

**L'ELUSIONE FISCALE NEGLI ORDINAMENTI
NAZIONALI, EUROPEO ED INTERNAZIONALE:
PROFILO DEFINITORIO**

Sommario

Introduzione.....	6
CAPITOLO PRIMO – L’ELUSIONE FISCALE IN ITALIA.....	9
1.1 Elusione ed interpretazione: la Scuola tedesca di Enno Becker e la sua influenza sulla Scuola di Pavia di Benvenuto Griziotti.	9
1.2 Il problema dell’art. 8 della legge di registro (r.d. n. 3269/1923)	13
1.3 Le tradizionali modalità di contrasto del fenomeno elusivo: lo strumento dell’interpretazione.....	17
1.4 Le tradizionali modalità di contrasto del fenomeno elusivo: la riqualificazione.	18
1.5 Le tradizionali modalità di contrasto del fenomeno elusivo: la frode alla legge.....	23
1.6 Il dubbio sul migliore strumento antielusivo: norme specifiche o clausola generale?	28
1.7 L’evoluzione normativa: l’art. 10 della legge n. 408/1990.	32
1.8 L’evoluzione normativa: l’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.	39
1.9 L’evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di elusione fiscale: l’orientamento dei primi anni del 2000.	50
1.10 L’evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di elusione fiscale: la “diretta precipitazione” del divieto comunitario di abuso del diritto nel settore dei tributi non armonizzati (2005 – 2008).	53
1.11 L’evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di elusione fiscale: l’art. 53 Cost. come fonte di un generale principio antiabuso.	61
1.12 I successivi sviluppi della giurisprudenza di legittimità dopo le pronunce delle Sezioni Unite del 2008 (2008-2014).	67
1.13 Le importanti novità giurisprudenziali del 2015.....	73
1.14 Il problema dell’art. 20 della legge sull’imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986).....	80
1.15 L’improcrastinabile intervento del legislatore	93
1.16 La legge delega n. 23 del 2014.	97
1.17 L’attuazione della delega.	108

1.18	Commento alla nuova normativa.....	116
CAPITOLO SECONDO – L’ELUSIONE FISCALE NELL’ORDINAMENTO EUROPEO		127
2.1	Un trapianto legale a formazione progressiva.....	127
2.2	Due accezioni di abuso del diritto.....	130
2.3	L’abuso in senso lato.....	134
2.4	L’abuso in senso stretto.....	141
2.5	La sentenza Emsland-Stärke.....	146
2.6	La sentenza Halifax.....	151
2.7	La sentenza Cadbury Schweppes.....	166
2.8	L’influenza dell’orientamento Cadbury Schweppes.....	181
2.9	La sentenza Kofoed.....	185
2.10	La sentenza Part Service.....	195
2.11	Un tentativo di ricostruzione unitaria del concetto di abuso.....	210
2.12	La Raccomandazione europea del 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, la direttiva n. 121/2015 e la recente direttiva “anti-elusione”.....	220
CAPITOLO TERZO - L’ABUSO DEL DIRITTO E L’ELUSIONE FISCALE NEGLI ORDINAMENTI GIURIDICI STRANIERI		228
3.1	Premessa.....	228
3.2	L’esperienza francese.....	229
3.3	L’esperienza tedesca.....	244
3.4	L’esperienza spagnola.....	268
3.5	L’esperienza del Regno Unito.....	279
CAPITOLO QUARTO - UNA DEFINIZIONE CONCLUSIVA DEL CONCETTO DI ELUSIONE FISCALE O ABUSO DEL DIRITTO		293
4.1	Una proposta di clausola generale antiabuso.....	293
4.2	L’uso distorto di strumenti giuridici.....	295
4.3	I vantaggi fiscali indebiti.....	303
4.4	Lo scopo essenziale di elusione.....	305

4.5 Le valide ragioni extrafiscali.....	309
Bibliografia	314

Introduzione

Riflettendo sul come iniziare quest'opera, ho ritenuto di utilizzare parole che possano destare la curiosità di leggerla anche in coloro che non sono esperti dell'argomento, e soprattutto che non studiano e non hanno studiato quest'affascinante materia che è il diritto. Mi è così tornata alla mente una leggenda che mi fu raccontata da bambino e che mi è parsa calzare a pennello, per far comprendere a qualunque lettore quanto meno l'essenza del fenomeno dell'elusione. Si tratta della leggenda del *"ponte del diavolo"*.

È la storia che vede come protagonisti gli abitanti di un piccolo villaggio di montagna, isolato dal resto del mondo. Più volte i poveretti cercarono di costruire un ponte che li collegasse al paese più vicino, ma mai furono in grado di terminarlo prima che crollasse. Decisero allora di stringere un patto col diavolo, che si impegnò a costruire il ponte in cambio dell'anima del primo malcapitato che, ogni giorno, lo attraversasse. Elusivo fu il comportamento di quegli astuti montanari, che ogni mattina fecero passare sul ponte una gallina, sacrificandola al posto di uno di loro. Il diavolo non poté rimproverare in alcun modo agli abitanti del piccolo villaggio di aver violato il patto, in quanto non era stato specificato che ogni giorno il primo passante dovesse necessariamente essere di natura umana. Dunque non gli restò che lasciare in piedi il ponte e tornarsene a casa con le mani in mano!

Lungi da me, ovviamente, paragonare gli abitanti del villaggio ai contribuenti ed il diavolo al Fisco! Ho deciso di raccontare questa leggenda perché a mio sommosso avviso rende bene l'idea di cosa sia, a grandi linee, il fenomeno dell'elusione fiscale.

Per avere conferma della chiarezza dell'allegoria, ho fatto leggere queste prime righe ad un mio caro amico, che non ha mai studiato il diritto in vita sua. Le prime parole che ha pronunciato dopo aver letto la storia poc'anzi raccontata sono state: "è legale!". Ed infatti è proprio questa la caratteristica cruciale

dell'elusione fiscale, un comportamento formalmente lecito, rispettoso della legge, che però, sfruttandone le lacune, ne tradisce sostanzialmente lo spirito, la ragione ispiratrice, al fine di far conseguire al contribuente un beneficio tributario indebito.

Più nello specifico, l'elusione è quel *“comportamento del contribuente che tenta di aggirare, attraverso l'utilizzo di una strada anomala rispetto alla strada diretta tracciata dall'ordinamento, un determinato presupposto di imposta, facendo nascere, tramite una diversa configurazione giuridica della fattispecie, un diverso presupposto, oppure non facendone nascere alcuno, con lo scopo (esclusivo o prevalente) di attenuare od eliminare del tutto l'onere fiscale connesso al presupposto eluso”*¹. È questo il caso in cui il contribuente, per raggiungere un determinato effetto economico, potrebbe utilizzare un dato strumento considerato ordinario, normale dall'ordinamento e cui quest'ultimo ricollega una determinata imposizione; tuttavia, ed è qui che entra in gioco l'elusione, egli sceglie di usare un altro strumento, uno strumento anomalo, che gli consente di raggiungere lo stesso risultato economico, ma che dal punto di vista fiscale determina un onere di imposta inferiore o nullo, in quanto fa sorgere un diverso presupposto o nessun presupposto. In altri casi, il contribuente si trova in una situazione per cui la legge non gli consente di ottenere determinati benefici tributari e, tramite un comportamento anomalo, cerca di aggirare la legge per ottenere proprio quei vantaggi.

Risulta dunque evidente come l'elusione si differenzi dall'evasione, che invece consiste nel tentativo di nascondere, di occultare, tramite una diretta violazione della norma tributaria, un presupposto d'imposta già verificatosi, e non nel non farlo sorgere, o nel farne sorgere uno diverso, rispettando formalmente la legge.

Questo sembra essere il *“nocciolo duro”* del concetto di elusione fiscale (o abuso del diritto che, come chiarirò in seguito, ne costituisce ormai solo una variante terminologica) comune ai vari ordinamenti giuridici; tuttavia, al giorno

¹ La definizione è di G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2013, pag.102.

d'oggi la divergenza tra economia transnazionale e legislazione tributaria di emanazione nazionale è sempre più marcata e mostra la progressiva inadeguatezza del diritto interno (dei diversi Stati) a rincorrere e colpire fenomeni elusivi planetari. La presente opera è incentrata sui profili definitivi (e sulle difficoltà definitorie) del concetto di elusione fiscale in vari ordinamenti: ciascun ordinamento nazionale dà, infatti, una propria definizione di elusione/abuso, alla quale si aggiunge quella proveniente dall'ordinamento comunitario. Cercherò, altresì, di stabilire se si possa o meno pervenire, sulla base di un'indagine comparatistica che coinvolge diversi ordinamenti, ad una definizione internazionale unitaria del concetto di elusione fiscale.

CAPITOLO PRIMO – L'ELUSIONE FISCALE IN ITALIA

1.1 Elusione ed interpretazione: la Scuola tedesca di Enno Becker e la sua influenza sulla Scuola di Pavia di Benvenuto Griziotti.

A partire dalla prima metà del secolo scorso, il rapporto tra elusione ed interpretazione ha costituito un tema di straordinario interesse nella materia tributaria.

Esso, a dir la verità, nacque nella Germania del primo dopoguerra, in una situazione di profondo dissesto finanziario che il conflitto bellico aveva provocato². In questo contesto, molta fortuna ed influenza ebbe un insigne giurista dell'epoca, Enno Becker (1869-1940), Presidente di Sezione della Cassazione Fiscale del Regno ed artefice nonché coautore della codificazione concretizzatasi nella RAO del 1919. Egli, partendo dalla formulazione del paragrafo 4 dell'Abgabenordnung, poi divenuto art. 9 della RAO, secondo cui nell'interpretare la legge si doveva considerare “*il relativo scopo, il significato economico, lo sviluppo dei rapporti*”, affermò che questa disposizione dovesse essere interpretata come strumento volto a consentire alla giurisprudenza di svincolarsi da un'applicazione meramente formalistica della legge, al fine di assicurare la tassazione del c.d. *equivalente economico*, e quindi contrastare con maggiore efficacia ed incisività il fenomeno dell'elusione d'imposta. Tramite

² Per una attenta ricostruzione del rapporto tra Scuola tedesca e Scuola italiana di Pavia, cfr. G. MELIS, *Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in Riv. dir. trib. 2008, pag. 413 ss.

l'ermeneutica, l'interprete, una volta individuato il fenomeno economico imponibile secondo la norma tributaria, doveva estendere l'applicazione di quest'ultima a tutto ciò che si configurasse come “*economicamente equivalente*”. Corollario di questa impostazione era che l'interprete doveva intendere i concetti utilizzati dalla norma tributaria, ma appartenenti ad altri rami del diritto ed in particolare al diritto civile, in maniera autonoma; non come riferiti, cioè, alla qualificazione giuridica civilistica della fattispecie, bensì all'effetto economico da essa prodotto. Per l'Autore si doveva dunque tener conto dello scopo (inteso come funzione economica) per cui il diritto tributario si avvale di istituti di diritto privato. Le teorie di Becker sulla “*considerazione economica*” della fattispecie furono recepite dalla dottrina e giurisprudenza tedesche dell'epoca (che solo verso la metà degli anni '50 mutarono orientamento). La tassazione del c.d. *equivalente economico* era in linea con lo scopo che Becker assegnava alla norma tributaria, quello di “*procacciare denaro, per quanto possibile*”, ossia la massimizzazione del gettito fiscale dello Stato, in un periodo di crisi quale quello post-bellico. Non si trattava, tuttavia, di un valore da perseguire in sé, a qualunque costo ed in qualunque occasione, ma di un obiettivo che a propria volta doveva giustificare un'applicazione “*sostanzialistica*” del diritto tributario, per contrastare il fenomeno dell'elusione fiscale e quindi colmare le lacune dell'ordinamento, garantendo in questo modo l'uguaglianza tra i contribuenti³.

