo quando lo scopo è di ottenere un beneficio fiscale non esclusivo ma essenziale, e quindi ricorre l’abuso quando sussistono marginali e non determinanti ragioni economiche.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione nel 2008-2009 era nel pieno del processo di elaborazione del principio di abuso del diritto quando con la sentenza n. 8772/2008 il giudice di legittimità ha stabilito che gli atti realizzati dal contribuente che rientrano nell’area dell’abuso del diritto, con lo scopo di ottenere un beneficio fiscale, non sono efficaci verso l’Amministrazione finanziaria, e che compete al contribuente l’onere di dimostrare la sussistenza di valide ragioni economiche che giustifichino l’operazione.²³⁷

La Corte di Cassazione nella sentenza del 17 ottobre 2008 n. 2534, con esplicito riferimento alle argomentazioni sostenute nelle sentenze n. 21221 e n. 22023 del 2006, ha stabilito che la nozione di abuso del diritto è una clausola generale nell’ordinamento tributario. Il fatto che si desuma dall’ordinamento comunitario implica che da un punto di vista operativo venga estesa a tutte le fattispecie di entrate tributarie e il Giudice nazionale è obbligato ad effettuarne un’applicazione d’ufficio anche nel caso in cui si trovi al di fuori di una specifica deduzione e allegazione di parte.²³⁸

In questa fase iniziale di applicazione del concetto di abuso del diritto, discendente dalla giurisprudenza comunitaria, la Cassazione, nel biennio 2008 – 2009, ha poi ritenuto

²³⁵ www.cortedicassazione.it

²³⁶ www.cortedicassazione.it

²³⁷ Così Miele.

²³⁸ Così Donatelli.

opportuno che questo principio, nonostante riguardasse i tributi non armonizzati, dovesse essere esteso anche a quelli armonizzati come ad esempio le imposte dirette che erano di competenza degli Stati Membri.

Con le successive sentenze la Corte ha stabilito che in ambito di tributi non armonizzati l'origine del concetto di abuso del diritto deve essere desunto non dalla giurisprudenza comunitaria ma dai principi costituzionali su cui si fonda l'ordinamento tributario italiano.²³⁹

La Cassazione il 23 dicembre 2008 con le sentenze n. 30055 e 30057 stabilisce che nell'ordinamento nazionale sussiste un *“generale principio antielusivo la cui origine in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali”*.²⁴⁰

Quindi si decideva che il riconoscimento di un principio generale antielusivo fosse da rinvenire nei principi costituzionali, in particolare nei principi di capacità contributiva e di

²³⁹ Così Donatelli.

²⁴⁰ www.cortedicassazione.it

progressività. In questa occasione verrà solo accennata l'importanza dell'art. 53 della Costituzione che verrà approfondito in seguito.²⁴¹

Quanto detto è stato poi ribadito nella sentenza n. 15029 del 26 giugno 2009 in cui si dice che *“L'amministrazione finanziaria è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.)”* (Cass. 20816/2005). *La difesa del ricorrente eccepisce che erroneamente i giudici di merito hanno ritenuto che un contratto stipulato per eludere disposizioni fiscali e/o comunitarie possa ricadere nello schema del contratto in frode alla legge, ai sensi dell'art. 1344 c.c., in quanto le norme comunitarie e fiscali non sarebbero norme imperative. La tesi è destituita di fondamento e la giurisprudenza citata a conforto della stessa (Cass. 11351/2001) è stata ampiamente superata dalle più recenti pronunce di questa Corte, secondo le quali l'Amministrazione finanziaria è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.)* (Cass. 20816/2005).²⁴²

Il 25 maggio 2009 con la sentenza n. 12042 della Cassazione, nella quale la Corte si è pronunciata relativamente ad un'operazione riconducibile ad un complesso aziendale che era stato ceduto da una stabile organizzazione non residente a favore di una società appartenente allo stesso gruppo, dice che *“In realtà, le S.U. di questa Suprema Corte hanno recentemente confermato (sentenze nn. 30055, 30057/2008) l'indirizzo già emerso nella giurisprudenza della sezione tributaria (seguito poi anche da Cass. nn. 25374/2008, 10257/2008), in merito al riconoscimento dell'esistenza, nell'ordinamento, di un generale principio antielusivo, la cui fonte, in tema di tributi “armonizzati” è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitaria; per gli altri tributi - quali, ad es., quelli diretti -, ed in generale, lo stesso principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., commi 1 e 2), costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere: sicché deve ritenersi non lecito al contribuente trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna*

²⁴¹ D. Stevanato, *“Elusione e abuso del diritto tra diritto interno e diritto dell'Unione Europea”*

²⁴² www.cortedicassazione.it

specifica disposizione, 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. È autoevidente, però, che la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (Cass. n. 1465/2009, già cit.; analogamente, Cass. nn. 25374/2008, 10257/2008). Soprattutto, la prova del ravvisato intento elusivo deve essere fornita dall'Amministrazione fiscale, e deve essere analizzata dal giudice tributario, con precisione e rigore. La sopravvenienza nell'ordinamento di specifiche norme antielusive, come il citato art. 37 bis, non è quindi fondativa di per sé - secondo le suddette pronunzie, che il collegio pienamente condivide - del principio generale anti-elusivo, giacché esse rappresentano, anzi, mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. n. 8772/2008); regola che, peraltro, non può ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria, derivante dall'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non previsti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'obbligazione tributaria".²⁴³

La Corte ha quindi imposto l'applicabilità del concetto anti-abuso anche ai fini dell'imposta di registro ed ha omesso dal calcolo del valore del compendio aziendale tutte le passività di natura finanziaria perché erano state iscritte con lo scopo di beneficiare di un vantaggio fiscale per sottrarre materia imponibile alla tassazione.²⁴⁴

In linea con l'elaborazione giurisprudenziale della Cassazione in materia di abuso del diritto fu la sentenza del 13 maggio 2009 n. 10981 in cui si stabilì che: "...va rilevato che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni

²⁴³ www.cortedicassazione.it

²⁴⁴ Così Donatelli.

economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione (V. pure Cass. Sez. U, Sentenza n. 30055 del 23/12/2008)".²⁴⁵

Successivamente la Corte di Cassazione, in particolare la sezione tributaria, ha elaborato diverse sentenze nelle quali ha circoscritto l'ambito di applicazione dell'abuso del diritto e di conseguenza ha fornito espliciti limiti alla sua rilevanza.

Seguendo un ordine cronologico nella sentenza n. 1465 del 21 gennaio 2009 la Corte ribadì alcuni concetti e ne introdusse di nuovi. Stabilì che l'abuso del diritto si identifica in un raggirò delle norme tributarie che vengono in queste circostanze usate per un scopo non totalmente accettabile dall'ordinamento giuridico italiano. Inoltre si evidenziò come sia di competenza dell'Amministrazione finanziaria introdurre i fatti e le condizioni proprie della pretesa tributaria per dimostrare oggettivamente le circostanze elusive in cui ha operato il contribuente. Allo stesso modo il contribuente deve elencare ed illustrare in modo chiaro e concreto le valide ragioni economiche a sostegno dell'attività svolta.²⁴⁶

Di seguito, nella sentenza n. 25127 del 30 novembre 2009, la Cassazione ha disposto l'applicazione della clausola generale dell'abuso del diritto anche all'ICI, affermando che la simulazione è un vincolo di pertinenza secondo quanto stabilito dall'art. 817 c.c., e rientra dunque nell'abuso del diritto se utilizzata al fine di ottenere un vantaggio fiscale.²⁴⁷

²⁴⁵ www.cortedicassazione.it

²⁴⁶ Così Donatelli.

²⁴⁷ Così Donatelli.

Con la sentenza n. 12249 del 19 maggio 2010 i giudici di legittimità hanno ampliato il campo di attuazione del concetto di abuso del diritto anche ai contratti tipici, privi di valide ragioni economiche, realizzati con il solo scopo di ottenere un vantaggio non dovuto.²⁴⁸

Nella sentenza n. 20030 del 22 settembre si dice che *“in materia tributaria, integra gli estremi del comportamento abusivo quell’operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta. La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull’Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l’onere di allegare l’esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (Cass. n. 1465/09; v. anche Cass. nn. 8772/2008, 10257/08)”*²⁴⁹. A riguardo la Corte di Cassazione ha rinforzato quanto detto nella sentenza n. 1465 del 2009. Va sottolineato inoltre come la Cassazione richieda all’Amministrazione finanziaria di verificare i vantaggi indebiti ottenuti dal contribuente sfruttando una prova documentale.

Con la sentenza n.1372 del 21 gennaio 2011 la Cassazione, chiarendo i comportamenti da assumere, sostiene che: *“Come questa Corte ha già più volte rilevato, l’applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e 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 c.d. tax shelters, e quindi ad una ricerca, comune a tutte le esperienze giuridiche, di individuale adeguate forme di contrasto, anche all’infuori di una codificazione della clausola generale anti abuso, come è avvenuto in Germania fin dall’inizio dello scorso secolo, col p. 5 della Reichsabgabeordnung e, di recente, negli U.S.A., attraverso l’inserimento di apposite norme nel Health Care and Education*

²⁴⁸ Così Miele.

²⁴⁹ www.cortedicassazione.it

Reconciliation Act of 2010. Il Collegio si riporta, anche per l'inesistenza di un contrasto del principio (non scritto) dell'abuso col principio costituzionale di legalità e riserva di legge in materia fiscale, alle già richiamate sentenze delle Sezioni Unite. Ciò premesso, è necessario, altresì, rilevare che la cautela che deve guidare l'applicazione del principio, qualunque sia la sua matrice, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa. Occorre, infatti, considerare che la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non può essere valutata come quella dell'imprenditore singolo, e cioè non deve essere finalizzata al conseguimento di una redditività in tempi brevi. Tale regola è stata enunciata dalla Commissione Europea nella sua comunicazione del 1984 e più volte condivisa dalla Corte di Giustizia ... in materia di aiuti di Stato nelle imprese pubbliche, allo scopo di definire il comportamento dell'investitore in economia di mercato che, se è un gruppo d'impresa, può essere guidato, nel fornire misure di sostegno alle imprese del gruppo, da criteri non coincidenti con la redditività immediata della misura, per cui la stessa non può considerarsi aiuto incompatibile col mercato comune. La regola dell'investitore di gruppo è stata applicata da questa Corte in alcune decisioni (n. 10062/2000 e 1133/2001), con le quali è stata riconosciuta la deducibilità di costi generali addebitati a partecipate o stabili organizzazioni italiane da società madri non residenti, anche se le dette strutture non producevano ricavi. Trasferendo la regola alla problematica dell'abuso del diritto, nella quale si tratta pur sempre di verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato, si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Tale è la regola emergente dal sistema, sul modello comunitario, che prende in considerazione soltanto il contenuto oggettivo dell'operazione, a differenza di altri ordinamenti. 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. In particolare, non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto, in quanto, tale scelta non appare artificiosa, né

*come tale poteva considerarsi soltanto perché comportava un maggiore risparmio fiscale”.*²⁵⁰

Nell’ambito di applicazione del concetto di abuso tributario è opportuno citare anche la sentenza della Cassazione del 9 marzo 2011 n. 583: *“L’esistenza invece di una concreta causa negoziale di scambio (che può riguardare, o meno, tanto il sale&lease back quanto lo stesso leasing finanziario) esclude in radice la configurabilità del patto vietato (v. Cass., 21/1/2005, n. 1273). Il sale&lease back costituisce allora un’operazione caratterizzata da una pluralità di negozi collegati funzionalmente volti al perseguimento di uno specifico interesse pratico che ne costituisce appunto la relativa causa concreta, che assume specifica ed autonoma rilevanza rispetto a quella – parziale - dei singoli contratti, di questi ultimi connotando la reciproca interdipendenza (si che le vicende dell’uno si ripercuotono sull’altro, condizionandone la validità e l’efficacia) nella pur persistente individualità propria di ciascun tipo negoziale, a tale stregua segnandone la distinzione con il negozio complesso o con il negozio misto. Causa concreta la cui valutazione assume decisivo rilievo ai fini della valutazione in termini di relativa validità (nel qual caso, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi ne consegue, anche in caso di lease back, come nell’ipotesi di leasing, la deducibilità dei relativi canoni da parte dell’utilizzatore ... e l’A.F. non può, ai fini dell’I.V.A., ritenere l’operazione inesistente e puramente apparente: v. Cass., 25/5/2009, n. 12044) o nullità (v. Cass., 7/5/1998, n. 4612). In materia tributaria va ulteriormente sottolineato, come questa Corte ha al riguardo già avuto modo di precisare che, una volta contestata dall’erario l’antieconomicità delle singole operazioni poste in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, è onere di quest’ultimo dimostrare la liceità fiscale dell’operazione negoziale unitariamente considerata nel suo complesso, e il giudice tributario non può al riguardo limitarsi a constatare la mera regolarità formale della documentazione cartacea (v., con riferimento ad ipotesi di canoni di leasing, Cass., 25/5/2009, n. 12044. V. altresì Cass., 18/5/2007, n. 11599, e, da ultimo, cfr. Cass., 12/1/2011, n. 616). Con riferimento infine alla ... doglianza che l’operazione contestata dall’Ufficio non è contemplata fra quelle tassativamente previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, non può infine sottacersi che, come questa Corte ha già avuto modo di affermare in tema di imposte sul reddito d’impresa, che l’esame delle operazioni poste in essere dall’imprenditore, ai fini del riconoscimento del diritto a deduzioni o a benefici fiscali, deve essere compiuto anche alla stregua del principio, desumibile dal concetto di*

²⁵⁰ www.cortedicassazione.it

abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria (in materia fiscale v. in particolare Corte Giust., 21/2/2006, C-255/02), secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppure realmente volute e quand'anche immuni da invalidità, risultino, alla stregua di un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (v. Cass., 29/9/2006, n. 21221). Trattasi di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost., non essendo pertanto al riguardo necessario farsi necessariamente luogo all'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione, trattandosi di valutare quest'ultima nella sua essenza, non potendo a riguardo influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità (v. Cass., Sez. Un., 23/12/2008, n. 30055; Cass., 21/4/2008, n. 10257; Cass., 29/9/2006, n. 21221)".²⁵¹

Con una recente pronuncia della Corte di Cassazione, in particolare la n. 12333 del 22 gennaio 2014, si precisa che grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di includere quelli che sono definiti come oneri probatori definitivi allo scopo di dimostrare la condotta abusiva. In questa sentenza la Cassazione affida all'Amministrazione finanziaria il dovere di dimostrare il carattere artificioso dell'operazione che è stata criticata in quanto non è possibile basarsi solamente sull'affermazione che lo stesso identico risultato si sarebbe potuto essere ottenere tramite vie diverse. L'Amministrazione in questo casto specifico deve dimostrare dal canto suo come la ristrutturazione in questione non è in linea con l'attività economica; mentre il contribuente deve dimostrare che alla base della ristrutturazione ci sono invece valide ragioni economiche volte a favorire un miglioramento della stessa attività economica in questione.²⁵² Di seguito la sentenza: *“Ad avviso del giudice d'appello, infatti, nell'operazione posta in essere dalla società contribuente non sarebbe ravvisabile un fine elusivo, che giustificerebbe l'applicazione del disposto della L. 29 dicembre 1990, n. 408, art. 10, non avendo l'ufficio fornito prove adeguate in proposito. L'imputazione del disavanzo di fusione ad avviamento era anzi considerata operazione del tutto legittima nel 1993. Essa andava considerata operazione neutra, potendosi iscrivere in bilancio il disavanzo da fusione alla voce avviamento e conseguentemente, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 68 (T.U.I.R.), era legittima la deduzione fiscale della quota*

²⁵¹ www.cortedicassazione.it

²⁵² Così Donatelli.

di ammortamento... Costituisce principio ripetutamente affermato da questa Corte che in tema di valutazione del materiale probatorio la denuncia ex art. 360 cod. proc. civ., n. 5, è idonea a comportare la cassazione della sentenza quando la prova non ammessa ovvero non esaminata sia decisiva, e, cioè, in concreto idonea a dimostrare circostanze tali da invalidare, con un giudizio di certezza, e non di mera probabilità, l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito (Cass. n. 11417 del 2007, n. 4369 del 2009; n. 5377 del 2011). Nella specie, il materiale probatorio, di cui viene lamentato l'omesso esame, è privo del detto carattere della decisività, perché inidoneo a provare la dedotta elusione dell'art. 123 del cit. T.U.I.R., tenuto conto che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel regime previgente al 1 gennaio 1995, data di entrata in vigore della L. n. 724 del 1994, il cui art. 27 ha introdotto il principio di neutralità fiscale delle fusioni, qui rilevante ratione temporis - atteso che al comma 2 si stabilisce che "le disposizioni del comma precedente, relative ai disavanzi di fusione, si applicano alle operazioni deliberate successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge" e nella specie le operazioni di incorporazione risalgono al 1993 -, il menzionato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 123, consentiva l'iscrizione in bilancio, alla voce avviamento, del disavanzo di fusione per incorporazione da parte di una società che già possedeva l'intero capitale sociale dell'incorporata (Cass. n. 20423 del 2007; si veda inoltre Cass. n. 19863 del 2012, concernente una controversia analoga alla presente)".²⁵³

L'elaborazione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto è stata notevole e ancora oggi l'argomento risulata di particolare interesse. Ne è prova la legge n. 23 dell'11 marzo 2014 con la quale è stata imputata al Governo una delega fiscale al fine di fornire una disciplina unica e all'insegna della chiarezza e della certezza in materia di abuso del diritto. Proprio per la grande rilevanza e l'innovazione che la legge delega ha apportato in questa materia verrà di seguito analizzata nel dettaglio.

3.3L'articolo 37 bis DPR n. 600/73

L'ampiamente citato art. 10 legge del 29 dicembre 1990 n. 408 è stato sostituito con l'inserimento dell'art. 37 bis nel d.p.r. del 29 settembre 1973, n. 600 rubricato in "Disposizioni antielusive", già contemplato nell'art. 7 del D.Lgs. dell'8 ottobre 1997 n.

²⁵³ www.cortedicassazione.it

358 sulle ristrutturazioni aziendali. Facendo riferimento esplicito alla struttura dell'articolo, è evidente che i primi due commi hanno una portata generale ed indicano le disposizioni da attuare nell'eventualità si verificano una delle operazioni elencate nel comma terzo dello stesso articolo che gode invece di una certa specificità.

A tal ragione sarebbe insensato parlare di *Generalklausel*²⁵⁴ antielusiva perché non risulta operativa trascendendo dalle caratteristiche delle operazioni di riferimento; proprio a tal proposito il legislatore conferma quanto era già stato elaborato nell'ambito dell'art. 10 della Legge del 29 dicembre 1990 n. 408.²⁵⁵

Nonostante il riferimento esplicito sussistono una serie di sostanziali differenze tra il più recente art. 37 bis e l'art. 10 del 1990, infatti le novità a riguardo sono diverse. Prima fra tutte è il collegamento che si evidenzia tra gli atti, i fatti e il negozio giuridico, inoltre è stato cancellato l'avverbio "*fraudolentemente*" per poi introdurre il criterio "*dell'aggiramento di schivare gli obblighi e i divieti espressamente previsti dall'ordinamento*". Viene poi richiesta una dettagliata determinazione dell'imposta elusa, ed è stata eliminata l'espressione a "*scopo esclusivo*" e sostituita con l'indicazione al "*fine di ottenere uno sconto o un rimborso di imposta non dovuto*". Infine si richiede che la disposizione venga applicata anche nel caso in cui sia stato posto in essere un solo atto elusivo.²⁵⁶

Anche nell'art. 37 bis, così come nell'art. 10, emerge la volontà di voler trovare un equilibrio tra le due esigenze antitetiche che sottostanno ad ogni disposizione antielusiva: l'indiscutibile garanzia da parte dell'Amministrazione finanziaria riguardo alle scelte del contribuente in relazione al regime fiscale più conveniente, e la discutibilità dei comportamenti elusivi.²⁵⁷

La norma individua dei presupposti indicativi di un comportamento abusivo. Innanzitutto lo schema elusivo deve risultare prestabilito, quindi proprio relativamente

²⁵⁴ Clausola generale che permette al Fisco di applicare alla fattispecie elusiva il tributo corrispondente alla fattispecie elusa.

²⁵⁵ Così Stevanato.

²⁵⁶ Falsitta G., "Manuale di diritto tributario", Parte generale.

²⁵⁷ Così Stevanato.

alla predisposizione degli atti, dei fatti e dei negozi giuridici che inducono all'alterazione del legittimo risparmio di imposta.

La sussistenza della preordinazione si ha qualora si convalidino simultaneamente due presupposti: il riconoscimento di atti, fatti e negozi giuridici che singolarmente avrebbero garantito il perseguimento di un risultato uguale a quello raggiunto, e la dimostrazione che l'attività che ha condotto il contribuente ad un risparmio di imposta fosse preordinata.²⁵⁸

Rispetto alla dimostrazione della prevalenza della sostanza sulla forma viene richiesto all'interprete *“dopo aver individuato il risultato economico difatti perseguito dal contribuente, limitarsi ad individuare i singoli atti, fatti e negozi giuridici che avrebbero dovuto essere adottati”*²⁵⁹. A riguardo se non sussiste un collegamento irregolare con i risultati economici raggiunti non è possibile stabilire un uso anomalo delle norme tributarie.

Nell'art. 37 bis, in base a quanto disposto dai primi due commi, si nota l'onere in capo all'Amministrazione finanziaria di circoscrivere la condotta elusa dal soggetto così da poter stimare il non dovuto risparmio di imposta dato dallo scarto tra l'imposta esonerata e quella che sarebbe stata esonerata senza l'occultamento. Lo scopo esclusivo del risparmio d'imposta, requisito preponderante nel vecchio articolo 10, non ha più sussistenza in quanto il legislatore si è concentrato maggiormente sulle valide ragioni economiche alla base dell'operazione svolta, risultando maggiormente in linea con il principio inglese del business purpose test.²⁶⁰

Inoltre nell'art. 37 bis è stato aggiunto un ulteriore requisito: l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, in modo da chiarire definitivamente che debba essere l'Amministrazione finanziaria a dimostrare che il comportamento non fosse supportato da valide motivazioni economiche, ma che fosse destinato a ridurre il carico fiscale evitando gli obblighi richiesti dallo stesso ordinamento tributario. Una volta che l'Amministrazione accerta la sussistenza di un risparmio indebito causato da una strumentalizzazione di regole fiscali si deve analizzare la risposta del contribuente: nel

²⁵⁸ Così Donatelli.

²⁵⁹ Andriola M., *“Ipotesi applicative di norme antielusive”*.

²⁶⁰ R. Pignatone, *“L'abuso del diritto”*, Palermo, 2014.

caso in cui quest'ultimo fornisce delle solide ragioni si parlerebbe di legittimo risparmio di imposta, nel caso contrario di elusione.

Come detto l'avverbio "fraudolentemente" è stato sostituito con "aggiramento di obblighi o divieti" che, a quanto sostiene una famosa dottrina, costituisce "*il proprium della nuova disposizione antielusiva, attraverso cui si traspone in ambito tributario un concetto di frode alla legge che si assumeva trasversale a tutti i settori dell'ordinamento.*"²⁶¹

Con riferimento letterale all'art. 37 bis si considerano "*gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*"²⁶². In questa porzione di testo, secondo quanto sostenuto dall'appena citata dottrina, nell'aggiramento di obblighi non c'è un'analitica corrispondenza nell'impianto delle norme impositive che si riferiscono solo a specifici eventi indicatori della capacità contributiva; quindi non fanno parte né delle norme imperative né tanto meno di quelle proibitive. Per quanto concerne i divieti il termine deve essere interpretato in maniera più leggera, come una norma tributaria che non ammette che ad una specifica condizione corrisponda un beneficio per il contribuente. Il divieto si desume dalle previsioni tributarie che attribuiscono diritti e agevolazioni che recepite in senso negativo limitano i contribuenti che non rispondono ai requisiti richiesti dalla legge per l'ottenimento del beneficio.²⁶³

L'aggiramento nell'art. 37 bis non implica un raggio delle forme giuridiche civilistiche, quindi è chiaro che in questa circostanza si presuppone come possibile che l'attività sia ineccepibile da un punto di vista civilistico ed abusiva da un punto di vista tributario.²⁶⁴

Nel 37 bis il comportamento del contribuente è libero nello svolgimento delle sue attività economiche attraverso un utilizzo distorto degli strumenti civilistici approvati

²⁶¹ Beghin M., "*L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed esercizi di stile*", Riv. trib., 2008.

²⁶² EX D.P.R. 600/1973

²⁶³ Così Donatelli.

²⁶⁴ Così Beghini.

dall'ordinamento. In questo caso si aggira e non si viola una norma impositiva perché il contribuente, mirando all'ottenimento di un vantaggio fiscale, sfrutta dei negozi validi da un punto di vista civile, sebbene in forma atipica, per realizzare un risultato economico equipollente a quello che si ottiene con l'atto o il negozio attribuito dalla norma. Così facendo sotto l'aspetto giuridico formale si evitano di arricchire gli estremi della norma e di cadere nella sua stessa area di attuazione. Gli effetti si evincono nella riduzione dell'imposta o ottenendo un rimborso non dovuto.²⁶⁵

Punto in contatto tra l'art. 37 bis e l'art. 10 sono le valide ragioni economiche derivanti dall'ordinamento comunitario: si richiede che l'attività economica posta in essere risulti meritevole sotto l'aspetto economico come quella attuata dal medio imprenditore o da un singolo uomo d'affari. Le basi comunitarie di questo principio a loro volta hanno origini statunitensi: in particolare alludono ai principi dell'economic substance in cui è richiesto che le attività abbiano una sostanza economica differente dal vantaggio economico ottenuto solo con la diminuzione del peso fiscale, e del business purpose che postula un riscontro della sostanza economica e una ricerca sulla motivazione del contribuente. Quindi per l'ordinamento tributario americano sussiste abuso qualora non ci sia una valida ragione sostanziale ed economica, il business purpose deve condurre alla realizzazione di un beneficio economico che trascenda dal beneficio di imposta, infine si deve parlare di un profitto concreto e non potenziale, sotto l'egida del tax planning.²⁶⁶

La normativa italiana ha filtrato i seguenti concetti nell'art. 10 della legge n. 408/1990 per poi trasportarli nell'art. 37 bis d.p.r. n. 600/1973 dove è decretata una relazione diretta tra la mancanza di concrete ragioni economiche e l'atteggiamento, volto ad aggirare quanto espressamente previsto dall'ordinamento tributario, intrapreso dal contribuente. Si parla di aggirare la norma quando le operazioni attuate dal contribuente non sono supportate da consistenti ragioni economiche, infatti la mancata valutazione delle stesse rischia di confondere il legittimo risparmio di imposta con volontà elusive.²⁶⁷

L'art. 37 bis richiede la sussistenza di valide ragioni economiche che si identificano in un decisivo coinvolgimento economico in relazione allo svolgimento dell'attività in questione, la validità si verifica in riferimento a indicatori oggettivamente quantificabili.

²⁶⁵ Così Pignatone.

²⁶⁶ Così Maiorino.

²⁶⁷ Così Tabellini.

Il fatto che non ci siano valide ragioni economiche non significa a priori che ci sia stata elusione, ciò si concretizza con il raggiramento di obblighi e divieti che sono presunti dalla normativa tributaria, associato ad un risparmio di imposta non dovuto. L'articolo in questione stabilisce che la sussistenza di valide ragioni economiche è fondamentale per la dichiarazione di liceità dell'attività posta in essere. Quando si riscontrano valide le concrete ragioni economiche l'attività economica realizzata, anche se elusiva, deve ritenersi lecita; la situazione opposta invece non presuppone che in assenza di valide ragioni economiche l'operazione sia elusiva.²⁶⁸ A riguardo nella citata sentenza Halifax si stabilì che *“l'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte. Ne discende che operazioni implicate in un comportamento abusivo devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”*.²⁶⁹

In questo ambito il diritto tributario è paragonabile a quello penale, infatti le valide ragioni economiche sono equivalenti alle cause di giustificazione nel reato di fatto: gli aspetti negativi dell'evento se presenti implicano che l'accaduto posto in essere in sostanza non sia in linea con il reato previsto. Le concrete ragioni economiche sono un aspetto negativo della fattispecie perché per verificarsi l'illecito non basta che il soggetto passivo aggiri obblighi o divieti per pagare meno imposte, ma occorre anche che siano assenti le valide ragioni economiche.²⁷⁰

Una volta constatata l'attività elusiva non sono più opponibili all'Amministrazione finanziaria i diversi atti, fatti e negozi con cui si è concretizzato il comportamento elusivo. Si applica quindi la norma tributaria che è stata aggirata, con l'obiettivo di garantire il totale gettito Erariale, calcolando quanto il contribuente avrebbe dovuto

²⁶⁸ Così Tabellini.