Le posizioni di Enno Becker ebbero grande influenza anche su Benvenuto Griziotti (1884-1956), studioso italiano di finanza nonché fondatore di un'importante Scuola dottrinale, la c.d. Scuola di Pavia. A lui si deve l'elaborazione della teoria della c.d. “*interpretazione funzionale*” della norma tributaria, che fece il suo esordio nell'opera “*Lo studio funzionale dei fatti finanziari*” del 1940⁴. Per Griziotti, l'interprete non doveva fermarsi ad una

³ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 414.

⁴ L'evoluzione del pensiero di Griziotti, a partire dal 1929, è ripercorsa più compiutamente da G. MELIS, op. ult. cit. L'Autore osserva come prima del 1940, anno in cui è stata pubblicata l'opera “*Lo studio*

applicazione meramente nominalistica e formale del diritto tributario, ma doveva ricercare la funzione (economica) della norma tributaria: individuato il risultato economico che la norma mirava a colpire, l'interprete doveva applicarla a tutte le fattispecie idonee a raggiungere quello stesso risultato, seppur poste in essere tramite istituti civilistici diversi da quelli espressamente contemplati dalla norma.

In altre parole, l'interprete non doveva fermarsi alla qualificazione civilistica dell'istituto contemplato dalla norma impositiva, ma analizzare sino in fondo la funzione (economica) sostanziale dell'entrata tributaria e dunque estendere la norma a tutte le fattispecie che svolgevano la stessa funzione, ancorché esse si concretizzassero in istituti civilistici diversi da quelli espressamente contemplati dalla legge d'imposta⁵. In tal modo, si legge nell'opera di Griziotti, *“l'interpretazione diviene più precisa, profonda e aderente a giustizia, in quanto condotta avendo riguardo alla funzione della norma da applicare”*.

L'influenza della teoria della *“considerazione economica”* della fattispecie, di matrice tedesca, è evidente, così come è evidente la portata antielusiva della c.d. *“interpretazione funzionale”*. Il Maestro, nell'opera citata, affermava che i privati sono liberi di perseguire le proprie finalità pratiche nel modo che più ritengano opportuno, anche percorrendo delle *“vie giuridiche complicate e tortuose”* rispetto a quelle *“normali”* apprestate dalla legge; in questi casi, *“il diritto presta tutela giuridica ai negozi privati”*. Tuttavia, quando l'attività negoziale delle parti è rilevante ai fini del perseguimento di un dato interesse pubblico, qual è quello relativo al contrasto dell'elusione fiscale, *“non si vede perché il diritto debba seguire i privati [...] nella scelta che essi facciano degli schemi giuridici, allorché questi non siano normali per gli intenti economici conseguiti e soprattutto allorché tale anormalità sia voluta per eludere una*

funzionale dei fatti finanziari”, negli scritti di Griziotti non si ha ancora traccia dell'adesione alla teoria della *“considerazione economica”* della fattispecie, di matrice tedesca.

⁵ Così, ad esempio, ove il presupposto impositivo era il diritto di proprietà su un bene, l'interprete non doveva fermarsi al relativo titolo giuridico (proprietà, appunto), ma doveva aver riguardo, nell'applicare la norma impositiva, a tutte le fattispecie che assicurassero il godimento effettivo o concreto e la disponibilità della cosa.

norma". Scriveva ancora l'Autore che *"La tangente fiscale non deve cadere che sull'arrosto e non sul fumo"*.

Con la promulgazione della Costituzione, Griziotti precisò ulteriormente il proprio pensiero⁶. Prendendo le mosse dall'art. 53, il cui primo comma recita *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*, l'insigne giurista affermò che l'interpretazione funzionale aveva un obiettivo ben preciso: la ricerca della capacità contributiva che la norma tributaria intendeva colpire. Una volta pervenuto a tale individuazione, l'interprete doveva assicurare l'estensione della norma tributaria a tutti quei fatti giuridici che, pur non contemplati espressamente dalla norma tributaria, erano tuttavia espressivi della medesima capacità contributiva di quella considerata. Volendo utilizzare una metafora, a seguito dell'entrata in vigore della Costituzione, l'art. 53 e il principio di capacità contributiva divennero per Griziotti un abbagliante faro che doveva guidare l'interprete, per consentirgli di navigare nel tempestoso oceano dell'interpretazione.

Risulta da quanto detto che per Griziotti il fenomeno elusivo era contrastabile tramite lo strumento dell'interpretazione. Secondo l'Autore, le norme tributarie sostanziali (che disciplinano i presupposti impositivi e le fattispecie agevolative) non sono norme eccezionali, non ricadendo pertanto nel divieto di analogia previsto dall'art. 14 delle Preleggi del codice civile. Esse potevano quindi essere interpretate estensivamente e restrittivamente, previa ricostruzione della *"intenzione"* del legislatore⁷.

⁶ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 419.

⁷ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, 2008, pag. 102.

1.2 Il problema dell'art. 8 della legge di registro (r.d. n. 3269/1923)

Le tesi di Griziotti, ispirate alla dottrina tedesca, vennero portate avanti dai suoi allievi, riuniti attorno alla Scuola di Pavia.

Verso la fine degli anni '30, in Italia si sviluppò una accesa querelle sull'interpretazione dell'art. 8 dell'allora vigente legge del registro (r.d. n. 3269/1923), a norma del quale *“Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti e dei trasferimenti, se anche non vi corrisponde il titolo o la forma apparente”*. Ci si chiedeva se con la parola *“effetti”* dovessero intendersi gli effetti giuridici di diritto civile dell'atto o del trasferimento, ovvero l'effetto economico prodotto da questi ultimi. Il dibattito prese le mosse dalla pubblicazione, avvenuta nel 1937, di un brillante lavoro di Dino Jarach recante il titolo *“Principi per l'applicazione delle tasse di registro”*, in cui l'Autore affermava, così come Griziotti e gli altri suoi allievi, che l'espressione *“effetti degli atti e trasferimenti”* doveva essere intesa come *effetti economici* degli atti e trasferimenti, e non come *effetti giuridici*. Quindi, ove la legge di registro faceva riferimento ad istituti civilistici, la portata di questi non era quella assunta nel diritto civile, bensì quella rappresentata dalla funzione che l'istituto svolge in campo economico. Per Jarach, l'art. 8 avrebbe previsto *“l'ipotesi che l'atto compiuto dalle parti non abbia ricevuto la forma giuridica normale, [...] e dispone, in analogia al criterio contenuto nella legislazione germanica, affermato dalla giurisprudenza svizzera e conforme ai principi fondamentali del diritto tributario, che in tali ipotesi si deve aver riguardo [...] alla portata economica degli atti compiuti e non al loro aspetto giuridico”*. Due atti identici quanto ad effetti economici prodotti, sebbene aventi una diversa qualificazione civilistica, dovevano scontare lo stesso tributo. Affermava infatti l'Autore che, ai

fini del rispetto del principio di uguaglianza e di capacità contributiva, “*a parità di capacità contributiva deve corrispondere uguale imposta*”⁸.

La questione era, dunque, strettamente collegata a quella del rapporto tra diritto tributario e diritto civile e vedeva contrapporsi i sostenitori delle tesi c.d. autonomiste (tra cui i membri della Scuola di Pavia) ai fautori delle tesi c.d. antiautonomiste.

I primi affermavano che il diritto tributario è regolato da principi e categorie giuridiche proprie, autonome, e che laddove rimanda ad istituti regolati dal diritto civile lo fa soltanto per motivi pratici, al fine di designare non un determinato istituto, ma il suo effetto economico⁹. Corollario di questa impostazione è che le qualificazioni civilistiche utilizzate dalla norma tributaria costituiscono un mero punto di partenza per l'attività dell'interprete, da cui egli può distaccarsi per “*aver riguardo [...] alla portata economica degli atti compiuti e non al loro aspetto giuridico*”¹⁰. È evidente che in questo modo il problema dell'elusione fiscale diviene, in realtà, uno “*pseudo-problema*”¹¹: infatti, sin quando si è in grado di ricondurre la fattispecie posta in essere dal contribuente all'interno delle norme asseritamente eluse, non si entra nel campo dell'elusione in senso proprio, ma si resta nel terreno dell'interpretazione, ancorché estensiva. Fin quando la fattispecie può essere fatta ricadere, tramite lo strumento ermeneutico, all'interno della norma elusa, ciò significa che essa è parte del contenuto della norma medesima. Invece, come scrisse Hensel negli anni '30 del secolo scorso, “*l'elusione inizia là dove finisce l'interpretazione*”. Per questo motivo, a chi scrive non sembra corretto aderire a questa tesi e allo stesso tempo attribuire all'allora vigente art. 8 della legge del registro la funzione di una norma antielusiva; inteso in questo modo, l'art. 8 si limitava infatti a porre delle regole di ermeneutica, non a contrastare i fenomeni elusivi, i quali, a rigore, si verificano lì dove l'interpretazione non è capace di arrivare.

⁸ D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937, pagg. 29-31.

⁹ G. MELIS, *Sull'interpretazione antielusiva*, cit., pag. 420.

¹⁰ D. JARACH, cit., pag. 30.

¹¹ G. MELIS, op. ult. cit. pag. 421.

Alle teorie sostenute dalla Scuola di Pavia si contrapponevano le tesi antiautonomete o integraliste, secondo cui possono essere unicamente le disposizioni di diritto privato (o di altri rami del diritto) a dare la definizione delle nozioni giuridiche di essi proprie; allorché, dunque, tali nozioni sono utilizzate dal diritto tributario, esse conservano inevitabilmente la portata che assumono nella branca giuridica di provenienza. Corollario di questa impostazione è che la qualificazione civilistica utilizzata dalla norma tributaria costituisce un vincolo insormontabile per l'interprete. Tale indirizzo fu sostenuto, tra l'altro, dalla Corte di Cassazione, la quale, nella fondamentale sentenza n. 930/1941, così statui: *“Per l'omogeneità sistematica, e per la certezza del diritto, che deve derivare dall'ordinamento giuridico, è da presumere in massima che quando una norma di diritto tributario faccia riferimento a un rapporto di diritto privato, abbia adottato anche la definizione che di quel rapporto ha dato la legge del diritto privato, salvo il caso che per le speciali esigenze dell'ordinamento tributario da espressa disposizione della legge d'imposta o dal sistema della medesima non risulti chiaro che il legislatore volle adottare al riguardo diversa disposizione”*. Chiaro è che accogliendo quest'ultima impostazione il problema dell'elusione fiscale riacquista vitalità, non potendo essere risolto semplicemente tramite un'interpretazione estensiva della fattispecie, come gli esponenti delle teorie autonomistiche affermavano. Infatti, per colpire un determinato presupposto impositivo diverso da quello espressamente contemplato da una norma, ancorché ad esso equivalente dal punto di vista economico, non è percorribile la via dell'interpretazione estensiva ma è necessaria una apposita norma di legge.

Le teorie di Griziotti e degli esponenti della Scuola di Pavia furono duramente avversate da altra autorevole dottrina, riunita soprattutto attorno al pensiero di Antonio Uckmar e Antonio Berliri. I due Autori mossero vari rilievi alla teoria dell'interpretazione c.d. funzionale e ai suoi riflessi applicativi non solo nel settore dell'imposta di registro, ma in tutto il diritto tributario.

Innanzitutto, essi evidenziarono come l'individuazione dei fatti espressivi di capacità contributiva, da sottoporre ad imposizione, è prerogativa spettante unicamente al legislatore; se a costui si sostituisse l'interprete, assoggettando ad imposizione, tramite lo strumento ermeneutico, fatti non contemplati dalla legge ma espressivi della medesima capacità contributiva, ciò produrrebbe una inevitabile e inaccettabile violazione del principio di riserva di legge in materia tributaria, sancito dall'art. 23 Cost. I due Autori rilevarono come le teorie griziotiane finissero con l'attribuire all'interprete un compito, quello di colmare le lacune dell'ordinamento giuridico, che spetta unicamente al legislatore. Come affermava il Berliri, se il legislatore erra nell'individuare i fatti espressivi di capacità contributiva, lasciando alcuni di essi fuori dal campo di applicazione di un tributo, questo errore non può essere corretto dall'interprete. Conseguentemente, l'eventuale vantaggio fiscale che il contribuente dovesse conseguire, sfruttando tale asimmetria, rientrerebbe nell'area del legittimo risparmio d'imposta.

In secondo luogo, Uckmar e Berliri rilevarono come due negozi giuridici diversi, pur svolgendo una medesima funzione economica, ben possono scontare (e di fatto, in molti casi, scontano) aliquote diverse; ebbene, se l'interprete potesse estendere l'applicazione di un tributo a negozi giuridici diversi da quelli previsti dalla legge, ma aventi la stessa funzione economica, egli cadrebbe in un equivoco, in quanto si farebbe guidare da quello che il legislatore individua come il presupposto economico del tributo (il suo elemento metagiuridico), ma perderebbe di vista la puntuale disciplina legislativa (l'elemento giuridico) riservata al tributo medesimo. Ed in questo modo si verificherebbe una inaccettabile "*confusione delle lingue*", secondo l'espressione coniata dal Berliri, oltre che l'impossibilità di perseguire qualsiasi legittimo risparmio d'imposta.

In conclusione, Uckmar e Berliri affermavano che, ai fini dell'applicazione dell'art. 8 della legge di registro, si dovesse far riferimento agli effetti giuridici degli atti e trasferimenti considerati, non a quelli economici. Questa interpretazione è divenuta prevalente ed è stata accolta anche dal nostro

legislatore: attualmente, l'art. 20 della legge di registro (d.p.r. n. 131/1986)¹² stabilisce che *“L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*.

1.3 Le tradizionali modalità di contrasto del fenomeno elusivo: lo strumento dell'interpretazione.

Con riferimento ai tradizionali metodi di contrasto del fenomeno elusivo adottati nel nostro ordinamento, occorre innanzitutto precisare che le prime tre modalità (rappresentate dallo strumento interpretativo, dalla attività di riqualificazione e dall'applicazione dell'istituto civilistico della frode alla legge) sono state elaborate e seguite dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria dinnanzi ad un primo atteggiamento di inerzia del legislatore nell'introdurre uno strumento di contrasto generale.

L'interpretazione antielusiva, propugnata da Griziotti e ispirata, a sua volta, al pensiero di Enno Becker, ha inaugurato una prima modalità con la quale in Italia si è cercato di combattere il fenomeno elusivo in via generale (al di là, cioè, di specifiche norme antielusive): si è cercato, più nel dettaglio, a fronte di un comportamento asseritamente elusivo posto in essere dal contribuente, di ricorrere a forme di interpretazione particolarmente estensive delle norme teoricamente eluse, tali da impedirne l'abuso; oppure di operare in via analogica sulla disposizione elusa, facendovi rientrare la fattispecie elusiva¹³.

¹² Che ha sostituito l'art. 8 r.d. n. 3269/1923.

¹³ G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, 2003, pag. 227.

In realtà, così facendo il problema dell'elusione diviene uno pseudo-problema: come si è anticipato, sin quando è possibile, tramite lo strumento ermeneutico, estendere il campo di applicazione della norma elusa alla fattispecie elusiva, non si può parlare di elusione in senso proprio. La fattispecie posta in essere dal contribuente non è diversa da quella considerata dalla norma elusa, ma vi rientra perfettamente ricorrendo ad una interpretazione estensiva di quest'ultima¹⁴; da qui la tradizionale affermazione formulata dal tedesco Hensel, secondo cui, in realtà, *“l'elusione inizia là dove finisce l'interpretazione”*. L'utilizzabilità della sola ermeneutica come via di contrasto del fenomeno elusivo, comunque, è limitata dall'esigenza di rispettare i fondamentali principi di certezza del diritto e di riserva di legge e per questo motivo tale strumento, ad oggi, non è considerato idoneo allo scopo che esso si prefigge di raggiungere. A ciò si aggiunga che in molti casi lo strumento interpretativo si configura insufficiente allo scopo di contrastare l'elusione fiscale, il che si verifica quando la condotta elusiva, posta in essere dal contribuente, comporta l'applicazione di una norma diversa rispetto a quella che sarebbe applicabile in ipotesi “normali”. È evidente che, senza una disposizione *ad hoc* che lo consenta, la norma diversa, in cui rientra formalmente la fattispecie elusiva, non può essere disapplicata in favore della norma correttamente applicabile, ricorrendo al mezzo dell'ermeneutica¹⁵.

1.4 Le tradizionali modalità di contrasto del fenomeno elusivo: la riqualificazione.

¹⁴ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 229.

¹⁵ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 224.

Un secondo strumento di contrasto del fenomeno elusivo è consistito nella riqualificazione del negozio giuridico.

In base a questa modalità, si è affrontato il problema in esame non partendo dal testo legislativo per estenderne la portata, bensì indagando sul negozio posto in essere dalle parti, al fine di verificare se fosse possibile riqualificarlo, ossia attribuirgli la qualificazione propria di uno dei negozi previsti specificamente dalla disposizione elusa¹⁶. Nel fare questo, però, ancora una volta è sorto l'interrogativo se occorresse tener conto dell'effetto economico o giuridico del negozio concretamente posto in essere.

In giurisprudenza si riscontrano molti casi di riqualificazione di negozi giuridici considerati elusivi. In particolare, la riqualificazione dei negozi giuridici ha costituito soprattutto lo strumento di contrasto dei comportamenti anomali del contribuente volti ad eludere le norme sull'imposta di registro. Un precedente è costituito dalla sentenza "*Orsi Mangelli*" del 1979. Il caso sottoposto all'esame del giudice è stato quello di una donazione di buoni del tesoro da un genitore al figlio, seguita dalla permuta di alcuni beni immobili, sempre dal padre al figlio, in cambio della retrocessione dei buoni del tesoro dal figlio al padre. Tramite l'operazione complessiva, le parti ottenevano il risultato di assoggettare il trasferimento degli immobili all'imposta di registro e non alla più onerosa imposta sulle donazioni e successioni; la Commissione tributaria regionale della Lombardia, nel solco di un indirizzo consolidato, aveva ribadito il tradizionale principio per cui l'imposta deve essere applicata tenendo conto degli effetti giuridici dei singoli atti, a nulla rilevando a fini fiscali l'esistenza di un collegamento negoziale. Ma la Cassazione ha ribaltato la sentenza di secondo grado, affermando che possono essere presi in considerazione a fini fiscali più negozi giuridici collegati, riqualificando giuridicamente, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, la formale permuta degli immobili a titolo oneroso in una donazione. La sentenza è stata annotata da Jarach, che ha coniato la felice espressione di "*contratti a gradini*" per indicare una pluralità di contratti,

¹⁶ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 224.

collegati tra loro e finalizzati complessivamente ad ottenere un preciso risultato, cui viene dato rilievo ai fini della tassazione. Con questa sentenza la Suprema Corte ha considerato quindi, ai fini della riqualificazione giuridica, gli effetti economici della fattispecie concretamente posta in essere, dando rilievo anche al collegamento negoziale esistente tra più atti.

La dottrina assolutamente maggioritaria ha sostenuto e tutt'oggi sostiene, però, l'esatto opposto. In linea di principio, infatti, l'attività di riqualificazione può essere utilizzata in chiave antielusiva. Se dall'esame di un contratto emerge che esso presenta gli elementi propri di un diverso tipo normativo, è ben possibile far valere questo diverso tipo anche semplicemente per ricollegarvi la relativa disciplina fiscale, più onerosa. Tuttavia, occorre stabilire fin dove può spingersi l'attività di riqualificazione¹⁷. Al riguardo la migliore dottrina afferma che, nel procedere alla riqualificazione, l'Amministrazione finanziaria ed il giudice tributario non possono “*superare la realtà giuridica*” del negozio posto in essere dalle parti “*a favore della realtà c.d. economica*” dello stesso¹⁸, salvo che un'apposita norma di legge autorizzi l'interprete a ragionare in tal modo.

Al fine di giustificare l'attività di riqualificazione, molte volte è stato invocato come fattore legittimante il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost, nel senso che l'interprete, dinnanzi ad un negozio diverso da quello previsto dalla legge, ma che manifesta la stessa capacità contributiva, potrebbe procedere alla riqualificazione. Come è stato osservato, però, l'art. 53 Cost. sembra fungere da base, da parametro per l'emanazione di norme che a loro volta vadano a regolare una fattispecie, non sembra essere esso stesso una norma direttamente regolatrice di rapporti giuridici. Inoltre, se è vero che il principio di capacità contributiva è elevato al rango di principio costituzionale e fondamentale del nostro ordinamento giuridico, è altrettanto vero che pari dignità va riconosciuta all'autonomia contrattuale, la quale anche trova un proprio referente, sia pur indiretto, a livello costituzionale, in particolare nell'art. 41

¹⁷ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 263.

¹⁸ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 266.

primo comma, relativo alla libertà di iniziativa economica privata. A tale ultima garanzia fa *pendant* il principio fondamentale non scritto della certezza del diritto, che assicura la prevedibilità delle conseguenze giuridiche di atti e fatti, necessaria per far luce sulla precisa estensione dei limiti della propria libertà, e che in tal modo rende effettivo il postulato di cui all'art. 41 primo comma Cost., in quanto consente la libera realizzazione delle proprie scelte. Ma la ragione veramente insormontabile, che più di tutte è di ostacolo ad una riqualificazione dei negozi giuridici basata sulla considerazione economica della fattispecie e sullo svilimento della forma giuridica, è rappresentata dal principio di riserva di legge in materia tributaria espresso dall'art. 23 Cost. Se, infatti, si procedesse a una siffatta forma di riqualificazione, essa costituirebbe sostanzialmente una integrazione della disciplina del presupposto del tributo, attività, questa, riservata solo ed esclusivamente al legislatore e non all'interprete. D'altra parte, è indubbio che una tale opera ermeneutica comporterebbe l'imposizione di una prestazione patrimoniale non prevista dalla legge, pertanto vietata dal principio in esame¹⁹.

La riqualificazione, dunque, può essere utilizzata come strumento per contrastare il dilagante fenomeno dell'elusione d'imposta, ma a patto di considerare esclusivamente gli effetti giuridici della fattispecie. Ove, in base a questi ultimi, risulti che le parti hanno attribuito al negozio un *nomen iuris* errato rispetto a quello che la legge collega al tipo normativo effettivamente utilizzato, allora questo può essere riqualificato. La conseguenza di questa conclusione è che non assume rilevanza, ai fini dell'attività di riqualificazione, l'eventuale esistenza di un collegamento negoziale tra i diversi atti, fatti o negozi che compongono l'operazione. Aver riguardo al collegamento significherebbe, infatti, andare oltre gli effetti giuridici dell'atto e considerare gli effetti economici prodotti dall'operazione nel suo complesso, ciò che può essere legittimo soltanto se autorizzato da una norma di legge²⁰.

¹⁹ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 269.

²⁰ Come, ad esempio, l'ormai abrogato art. 37-bis D.P.R. 600/1973 e l'attuale art. 10-bis l. 212/2000.

Questa impostazione risulta confermata, attualmente, dal dato legislativo. Come si è accennato e come meglio si specificherà nel prosieguo, l'art. 20 della legge di registro (d.p.r. n. 131/1986), da considerare correttamente come norma sulla interpretazione e qualificazione degli atti sottoposti a registrazione e non come norma antielusiva, stabilisce che *“L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*, attribuendo sì all'Agenzia delle entrate un potere di riqualificazione, ma purché esso sia esercitato avendo riguardo agli effetti giuridici della fattispecie esaminata.