²⁶⁹ Causa C-425/06, eur-lex.europa.eu

²⁷⁰ Fiandaca G. – Musco E., Diritto penale, parte generale, Bologna 2004, cit., p. 225, *“si definiscono cause di esclusione dell'antigiuridicità o cause di giustificazione (ovvero anche scriminanti, giustificanti, esimenti), appunto, quelle situazioni normativamente previste, in presenza delle quali viene meno il contrasto tra un fatto conforme da una fattispecie incriminatrice e l'intero ordinamento giuridico”*.

pagare nel pieno rispetto delle norme tributarie e sottraendo quanto ha già versato sfruttando un vantaggio fiscale.²⁷¹

Le operazioni dell'Amministrazione finanziaria si snodano in due gruppi: le *pars destruens* e le *pars construens*. Nelle prime l'ufficio, una volta che ha dimostrato la sussistenza del comportamento abusivo, annulla i benefici fiscali ottenuti e annulla la fattispecie attivata dal contribuente, mentre nelle seconde l'ufficio ristabilisce il debito del contribuente verso l'Erario ipotizzando la condotta come potenzialmente corretta; *“l'assenza di un precetto legislativo che imponga un obbligo chiaro ed incondizionato: un comportamento abusivo può dunque dare vita solo all'obbligo di pagare la maggiore imposta dovuta o restituire quanto eventualmente ricevuto illegittimamente”*.²⁷²

La norma in questione, seppure nei primi due commi suggerisca una portata generale, nel suo ambito di applicazione è stata fortemente ristretta dal legislatore con il terzo comma dove sono elencate le diverse operazioni straordinarie, fusioni, scissioni, acquisizioni, trasformazioni, conferimenti e liquidazioni a cui può essere applicata.

L'idea è che la società intraprenda queste operazioni per migliorare la sua strategia così da potersi adattare alle continue evoluzioni del mercato in cui opera, aiutando in teoria la crescita dell'azienda.²⁷³

A questo punto è necessario capire quale sia stato il fine del mutamento aziendale: se lo scopo dunque sia solo di tipo fiscale o finalizzato all'effettiva necessità di un miglioramento strategico. Proprio perché l'elusione, sulla base di quanto esplicitato, si stima sui risultati e non sui mezzi, ciò che risulta rilevante dall'analisi del terzo comma è l'effetto che il cambiamento strategico ha portato. A tal proposito una famosa dottrina sostiene che si potrebbe addirittura annullare il terzo comma in quanto di poca utilità dal momento che si sofferma più sui mezzi che sui risultati ottenuti, anche se questo significherebbe concedere alla norma una portata generica andando contro il volere del legislatore.²⁷⁴ Quindi l'art. 37 bis si potrebbe definire come una norma

²⁷¹ Così Fiandaca e Musco.

²⁷² Liprino V., *“Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service”*, in RIV. DIR. TRIB., 2008, cit., p. 124.

²⁷³ Così Liprino.

²⁷⁴ Beghini M., *“L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed esercizi di stile”*.

generale imperfettaa riguardo si dice che *“La formulazione del comma 1 dell’art. 37 bis, potrebbe senz’altro fungere da norma antielusiva generale, valida per tutti i settori dell’ordinamento” se il terzo comma non descrivesse “la casistica specifica in cui la condotta elusiva assume rilevanza positiva.”*²⁷⁵

La lista delle fattispecie annoverate nel 37 bis è *“né tassativa, né esaustiva si è venuto a configurare un concetto generale di elusione fiscale desumibile dall’art. 37 bis e che si delinea come una forma di abuso da parte del contribuente del proprio diritto di scelta dei vari strumenti giuridici stabiliti dalla norma tributaria fino al punto di porre in essere atti e/o fatti che pur essendo rigorosamente rispettosi di previsioni legislative si traducono, in concreto, in delle strategie idonee a determinare un vantaggio, formalmente lecito, ma che, nella sostanza, si scontra con i principi del sistema e con le modalità generali dell’ordinamento tributario. In altre parole nell’elusione fiscale il contribuente non si limita a scegliere una soluzione tra le tante previste dall’ordinamento tributario ma sfrutta il sistema tributario per crearsi una particolare situazione di vantaggio che l’ordinamento stesso normalmente non ammette ed implicitamente vieta”*²⁷⁶.

L’esistenza di una clausola generale in materia di elusione fiscale, a quanto risulta dalle norme fornite dall’ordinamento, ancora non esiste poiché l’art. 37 è comunque contenuto all’interno di specifiche delimitazioni, infatti riguarda le imposte sui redditi e sceglie in via anticipata quali operazioni potrebbero essere sfruttate per ottenere un beneficio fiscale. L’articolo è quindi una norma semi-generale che è vicina al concetto della riserva di legge e vuole proteggere il rapporto tra Fisco e contribuente.²⁷⁷

L’art. 37 bis è stato oggetto diverse critiche riguardo al modo di limitare l’abuso del diritto in ambito fiscale. Innanzitutto se ne biasima l’eccessiva discrezionalità affidata all’Amministrazione finanziaria nello stabilire la presenza o meno di elusione, la possibilità di rilevare d’ufficio l’abuso ed infine l’attuazione delle fattispecie elusive per i

²⁷⁵ Zoppini G., *“Fattispecie e disciplina dell’elusione nel contesto delle imposte reddituali”*.

²⁷⁶ Comm. Trib. Reg. di Milano, sez. XIII, 5 dicembre 2007, nota di Beghin M., *“L’elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed “esercizi di stile”*.

²⁷⁷ Così Zoppini.

tributi e per le sanzioni. Quindi diversi hanno avanzato proposte di legge al fine di modificare la norma in questione.²⁷⁸

La prima proposta fu presentata alla Camera nel giugno 2009 su iniziativa dell'on. Leo, che proponeva una riscrittura dell'art. 37 affidandogli un valore retroattivo. Le modifiche a riguardo furono diverse:

- Propose di reintrodurre una Generalkalusel, riconducibile al primo comma dell'articolo,
- Eliminò il terzo comma che veniva ricondotto alla clausola del primo comma.
- Confermò la non sanzionabilità amministrativa e penale con la riqualificazione fiscale dell'Amministrazione finanziaria riguardo alla fattispecie elusiva. Fu esclusa in modo assoluto la potenziale rilevazione d'ufficio dell'abuso del diritto qualora fosse assente una specifica e giustificata contestazione nell'avviso di accertamento impugnato.

Sul tema sono state lanciate diverse proposte con l'intento di giungere ad un rinnovamento in materia di norme riguardanti l'abuso del diritto. Tali proposte sono state tutte riunite nel progetto di legge delega che sarà analizzato in seguito.²⁷⁹

3.4 L'articolo 53 della Costituzione

La giurisprudenza nel maggio 2006 con le ordinanze n. 12301 e 12302 ha indirizzato la base giuridica del concetto di abuso del diritto verso nuovi fronti. Sono intervenute a riguardo le Sezioni Unite per chiarire al meglio i dubbi. Le iniziative contenute nelle suddette ordinanze che meritano di essere analizzate sono in particolare due:

- L'Amministrazione finanziaria è legittimata a intendere nullo il contratto per abuso di diritto;
- Il giudice tributario può accertare d'ufficio potenziali cause di nullità presenti nei contratti (a riguardo sorgono problemi ostativi a causa del tratto impugnatorio del contenzioso tributario in cui si identificano il petitum²⁸⁰ e la causa petendi²⁸¹).²⁸²

²⁷⁸ Così Beghini.

²⁷⁹ Così Maiorino.

²⁸⁰ La domanda proposta dal contribuente in materia tributaria.

²⁸¹ La spiegazione dei motivi che conducono ad un ricorso in ambito tributario.

L'avvocatura generale dello Stato a riguardo ha stabilito che *“poiché il limite alla possibilità di rilevare d'ufficio la nullità dei contratti (di tipo diverso dalla causa di invalidità originariamente fatta valere in giudizio) opera, ai sensi dell'art. 1421 del Codice Civile, solo nei riguardi della parte che agisca allo scopo di ottenere la declaratoria della nullità del contratto; non opera, invece, nei riguardi della parte che, come l'Amministrazione finanziaria, si opponga alle richieste che il contribuente intende basare (non sulla nullità, ma al contrario) sulla validità del contratto stesso”*²⁸³.

Per le continue critiche dottrinali riguardanti la non funzionalità del principio generale comunitario per le imposte dirette di diritto interno nel 2008 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno emesso le sentenze n. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 e n. 15029 del 26 giugno 2009, dove, in rottura con le tendenze precedenti, hanno nuovamente sottolineato la presenza nell'ordinamento italiano di una norma generale antiabuso derivante dall'art. 53 della Costituzione.²⁸⁴

Nelle sentenze appena citate il divieto di abuso deriva dal principio di capacità contributiva contenuto nel comma 1 e dal principio di progressività dell'imposizione comma 2 a causa dei quali, secondo quanto emerso dalla sentenza n. 30055 del 2008, *“non è lecito utilizzare abusivamente e cioè per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali (latu sensu) di favore”*²⁸⁵. Le Sezioni Unite confermarono a riguardo quanto era stato ribadito nelle sentenze n.10257/08 e n. 25374/08 della Cassazione in relazione al principio antielusivo secondo cui *“in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano”*²⁸⁶. La posizione a riguardo farebbe intendere i due principi contenuti nell'art.53 della Costituzione come *“il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere”*²⁸⁷.

²⁸² Sposato L., *“L'abuso del diritto tributario nella recente giurisprudenza della Cassazione”*, 2010

²⁸³ Zizzo G., *“Nullità negoziali ed elusione tributaria”*, in corr. trib., 2006.

²⁸⁴ Così Sposato.

²⁸⁵ www.cortedicassazione.it

²⁸⁶ www.cortedicassazione.it

²⁸⁷ www.cortedicassazione.it

Le fattispecie abusive sono definite dalla Corte tramite la definizione dei concetti di condotta e di scopo ripresi dalle sentenze n. 21221 del 2006 e nn. 10257, 8772, 25374 del 2008. La prima è desunta “*dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale*”²⁸⁸, mentre la seconda attiene alla modalità con cui questo comportamento si evolve per ottenere un beneficio non dovuto, presupponendo l’assenza di “*ragioni economicamente apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio*”.²⁸⁹

La nuova strutturazione del concetto di abuso del diritto prevede un allargamento delle aree di applicazione del concetto stesso sia in senso soggettivo che in senso oggettivo. Valutando l’aspetto soggettivo, per mezzo dell’espresso richiamo all’art. 53 della Costituzione, vengono considerati tutti i contribuenti, anche quelli privati dato che “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”²⁹⁰; è stata così superata la vecchia teorizzazione della Cassazione secondo cui il divieto di abuso non era applicabile per le persone fisiche ma solo per gli imprenditori e i lavoratori autonomi. Con le sentenze nn. 21221/2006, 10257/2008, 25374/2008 la Sezione tributaria ha ampliato l’ambito di attuazione del presupposto antiabuso comunitario introducendolo nel settore della fiscalità non armonizzata (in proposito fu sottolineato che era valido solo verso gli imprenditori e i lavoratori autonomi perché secondo la Corte solo questi erano i soggetti potenzialmente in contrasto con la libera concorrenza, la libertà di stabilimento e la libera circolazione dei capitali, principi fondamentali del diritto comunitario).²⁹¹

Le sentenze citate relativamente all’attestazione di un principio antiabuso generale nel sistema italiano ricondotto all’art. 53 della Costituzione ha generato un’accesa discussione in dottrina, si sostiene che “l’articolo in questione non può ricoprire la funzione di clausola antielusiva generale per alienare potenziali benefici fiscali non dovuti, in quanto affinché possa essere considerato un precetto è richiesto l’intervento di

²⁸⁸ www.cortedicassazione.it

²⁸⁹ www.cortedicassazione.it

²⁹⁰ Costituzione, Articolo 53.

²⁹¹ Così Tulliani.

una norma primaria come l'articolo 23²⁹².”²⁹³ L'art. 53 della Costituzione deve essere anche affiancato agli articoli costituzionali 3²⁹⁴ e 97²⁹⁵ al fine di individuare “*la realizzazione di fatti non selezionati dal legislatore non può dar luogo ad un'elusione del precetto costituzionale, in spregio all'esigenza di certezza giuridica, garantita proprio attraverso la previa identificazione delle fattispecie fiscalmente rilevanti*”.²⁹⁶

Quindi l'art. 53 non si identifica in una norma imperativa che possa frenare l'autonomia privata: il disegno antielusivo ideato dalla Corte potrebbe risultare paradossale nell'interpretazione qualora “*l'uguaglianza e la capacità contributiva immesse nel canone interpretativo non possono trasformarsi in un «livellatore cieco» e non possono distruggere quella certezza che è garantita attraverso il rispetto del principio della riserva*”²⁹⁷. In altri termini la determinazione di un principio antiabuso che gode di un'amplia efficacia retroattiva impone che il divieto venga attuato non solo in materia tributaria ma anche altrove. A riguardo era intervenuta la sentenza 25374/2008 nella quale veniva sottolineata la sussistenza di un valore non scritto con il quale si potevano contrastare le pratiche abusive anche fuori dal settore tributario.²⁹⁸

Secondo quanto sostenuto da Beghini il divieto di abuso, considerato come una clausola generale perché riconducibile all'art. 53 della Costituzione, è uno strumento estremamente potente che non può essere lasciato agli interpreti senza un vincolo che possa ridefinire “*il ruolo di arbitro del bene e del male, unico soggetto deputato a*

²⁹² Costituzione, Articolo 23. “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”.