Concludendo, al di fuori di una apposita norma di legge la riqualificazione non può essere effettuata sul semplice presupposto che il negozio posto in essere produce gli stessi effetti economici di quello oggetto di una specifica norma impositiva²¹. Molto incisiva è al riguardo l'affermazione di Lupi, secondo cui *“la realtà cui l'interprete deve fare riferimento è una realtà (economica) filtrata dalle regole legislative, non una realtà (economica) allo stato grezzo”*. È vero che, in base all'art. 53 Cost., tutti devono concorrere alle spese pubbliche in base alla loro capacità contributiva, ma l'attuazione di questa norma non può prescindere dal rispetto dell'art. 23 Cost.²². Con queste affermazioni non si perviene a svalutare la *ratio* del tributo, che mira a colpire una certa capacità contributiva e i fatti economici che la manifestano, ma si riconduce correttamente l'interpretazione nel suo naturale ambito di applicazione, il quale confina, ma non coincide, con l'ambito di esplicazione del fenomeno elusivo²³.

²¹ Secondo G. LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, l'art. 23 Cost. impone al legislatore ordinario di disciplinare in maniera tassativa la fattispecie impositiva al fine di eliminare qualsiasi margine di discrezionalità in capo all'Amministrazione finanziaria e, con esso, eventuali *“arbitri e prevaricazioni”* ai danni del privato.

²² G. MELIS, op. ult. cit., pag. 270.

²³ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 271.

1.5 Le tradizionali modalità di contrasto del fenomeno elusivo: la frode alla legge.

Altra tradizionale modalità di contrasto del fenomeno elusivo è consistita nel ricorso ad istituti generali dell'ordinamento giuridico ed in particolare alla nullità del negozio per frode alla legge. Tra gli anni '70 e '80 del secolo scorso, parte autorevole della dottrina²⁴ ha sostenuto la possibilità di ricorrere all'istituto generale della frode alla legge, disciplinato dall'art. 1344 del codice civile, secondo cui il contratto è nullo per illiceità della causa quando “*costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa*”. Tale istituto, pur generale, troverebbe un'applicazione “*settoriale*” nel campo del diritto tributario²⁵, colpendo con la sanzione della nullità il negozio giuridico che si configuri come elusivo di una norma impositiva. Quest'ultimo, stante la sanzione della nullità, a rigore sarebbe radicalmente rimosso dal traffico giuridico, restando del tutto privo di effetti, e non sarebbe semplicemente disconosciuto dall'Agenzia delle Entrate a fini fiscali, né riqualificato in un altro negozio specificamente contemplato dalla norma elusa. La norma impositiva, d'altra parte, dovrebbe essere qualificata come norma imperativa in quanto “*norma cogente che non consente deroghe per essere diretta a tutelare interessi di carattere generale e/o aventi rilevanza pubblicistica*”²⁶. In sostanza, l'art. 1344

²⁴ Cfr. F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989, pag. 11.

²⁵ F. GALLO, cit., pag. 11; si sono espressi in senso favorevole all'applicabilità in ambito tributario dell'art. 1344 c.c. anche F. SANTONASTASO, *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, pag. 505 ss., il quale ha affermato che il carattere imperativo della norma tributaria deriva dall'art. 53 Cost., che si pone quale limite alla libera esplicazione dell'autonomia privata; P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, in *riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, pag. 729, il quale ha sostenuto che dall'elusione della norma tributaria imperativa deriva la nullità dei relativi negozi giuridici, ma il comportamento del contribuente configura una fattispecie di frode fiscale, in quanto egli non fa altro che nascondere dei fatti imponibili dietro lo schermo del negozio nullo; M. P. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, pag. 72, la quale ha riconosciuto, da un lato, il carattere imperativo delle norme tributarie, ma ha rilevato, dall'altro, anche le conseguenze radicali ed eccessive derivanti dalla declaratoria di nullità.

²⁶ F. GALLO, cit., pag. 17

c.c. sarebbe elevato al rango di clausola generale antifrode, volta a supplire alle singole norme antielusive espressamente previste dal sistema, laddove esse non possano trovare applicazione. Questa teoria è stata sottoposta a delle critiche.

Innanzitutto, altra parte della dottrina²⁷ ha opposto che in realtà le norme tributarie non possono essere qualificate come norme imperative (le sole, queste ultime, la cui elusione comporta la nullità del relativo contratto), in quanto non pongono direttamente obblighi o divieti²⁸, ma si limitano ad assumere un dato di fatto quale indice di capacità contributiva. E in questo senso si è espressa agli inizi del nuovo secolo anche la Corte di Cassazione. Con due sentenze pronunciate rispettivamente negli anni 2000 e 2001²⁹, i supremi giudici hanno affermato che *“non è sufficiente, infatti, che una norma sia inderogabile affinché possa essere qualificata come “imperativa”, essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collochino al vertice della gerarchia dei valori protetti dall’ordinamento giuridico. Caratteri, questi, certamente non ravvisabili nelle norme tributarie, in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva”*.

A questa obiezione si è risposto prontamente³⁰ che imperative sono non soltanto le norme che direttamente impongono o proibiscono un dato comportamento, ma anche le norme materiali; e tale caratteristica è tipica delle norme tributarie e deriva dall’art. 53 Cost. A sostegno di questa impostazione si è richiamata un’importante sentenza resa dalla stessa Corte di Cassazione, a

²⁷ N. DOLFIN, *Negoziato indiretto e imposta di registro*, Giur.it., 1978, pag. 108 ss.; M. A. GALEOTTI FLORI, *L’elusione tributaria*, in *Il Fisco*, 1985, p. 1988; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell’elusione fiscale*, Padova 1992, pag. 149 ss.

Anche parte della dottrina civilistica ha escluso che la c.d. “frode al Fisco” rientri nell’ambito di applicazione dell’art. 1344 c.c.: L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova 1942, pag. 1970; P. RESCIGNO, *Manuale di diritto privato italiano*, Napoli, 1983, pag. 342.

²⁸ Le norme imperative tradizionalmente vengono identificate con quelle norme che pongono direttamente obblighi o divieti in quanto in tal modo venivano qualificate le *leggi proibitive* di cui all’art. 12 delle Disposizioni preliminari al codice civile del 1865. Il legislatore del ’42 ha adottato una nuova espressione, sostituendo le leggi proibitive con le norme imperative.

²⁹ Cass., sez. trib., n. 3979/2000 e n. 11351/2001.

³⁰ F. SANTONASTASO, op. cit., pag. 505 ss.

Sezioni Unite³¹, secondo cui “l’art. 53 Cost. rappresenta una norma materiale diretta a realizzare un determinato risultato a prescindere dai vari mezzi attraverso cui si giunge ad esso; norma la cui elusione potrebbe importare la nullità dei negozi o patti che costituiscono gli strumenti utilizzati dalle parti per non assolvere compiutamente l’obbligo tributario”. La Suprema Corte ha tentato quindi di risolvere il problema a monte, qualificando come norma materiale e perciò imperativa direttamente l’art. 53 Cost.³², da cui traggono la loro legittimità le norme impositive. L’art. 53 Cost. sarebbe una norma imperativa in quanto si porrebbe come limite alla libera esplicazione della autonomia privata, e la sua elusione comporterebbe la nullità del negozio giuridico ex art. 1344 c.c.³³.

Tuttavia, la critica maggiore che si è mossa contro questa teoria è un’altra. A rigore la sanzione della nullità, conseguente all’applicazione dell’art. 1344 c.c., si configurerebbe allo stesso tempo come eccessiva ed insufficiente³⁴ ai fini del contrasto dell’elusione fiscale.

Per tutelare la posizione dell’Amministrazione finanziaria e, più in generale, l’interesse pubblico erariale, basterebbe (ecco l’eccessività della soluzione prospettata) il semplice disconoscimento a fini fiscali degli effetti dell’operazione in concreto effettuata. Le esigenze di tutela del Fisco sono infatti diverse da quelle che riguardano qualsiasi altro creditore.

Se, invece (ed ecco l’insufficienza di questa soluzione), l’operazione viene dichiarata nulla ed eliminata dal traffico giuridico, in alcuni casi ciò sarebbe idoneo a soddisfare l’interesse del Fisco, ma in altri sarebbe insufficiente, in quanto l’Amministrazione finanziaria avrebbe bisogno, oltre che della *pars destruens*, di uno strumento con funzione di *pars costruens*, che, resi inopponibili al Fisco i vantaggi fiscali indebiti prodotti dal negozio giuridico elusivo, consenta di riqualificarlo nel negozio “corretto” che il contribuente avrebbe dovuto porre

³¹ Cass., SS. UU. n. 6445/1985.

³² G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., pag. 106.

³³ F. SANTONASTASO, cit., pag. 505 ss.

³⁴ S. CIPOLLINA, cit., pag. 154 ss.

in essere in base alla norma elusa, così da poter recuperare a tassazione il *quantum* dovuto.

Di questo si sono resi conto anche i sostenitori dell'applicabilità in campo tributario dell'art. 1344 c.c., i quali hanno riconosciuto l'inidoneità del ricorso a detta norma nelle ipotesi in cui la soluzione ottimale, per il Fisco, sarebbe la riqualificazione del negozio giuridico, non la sua radicale nullità. Per superare questo problema, si è affermato, sarebbe necessaria un'apposita disposizione che consenta sì di applicare l'istituto generale della frode alla legge nel settore fiscale, ma che preveda come conseguenza dell'elusione il semplice disconoscimento dei vantaggi tributari indebiti, e quindi la possibilità di riqualificare il negozio elusivo in quello eluso. In tal modo sarebbero inopponibili all'Amministrazione finanziaria, secondo lo schema della inefficacia relativa dell'atto giuridico, gli atti compiuti in frode alla legge tributaria, ossia gli atti che procurano un vantaggio fiscale indebito, essendo compiuti con l'intento, essenziale o esclusivo, di aggirare l'applicazione della norma fiscale³⁵.

Durante la seconda metà dello scorso secolo sono state addotte anche altre argomentazioni contro l'applicabilità dell'art. 1344 c.c. nel settore tributario, in chiave antielusiva.

Si è sottolineato³⁶ che utilizzare direttamente il generale divieto di frode alla legge ex art. 1344 c.c. nel settore fiscale comporterebbe non solo un problema di tutela dell'interesse pubblico erariale (per i motivi poc'anzi accennati, con riguardo alla sanzione della nullità), ma soprattutto un problema di tutela del privato: occorre, cioè, evitare che per tale via sia attribuito all'Amministrazione finanziaria un potere discrezionale eccessivamente ampio e perciò incontrollabile da parte del giudice. In questo modo, esso sarebbe suscettibile di tradursi in un inaccettabile sindacato sulle scelte imprenditoriali e gestorie del contribuente e in

³⁵ F. GALLO, op. ult. cit., pag. 381 ; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 231, secondo cui in questo modo si colpirebbe l'effetto economico del negozio elusivo "*con il regime fiscale proprio del negozio eluso, ogniqualvolta il contribuente, con un procedimento anormale*" persegue "*un effetto economico che avrebbe potuto perseguire direttamente attraverso un negozio fiscalmente più oneroso*".

³⁶ M. ANDRIOLA *Ipotesi applicative di norme antielusive*, in *Rass. Trib.*, 2006, pag. 1900.

una creazione di presupposti impositivi non previsti dalla legge. Il che, da un lato, comporterebbe una lesione del principio di libertà di iniziativa economica privata, sancito e tutelato dall'art. 41 Cost.; e, dall'altro lato, lederebbe il principio di riserva di legge in materia tributaria, di cui all'art. 23 Cost. Senza contare che un tale potere riconosciuto al Fisco, e più in generale all'interprete, aumenterebbe i fattori di incertezza in un campo, quello dell'elusione di imposta, dove l'incertezza è già una caratteristica strutturale.

Si è osservato³⁷, ancora, che nell'ordinamento fiscale italiano non esiste (oggi è più corretto dire non esisteva) un generale principio antielusivo e che non vi fosse motivo per cui esso avrebbe dovuto essere "preso in prestito" da altri rami del diritto³⁸.

Altro argomento è stato quello secondo cui³⁹, se l'art. 1344 c.c. assurgesse al rango di clausola generale antielusiva, non si capirebbe per quale motivo nel diritto tributario è soltanto la legge di registro (il vecchio art. 8 R.D. n. 3269/1923, oggi art. 20 D.P.R. n. 131/1986) a contenere una norma che dispone di dare prevalenza, in caso di discordanza, alla natura intrinseca e agli effetti giuridici degli atti posti in essere piuttosto che al loro titolo e alla forma apparente.

Infine, in senso contrario all'applicabilità nel settore tributario dell'art. 1344 c.c., si è sottolineato che tale soluzione porterebbe ad equiparare l'Amministrazione finanziaria a qualsiasi creditore e a porre sullo stesso piano la frode al Fisco e la frode al creditore⁴⁰; ciò sarebbe inammissibile proprio in quanto, per quel che si è detto, le esigenze di tutela del Fisco sono diverse da quelle di tutela di qualsiasi creditore.

³⁷ G. ZIZZO, *Sul lease back e l'elusione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, pag. 245 ss.

³⁸ M. P. TABELLINI, op. cit., pag. 38, ha affermato, verso la fine degli anni '80 del secolo scorso, che in realtà il nostro ordinamento non aveva bisogno di una clausola generale antielusiva creata dal legislatore tributario, tanto meno mutuata dal diritto civile, in quanto il fenomeno dell'elusione d'imposta era già contrastato in maniera efficace da un sistema di specifiche presunzioni legali antielusive.

³⁹ L.V. BERLIRI, *Interpretazione ed integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1942, pagg. 16 e 28.

⁴⁰ M. P. TABELLINI, op. cit., pag. 115.

1.6 Il dubbio sul migliore strumento antielusivo: norme specifiche o clausola generale?

Sino ad ora si è parlato dei tradizionali metodi che, nella seconda metà del secolo scorso, sono stati utilizzati in Italia per contrastare il fenomeno dell'elusione fiscale da parte della dottrina, della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria, costrette a tale ardua opera dal silenzio e dalla inerzia del legislatore. Non si trattava, peraltro, di un silenzio e di una inerzia assoluti, ma di un atteggiamento silente ed inerte nell'introdurre una clausola generale antielusiva, che consentisse di contrastare con maggiore certezza e generalità tutti i potenziali comportamenti anomali e artificiosi posti in essere dal contribuente.

A partire dagli anni '70 del secolo scorso, il fenomeno dell'elusione ha cominciato a diffondersi notevolmente; con l'aumento della pressione fiscale, dal mondo dei traffici giuridici sono emerse tecniche sempre più innovative ed originali per aggirare la norma tributaria. Il fenomeno dell'elusione d'imposta, infatti, può essere inquadrato sulla base di due caratteristiche sempre ricorrenti. La prima riguarda l'esistenza, inevitabile in ogni ordinamento fiscale, di lacune del sistema; la seconda è rappresentata da un comportamento del contribuente finalizzato (esclusivamente o essenzialmente) a profittare di queste asimmetrie sistemiche, aggirando, grazie all'autonomia negoziale che il diritto garantisce, una norma fiscale per ottenere un vantaggio indebito. È evidente dunque che più il contribuente "affina l'ingegno", più riesce a trovare sempre nuove scappatoie, che sfuggono alle specifiche norme di contrasto previste dalla legge.

In questo contesto, la dottrina dell'epoca si è interrogata circa l'opportunità migliore tra quella di introdurre in via legislativa una clausola generale antielusiva e quella di tentare di contrastare il sempre più dilagante fenomeno in esame ricorrendo invece a norme antielusive di carattere specifico. Il dibattito è stato alimentato dalla presenza, in altri ordinamenti, quali soprattutto quello tedesco e francese, di una clausola di carattere generale⁴¹, codificata rispettivamente nel §42 AO e nell'art. 64 L.P.F.

Ricorrendo alla prima soluzione, il legislatore avrebbe dovuto introdurre nel sistema giuridico una norma di contrasto dotata di una portata abbastanza ampia da ricomprendere, nel suo ambito di applicazione, tutte le potenziali fattispecie elusive; in tal modo il fenomeno patologico sarebbe stato contrastato fissando, tramite una normativa di principio, le condizioni affinché un'operazione potesse essere considerata elusiva e quindi intervenendo in via preventiva rispetto alla realizzazione degli specifici abusi del contribuente. La clausola generale in questione avrebbe avuto una notevole efficacia deterrente per coloro che sono chiamati a contribuire alle spese pubbliche. Come unica controindicazione, la norma generale sarebbe stata inevitabilmente caratterizzata da una formulazione indeterminata, proprio per poter abbracciare tutte le possibili operazioni di aggiramento; dunque, alla maggiore "giustizia" nel contrasto del fenomeno elusivo sarebbe corrisposta una minore certezza del diritto.

Per converso, ricorrendo alla seconda soluzione le specifiche norme antielusive avrebbero contemplato determinate fattispecie patologiche da colpire, con apprezzabili vantaggi sul piano della maggiore certezza del diritto, ma anche con il difetto di risultare inapplicabili ai comportamenti elusivi sempre nuovi del contribuente (dunque, con una minore "giustizia")⁴².

In altre parole, una clausola generale antielusiva avrebbe agito *ex ante* rispetto all'azione del contribuente, dando però luogo a maggiori incertezze; varie clausole specifiche, invece, avrebbero garantito maggiore certezza ma avrebbero

⁴¹ Per una più ampia trattazione dell'esperienza straniera si rinvia al capitolo 3.

⁴² I pro e i contra di entrambe le soluzioni sono evidenziati da G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., pag. 106.

agito solo *ex post*, una volta che un nuovo comportamento elusivo si fosse diffuso a tal punto da spingere il legislatore ad intervenire al fine di contrastarlo.

Inizialmente il diritto positivo ha privilegiato la via della certezza del diritto, a discapito delle esigenze di maggiore giustizia, ed ha introdotto delle misure di contrasto analitiche riferite a specifiche operazioni elusive; con il risultato, tuttavia, di doversi inevitabilmente arrendere dinanzi ad operazioni (molto spesso nuove, derivanti dallo sviluppo dei traffici commerciali e del mondo degli affari, nonché dall'affinamento dell'arguzia del contribuente) che esulavano dal campo di applicazione delle suddette misure.

Mi limito a citare un esempio di norma antielusiva specifica.

L'art. 88, comma 5, del TUIR stabilisce che *“in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva”*. La norma è volta ad evitare la duplicazione di costi deducibili ed obbliga il cedente ad iscrivere in dichiarazione il valore normale cui essa fa riferimento. Come osserva Beghin⁴³, le disposizioni antielusive specifiche sono norme sostanziali dotate di funzione antielusiva. Esse sono contenute nella disciplina sostanziale del tributo ed obbligano il contribuente a conformarvisi già in sede di predisposizione della dichiarazione fiscale, per impedire l'attuazione di pratiche elusive; la loro antielusività è dunque nella *ratio*.

Ci si occuperà nel prosieguo della questione dell'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 (legge di registro), che l'Amministrazione finanziaria e soprattutto la Corte di Cassazione interpretano come norma con funzione antielusiva operante nel settore dell'imposta di registro, incontrando la durissima opposizione della dottrina maggioritaria e di parte della giurisprudenza di merito.

Nel corso degli anni '80, comunque, il fenomeno elusivo si è acuito notevolmente; le norme analitiche dettate fino a quell'epoca hanno cominciato a mostrare tutti i propri limiti applicativi, stante l'impossibilità di contrastare validamente le nuove operazioni. Ha riacquisito così consensi la tesi riguardante la necessità di introdurre una clausola generale antielusiva, al fine di coprire gli

⁴³ M. BEGHIN, *L'elusione e il divieto di abuso del diritto*, CEDAM, 2013, pag. 512.

spazi lasciati vuoti dalla legge e di colpire davvero tutti i comportamenti del contribuente che, pur rispettosi della lettera legislativa, ne tradissero lo spirito, la *ratio*.

Ma il processo legislativo è stato abbastanza travagliato.

Il primo progetto volto a pervenire a tale risultato è stato elaborato nel 1986 ed è stato ispirato, in particolare, a porre un argine al fenomeno del c.d. “*commercio delle bare fiscali*”, consistente in operazioni di fusione per incorporazione di società dotate esclusivamente di perdite, al fine consentire alla società incorporante di dedurre integralmente le perdite della società incorporata⁴⁴. In quell’anno è stata presentata una proposta di legge che, se convertita, avrebbe consentito agli uffici delle imposte di considerare irrilevanti, ai fini della determinazione del reddito complessivo del contribuente, gli atti che avessero come causa esclusiva o principale la riduzione dell’onere tributario⁴⁵. Tuttavia tale proposta non è stata accolta dal Parlamento, in quanto la legge avrebbe finito con l’attribuire all’Amministrazione finanziaria eccessivi margini di discrezionalità.

Due anni dopo, nel 1988, un nuovo progetto è stato inserito in un disegno di legge presentato dal governo. La proposta riguardava l’introduzione di una norma avente struttura definita “quasi-generale”⁴⁶: da un lato, infatti, secondo lo schema proprio di una clausola generale, essa avrebbe stabilito le condizioni che consentissero di qualificare qualsiasi operazione come elusiva (sarebbero stati tali i comportamenti del contribuente che determinassero l’applicazione di una disciplina tributaria più favorevole rispetto a quella prevista dal legislatore per la realizzazione di un determinato risultato economico), ma dall’altro lato avrebbe previsto tassativamente gli atti e negozi idonei, se usati in modo distorto, a dar luogo ad un fatto di elusione, secondo lo schema proprio di una norma antielusiva specifica. Ciò che ha suscitato vivaci critiche è stata la proposta di attribuire a questa norma efficacia retroattiva, rendendola applicabile anche a

⁴⁴ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 104.

⁴⁵ M. P. TABELLINI, cit., pag. 130 ss.

⁴⁶ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 107.

fattispecie poste in essere prima della sua entrata in vigore. Probabilmente per tale ragione anche il progetto in esame è stato abbandonato.

Infine, dopo vari altri tentativi, il legislatore ha emanato l'art. 10 l. n. 408/1990, confermandone la struttura di norma "quasi-generale". Questa disposizione ha costituito una sorta di spartiacque tra un prima, in cui il contrasto all'elusione è stato portato avanti soprattutto tramite norme specifiche antielusive, e un dopo, in cui l'attenzione del legislatore si è rivolta sempre più verso l'elaborazione di una clausola generale.

1.7 L'evoluzione normativa: l'art. 10 della legge n. 408/1990.

L'art. 10 della legge n. 408/1990 stabiliva che *"È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessioni o valutazioni di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta"*⁴⁷.

L'entrata in vigore di questa norma ha permesso di tracciare una linea di confine tra elusione fiscale illegittima, "elusione fiscale legittima" e legittimo risparmio d'imposta (pianificazione fiscale o *tax planning*).

⁴⁷ Per la verità, in base alla formulazione originaria la norma consentiva all'Amministrazione finanziaria di *"disconoscere a fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute 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 d'imposta"*. Nel 1996, il testo dell'articolo 10 della legge 408/90 è stato sostituito con la formulazione definitiva.

Il primo fenomeno si verificava quando sussistevano i tre elementi strutturali, considerati nell'ultima parte della disposizione (assenza di valide ragioni economiche, scopo esclusivo di ottenere un risparmio d'imposta e modalità fraudolenta utilizzata per ottenerlo), sui quali si tornerà oltre, e veniva effettuata una delle operazioni da essa specificamente contemplate.

Il secondo fenomeno abbracciava i casi in cui ricorrevano i tre elementi strutturali, ma l'operazione posta in essere non rientrava tra quelle specificamente prese in considerazione.