²⁹³ Piantavigna P., “*Abuso del diritto nell'ordinamento europeo*”,

²⁹⁴ Costituzione, Articolo 3. “Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.”

²⁹⁵ Costituzione, Articolo 97. “I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni, e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge.”

²⁹⁶ Così Piantavigna.

²⁹⁷ Beghini M., “*L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*”, in CORR. TRIB., 2009.

²⁹⁸ Così Piantavigna.

stabilire se i contratti stipulati siano o meno meritevoli di tutela”²⁹⁹. Quindi l’efficacia antielusiva della norma è accettata ma l’autore sostiene che non possa essere applicata con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione senza che vi sia una ferma base normativa. A questo punto più che mai la positivizzazione del concetto di antiabuso del diritto è fondamentale, altrimenti si continuerebbe a contrastare l’elusione con degli schemi poco stabili e insicuri che minerebbero continuamente la certezza del diritto e dell’autonomia contrattuale.³⁰⁰

3.5L’utilizzo in giurisprudenza dell’abuso del diritto

Appurata la presenza di una definizione di abuso del diritto e delle conseguenti norme volte a contrastarlo, pur considerando assolutamente indiscussa l’affermazione del divieto di abuso del diritto e la sua grande portata innovativa, analizzando le sentenze della Corte di Cassazione a riguardo sembrerebbe delinearsi una sorta di schema semplificatorio per alleggerire il carico di lavoro del giudicato nel momento in cui è chiamato a motivare una sentenza relativa alla materia tributaria.³⁰¹

La Corte di Cassazione, come già citato, Sezione Tributaria Civile, con la sentenza n. 10981/2009 ha stabilito in ambito tributario che *“...il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell’imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l’applicazione di norme fiscali. Esso comporta l’inopponibilità del negozio all’Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall’operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in*

²⁹⁹ Così Beghini.

³⁰⁰ Così Beghini.

³⁰¹ Così Pignatone.

*considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione".*³⁰²

La sentenza appena citata non ha trovato l'appoggio di tutti i giuristi perché sembrerebbe non essere in linea con quanto affermato dall'Avvocato generale nella sentenza relativa al leading case Halix, dove in particolare veniva suggerito che *"La legge non impone di gestire un affare nel modo che assicuri allo Stato il maggior gettito fiscale"*.³⁰³ Alcuni giuristi definiscono il principio di abuso del diritto come una sovrastruttura giurisprudenziale aggiuntiva rispetto alla disciplina positiva ritenendo così legittimo il dubbio della reale validità e dell'intento, perché viene considerato come la mitigazione di scompensi che discendono dall'esercizio dei diritti soggettivi che operano con clausole generali già codificate dalla normativa, alludendo ai contratti ad esempio in cui è codificata la simulazione nell'art. 1414 del Codice Civile.³⁰⁴

La critica è che la giurisprudenza, nonostante la simulazione sia codificata, si trovi ad utilizzare il concetto di abuso del diritto con un'espressione non codificata e quindi con un uso distorto dello strumento giuridico. Si lascia così ampio spazio al libero arbitrio che altrimenti sarebbe limitato e allo stesso tempo è data grande discrezione al giudice.

Il punto della questione è che la sovrastruttura creata dell'abuso del diritto sia più un'ideologia che un concetto giuridico e quindi grazie al grande arbitrio che determina viene sfruttata dall'Erario per massimizzare il gettito fiscale nella gestione dell'attività economica transcendendo da quale sia effettivamente la volontà delle parti. Così si snatura l'aspetto sostanziale dell'operazione e quello funzionale dei diritti soggettivi che avvantaggiano lo Stato nell'ambito della fiscalità.³⁰⁵

Nonostante tutto altri sostengono che la sua codificazione risulterebbe superflua proprio perché il principio secondo il quale *"il diritto termina dove l'abuso comincia"* è già attivo nelle clausole generali del Codice Civile

³⁰² www.cortedicassazione.it

³⁰³ Ex C-255/02.

³⁰⁴ Così Tulliani.

³⁰⁵ Pino G., "Il diritto e il suo rovescio", 2004, Università degli studi di Palermo.

Quindi, sulla base delle considerazioni fatte, l'elusione fiscale e l'abuso del diritto si identificano come l'aggiramento della normativa di riferimento che si concretizza in una normale rappresentazione di operazioni che sono effettivamente esistite e in linea con l'ordinamento giuridico sono tra loro collegate per ottenere un beneficio non dovuto.

A differenza del recupero di vantaggi fiscali indebiti relativi a delle sbagliate determinazioni giuridiche di fatti, nel caso di interposizioni di persona o simulazione non è necessario riferirsi al concetto di abuso del diritto in quanto sussistono nell'ordinamento italiano norme dettagliate che attribuiscono questo potere agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.³⁰⁶

3.6 La sanzionabilità in ambito tributario e penale

Analizzati i vari aspetti della normativa a questo punto rimane la questione dell'attuazione delle sanzioni fiscali, obbligate rettifiche della dichiarazione in base a quanto previsto dalla norma antielusiva o qualora venga richiesta l'applicazione del concetto di divieto di abuso del diritto. A riguardo il legislatore nell'art. 37 bis non ha proposto una linea guida e le correnti di pensiero sono diverse: una sostiene che gli atteggiamenti abusivi non sono sanzionabili perché l'abuso non si identifica in una violazione della legge; inoltre nell'ambito delle sanzioni sussiste una riserva assoluta di legge ed infine l'articolo è una norma procedimentale che non contiene obblighi sostanziali per il contribuente.³⁰⁷

Altri invece sostengono che dovrebbe essere l'Amministrazione a sanzionare il comportamento abusivo perché contribuisce a determinare l'ambito di attuazione della norma impositiva, stabilendo per il soggetto passivo la corresponsione in sede di dichiarazione dell'imposta elusa. La stessa corrente ritiene che per uniformità al principio di uguaglianza il risultato a cui si giunge è simile a quello raggiunto nel caso di evasione fiscale.³⁰⁸

La Cassazione con la sentenza n. 12042/2009, ricopre una posizione intermedia perché stabilisce che sussistono delle *“obiettive condizioni d'incertezza sulla portata della*

³⁰⁶ Così Pino.

³⁰⁷ A. Cuva, Elusione fiscale: certezza del diritto e sanzionabilità penale. Università di Palermo

³⁰⁸ Così Cuva.

norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l'abuso del diritto.” Questi dubbi vengono in parte superati nella sentenza n. 25537/2011 in cui si dice che *“chiaro ed univoco è che la legge non considera per l'applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano indebite, aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 bis, comma 1 cit. In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento. Tale conclusione è rafforzata dal testo del comma 6 della stessa disposizione, che prevede che le maggiori imposte accertate siano iscritte a ruolo secondo i criteri di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in corso di giudizio> rendendo così evidente che il legislatore ritiene l'applicazione di sanzioni come effetto naturale dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi. Presupposto di detta applicazione è il dato non contestato della diretta applicabilità alla fattispecie dell'art. 37 bis in relazione all'oggetto dell'accertamento (fusioni societarie, cessioni di quote, minusvalenze e plusvalenze)”*.³⁰⁹

Questa condizione prevista dallo Statuto dei diritti del contribuente all'art. 10, comma 3 e dal D. Lgs. n. 471/97 (art. 6, 2 comma), non è valida in via generale, o meglio ogni volta che ci sia elusione ma è relativa al singolo caso analizzato. Quindi qualora il contribuente abbia intrapreso comportamenti abusivi può incorrere nel pagamento dell'imposta elusa e nella sanzione. La circostanza appena citata non si verifica qualora non ci sia un'obiettivo certezza sul valore dell'interpretazione della norma aggirata, in questo caso, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza Halifax³¹⁰, verrà richiesto solo il tributo eluso.³¹¹

Nel corso degli anni l'abuso del diritto tributario è entrato in contatto con la questione della rilevanza penale, lo schema seguito è molto simile a quello ideato per l'attuazione delle sanzioni amministrative. Nella sentenza della Cassazione Penale n. 14486/2009 fu

³⁰⁹ www.cortedicassazione.it

³¹⁰ Sentenza C-255/02 *“Un comportamento abusivo non deve condurre ad una punizione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì semplicemente a un obbligo di rimborso di tutte le indebite detrazioni fiscali”*.

³¹¹ Così Tulliani.

inizialmente esclusa l'applicazione di una sanzione penale riguardante una fattispecie IVA, relativamente all'importazione fu detto che *“sul piano penale, occorre ipotizzare che sia intervenuta un'operazione reale ... E' necessario, in proposito, rilevare che i regimi di presunzione legale operanti in campo tributario non possono essere utilizzati, sic et simpliciter, in sede penale. Lo strumento dell'abuso del diritto costituisce un vero e proprio meccanismo presuntivo che consente all'amministrazione di disconoscere operazioni per il solo fatto che la loro forma giuridica non corrisponde ad un'effettiva realtà economica, ponendo la prova di tale realtà a carico del contribuente... la figura dell'abuso del diritto costituisce un mezzo di contrasto all'elusione fiscale, che ha un carattere di strumento di accertamento semplificato per l'Amministrazione, ma che deve essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria con particolare cautela”*.³¹²

Nel 2011 la stessa Sezione della Cassazione in sede cautelare cambiò totalmente punto di vista stabilendo riguardo ad una dichiarazione infedele che *“la suddetta condotta, essendosi risolta in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione, avrebbe comunque comportato una dichiarazione infedele, perché nella stessa gli elementi attivi non sono stati esposti nel loro ammontare effettivo”*.³¹³

Degna di nota è la decisione presa in ambito cautelare dalla Sezione della Suprema Corte relativamente al caso Dolce & Gabbana, in cui si è stabilito che *“Pertanto, se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito d'applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile.”*³¹⁴

Infine con la sentenza della Cassazione Penale n. 7739 del 2012 è stato fatto un passo indietro in quanto si è stabilito che non è ipotizzabile la rilevanza penale dell'abuso in materia tributaria perché è inderogabilmente richiesta una norma incriminatrice.³¹⁵

³¹² www.cortedicassazione.it

³¹³ Cass. pen. Sez. III, n. 26723/2011.

³¹⁴ Tribunale di Milano, Sez. II, sent. 19 giugno 2013, Giud. Brambilla

³¹⁵ www.giustiziadipace.it

A quanto pare quindi anche sotto l'aspetto sanzionatorio esiste una grande incertezza riguardo all'eventuale qualificazione delle condotte tributarie in ambito penale.

3.7 Uno sguardo al futuro: la delega fiscale

La Commissione Finanze della Camera ha discusso a lungo riguardo alla necessità di intervenire normativamente al fine di fornire una definizione esplicita del principio di abuso del diritto nell'ambito del diritto positivo, così da chiarire la differenza che sussiste tra il legittimo risparmio d'imposta e il vantaggio fiscale indebito. Non è tutto, infatti si ritiene necessario anche uno specifico intervento volto alla creazione di un principio generale anti-abuso che risulti applicabile a tutte le imposte e prescindendo da una dettagliata e ferma elencazione di tutte le fattispecie elusive. Si ritiene poi necessaria, ora più che mai, una piena identità tra elusione fiscale e abuso. Il contribuente dovrebbe essere supportato da garanzie procedurali regolando innanzitutto le diverse criticità derivanti dalla giurisprudenza causate dalle rilevazioni d'ufficio dell'abuso.³¹⁶

Sono state avanzate negli anni diverse proposte di legge³¹⁷ con l'obiettivo di codificare la fattispecie tributaria dell'abuso del diritto modificando l'articolo 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il decreto legge n. 16 del 2012 "Semplificazioni fiscali" conteneva delle proposte emendative destinate all'attuazione di sanzioni amministrative e non penali nel caso di elusione fiscale. Il principio alla base era quello di dare certezza al diritto e limitare con specifici criteri l'ampiezza del legittimo risparmio di spesa, in questo modo si voleva tranquillizzare il contribuente che maneggiava la materia tributaria.³¹⁸

Leo in particolare firmò un emendamento ritenendo che la teorizzazione dei concetti di abuso del diritto ed elusione fiscale si sarebbe concretizzata rendendo inopponibile al Fisco tutte quelle operazioni contrastanti con la normativa tributaria il cui scopo principale era quello di pagare meno imposte. Inoltre, il legittimo risparmio di imposta era definito a riguardo come quella scelta effettuata dal contribuente tra diverse

³¹⁶ www.ilsole24ore.it

³¹⁷ A.C. 2521 Leo, A.C. 2578 Strizzolo e A.C. 2709 Jannone.

³¹⁸ www.normattiva.it

fattispecie normativizzate dall'ordinamento che nonostante avessero un diverso regime tributario producevano gli stessi risultati economici.³¹⁹

Ogni proposta accennata fu poi ritirata perché, come vedremo in seguito nel dettaglio, fu avanzato l'impegno da parte del Governo per un disegno di legge per la delega fiscale.

L'obiettivo della delega fiscale è quello di fornire in tema di abuso del diritto un provvedimento organico, dettagliato, che sia funzionale da un punto di vista tecnico così da stabilizzare la situazione dell'ordinamento italiano per evitare gli errori fatti in passato e dover poi apportare interventi correttivi. Nel dettaglio il disegno di legge delega è il n. 5291 intitolato "*Delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", con il quale si vuole riequilibrare il rapporto sussistente tra lo strumento anti-elusivo e la certezza del diritto che troppo spesso è stata indebolita dalla prassi amministrativa che sindacava ex post le scelte effettuate dai contribuenti facendo riferimento a degli orientamenti che non erano esplicitamente noti quando le operazioni sottoposte al controllo erano già state decise ed effettuate.³²⁰

³¹⁹ Così Tulliani.