Infine, la pianificazione fiscale o *tax planning*, che conduce ad un legittimo risparmio d'imposta, ricorreva quando il contribuente organizzava la sua attività in modo tale che la base imponibile dichiarata fosse la minore possibile, non ricorrendo agli elementi strutturali dell'elusione di cui al primo comma dell'art. 10 l. cit.. L'elusione fiscale non deve essere confusa, dunque, con l'erosione d'imposta, consistente in una minore imposizione prevista per certe fonti di reddito, ma derivante non da comportamenti del contribuente a ciò strumentali bensì da precise scelte effettuate dal legislatore, il quale, per perseguire finalità estranee alla logica del tributo, prevede l'applicazione di particolari esenzioni ed agevolazioni (si pensi alla previsione di aliquote più basse di quelle ordinarie, volte a consentire lo sviluppo di imprese in aree economicamente depresse)⁴⁸.

Ritornando all'art. 10 l. n. 408/1990, preliminarmente vanno fatti dei rilievi circa le origini eterogenee⁴⁹ della norma in commento.

Innanzitutto, parte della dottrina ha stato osservato⁵⁰ che la disposizione in esame era collegata all'art. 11, comma 1, lett. A), direttiva CEE n. 434/1990 (c.d. "*direttiva fusioni*") "*relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi*". A norma del suddetto articolo "*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 l'operazione di fusione, di scissione, di*

⁴⁸ "Erosione", Enc. Giur. Treccani.

⁴⁹ M. P. TABELLINI, *Fusione di società ed elusione d'imposta*, in Rass. Trib., 1994, pag. 1133 ss.

⁵⁰ M. ANDRIOLA, cit., pag. 1906.

conferimento d'attivo o di scambio d'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 fiscali[...]”.

Appare evidente che la nuova norma introdotta nel '90 recepiva alcuni elementi rilevanti enunciati in quella di matrice comunitaria, quali il riferimento alla *frode* e alla condizione che le *operazioni* contestate fossero *prive di valide ragioni economiche*. A prima vista, un elemento in comune avrebbe potuto essere ravvisato nello scopo elusivo, richiamato da entrambe le disposizioni. In realtà, l'osservazione è vera solo se ci si limita a questo, a considerare cioè il riferimento allo scopo, senza andare ad indagare l'intensità che l'elemento soggettivo doveva assumere. Se ci si spinge invece ad una tale indagine, si osserva agevolmente come l'art. 10 l. n. 408/1990 faceva riferimento al carattere esclusivo che necessariamente doveva sorreggere la condotta del contribuente, affinché potesse essere qualificata come elusiva; diversamente, l'art. 11 della direttiva comunitaria richiedeva la semplice prevalenza dello scopo elusivo. Anche a voler prescindere dalle pagine e pagine che la dottrina, soprattutto in tempi recenti, ha speso per sottolineare la differenza tra scopo prevalente, da un lato, e scopo essenziale o esclusivo, dall'altro, la non coincidenza tra le due espressioni balza subito agli occhi, in quanto il giudizio di prevalenza dello scopo elusivo è molto diverso da quello volto ad accertare l'esclusività o l'essenzialità del predetto scopo. Il primo comporta un sindacato più intenso del secondo sul processo intenzionale che ha mosso il contribuente ad agire, in quanto obbliga l'interprete a verificare, in maniera squisitamente discrezionale, che nelle intenzioni del contribuente lo scopo elusivo abbia avuto un peso maggiore, anche se soltanto di poco, sugli altri fini che hanno ispirato la condotta; per converso, l'accertamento dell'essenzialità o addirittura dell'esclusività dello scopo

comporta minore discrezionalità in capo all'interprete. Perciò, a modesto avviso di chi scrive, relativamente all'elemento soggettivo la disciplina posta dalla direttiva comunitaria e quella di cui all'art. 10 l. 408/90 non coincidevano.

In secondo luogo, la formulazione della clausola risultante dall'art. 10 appariva riprendere il progetto antielusione contenuto nel disegno di legge n. 5108 del 1990, relativo esclusivamente alle operazioni di fusioni societarie; con l'emanazione della nuova norma, il legislatore non ha fatto altro che estendere una disposizione concepita esclusivamente per operazioni di fusione ad altre specifiche operazioni societarie. Con il risultato che la nuova norma antielusiva non era in grado di contrastare indistintamente tutti i fatti di elusione posti in essere dal contribuente e nemmeno tutte le operazioni elusive che una società potesse effettuare, ma soltanto alcune, specifiche, operazioni societarie, in particolare quelle compiute sul capitale sociale.

Procedendo all'analisi del testo dell'art. 10 l. n. 408/1990, come accennato tre erano gli elementi costitutivi della condotta di elusione: l'assenza di valide ragioni economiche, lo scopo esclusivo di ottenere un risparmio d'imposta e la modalità fraudolenta utilizzata per ottenerlo.

Secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie, il requisito delle valide ragioni economiche doveva e deve (posto che è stato ripreso dalle più moderne clausole antielusione) essere inteso in senso soggettivo, come uno scopo soggettivo extrafiscale non marginale, che da solo (indipendentemente cioè dalla prospettiva di un vantaggio fiscale) spingerebbe il contribuente ad agire. Esso richiama la dottrina statunitense del "*business purpose*".

In base al secondo elemento, un'operazione poteva essere considerata come elusiva soltanto se l'unica finalità perseguita dal contribuente consisteva nel conseguimento di un risparmio d'imposta.

Tuttavia, il profilo davvero problematico era rappresentato dal terzo elemento costitutivo dell'elusione, ossia la modalità necessariamente fraudolenta che doveva caratterizzare l'agire del contribuente, ed in particolare dall'uso

dell'avverbio *fraudolentemente*. Secondo alcuni⁵¹, con esso il legislatore avrebbe voluto rinviare alla frode intesa in senso penalistico, caratterizzata da artifici e raggiri. Il corollario di questa impostazione era che, affinché una condotta potesse qualificarsi come elusiva, essa avrebbe dovuto costituire un reato quale la truffa, la frode fiscale o le false comunicazioni ai soci, o quanto meno avrebbe dovuto essere caratterizzata da artifici o raggiri; e in capo all'Amministrazione finanziaria sarebbe gravato l'onere di provare il dolo del soggetto attivo dell'illecito penale⁵². In realtà, il ricorso ad artifici o a raggiri è estraneo alle modalità con cui il contribuente realizza un'operazione elusiva; tale richiamo rischia di confondere il fenomeno elusivo con quello evasivo. Nell'ambito dell'evasione fiscale, il contribuente cerca di occultare un presupposto impositivo già verificatosi, o di ridurne artificiosamente l'entità, e a tal fine può avvalersi di mezzi fraudolenti. Tramite l'uso di questi ultimi, infatti, egli riesce a realizzare una violazione diretta delle norme fiscali, rappresentando al Fisco una situazione diversa da quella reale. Invece, fin quando si resta nell'ambito dell'elusione d'imposta, il contribuente agisce, come è stato detto, "*alla luce del sole*"⁵³, senza occultare un presupposto già verificatosi ma cercando di farne nascere alcuno oppure uno diverso, ponendo in essere un comportamento che è conforme alla lettera della legge ma che ne tradisce lo spirito. Come ha sottolineato autorevole dottrina⁵⁴, se l'avverbio "*fraudolentemente*" fosse stato inteso in senso penalistico e quindi fosse stata necessaria la sussistenza di artifici o raggiri, ove questi ultimi fossero stati carenti nel caso concreto un'operazione, pur posta in essere senza valide ragioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere un risparmio d'imposta, non sarebbe rientrata nell'ambito di applicazione dell'art. 10 e non sarebbe stata qualificabile come elusiva; il che sarebbe apparso

⁵¹ A. TOPPAN, *Elusione fiscale e sanzioni penali*, in *Rass. Trib.*, 1994, pag. 205; A. TRIVOLI, *Contro l'introduzione di clausola generale antielusiva nell'ordinamento vigente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1992, pag. 1366.

⁵² M. ANDRIOLA, op. cit., pag. 1905.

⁵³ R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali.*, in *Rass. Trib.*, 1994; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2006, pag. 249; M. ANDRIOLA, op. cit., pag. 1905; S. FERRETTO, *Le operazioni societarie e la norma antielusione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, pag. 432.

⁵⁴ F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune norme recenti antielusione*, op. cit., pag. 1778.

inaccettabile. Anzi, a ben vedere la norma non sarebbe stata mai applicabile, posto che gli artifici e i raggiri sono sempre estranei alla condotta elusiva⁵⁵, per cui la relativa previsione sarebbe stata, sotto questo profilo, del tutto contraddittoria. Inoltre, il richiamo agli artifici o raggiri non era contenuto neanche nella normativa e giurisprudenza comunitarie, cui il predetto art. 10 è stato in parte ispirato. Il ripudio di qualsiasi riferimento alla frode di matrice penalistica è stato affermato in quegli anni anche dal SECIT, il Servizio Centrale degli Ispettori Tributari, che svolgeva compiti di studio e controllo dei fenomeni fiscali⁵⁶. Con la delibera n. 105 del 1994, analizzando proprio l'art. 10 della legge n. 408/1990, l'ente ha affermato che *“va escluso che l'avverbio fraudolentemente esprima qualcosa di più della connotazione complessiva dell'operazione come abuso dello strumento negoziale. In altri termini, esso non introduce nella fattispecie alcun ulteriore elemento riconducibile all'accezione penalistica dell'artificio o del raggio”*.

È prevalsa dunque, nella dottrina dell'epoca ed anche nella prassi amministrativa, la tesi secondo cui l'avverbio in questione dovesse essere riferito alla *fraus legis* di matrice civilistica, regolata dall'art. 1344 c.c., rinviando ad un oggettivo aggiramento di una norma impositiva tramite l'*“abuso dello strumento negoziale”*, secondo l'espressione utilizzata dal SECIT. Si è detto che ragionando in tal modo la clausola antielusiva di cui all'art. 10 avrebbe perso la sua utilità, in quanto, per combattere il fenomeno dell'elusione, sarebbe bastata la semplice applicazione dell'art. 1344 c.c. . Ma, a sommosso avviso di chi scrive, non sembra che quest'ultima osservazione possa essere condivisa. Infatti, se si considerano i relativi effetti, mentre l'art. 10 l. n. 408/1990 prevedeva il

⁵⁵ R. LUPI, *Prime ipotesi in tema di norma antielusione sulle operazioni societarie (art. 10 legge 408/1990)*, in Riv. dir. trib., 1992, pag. 447; F. PAPARELLA, *Riflessioni in margine all'art. 10 della legge 1990, n. 408, relativo alla ristrutturazione delle imprese*, in Dir. prat. trib., 1995, pag. 1848 ss.; G. ZOPPINI, *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in Riv. dir. trib., 2002, pag. 92, secondo cui se l'avverbio fraudolentemente doveva essere inteso in senso penalistico si sarebbe stati in presenza di *“un elemento ontologicamente incompatibile con la condotta elusiva, cioè la predisposizione di uno schermo, di un artificio, [...] che viene posto tra la realtà e l'osservatore, ossia il compimento di atti fittizi, che non possono essere coniugati con la realizzazione della condotta elusiva, al punto da rendere la norma de qua del tutto contraddittoria”*.

⁵⁶ Ente oggi inglobato nel dipartimento delle Finanze presso il ministero dell'Economia e delle Finanze.

disconoscimento dei vantaggi tributari come conseguenza della condotta fraudolenta che presentasse gli specifici requisiti contemplati dalla norma, l'art. 1344 c.c. prevede la sanzione della radicale nullità del negozio giuridico fraudolento. Sanzione che, si ripete, è nel contempo eccessiva ed insufficiente per gli interessi del Fisco. Dunque, l'avverbio "*fraudolentemente*" doveva essere inteso in senso civilistico, comportando così uno specifico vantaggio: la *fraus legis* civilistica sarebbe stata applicabile al settore fiscale, senza però portare con sé l'applicazione della sanzione della nullità.

Una volta accertata la presenza degli elementi strutturali dell'elusione ed il compimento di una delle operazioni espressamente contemplate dal primo comma, l'art. 10 l. n. 408/1990 stabiliva che "*È consentito all'Amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti*". L'effetto derivante dalla qualificazione di un'operazione come elusiva, nel vigore della norma in commento, era rappresentato dal disconoscimento dei vantaggi tributari derivanti dall'aggiramento della norma impositiva. L'Amministrazione finanziaria poteva, cioè, non tener conto dei suddetti vantaggi e procedere al recupero delle imposte risparmiate tramite l'operazione elusiva. Quest'ultima, per il resto, restava valida ed efficace *erga omnes*.