³²⁰ www.ilsole24ore.it

4. Le novità in ambito europeo e nazionale

4.1 Il ruolo dell'OCSE in Europa

L'evasione fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e l'erosione della base imponibile utilizzando il movimento dei profitti dagli Stati a fiscalità avanzata³²¹ e quelli a fiscalità di vantaggio³²², sono state ampiamente sfruttate negli ultimi anni al fine di ottenere benefici fiscali indebiti. Gli organismi internazionali (tra cui l'OCSE con la collaborazione dei singoli Stati Membri) hanno investito notevoli risorse per cercare di arginare questi fenomeni.

Le convenzioni internazionali e il disallineamento delle normative interne degli Stati Membri generano spesso fenomeni di abuso dei trattati che si concretizzano con l'abuso delle clausole contenute nelle convenzioni, destinate a combattere le doppie imposizioni che regolamentano la tassazione transfrontaliera di royalties, interessi, dividendi, della nozione di residenza e della stabile organizzazione e della concessione di crediti d'imposta.³²³

L'OCSE, nel documento intitolato "*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*", pubblicato il 16 settembre 2014, ha sottolineato l'esigenza di ostacolare le attività di treaty shopping e di treaty abuse. Con questo documento l'OCSE ha elargito agli Stati specifiche raccomandazioni a riguardo.

Il requisito minimo richiesto è che gli Stati sottoscrivano un accordo che includa nei trattati bilaterali un'esplicita dichiarazione in cui ribadiscano che perseguono l'obiettivo di limitare circostanze di doppia non-imposizione tramite i treaty shopping arrangements.

Le principali novità introdotte dall'Ocse sono diverse: come già accennato, la riunione dei Ministri delle Finanze per il G-20, incentrata sulla lotta per l'elusione fiscale, ha

³²¹ Per fiscalità avanzata si intende l'insieme delle norme atte a garantire un livello cospicuo di pressione fiscale.

³²² Per fiscalità di vantaggio si intende l'insieme delle norme atte a fornire vantaggi di natura fiscale per lo svolgimento di attività economiche in particolari aree svantaggiate di una Regione Europea.

³²³ P. Valente, "*Evasione fiscale e abuso del diritto tra normativa nazionale e internazionale*", IPSOA

introdotto due importanti istituti, quello del BEPS e del CRS che saranno analizzati di seguito.³²⁴

4.1.1 BEPS

L'erosione della base fiscale e lo spostamento dei profitti sono problemi globali che richiedono soluzioni su larga scala. Il progetto BEPS intende tassare le strategie di pianificazione che sfruttano le lacune e le discordanze nelle regole fiscali per spostare artificialmente i profitti in luoghi a basso o non fiscali dove c'è poca o nessuna attività economica, con conseguente scarso o nullo imponibile complessivo pagato. BEPS è di grande importanza per i Paesi in via di sviluppo a causa della loro forte dipendenza imposta sul reddito dalle società, in particolare sulle imprese multinazionali.³²⁵

In un mondo sempre più interconnesso le leggi fiscali nazionali non hanno sempre tenuto il passo con le imprese globali, con il fluido movimento dei capitali e con la crescita dell'economia digitale, lasciando vuoti che possono essere sfruttati per generare doppia imposizione. Questo mina inevitabilmente la correttezza e l'integrità dei sistemi fiscali. Quindici azioni specifiche sono state sviluppate nell'ambito dell'OCSE/G20 BEPS al fine di dotare i governi di strumenti nazionali e internazionali necessari per affrontare questa sfida. La prima serie di misure e rapporti sono stati rilasciati nel settembre 2014. Questi strumenti verranno distribuiti per garantire che i profitti vengano tassati dove sono svolte le attività economiche che li generano e dove si crea valore, mentre allo stesso tempo si darà maggiore certezza di business riducendo le controversie sull'applicazione delle norme fiscali internazionali e la standardizzazione dei requisiti. Per la prima volta in assoluto in materia fiscale Paesi non OCSE / Paesi del G20 sono coinvolti su un piano di parità.³²⁶

Nel febbraio 2013 l'OCSE emanò il primo rapporto intitolato “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” in materia di Tax Base and profit shifting. Questa fu una mossa strategica con l'obiettivo di modificare il rapporto sussistente fra i Paesi facenti parte dell'organizzazione stessa e i terzi della Comunità internazionale.

³²⁴ Così Valente.

³²⁵ M.Greggi, “*Il contrasto all'erosione della base imponibile e all'allocazione artificiosa dei profitti: l'Ocse verso un nuovo multilateralismo nel diritto internazionale tributario?*”

³²⁶ Così Greggi.

È stato poi determinato il piano di azione che si basa sul “*Closing tax gaps: OECD launches Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*” del 17 luglio 2013 e sull’intervento, in occasione del G-20, del rappresentante stesso dell’OCSE nel settembre del 2013.

A riguardo non è stato introdotto un tema in particolare in quanto da molto tempo la giusta applicazione delle normative interne riguardo a situazioni transazionali è messa in difficoltà dalla potenziale pianificazione fiscale aggressiva, come accade ad esempio per le multinazionali che sono alla continua ricerca di asimmetrie tra i sistemi tributari per differire o abbattere il prelievo. In un contesto globale sempre più connesso, le leggi fiscali nazionali non hanno tenuto il passo con il modo di operare delle multinazionali, soprattutto in connessione alla crescita dell’economia digitale. Ciò ha condotto ad una notevole incoerenza nella trattazione delle transazioni che avvengono in diversi territori e ad una percezione di molti riguardo al pericolo che coinvolge l’equità e l’integrità del sistema fiscale internazionale. L’impatto di tali proposte ad ampio raggio variano da azienda ad azienda e il risultato finale di alcune di queste non è ancora chiaro.³²⁷

Dunque, nonostante la tematica rimanga la stessa l’OCSE ha introdotto diverse novità rispetto al passato: in occasione del BEPS l’associazione ha tentato infatti di coinvolgere i Paesi in via di sviluppo che ancora non fanno parte dell’organizzazione garantendo un orientamento multilaterale, supportato dalla consapevolezza che il coinvolgimento di un numero di soggetti maggiore permetterà il raggiungimento di soluzioni efficaci.

Il punto cruciale del BEPS sono le convenzioni contro le doppie imposizioni nell’ottica ricardiana secondo la quale si massimizza l’efficienza dell’allocazione dei fattori di produzione se avviene in un contesto internazionale in cui sono distribuiti seguendo le logiche del libero mercato³²⁸.

Il BEPS è da un punto di vista teorico un arduo processo in cui il gettito preteso è minimizzato rispetto a quello che succederebbe se le regole di fiscalità internazionale fossero regolarmente applicate.

³²⁷ M. Acri, “*Progetto BEPS: quindici elementiper un piano Ocse ben orchestrato*”, Fisco Oggi.

³²⁸ D.Ricardo, *On the Principles of Political Economy and Taxation*, Londra, 1821, p. 131 e ss.

Nel primo anno del progetto più di 80 Paesi in via di sviluppo e di altre economie non OCSE e non-G20 sono state consultate attraverso quattro consultazioni regionali approfondite e cinque sedi globali. Questo impegno è stato fondamentale per individuare le sfide e le priorità dei Paesi a basso reddito. La tassazione svolge infatti un ruolo centrale nella promozione dello sviluppo sostenibile e i Paesi in via di sviluppo devono affrontare sfide significative per accrescere le capacità fiscali e mobilitare risorse interne. L'impegno nei confronti di questi Paesi nell'agenda fiscale internazionale, tra cui il BEPS, è utile per garantire loro la ricezione di un sostegno adeguato per far fronte alle sfide specifiche che devono affrontare.³²⁹

I settori prioritari individuati dal BEPS comprendono: limitare l'erosione della base tramite deduzioni degli interessi e altri oneri finanziari pagati (Azione 4 del Piano d'azione BEPS), prevenire gli abusi di trattato fiscale e l'elusione artificiale del "Permanent Establishment status" (Azioni 6 e 7), il transfer pricing, in particolare l'erosione dei pagamenti (Azioni 8, 9 e 10), e la documentazione del transfer pricing e reporting paese per paese (Azione 13).³³⁰

Il sostegno politico e il potenziamento delle capacità per affrontare le questioni BEPS sono state identificate come le principali sfide trasversali per i Paesi in via di sviluppo, in particolare per quanto riguarda l'attuazione delle misure BEPS iniziali.

Il loro coinvolgimento è sicuramente un punto cruciale e di grande portata innovativa. Il piano d'azione prevede 15 BEPS o azioni pianificate da finalizzare in tre fasi: settembre 2014, ottobre 2015 e dicembre 2015.

Durante lo scorso settembre 2014 sono state affrontate le seguenti azioni:

- Una relazione approfondita sull'individuazione delle problematiche fiscali sollevate dall'economia digitale e le azioni necessarie per affrontarle (Azione 1);
- Raccomandazioni riguardanti la progettazione di misure nazionali e trattato fiscale per neutralizzare gli effetti delle disposizioni di disallineamento ibrido, sia dal punto di vista del diritto nazionale che dei trattati (Azione 2);

³²⁹ Così Acri.

³³⁰ www.oecd.org

- Portare a termine la revisione dei regimi dei Paesi membri al fine di contrastare in modo più efficace le pratiche fiscali dannose (Azione 5);
- Raccomandazioni riguardanti la progettazione di misure nazionali e trattato fiscale per prevenire gli abusi di convenzioni fiscali (Azione 6);
- Le modifiche alle norme sui prezzi di trasferimento in materia di beni immateriali (Azione 8);
- Le modifiche alle norme sui prezzi di trasferimento in materia di requisiti di documentazione (azione 13);
- Una relazione sullo sviluppo di uno strumento multilaterale per attuare le misure sviluppate nel corso dei lavori BEPS (Azione 15).

Per il prossimo Ottobre 2015 le azioni pianificate sono le seguenti:

- Raccomandazioni riguardanti la progettazione di una normativa nazionale per rafforzare Controlled Foreign Companies (CFC) Rules (Azione 3);
- Raccomandazioni riguardanti la progettazione di una normativa nazionale per limitare l'erosione della base attraverso deduzioni di interessi e altri pagamenti finanziari (Azione 4);
- Strategia di ampliare la partecipazione ai membri non appartenenti all'OCSE di contrastare in modo più efficace le pratiche fiscali dannose (Azione 5);
- Misure trattato fiscale per prevenire l'elusione artificiale dello status di stabile organizzazione (Azione 7);
- Le modifiche alle norme sui prezzi di trasferimento in materia di rischi e del capitale e altre operazioni ad alto rischio (Azioni 9 e 10);
- Raccomandazioni riguardanti i dati sui BEPS da raccogliere e le metodologie per analizzarli (Azione 11);
- Raccomandazioni riguardanti la progettazione di una normativa nazionale richiedendo ai contribuenti di rivelare i loro accordi di pianificazione fiscale aggressivi (azione 12);
- Misure trattato fiscale per rendere i meccanismi di risoluzione delle controversie più efficaci (Azione 14).

Infine per il prossimo Dicembre 2015 si prevedono le seguenti azioni pianificate:

- Le modifiche alle norme sui prezzi di trasferimento per limitare l'erosione della base attraverso deduzioni di interessi e altri pagamenti finanziari (Azione 4);

- Revisione dei criteri vigenti per contrastare le pratiche fiscali dannose in modo più efficace (Azione 5); e
- Lo sviluppo di uno strumento multilaterale (Azione 15).

La tassazione svolge un ruolo centrale nella promozione dello sviluppo sostenibile e nei Paesi in via di sviluppo devono essere affrontate sfide significative volte a sviluppare le capacità fiscali e a mobilitare le risorse interne. Oltre 80 Paesi in via di sviluppo e altre economie non-OCSE / non-G20 hanno partecipato e discusso le sfide della BEPS attraverso vari incontri regionali in collaborazione con le organizzazioni regionali.³³¹

Seguendo la numerazione predisposta nel modello l’Azione numero 2 richiede che vengano introdotte le *tie-breaker rules* destinate a limitare gli effetti della doppia deduzione, doppia non tassazione e del differimento a lungo termine della tassazione conseguente allo sfruttamento di strumenti ibridi. Questi aspetti sono stati già evidenziati nel rapporto “*Hybrid mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*”³³², dove l’obiettivo era quello di evitare l’arbitraggio fiscale.

Secondo l’Azione numero 3 nell’ambito di controllate estere esiste un consolidamento della Controlled Foreign Companies, mentre nella successiva Azione si richiede la definizione di *best practices* utile a limitare l’erosione della base imponibile conseguente alle transazioni finanziarie che avvengono infragruppo nel caso di integrale abbattimento fiscale.

L’Azione 5 è destinata a favorire una maggiore trasparenza relativamente all’aspetto sostanziale delle diverse attività al fine di evitare pratiche fiscali deleterie; tutto ciò tramite un incremento dello scambio di informazioni tra le diverse Amministrazioni fiscali.

Di seguito l’Azione numero 6 si inserisce nell’ambito della doppia tassazione per limitare l’abuso dei trattati sfruttando maggiori clausole antiabuso.

³³¹ Così www.oecd.org

³³² Pubblicato dall’OCSE il 5 marzo 2012.

Le stabili organizzazioni sono l'argomento centrale dell'Azione numero 7 in cui si sottolinea l'importanza di ridefinire nuovamente le stesse in relazione alla nuova economia globale con lo scopo di evitare le *commissionaire arrangements*.

Per quanto riguarda il transfer pricing nell'Azione 8, 9 e 10 l'OCSE sottolinea la necessità di introdurre delle definizioni più chiare a riguardo così da garantire un'allocatione dei profitti che sia più equa e coerente con la creazione del valore. A proposito del Transfer Pricing l'OCSE ha pubblicato il "*Revised discussion draft on transfer pricing aspects on intangible*"³³³.

Di seguito, nell'Azione numero 12, ha previsto una più esplicita condivisione degli schemi di pianificazione fiscale adottati dalle diverse Amministrazioni finanziarie a cui si aggiunge l'obiettivo di aumentare la trasparenza tra i contribuenti con delle *disclosure rules*.

Nell'Azione numero 14 l'OCSE ha previsto dei nuovi strumenti in ambito di tax compliance destinati a risolvere le controversie tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

L'Azione numero 15 infine, sottolinea la futura introduzione di strumenti multilaterali per garantire l'attuazione delle misure suddette da parte dei paesi aderenti.³³⁴

Nell'ambito del BEPS sicuramente di grande portata innovativa è la nuova normativa anti-abuso entrata in vigore nel Regno Unito il 1° aprile 2015, contenuta nella legge finanziaria del 2015, destinata a combattere le artificiose costruzioni che consentono alle multinazionali di evitare la configurazioni di stabili organizzazioni e di concentrare il pagamento delle imposte in stati a fiscalità privilegiata. George Osborne a riguardo ha detto: "*Oggi introduciamo una tassa al 25 per cento sugli utili generati dalle multinazionali con le attività realizzate nel Regno Unito e che fanno uscire dal paese con artifici. Alcune delle maggiori imprese al mondo, in particolare nel settore tecnologico utilizzano strutture elaborate per non pagare le tasse. Non è giusto né per le società*

³³³ Pubblicato dall'OCSE il 30 luglio 2013.

³³⁴ www.oecd.org

britanniche né per quelle estere. Il mio messaggio è coerente e chiaro: tasse basse, ma tasse che vanno pagate”³³⁵.

La norma, rinominata anche “Google Tax”, è la risposta fornita dal governo inglese in tema di tassazione societaria che scaturisce dalle continue richieste degli altri Paesi di poter beneficiare delle loro entrate fiscali che derivano dagli utili prodotti da multinazionale come Amazon, Ebay, Google e Yahoo.³³⁶

In sintesi, si è deciso che le aziende che detengono un giro di affari superiore a 10 milioni di sterline sono obbligate a trasmettere indicazioni sulla loro posizione alle HM Revenue & Customs, l’agenzia delle entrate inglese. Competerà poi ai funzionari dell’HMRC decidere i profitti non imponibili, successivamente le aziende entro 30 giorni potranno contestare o meno il modus operandi dell’Agenzia delle Entrate.

La scelta politica che ha introdotto la DTP ha ridotto di gran lunga la pressione relativa all’attuazione del progetto di BEPS avanzato dall’OCSE destinato ad operare a livello globale in termini di PE e di transfer pricing. A quanto sostenuto da George Osborne³³⁷ durante la presentazione della legge finanziaria del 2015, la DTP potrebbe essere vista come un’opzione più attraente dei cambiamenti richiesti dalla BEPS per alcune multinazionali altamente globalizzate. Mentre la DPT, come è stato ampiamente segnalato, si rivolge al settore digitale, la BEPS si applica ad una vasta gamma di operazioni in tutti i settori industriali. La norma inoltre non includerà anche gli utili relativi alle operazioni aventi ad oggetto rapporti di prestito perché questi saranno coperti dall’Azione 4 del BEPS.³³⁸

Le regole principali contenute nella Google Tax sono due:

- La prima mira a contrastare le situazioni che conducono alla creazione di una PE in Inghilterra, quindi viene richiesto che sussista una società non residente nel Regno Unito e un’altra persona, la PE evitata, che conduca l’attività nel Regno Unito, connessa

³³⁵ N. Pratley, *George Osborne’s Google tax doesn’t add up to a radical reform*, Theguardian

³³⁶ BBC, “*Budget 2015: Google Tax introduction confirmed*”

³³⁷ V. Houlder, *US multinationals fight UK chancellor George Osborne’s Google tax*, Politics & Policy

³³⁸ “*Diverted profits tax: Details released*”, Executive Summary, EY

alla fornitura di beni o servizi da parte della società non britannica ai clienti in Inghilterra. La regola si applica quando è ragionevole ipotizzare che con nessuna delle due attività la società non inglese stia commerciando nel Regno Unito, e se una o entrambe le condizioni siano soddisfatte.

- La seconda regola si applica a taluni accordi sussistenti tra una società residente nel Regno Unito e un'altra persona (sia all'interno che al di fuori del Regno Unito): viene imposta una disposizione materiale per mezzo di una operazione o serie di operazioni. Questa regola si applica quando entrambe queste condizioni si verificano: il risultato non corrisponde a quello fiscale effettivo e sussiste un'insufficiente sostanza economica. Qualora si applichi la seconda regola, il punto di partenza è quello di imporre il prezzo di mercato per la fornitura del materiale.

Ci sono inoltre delle regole specifiche per le piccole e medie imprese: le prime sono escluse da tali normative se il totale dei ricavi di vendite nel Regno Unito di tutta la società, insieme alle sue collegate, è inferiore a 10 milioni di sterline in un periodo di 12 mesi. La procedura di valutazione e la raccolta obbligano l'azienda a notificare all'HMRC entro tre mesi dalla fine di un periodo contabile in cui è ragionevole supporre che i profitti potrebbero essere deviati; l'omissione di questa accortezza implica una sanzione. Prima di applicare effettivamente la DTP un funzionario HMRC deve emettere un avviso preliminare, ciò è funzionale al miglioramento e alla revisione del giudizio di stima relativo alla somma che la multinazionale deve pagare. Il pagamento della tassa dovrà poi essere effettuato entro 30 giorni e l'imposta richiesta includerà un importo pari agli interessi maturati nei sei mesi dopo il periodo contabile di riferimento. Inoltre, l'imposta se non pagata dalla società in questione verrà sostenuta dalle società alla stessa collegate. La società deve effettuare il pagamento richiesto e di seguito gode di un periodo di 12 mesi entro il quale può contestare l'importo addebitato.³³⁹

La DTP ha un nuovo approccio relativo alla risoluzione del problema che l'OCSE ha cercato di superare con le Azioni 7, 8 e 10 per poter beneficiare di una norma che sia più mirata rispetto a quello che è stato proposto dall'OCSE stesso.

La tassa di aliquota pari al 25% dovrebbe incoraggiare le multinazionali ad adottare modelli di business alternativi. L'Australia ha già annunciato che intende perseguire una

³³⁹ "Diverted profits tax: Details released", Executive Summary, EY

misura simile e altri paesi potrebbero seguire l'esempio inglese. Le stime parlano di un guadagno per l'Erario inglese di circa un miliardo di sterline in 5 anni.³⁴⁰

4.1.2 CRS

Tra le novità elaborate per la lotta ai comportamenti abusivi si annovera il CRS, Common Reporting Standard, predisposto dall'OCSE affiancato dai Paesi del G20 e dall'Unione Europea. Con il CRS si identifica un nuovo standard per lo scambio automatico di informazioni: in particolare le istituzioni finanziarie dovranno fornire maggiori dettagli alle autorità fiscali riguardo alle attività che svolgono nei paesi di residenza.³⁴¹

Gli ultimi aggiornamenti a riguardo evidenziano che più di 65 paesi, compresi la Svizzera ed alcuni paradisi fiscali come le isole Cayman, si sono attivati per l'attuazione del CSR.

Il principio ispiratore è stato la trasparenza fiscale e gli organismi internazionali si sono soffermati a lungo sull'evoluzione dell'informativa in ambito fiscale e lo standard OCSE racchiude tutte le precedenti iniziative a riguardo.

Nel 2001 negli Usa fu introdotto il QIA, Qualified Intermediary Agreement, con il quale le banche straniere che avevano aderito avevano sottoscritto un contratto con l'agenzia delle entrate americana, IRS, in cui si impegnavano a fornire notizie dettagliate sui conti finanziari dei proprio clienti nei quali erano stati collocati titoli statunitensi.³⁴²

Nel 2010 fu emanata la normativa FATCA, *Foreign Account Tax Compliance Act*, implementata negli USA con l'obiettivo di garantire uno scambio automatico di informazioni tra l'agenzia delle entrate statunitense e gli intermediari finanziari stranieri riguardo ai conti finanziari, che non comprendevano solo quelli nei quali erano depositati titoli statunitensi. L'attuazione del FATCA richiese la stipula di accordi intergovernativi, IGA, necessari per limitare i conflitti con le leggi nazionali riguardo alla riservatezza dei

³⁴⁰ "Diverted profits tax: Details released", Executive Summary, EY

³⁴¹ G. Giovannetti, "CRS: Il nuovo standard per lo scambio automatico di informazioni in ambito fiscale ed i principali impatti per le Istituzioni Finanziarie", Sia Partners

³⁴² Così Giovannetti.

dati. Ciò ha permesso uno scambio di informazioni tra ogni intermediario finanziario e l'autorità fiscale del paese di origine che di seguito attua un trasferimento di notizie all'IRS. L'Italia ha recepito l'accordo intergovernativo nel 2014.³⁴³

Nel 2014, tenendo in considerazione i presupposti del FATCS, è stato introdotto il CRS, approvato durante il G-20 e che è destinato a mantenere uno scambio di informazioni automatico e multilaterale tra le autorità dei paesi aderenti e le istituzioni finanziarie e di nuovo, annualmente, con altre autorità governative. Le istituzioni finanziarie che sono state coinvolte e i conti oggetti di comunicazione sono praticamente gli stessi del FATCA con alcune varianti. Il prossimo Gennaio 2016 è la data prevista per il lancio della normativa ed un primo reporting è previsto per il 2017.³⁴⁴

L'OCSE, con la pubblicazione del documento “*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*”, definisce nel dettaglio quale sia il perimetro di azione dello standard, quali siano le regole previste per la due diligence/reporting ed infine il modo in cui dovranno essere inviate le informazioni su cui si basa lo scambio.

Il perimetro impattato si distingue in:

- Istituti finanziari tenuti a segnalare;
- Titolari di conto oggetto di segnalazioni;
- Informazioni finanziarie da scambiare.

Per quanto riguarda il perimetro geografico dei Paesi aderenti si ricordano quelli mostrati nella successiva tabella.³⁴⁵

Argentina	Belgio	Bulgaria	Colombia	Croazia	Cipro
Rep.Ceca	Danimarca	Estonia	Finlandia	Francia	Germania
Grecia	Ungheria	Islanda	India	Irlanda	Italia
Lettonia	Liechtenstein	Lithuania	Malta	Messico	Olanda
Norvegia	Polonia	Portogall o	Romania	Slovacchia	Slovenia

³⁴³ Così Giovannetti.

³⁴⁴ www.oecd.org

³⁴⁵ www.oecd.org

Sud Africa	Spagna	Svezia	UK	Isola di Man	Guernsey
Jersey	Anguilla	Bermuda	BVI	Cayman	Gibilterra
Montserrat	Turks and Caicos	Seychelles	Isole Faroe		

Mentre tra i Paesi in via di adesione sono mostrati nella tabella di seguito.³⁴⁶

Andorra	Australia	Austria	Canada	Cile	Cina
Costa Rica	(Mauritius)	Indonesia	Israele	Giappone	Corea del Sud
Lussemburgo	Malesia	Nuova Zelanda	Russia	Arabia Saudita	Singapore
Svizzera	Turchia	USA			

Relativamente alle regole il documento si scinde in “*Common Reporting and Due Diligence Standard*” e “*Competent Authority Agreement*”. Nel primo sono elencate delle indicazioni riguardanti la due diligence. In questa sede è stabilito che siano oggetto di verifica tutti i conti finanziari a prescindere dalla residenza, e sono oggetto di comunicazione tutti i conti relativi a persone fisiche o giuridiche residenti in uno dei Paesi aderenti allo standard OCSE.

Si prevede una distinzione tra pre-existing accounts, i conti finanziari di persone fisiche o giuridiche antecedenti al 1° Gennaio 2016, e new accounts, conti finanziari di persone fisiche o giuridiche aperti dopo il 1° Gennaio 2016. Il reporting prevede la segnalazione di dati di identificazione del titolare del conto, il numero ed il saldo del conto, i dati identificativi dell’intermediario solo per i conti finanziari che sono individuati con la due diligence. Nella seconda parte l’OCSE ha previsto quali debbano essere le tempistiche per inviare le informazioni (in particolare entro nove mesi dalla fine dell’anno solare al quale le informazioni si riferiscono), e il modo in cui scambiarle servendosi dello schema previsto dal *Common Reporting Standard XML*.³⁴⁷

Lo standard di nuova introduzione sui conti finanziari soggetti allo scambio di informazioni sono praticamente gli stessi del FATCA ma con volumi maggiori.

³⁴⁶ www.oecd.org

³⁴⁷ www.oecd.org

L'influenza esercitata dallo standard sui paesi aderenti è notevole, ma una buona base di partenza è costituita da tutte quelle azioni mosse dagli Stati per omologarsi a FATCA e all'accordo intergovernativo che è stato stipulato con gli Stati Uniti da Italia, Germania, Francia, Spagna e UK. Nonostante tutto comunque un buon riscontro può essere immediatamente fornito dal monitoraggio da parte delle istituzioni finanziarie, che deve essere continuo, nell'ambito fiscale e dai risvolti che saranno offerti in materia dal Common Reporting Standard, maggiormente in relazione al recepimento da parte dei singoli Paesi aderenti.³⁴⁸

4.2L'Italia e la delega fiscale

Con la legge 11 marzo 2014, n. 23 il Governo è stato delegato affinché si potesse concretizzare un sistema fiscale che rispecchiasse i requisiti della trasparenza e dell'equità e che favorisse la crescita economica. La conversione del decreto-legge n. 4 del 2015 in legge n. 34 del 2015 ha rinviato di 90 giorni il termine ultimo per l'esercizio delle delega. Il 28 novembre 2014 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il Decreto Legislativo n.175 del 2014 (semplificazioni fiscali e dichiarazione dei redditi precompilata), il 23 dicembre 2014 il Decreto Legislativo n. 188 del 2014 (tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi), infine il 13 gennaio 2015 il Decreto Legislativo n. 198 del 2014 (composizione, le attribuzioni e il funzionamento delle Commissioni censuarie).³⁴⁹

Lo scorso aprile 2015 sono state presentate dal Governo diverse idee di decreti attuativi della delega poi presentati in Parlamento. A riguardo si ricordano:

- il decreto legislativo contenente misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese;
- il decreto legislativo in ambito di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni realizzate con distributori automatici;
- il decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente.

³⁴⁸ www.oecd.org

³⁴⁹ www.camera.it

Entro il 29 maggio 2015 le Commissioni Bilancio e Finanze prenderanno una posizione a riguardo.