Un'ultima notazione si intende rivolgere all'articolo in esame. Esso, nella sua parte iniziale e almeno apparentemente, attribuiva all'Amministrazione finanziaria una semplice facoltà di disconoscere i vantaggi fiscali derivanti dall'operazione elusiva, non prevedendo espressamente un perentorio obbligo in tal senso. La discrezionalità che la norma sembrava riconoscere al Fisco doveva essere però correttamente intesa: si trattava, infatti, di discrezionalità tecnica, non di discrezionalità assoluta, suscettibile di sfociare in vero e proprio arbitrio. L'Ufficio impositore, nel valutare l'elusività di un'operazione, poteva adottare i criteri tecnici che riteneva più idonei e adeguati allo scopo⁵⁷, ma quando

⁵⁷ E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, 2003, pag. 329-330, secondo cui la discrezionalità tecnica "*è la possibilità 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*

l'elusione era accertata esso non poteva esimersi dall'applicare l'art. 10 l. n. 408/1990, così contestando il comportamento elusivo.

1.8 L'evoluzione normativa: l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Come accennato, verso la fine degli anni '80 il fenomeno dell'elusione si è acuito a causa della crescente diffusione di operazioni nuove, non rientranti nel campo di applicazione di alcuna norma antielusiva specifica; ci si riferisce, in particolare, alle operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping*.

La prima tipologia di operazioni veniva posta in essere principalmente da fondi comuni di investimento o da sicav. Questi ultimi soggetti, non potendo, secondo il proprio regime impositivo, fruire del credito d'imposta sui dividendi derivanti da partecipazioni detenute in altre società, per aggirare tale preclusione sempre più spesso usavano, poco prima del pagamento del dividendo, cedere la propria partecipazione a società commerciali residenti nel territorio dello Stato, per un prezzo comprendente anche il valore del dividendo stesso. Dopo la riscossione di quest'ultimo ad opera dell'acquirente, la partecipazione veniva retroceduta a favore del fondo comune o della sicav, ma ad un prezzo inferiore rispetto a quello originario e la differenza corrispondeva proprio all'ammontare del dividendo che, se riscosso direttamente dal fondo comune o dalla sicav, sarebbe stato soggetto ad una ritenuta a titolo di imposta. Invece, tramite questa operazione complessiva, il fondo comune o la sicav trasformavano il dividendo in una plusvalenza fiscalmente irrilevante. D'altra parte, la società commerciale

amministrativo vi sono fatti (c.d. complessi) che non possono essere giudicati semplicemente come esistenti o inesistenti (quelli che tollerano un giudizio del genere sono i fatti semplici) e che, dunque, non sono suscettibili di mero accertamento che non lasci spazio a valutazioni".

(contraente del fondo comune o della sicav) realizzava una minusvalenza, in quanto, dopo la riscossione del dividendo, retrocedeva la partecipazione precedentemente acquistata ad un prezzo inferiore a quello originario di acquisto; tale minusvalenza, tuttavia, era fiscalmente deducibile.

Sostanzialmente agli stessi fini (beneficiare di un credito di imposta su dividendi, altrimenti non spettante, e nel contempo evitare la ritenuta sui dividendi in uscita)⁵⁸, erano preordinate le operazioni di *dividend stripping*. Queste ultime venivano compiute da società estere che, non potendo beneficiare del credito d'imposta sui dividendi pagati da società controllate e residenti in Italia, costituivano sulle azioni possedute in queste ultime un usufrutto a favore di altra controllata italiana. A fronte della cessione, la società italiana cessionaria corrispondeva alla società cedente una somma pari al valore attuale dei dividendi distribuibili negli esercizi successivi, somma che per la cessionaria era deducibile per quote costanti in relazione ai vari esercizi in cui i dividendi venivano incassati. In questo modo, la società controllante estera beneficiava sostanzialmente di un credito d'imposta altrimenti non spettante.

Per consentire un contrasto più efficace delle nuove fattispecie di elusione e nel contempo superare le incertezze teoriche e pratiche cui aveva dato luogo l'interpretazione dell'avverbio "*fraudolentemente*", contenuto nell'art. 10 della legge n. 408/90, mediante il d.lgs. n. 358/1997 si è giunti all'introduzione dell'art. 37-bis nel D.P.R. n. 600/1973, che ha sostituito il predetto art. 10.

La nuova norma, rubricata "*Disposizioni antielusive*", stabiliva al primo comma che "*Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria 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 di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.*"

Il secondo comma precisava che "*L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1,*

⁵⁸ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., pag. 107.

applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

Il terzo comma specificava le varie operazioni che, se presentavano gli elementi strutturali previsti dal comma 1, erano qualificabili come elusive. Esso ribadiva, quindi, la struttura “*quasi-generale*”⁵⁹ della norma antielusiva.

Essendo il presente lavoro specificamente incentrato sui profili definitori dell'elusione, un'indagine approfondita sulla restante parte dell'articolo in esame sarebbe ultronea. In ogni caso, brevemente, i commi dal quarto al sesto prevedevano importanti garanzie procedimentali a favore del contribuente, cui venisse contestata una condotta di elusione. In particolare, il comma 4 prevedeva a pena di nullità, come momento anteriore all'eventuale emanazione dell'avviso di accertamento, la previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente mediante richiesta di chiarimenti; il comma 5 prevedeva, sempre sotto la sanzione della nullità, un obbligo di specifica motivazione dell'avviso di accertamento con riferimento alle giustificazioni addotte dal contribuente; il comma 6 stabiliva che l'iscrizione a ruolo delle imposte accertate dall'ufficio procedente, e quindi l'inizio della fase della riscossione, poteva avvenire soltanto dopo la pronuncia di una sentenza della commissione tributaria provinciale. Il comma 7 prevedeva poi una garanzia a favore dei soggetti terzi (non sottoposti, cioè, a controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria), che non avessero preso parte all'operazione elusiva ma avessero comunque sostenuto degli oneri tributari in relazione ad essa: essi potevano chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni disconosciute dal Fisco. Infine, il comma 8 disciplinava l'istituto dell'interpello disapplicativo di norme antielusive specifiche: si tratta dell'istanza con cui il contribuente, che ricade sotto l'ambito di applicazione di una norma antielusiva specifica, può chiedere all'Amministrazione finanziaria di essere dispensato dall'applicazione della

⁵⁹ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, op. cit., pag. 108.

suddetta norma, provando che, nel caso concreto, gli effetti elusivi che essa mira a contrastare non possono verificarsi⁶⁰.

Come risulta già dalla lettura del combinato disposto del primo e secondo comma, la nuova norma è stata formulata in maniera più ricca e completa rispetto alla precedente e nel contempo ha modificato alcuni punti controversi contenuti nell'art. 10 della legge del '90.

Quanto al primo profilo, si pensi alla rilevanza data al collegamento eventualmente esistente tra i vari atti, fatti e negozi integranti un'unica, complessiva operazione; all'introduzione del requisito dell'“*aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario*”; al riferimento al carattere indebito dei vantaggi fiscali; alla specificazione secondo cui l'Agenzia delle Entrate, quando contestava un comportamento elusivo, applicava le imposte previste dalla norma elusa, al netto di quelle dovute in base all'operazione disconosciuta.

Quanto al secondo profilo, si pensi alla eliminazione degli apparenti profili di discrezionalità in capo al Fisco, mediante la sostituzione dell'espressione “*è consentito all'amministrazione finanziaria [...]disconoscere*” con quella “*L'amministrazione finanziaria disconosce*”; e soprattutto si pensi alla eliminazione dell'avverbio “*fraudolentemente*”. Data l'importanza che la nuova normativa ha ricoperto per molti anni, è opportuno soffermarsi in maniera più approfondita sugli elementi maggiormente rilevanti rispetto alla precedente formulazione:

1) come detto, è stato espunto l'avverbio “*fraudolentemente*”, il quale è stato sostituito con la condizione che gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1 fossero “*diretti ad aggirare obblighi o divieti*”. Con il riferimento all'aggiramento, il legislatore ha ricondotto implicitamente le modalità operative che dovevano caratterizzare una condotta elusiva nell'alveo della *fraus legis* di cui all'art. 1344 c.c., in linea con

⁶⁰ Le disposizioni contenute nei commi dal quarto all'ottavo sono state riprese dalla normativa antiabuso attualmente in vigore, posta dall'art. 10-bis l. n. 212/2000.

l'interpretazione dottrinale risultata prevalente nel vigore della precedente normativa. Per ricadere sotto l'ambito di applicazione della clausola antielusiva il comportamento del contribuente non doveva, cioè, realizzare una diretta violazione della norma impositiva, ma doveva tradursi in un uso distorto, anomalo e strumentale di atti o negozi civilisticamente validi ed efficaci, rispondenti al dettato letterale della legge ma confliggenti con il suo spirito, la sua *ratio*. Per accertare che vi fosse stato un aggiramento, l'Amministrazione finanziaria doveva confrontare due schemi di comportamento: quello, fiscalmente meno oneroso, posto in essere nel caso concreto e quello che si presumeva fosse stato evitato e che avrebbe comportato un maggior onere fiscale. L'aggiramento si verificava se quest'ultimo comportamento potesse considerarsi come uno schema-modello, cioè come l'operazione che il contribuente avrebbe dovuto compiere secondo normali logiche di mercato; d'altra parte, il comportamento concretamente posto in essere doveva configurarsi come anomalo, alla luce della *ratio* della norma che formalmente veniva applicata⁶¹. In tal modo il contribuente riusciva a realizzare lo stesso risultato economico-sostanziale che sarebbe derivato dal comportamento "normale", ma con un minor onere fiscale. Tutto ciò, si badi, senza che fossero necessari quegli artifici o raggiri che caratterizzano la frode intesa in senso penalistico, anzi in totale assenza di essi.

Parte della dottrina⁶² ha sostenuto che l'art. 37-bis D.P.R. cit. fosse inidoneo a porre un argine al fenomeno elusivo, in quanto l'imposizione di obblighi o divieti è estranea alla struttura delle norme impositive, le quali si limitano ad assumere determinati fatti ad indice di capacità contributiva.

⁶¹ F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Diritto e Pratica tributaria* n. 4 del 2012, pag. 5.

⁶² Cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale, il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, pag. 149.

Questo orientamento non appare però convincente.