Con la legge 11 marzo 2014, n. 23 la Commissione Finanze ha intenzione di proseguire gli impegni parlamentari per quanto riguarda la revisione del sistema tributario in termini di semplificazione, sicurezza del sistema tributario e di tutela del contribuente riducendo la pressione tributaria. È richiesto al Governo nell'esercizio della delega il rispetto dei criteri contenuti negli articoli della proposta, dei principi costituzionali, della normativa comunitaria, con lo statuto dei diritti del contribuente ed infine con la legge 5 maggio 2009, n. 42 relativa al federalismo fiscale. Le commissioni parlamentari competenti per l'emanazione dei decreti attuativi hanno 30 giorni, prorogabili per altri 20, per esprimere il loro parere; una volta trascorso questo periodo il provvedimento è comunque attuabile, inoltre nei 18 mesi successivi alla data di attuazione dei decreti, il Governo può adottare potenziali decreti integrativi e correttivi.³⁵⁰

La legge delega fiscale inserisce dei presupposti fondamentali per favorire il rinnovamento del sistema fiscale nazionale garantendo una disciplina unitaria. Alcuni aspetti fondamentali della legge delega sono dei limiti all'impiego del denaro liquido introducendo ulteriori metodi di pagamento elettronico più facilmente tracciabili affiancati dalla fatturazione digitale. Sono stati modificati i criteri punitivi sotto l'aspetto penale che sono considerati fraudolenti o riconducibili ad una documentazione contraffatta.³⁵¹

Un aspetto fondamentale è l'unificazione al principio guida di abuso del diritto destinato a combattere l'elusione fiscale: si allude al *ricorso personalistico e strumentale di strumenti del diritto* con l'obiettivo di ottenere con mezzi apparentemente leciti dei benefici fiscali. Si vuole, tramite le norme sulla mediazione tributaria, garantire un processo di contenzioso più flessibile attraverso la conciliazione con il fisco rendendo più competenti le commissioni tributarie le cui sentenze saranno immediatamente effettive. Inoltre, è prevista l'imposizione fiscale sui redditi delle aziende che sarà inglobata nell'Ires con specifica aliquota proporzionale; anche le somme riscosse dai soci o dall'imprenditore stesso saranno deducibili dall'imposta sul reddito da patrimonio.

³⁵⁰ www.camera.it, Finanza, fisco e patrimonio pubblico, COMMISSIONE: VI FINANZE

³⁵¹ C. Giordanella, "*Delega fiscale: tutte le novità, i tempi, i testi dei decreti e le scadenze*", www.leggioggi.it

La riforma del catasto, ampiamente attesa, prevede che il criterio di classificazione siano i metri che compongono l'edificio e non i vani disponibili. La rendita finale sarà definita tramite uno specifico coefficiente che considererà il valore dell'immobile e di tutti i diversi fattori che possono ampliare o restringere il valore dello stesso. Infine, si evidenziano alcune norme destinate a disciplinare le future modalità impositive per quanto attiene al consumo sostenibile.³⁵²

Un'analisi generale della legge delega prevede l'apertura agli effetti che la stessa avrà in termini di abuso del diritto. Le relative considerazioni a riguardo saranno effettuate nel paragrafo successivo.

4.2.1 *Gli aspetti innovativi della delega in materia di abuso del diritto*

La portata innovativa della legge delega è indiscussa, vale allora la pena analizzare gli effetti della stessa in termini di abuso del diritto.

Una delle novità principali riguarda le stabili organizzazioni in Italia, definite nell'articolo 7 del decreto (artt. 151 e 152, capo IV del Tuir): a riguardo è stato abolito il principio della forza attrattiva della stabile organizzazione perché in contrasto con le disposizioni OCSE. Si è stabilito dunque che i soggetti che non risiedono in Italia sono tassati per i redditi di impresa prodotti e attribuiti alla stabile organizzazione in relazione all'attività che svolgono in Italia. Inoltre, è stato recepito il principio della *functionally separate entity* funzionale a determinare il profitto riconducibile alla stabile organizzazione che viene contemplata come impresa indipendente e che si differenzia dalla casa madre. Così il reddito della branch si tassa dopo aver analizzato il funzionale e fattuale per capire che ruolo ha, che rischi assume e quali sono i rapporti tra la branch e la casa madre, rapporti che saranno valutati al valore normale. Infine si è stabilito che la branch debba avere un apposito rendiconto economico e finanziario che sia in linea con i principi contabili previsti per i soggetti residenti che hanno le stesse caratteristiche.³⁵³

Con l'art. 14, invece, per quanto riguarda le società residenti nel territorio dello Stato si parla del branch exemption, un regime opzionale che permette dal periodo successivo a quello dell'entrata in vigore del decreto di sottrarre a tassazione nel territorio italiano le perdite o gli utili prodotti da tutte le stabili organizzazioni che sono presenti all'estero e

³⁵² Così Giordanella.

³⁵³ M. Pennesi, "Per le stabili organizzazioni l'allineamento ai principi Ocse", Sole 24 ore.

che si riferiscono ad uno stesso soggetto, escludendo quelle che si trovano in Paesi black list dato che sono tassati secondo le modalità previste per le Cfc.³⁵⁴

Per quanto riguarda i dividendi black list è stato stabilito che vengano tassati integralmente nel caso in cui ci si trovi in presenza di investimenti diretti; inoltre è stato introdotto il credito di imposta relativo alle imposte che sono state pagate all'estero in caso di dividendi che provengono da società black list non Cfc.³⁵⁵

È stato introdotto un nuovo interpello per chi si trovi a compiere degli investimenti di un ammontare cospicuo in Italia. All'art. 2 del decreto sulla crescita e l'internalizzazione si stabilisce che le imprese, estere e italiane, possono interpellare in modo preventivo l'amministrazione finanziaria per ottenere un parere diretto relativamente agli aspetti fiscali del piano di investimento che si pensa di adottare e relativamente alle operazioni societarie pianificate per concretizzarlo. Si parla di un interpello ad ampio spettro perché può coinvolgere aspetti fiscali sotto il profilo interpretativo e applicativo, e riguarda tutte le imposte relative al piano di investimento che deve essere almeno di 30 milioni di euro.³⁵⁶

Per quanto riguarda le controllate estere è previsto poi un interpello facoltativo, ex art 167 del Tuir, ed è stato abrogato il regime delle collegate, ex art 168 del Tuir, è stata abrogata inoltre la tassazione per la trasparenza delle società estere collegate, in particolare la disposizione si riferisce a quelle in cui il contribuente ha una partecipazione superiore al 20% agli utili. In pratica il regime delle Cfc è ancora in vigore solo per le società estere il cui controllo è detenuto da un contribuente italiano e che risiedono in un Paese a regime fiscale privilegiato, cioè quelli che saranno contenuti nell'elenco fornito dalle Entrate.³⁵⁷

A seguito della sentenza 12 giugno 2014, cause riunite C-39/13, C-40/13 e C-41/13, della Corte di giustizia Ue, sono state modificate le condizioni di accesso al regime consolidato. Per l'occasione il giudice comunitario aveva stabilito che la disposizione

³⁵⁴ M. Pennesi, "Con il regime branch exemption esenti perdite e utili non generati in Italia", Sole 24 ore.

³⁵⁵ C. Benigni e A. Tomassini, "Tassazione integrale solamente in presenza di investimenti diretti", Sole 24 ore.

³⁵⁶ G. Alb. e L. Mi. "Un nuovo interpello sui profili fiscali degli investimenti oltre i 30 milioni", Sole 24 ore.

³⁵⁷ C. Benigni e A. Tomassini, "Controllate estere, interpello preventivo alle Entrate non obbligatorio", Sole 24 ore.

dell'ordinamento italiano, che ritiene la residenza della società controllante anche intermedia, era un requisito essenziale per accedere al regime di consolidato, poteva essere un ostacolo all'attuazione della normativa comunitaria. In Italia esisteva una deroga parziale al requisito della residenza, infatti erano ammesse al regime nazionale anche le società di diritto estero a patto che le stesse fossero residenti in un Paese dove vigesse una Convenzione contro la doppia imposizione con una stabile organizzazione nel territorio italiano nel cui patrimonio fosse compresa la partecipazione di ogni controllata. Con la nuova disposizione la seconda limitazione appena citata è stata cancellata in modo tale da consentire alle sorelle, società italiane e stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti in un Paese Ue o nello spazio economico europeo con il quale vige un accordo che possa assicurare un concreto scambio di informazioni, di garantire l'accesso al regime di fiscal unit.³⁵⁸

Con la legge delega l'abuso del diritto da elaborazione giurisprudenziale ottiene una specifica disciplina normativa, infatti il decreto ha inserito una dettagliata norma anti-abuso contenuta nell'art. 10-bis della legge 212/2000 secondo la quale sussiste abuso del diritto quando si verificano una o più operazioni prive di sostanza economica, o comunque nel rispetto delle norme tributarie che però conducano a dei benefici fiscali non dovuti. Secondo la norma un'operazione è priva di sostanza economica quando i fatti, gli atti e i contratti, non possono generare degli effetti significativi che siano diversi dai vantaggi fiscali, e si ritengono conseguiti in modo indebito quei benefici che si otterranno in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La nuova normativa in tutto ciò assorbe anche la vigente norma antielusiva che è contenuta nell'articolo 37-bis del Dpr 600/1973, che verrà abrogata.

“Non si considerano abusive quelle 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. L'abuso del diritto si potrà individuare, pertanto, solamente per esclusione, quando cioè il contribuente ricava un vantaggio fiscale illegittimo che non è ascrivibile all'evasione. Dovrà essere l'agenzia delle Entrate a dimostrare la sussistenza dell'abuso del diritto. Il contribuente, per parte sua, avrà l'onere di dimostrare l'esistenza di eventuali ragioni

³⁵⁸ C. Montinari A. Tomassini, “Consolidato, accesso ai soggetti stranieri senza stabile organizzazione”, il Sole 24 ore.

extrafisicali non marginali che hanno determinato la scelta di compiere determinate operazioni. Inoltre l'abuso del diritto non potrà essere rilevato d'ufficio da parte del giudice tributario."³⁵⁹. Quindi in sostanza, il principio fondamentale è che *"l'abuso del diritto si può individuare solamente se il contribuente consegue un vantaggio fiscale illegittimo attraverso fattispecie che non rientrano nell'evasione. Va rilevato che si evade quando il contribuente non rispetta una specifica disposizione di legge, e questo accade anche quando risulta alterato il rapporto giuridico, come nelle ipotesi di simulazione, dissimulazione, interposizione fittizia.*"³⁶⁰

Inoltre, per quanto riguarda l'irrelevanza penale delle condotte abusive si è stabilito che in caso di contestazioni a seguito dell'attuazione della nuova normativa, il contribuente non sarà incriminato per la commissione di reato tributario secondo il decreto legislativo 74/2000.

4.2.2 Gli obiettivi da perseguire in termini di abuso del diritto

In termini di abuso del diritto gli obiettivi da perseguire sono facilmente deducibili dalla lettura dell'art.5 della legge delega 11 marzo 2014 n.23:

"Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012:

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;

³⁵⁹ A. Iorio e S. Mecca, "Più certezze per raddoppio dei termini e abuso del diritto", Sole 24 ore.

³⁶⁰ D. Deotto, "Sotto tiro operazioni con «premio» fiscale ma che non hanno sostanza economica", Sole 24 ore

2) *escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni e' 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 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 giustifichino il ricorso a tali strumenti;

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.”³⁶¹

È evidente la proposta di inserire una norma generale che possa definire il concetto di abuso del diritto aggregata all'elusione fiscale. La nuova disposizione sembra essere attinente a quanto stabilito dalla Suprema Corte, la quale fonda l'abuso sull'utilizzo di una norma giuridica che comporta delle finalità discostanti rispetto a quelle che sono le sue vere necessità causando così una violazione di dettagliate disposizioni di legge.

L'obiettivo della norma stessa è quello di abbattere le operazioni di pianificazione fiscale che non siano supportate da un'adeguata finalità economica e quindi “*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 (principio di inopponibilità)*”. Le autorità nazionali devono

³⁶¹ www.gazzettaufficiale.it.

*trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica (substance over form)”*³⁶².

L'art.5 della delega è destinato ad integrare quanto disposto dall'art.37 bis del DPR 600/73 che definisce l'inopponibilità all'Amministrazione Finanziaria in caso si concretizzino le sole operazioni contenute nel terzo comma della norma stessa. Il sistema fiscale italiano necessita dunque di una disposizione autonoma che possa essere applicata in qualunque settore impositivo. Questa disposizione più ampia dovrebbe garantire una maggiore certezza a quelle operazioni che sono considerate legittime e semplificare le procedure per accertare effettivamente quelle che sono considerate elusive.³⁶³

La legge di delega fiscale contiene sicuramente degli spunti positivi che risultano innovativi rispetto alle precedenti esperienze, soprattutto in materia di abuso del diritto la cui disciplina è sempre rimasta confinata, almeno in ambito nazionale, alle disposizioni contenute nell'art. 37 bis D.P.R. 600/73. Il concreto raggiungimento degli obiettivi rimane però solo auspicabile visto che concretamente ancora la legge delega non ha conseguito degli obiettivi concreti. In riferimento a quanto disposto fino ad ora è utile aspettare e valutare quelli che saranno gli effetti positivi o negativi della riforma.

³⁶² Preambolo alla Raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012.

³⁶³ D. Tulliani, *“Elusione fiscale e abuso del diritto: prospettive future tra luci ed ombre”*, Lulu 2013.

CONCLUSIONI

L'aspetto che si è voluto evidenziare nel presente elaborato è che nonostante il dispendioso contributo del legislatore italiano affiancato da quello comunitario, la definizione di abuso del diritto e la sua concreta applicazione sono tutt'ora di difficile esercizio. Un abuso del diritto dettagliatamente definito in ogni suo aspetto alleggerirebbe in parte il gravoso impegno continuo del legislatore. Quest'ultimo, dovendo riqualificare atti, fatti o negozi e trovandosi ad operare con una disposizione estremamente ampia, rischia di incorrere in un'interpretazione altrettanto ampia non supportata da prove normative concrete. Il corpus normativo amplifica questa condizione negativa in quanto consta troppo spesso di provvedimenti governativi affrettati e poco definiti. Una disciplina nitida gioverebbe a tutti coloro che in quanto funzionari dell'amministrazione finanziaria si trovano a valutare continuamente l'applicazione di tale concetto limitando così le incertezze. Infine, il contribuente, volendolo considerare in buona fede, non rischierebbe più di fraintendere la volontà del legislatore applicando con grande attenzione la norma, che alla fine potrebbe rivelarsi non coerente con l'idea alla base della complessiva produzione normativa. Secondo il modesto parere di chi scrive, una norma antielusiva efficace dovrebbe ergersi sulle ragioni che ne giustificano la sussistenza nell'ordinamento stesso e quindi non dovrebbe essere limitata ad una serie di casi specifici ma dovrebbe identificarsi nel legame che definisce i diversi rapporti impositivi. I limiti dell'art. 37 bis ex D.P.R. 600/1973 sono evidenti e dovrebbero dunque essere superati dalla grande portata innovativa delle legge delega. È evidente che una solida fiducia permea le novità introdotte a livello comunitario e nazionale, nella speranza di poter chiarire in modo appropriato tale concetto. Tali interventi dovrebbero essere destinati a creare un inquadramento ottimale della disciplina antielusiva favorendo un'estensione della stessa in modo indiscriminato a tutte le imposte e ai diversi settori, evitando di introdurre in seguito dei provvedimenti utili a risolvere una particolare questione rischiando di inficiare la portata generale della norma, e complicando la disposizione ai soggetti operanti in questo ambito (il legislatore, l'Amministrazione Finanziaria ed infine il contribuente). Delle valutazioni concrete in merito si potranno avere solo dopo agosto del 2016, mese in cui ci sarà l'effettiva entrata in vigore delle nuove norme sul fisco.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. (1997)* - L'abuso del diritto, in *Diritto privato 1997*, Padova.
- Acri M.* - Progetto BEPS: quindici elementiper un piano Ocse ben orchestrato, Fisco Oggi.
- Andriola M. (2008)* - Ipotesi applicative di norme antielusive, Roma.
- Aramini F. (2009)* - L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia CE.
- Armella & Associati (2012)* - L'abuso del diritto nelle imposte indirette: gli strumenti di tutela del contribuente.
- Beghini M. (2008)* - L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed esercizi di stile, Riv. Trib.
- Beghini M. (2009)* - L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente, in CORR. TRIB.
- Benigini C. e Tomassini A. (2014)* - Controllate estere, interpello preventivo alle Entrate non obbligatorio, Sole 24 ore.
- Benigini C. e Tomassini A. (2014)* - Tassazione integrale solamente in presenza di investimenti diretti, Sole 24 ore.
- Belle B. (2014)* - Elusione fiscale e abuso del diritto, Università degli studi di Pisa.
- Bellinazzo M., Rotondo D. (2014)* - Compliance fiscale: Crs, Beps, trasparenza e multilateralismo contro l'evasione, Il Sole 24 Ore.
- Bonanzinga R.T. (2007)* - Abuso del diritto e rimedi esperibili, Milano.
- Calzolaio E. (2005)* - Il valore di precedente delle sentenze della Corte di giustizia, Torino.
- Carbone S. M. (2011)* - Brevi riflessioni sull'abuso del diritto comunitario: commercio internazionale ed esercizio delle libertà individuali in Dit. Comm. Int.
- Casetta E. (2003)* - Manuale di diritto amministrativo, Milano.
- Cerioni L.* - Law Lecturer, Brunel University. The abuse of right in EU company law and EU tax law: a re-reading of the ecj case-law and the quest for a unitary, Brunel University.
- Cestaro L. (2015)* - Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania. L'abuso del diritto nella giurisprudenza di merito: casi pratici.
- Delaney M. (2007)*, - To be or not to be? Definition of abuse under Halifax examined.
- Deotto D. (2012)* - L'abuso del diritto assorbe l'elusione in Sole 24 ore.

Deotto D. (2014) - Sotto tiro operazioni con «premio» fiscale ma che non hanno sostanza economica, Sole 24 ore

Donatelli S. (2009) – L'abuso del diritto e l'elusione fiscale nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, Treccani.

Ec Tax Reviev (2011) –Tax Abuse in European Union Law: A Theory, Volume 20.

Eidenmüller H. - Abuse of Law in the Context of European Insolvency Law.

EY (2014) - Diverted profits tax: Details released, Executive Summary.

Falco G. (2010) - La buona fede e l'abuso del diritto. Principi, fattispecie e casistica, Giuffrè Editore

Falsitta G.- Manuale di diritto tributario, Parte generale.

Ferlazzo Natoli L. e Ingraio G. – Abuso del diritto ed elusione fiscale tra principi comunitari e regole interne.

Fiandaca G. e Musco E. (2004) - Diritto penale, parte generale, Bologna.

Finance Bill (2015) – EU law and abuse tax legislation.

Francescon M. (2009) – Abuso del diritto in campo tributario.

Gambaro A. (1998) - Abuso del diritto. II) Diritto comparato e straniero, in Enc. giur., I, Roma.

Gallo F. (1992) - Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione”, in Dir. Prat. Trib.

Gentili A. (2009) – Abuso del diritto , giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche, Roma.

Giovannetti G. (2014) - CRS: Il nuovo standard per lo scambio automatico di informazioni in ambito fiscale ed i principali impatti per le Istituzioni Finanziarie, Sia Partners.

Gouthière B. (2006) - French Anti-Abuse International Tax Legislation: Recent Developments’, European Taxation .

Greggi M. – Il contrasto all’erosione della base imponibile e all’allocazione artificiosa dei profitti (cd BEPS): l’OCSE verso un nuovo multilateralismo nel diritto internazionale tributario?

Grillo A. (2014) - O.C.S.E: comunicato sul nuovo Standard per lo scambio automatico di informazioni in materia fiscale.

Gullo N. (2005) - L'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario: un (timido) limite alla scelta del diritto, in Ragion Pratica.

Hartley T.C. (2003) - The Foundations of European Community Law: An Introduction to the Constitutional and Administrative Law of the European Community, Oxford University.

Houlder V. (2015) - US multinationals fight UK chancellor George Osborne's Google tax, Politics & Policy.

Iorio A. e Mecca S. (2015) - Più certezze per raddoppio dei termini e abuso del diritto, Sole 24 ore.

Levi G. (1923) - L'abuso del diritto, Milano.

Liprino V. (2009) - L'abuso di diritto nell'esperienza tributaria francese ed italiana.

Liprino V. (2008) - Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service, in Riv. Dir. Trib.

Liscio F. (2014) - Elusione e abuso nell'imposta di registro. Profili applicativi, Luiss Guido Carli, Tesi di laurea.

Lizzani E. (2011) - Dal 37-bis ai giorni nostri, Luiss Guido Carli, Tesi di laurea.

Lupi R. (1995) - Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative.

Lupi R. (1992) - Prime ipotesi in tema di norma antielusione sulle operazioni societarie (art. 10 legge 408/1990), in RIV. DIR. TRIB.

Maiorino M. - L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario: è ancora lecito il risparmio d'imposta?, Direzione centrale normativa. Agenzia delle Entrate.

Marcheselli A. (2010) - Efficienza ed equità dei sistemi fiscali europei, tra "manovre correttive" e diritti fondamentali (i casi Ungheria e Belgio e l'abuso del diritto).

Messinetti D. (1998), Abuso del diritto, in Enc. del diritto, Aggiorn. II, Milano.

Miele L. (2015) - L'abuso del diritto aggancia l'elusione, Il Sole 24 Ore.

Miele A. (2014) - L'abuso del diritto in materia tributaria: evoluzione giurisprudenziale, Tributario.

Montinari C. e Tomassini A. (2015) - Consolidato, accesso ai soggetti stranieri senza stabile organizzazione, il Sole 24 ore.

Muccio F. (2014) - L'abuso del diritto in materia tributaria, Altalex.

Natoli U. (1958) - Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano, in Riv. trim. dir. proc. civ.

O'Shea T. (2010) - Tax Avoidance and Abuse of EU Law, The EC Tax Journal, Volume 11.

O'Shea T. (2007) - The United Kingdom's CFC Rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries- tax avoidance or tax mitigation?, The EC Tax Journal.

- Patti S. (1987)* - Abuso del diritto, in Dig. Disc. Priv., Torino.
- Pennesi M. (2014)* - Con il regime branch exemption esenti perdite e utili non generati in Italia, Sole 24 ore.
- Piantavigna P. (2013)* - Tax abuse in European Union Law: A Theory, EC Tax Review.
- Piantavigna P.*- Abuso del diritto nell'ordinamento europeo, Torino Giappichelli Editore.
- Pignatone R. (2014)* - L'abuso del diritto, Palermo.
- Pino G. (2005)* - L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto in Ragion pratica.
- Pino G. (2005)* - Il diritto e il suo rovescio, Università degli studi di Palermo.
- Pratley N. (2014)* - George Osborne's Google tax doesn't add up to a radical reform, Theguardian
- Puri P.*- Operazioni aziendali e abuso del diritto.
- Rescigno P. (1998)* - L'abuso del diritto, Bologna.
- Restivo C. (2007)* - Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto, Milano.
- Romano S. (1958)* Abuso del diritto, in Enc. del diritto, I, Milano.
- Rotondi M. (1923)*- L'abuso del diritto, in. Riv. dir. civ.
- Salvi C.*, Abuso del diritto. I) Diritto civile, in Enc. giur., I, Roma.
- Sepe E. A. (2010)*, Elusione fiscale ed abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità e comunitaria, Roma.
- Sposato L. (2010)* -L'abuso del diritto tributario nella recente giurisprudenza della Cassazione, Altalex.
- Stevanato D.* - Elusione e abuso del diritto tra diritto interno e diritto dell'Unione Europea.
- Tabellini M. (2007)* - Libertà negoziale ed elusione d'imposta, Torino
- Tesauro F. (2014)* - Istituzioni di diritto tributario, UTET.
- Torino R.* – Diritto di stabilimento delle società e trasferimento transnazionale della sede. Profili di diritto europeo e italiano.
- Trapuzzano C.* - L'abuso del diritto: elemento dinamico di tutto il processo evolutivo del diritto.
- Tulliani D. (2013)* – Elusione fiscale e abuso del diritto Prospettive future tra luci ed ombre, Lulu.
- UE Legislation (2008)* - Anti-abuse measures in the area of direct taxation.
- Valente P. (2014)* – Evasione fiscale e abuso del diritto tra normativa nazionale e internazionale, Ipsoa con Andaf – IV forum tax.

Villani M. - L'abuso del diritto secondo la recente giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Vitale G. (2014) - Avvocati stabiliti e abuso del diritto dell'Unione europea. Le Conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa Torresi/COA di Macerata.

Zizzo G. (2006) - Nullità negoziali ed elusione tributaria", in corr. trib.

Zoppini G. (1999) - Prospettiva critica della giurisprudenza antielusiva della Corte di Cassazione, in RIV. DIR. TRIB.

Zoppini G. - Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali.

GIURISPRUDENZA

EX Cassazione 10568/2013
EX Cassazione 10981/2009
EX Cassazione 15476/2009
EX Cassazione 20106/2009
EX Cassazione 30005/2008
EX Cassazione 3040/1960
EX Cassazione 3242/2013
EX Cassazione 3462/2007
EX Cassazione 4737/2010
EX Cassazione 4901/2013
EX Cassazione 5348/2009
EX Cassazione 22932/2005
EX Cassazione 10257/08
EX Cassazione 10353/2006
EX Cassazione 10981/2009
EX Cassazione 11351/2001
EX Cassazione 12042/2009
EX Cassazione 12249/2010
EX Cassazione 12333/2014,
EX Cassazione 1372/2011
EX Cassazione 1465/2009
EX Cassazione 1465/2009.
EX Cassazione 15029/2009
EX Cassazione 3979/2000
EX Cassazione 11351/2001
EX Cassazione 3345/2002
EX Cassazione 201060/2009
EX Cassazione 20398/2005
EX Cassazione 21221/2006
EX Cassazione 21371/2006
EX Cassazione 22023/2008
EX Cassazione 25127/2009
EX Cassazione 2534/2008
EX Cassazione 30055/2008

EX Cassazione 30057/2008
EX Cassazione 583/2011
EX Cassazione 8772/2009
EX Cassazione10981/2009
EX Cassazione Penale 26723/2011.
EX Cassazione Penale 14486/2009
EX Corte di Giustizia 115/78
EX Corte di Giustizia 148/91
EX Corte di Giustizia 196/04
EX Corte di Giustizia 206/94
EX Corte di Giustizia 23/93
EX Corte di Giustizia 279/93
EX Corte di Giustizia 367/96
EX Corte di Giustizia 39/86
EX Corte di Giustizia 412/93
EX Corte di Giustizia 08/92
EX Corte di Giustizia 109/01
EX Corte di Giustizia 11/78
EX Corte di Giustizia 110/99
EX Corte di Giustizia 115/78
EX Corte di Giustizia 139/88
EX Corte di Giustizia 148/91
EX Corte di Giustizia 167/01
EX Corte di Giustizia 201/01
EX Corte di Giustizia 206/94
EX Corte di Giustizia 208/00
EX Corte di Giustizia 212/97
EX Corte di Giustizia 288/88
EX Corte di Giustizia 311/08
EX Corte di Giustizia 33/74
EX Corte di Giustizia 344/87
EX Corte di Giustizia 367/96
EX Corte di Giustizia 39/86
EX Corte di Giustizia 412/93
EX Corte di Giustizia 425/05
EX Corte di Giustizia 466/03

EX Corte di Giustizia 475/2012

EX Corte di Giustizia 515/03

EX Corte di Giustizia 79/85

EX Corte di Giustizia 9/90

SITOGRAFIA

<http://www.oecd.org/>

<http://www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/it/sentenze.page>

<http://www.ilsole24ore.com/>

<http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>

<http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2015/01/02/codice-civile>

<http://www.gazzettaufficiale.it/>

<http://www.parlamento.it/home>

<http://www.economist.com/>

<http://www.diritto.it/>

<http://www.comparazioneDirittocivile.it/>

<http://www.fiscooggi.it/>

http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_en.htm

<http://www.camera.it/leg17/28>

<http://www.euroblawg.com>

<http://www.sia-partners.com/>