È indubbio, infatti, che dalle norme impositive discendano degli obblighi sostanziali a carico del contribuente, quali quelli di pagare le imposte all'insorgere di un determinato presupposto impositivo. Come afferma il Tabellini⁶³, *“la prestazione tributaria è per definizione una “prestazione imposta”; ed è sufficiente una rapida ricognizione dei tributi più significativi per rilevare la presenza di casi nei quali obblighi e divieti sono imposti addirittura nell'ambito di uno stesso articolo”*. Per quanto attiene ai divieti, in particolare, occorre far riferimento alle norme attributive di posizioni giuridiche pretensive (diritti, agevolazioni ecc.). Interpretate *a contrario*, esse precludono il riconoscimento del vantaggio ai soggetti che non vertono nella situazione specificamente contemplata; se questi ultimi, mediante un uso distorto della strumentazione giuridica, riescono comunque ad ottenere quel vantaggio, è evidente che si è in presenza dell'aggiramento di un divieto;

2) con riguardo all'elemento soggettivo della condotta, è stato eliminato il riferimento al carattere necessariamente esclusivo della finalità elusiva. La nuova norma stabiliva solo che gli atti, i fatti e i negozi dovevano essere *“diretti a”* realizzare una fattispecie elusiva, ma non chiariva l'intensità che doveva caratterizzare l'elemento volitivo della condotta. In questo modo, però, se è vero che si ampliavano le potenzialità di contrasto dell'elusione, è altrettanto vero che veniva attribuito un più ampio margine di apprezzamento discrezionale all'Amministrazione finanziaria;

3) è stata attribuita rilevanza al collegamento tra più atti, fatti e negozi. L'Amministrazione finanziaria, cioè, al fine di individuare e reprimere i fenomeni elusivi, poteva ed anzi doveva prendere in

⁶³ M. P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Torino, 2007, pag. 215.

considerazione non soltanto le singole operazioni giuridiche compiute dal contribuente, ma anche un insieme di operazioni che risultassero tra loro collegate, ossia che facessero parte di un disegno unitario preordinato ad eludere la norma impositiva. Al riguardo, assumeva rilevanza anche il fattore temporale. L'introduzione di questo elemento di novità è apprezzabile: in molti casi, infatti, l'elusione è realizzata dal contribuente non tramite atti isolati, ma tramite operazioni complesse, formate anche da atti meramente preparatori oppure consequenziali rispetto a quello che direttamente aggira la norma impositiva⁶⁴;

4) è stato modificato l'elenco delle operazioni rilevanti, le uniche che possono dar luogo ad elusione. Peraltro, vi è da considerare che esso è stato progressivamente ampliato nel corso del tempo, seppur in maniera disomogenea, fino a ricomprendere la maggior parte delle operazioni che una società commerciale può compiere⁶⁵;

5) infine, un elemento di novità è rappresentato dalla qualificazione dei vantaggi fiscali derivanti dalla fattispecie elusiva. A parte il fatto che il previgente art. 10 faceva riferimento soltanto al risparmio d'imposta, mentre la nuova norma annoverava, oltre le riduzioni d'imposte, anche i rimborsi, ciò che davvero connotava la nuova formulazione era il necessario carattere indebito dei vantaggi fiscali. Essi dovevano, cioè, essere contrari alle finalità perseguite dal legislatore con la norma elusa; doveva trattarsi di vantaggi che, secondo la Relazione governativa di accompagnamento dello schema del d.lgs. n. 358/1997, *“il sistema non consente e indirettamente disapprova”*. Secondo alcuni il requisito in

⁶⁴ R. LUPI, *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in Rass. trib., 3, 1995, pag. 415 ss.; D. STEVANATO, *Normativa antielusiva: le novità della finanziaria 1995*, in Rass. trib., 3, 1995, pagg. 437-438; I. PASSERI, *Prime applicazioni in tema di normativa antielusione ex art. 10 della l. n.408/1990*, in Rass. trib., 4, 1997, pag. 1023 ss.

⁶⁵ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed esercizi di stile*, in Riv. Dir. Trib., 2008, pag. 341

questione sarebbe stato pleonastico e non avrebbe dovuto essere sopravvalutato, in quanto l'asistematicità dei vantaggi fiscali sarebbe derivata inevitabilmente dall'aggiramento di obblighi o divieti. In realtà, l'inserimento di questo aggettivo nell'art. 37-bis appariva utile, in quanto chiariva che non si poteva parlare di aggiramento e, quindi, di elusione, se il contribuente seguiva una delle vie alternative consentite anche in via implicita dal legislatore⁶⁶. In altre parole, se è il legislatore a prevedere, anche implicitamente, che diversi atti giuridici, ancorché produttivi di un medesimo risultato economico-sostanziale, scontano un trattamento tributario diverso, il contribuente che si serva dell'atto meno oneroso dal punto di vista fiscale non realizza alcun aggiramento di obblighi o divieti tributari e nessun comportamento elusivo. Dunque, affinché il vantaggio potesse qualificarsi come indebito non bastava confrontare le varie vie che il contribuente poteva seguire ed individuare quella più onerosa a fini fiscali, ma occorreva che il vantaggio apparisse come contrario alla *ratio* ispiratrice della disposizione normativa oggetto di aggiramento.

Risultava invece confermata, come già accennato, la struttura “*quasi-generale*” della clausola antielusiva. Potenzialmente infatti, la norma contenuta nel primo comma dell'art. 37-bis D.P.R. cit., per la sua formulazione di carattere generale, avrebbe potuto fungere da clausola generale antielusiva, ma il suo ambito di applicazione è stato limitato in un duplice senso: da un lato, essa era applicabile soltanto al settore delle imposte sui redditi, dall'altro esplicitava la sua efficacia soltanto rispetto alle operazioni indicate nel terzo comma. Autorevole dottrina⁶⁷ ha prospettato la possibilità di utilizzare la clausola contenuta nel primo comma come norma generale antielusiva, suggerendo nel contempo di abrogare il terzo comma. Il “*cuore dell'elusione*” sarebbe rappresentato

⁶⁶ G. VANZ, *L'elusione tra forma giuridica e sostanza economica*, in Rass. trib., 5, 2002, pag. 1632.

⁶⁷ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed esercizi di stile*, cit., pag. 341.

dall'aggiramento di obblighi o divieti tributari; il legislatore, con l'art. 37-bis, avrebbe voluto colpire il risultato dei comportamenti elusivi, non i "veicoli" (ossia le operazioni specifiche, di cui al terzo comma). In altre parole, il terzo comma avrebbe dovuto essere abrogato, essendo norma che attiene al veicolo e non al risultato. In ogni caso tale soluzione non avrebbe potuto essere perseguita unicamente dall'interprete, ma sarebbe dovuta necessariamente passare attraverso un intervento legislativo, in virtù del principio di riserva di legge che domina la materia tributaria; l'elencazione di cui al terzo comma, infatti, esisteva e non si sarebbe potuto non tenerne conto⁶⁸. In ogni caso, come si vedrà, anche prima dell'intervento legislativo del 2015, che ha introdotto nell'ordinamento italiano una clausola antielusiva propriamente generale, il problema dell'ambito applicativo del previgente art. 37-bis D.P.R. 600/1973 era stato di fatto già risolto in senso estensivo dalla giurisprudenza di legittimità e di merito⁶⁹.

Come l'art. 10 della legge 408/1990, anche la nuova norma richiedeva che l'operazione, per essere qualificata come elusiva, fosse priva di valide ragioni economiche. Sull'Amministrazione finanziaria, quindi, gravava l'onere di provare l'impiego elusivo e distorto della strumentazione giuridica da parte del contribuente, mentre quest'ultimo avrebbe potuto invocare a suo favore l'esistenza di valide ragioni economiche.

⁶⁸ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed esercizi di stile*, cit., pag. 340.

⁶⁹ La Suprema Corte di Cassazione, infatti, a partire dalle c.d. sentenze gemelle n. 30055, 30056 e 30057 del 2008, ha affermato l'esistenza nell'ordinamento tributario di un generale principio non scritto antielusivo, che trova la sua fonte nei principi costituzionali e in particolare nell'art. 53 e di cui il citato articolo 37-bis costituirebbe un mero sintomo. Di conseguenza, fino all'importante sentenza n. 405/2015 (di cui si parlerà nel prosieguo della trattazione), il suddetto principio è stato applicato dai supremi giudici in maniera assorbente rispetto all'art. 37-bis, consentendo di colpire, nel settore delle imposte sui redditi, anche fattispecie non contemplate dal terzo comma della norma da ultimo citata.

Per quanto riguarda la giurisprudenza di merito, la commissione tributaria regionale di Milano, con sentenza n. 85/2008, ha affermato che l'elencazione di cui al terzo comma dell'art. 37-bis non 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 di 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"*.

L'elusività della condotta, se accertata, produceva un duplice effetto. A norma del combinato disposto del primo e secondo comma della disposizione esaminata, l'operazione elusiva era inopponibile all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosceva i vantaggi fiscali ottenuti dal contribuente, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse al netto di quelle dovute per effetto del comportamento inopponibile al Fisco⁷⁰. Risultava dunque attribuito all'Agenzia delle Entrate un potere impositivo antielusivo, dalla speciale conformazione⁷¹, in quanto le consentiva di tassare non solo l'atto che era stato compiuto dal contribuente, ma anche, tramite l'applicazione della norma elusa, l'atto che avrebbe dovuto essere compiuto in relazione alla *ratio* di quest'ultima. Con ciò non si intende che l'Amministrazione finanziaria fosse autorizzata dall'art. 37-bis ad applicare per intero sia l'imposta dovuta in base al comportamento posto in essere, sia quella prevista dalla norma elusa. Il Fisco, tenendo ferma l'imposta dovuta sull'operazione compiuta in concreto, semplicemente applicava *un quid* supplementare⁷², dato dalla differenza tra la maggior imposta dovuta in base al comportamento "normale", che avrebbe dovuto essere adottato, e l'imposta pagata sul comportamento effettivamente realizzato.

In sostanza, sembra che il legislatore abbia aderito alle posizioni espresse dall'indirizzo dottrinale più autorevole, inaugurato da Franco Gallo. Da un lato, infatti, sembra aver ricondotto il comportamento elusivo all'interno del modello della frode alla legge civilistica di cui all'art. 1344 c.c., dall'altro non ha seguito in maniera rigorosa le conseguenze che da ciò sarebbero derivate (qualificazione del negozio elusivo in termini di nullità), ma ha adottato lo schema

⁷⁰ F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 7, osserva come l'effetto del comportamento elusivo, previsto dal citato art. 37-bis, richiama le soluzioni adottate negli ordinamenti francese, belga e tedesco. L'inopponibilità al Fisco degli atti abusivi è infatti sancita nell'art. L-64 del Livre des procédures fiscales francese e dall'art. 344 del Code des impôts sur les revenus belga; il disconoscimento richiama invece il diritto tedesco. Il §42 dell'Abgabenordnung del 2007 stabilisce che la norma fiscale non può essere aggirata mediante l'abuso delle forme giuridiche; che vi è abuso quando sono posti in essere negozi giuridici in forma non adeguata alla realtà economica; infine, che la pretesa fiscale sorge come se fosse stato posto in essere un negozio adeguato alla realtà economica.

⁷¹ F. TESAURO, op. ult. cit., pag. 6.

⁷² F. TESAURO, op. ult. cit., pag. 8

dell'inefficacia relativa. Non ha, quindi, sancito la automatica applicabilità dell'art. 1344 c.c. al settore tributario, ma ha introdotto in quest'ultima sede “*un modus operandi parallelo a quello della norma del codice*”⁷³. Come è stato osservato⁷⁴, si trattava di un rimedio volto a tutelare un particolare soggetto terzo, il Fisco; quest'ultimo non prende parte all'atto, tantomeno vi consente, dunque non può esserne pregiudicato, ferma restando la validità ed efficacia dell'atto stesso sotto tutti gli altri aspetti (civilistici, ma anche tributari) che non attengono alla fattispecie elusiva.

In conclusione, l'attività che l'Amministrazione finanziaria (ed eventualmente, in caso di controversia, il giudice) era chiamata a compiere in base ai primi due commi dell'art. 37-bis constava innanzitutto di una *pars destruens*: accertata la ricorrenza degli estremi di un comportamento elusivo, essa non doveva tener conto dei relativi vantaggi fiscali, doveva disconoscerli, non applicando la disciplina prevista per la fattispecie oggetto della condotta elusiva. A questo punto, alla *pars destruens* doveva seguire una *pars construens*: invece di applicare la disciplina propria della fattispecie avuta di mira dalla condotta elusiva, l'Amministrazione finanziaria (ed eventualmente, in caso di controversia, il giudice) doveva applicare la disciplina prevista dalla norma elusa.

⁷³ L. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2008, pag. 1076, “*Così come in sede civile costituisce negozio in frode alla legge quello che si pone come mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa, [...] così pure in sede fiscale costituisce operazione in frode alle regole di imposizione quella che non viola direttamente ma aggira obblighi e divieti, ottenendo in questo modo vantaggi che altrimenti sarebbero stati indebiti*”.

⁷⁴ G. ZOPPINI, *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, cit., pag. 117; M. P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pagg. 259 ss.

1.9 L'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di elusione fiscale: l'orientamento dei primi anni del 2000.

L'introduzione dell'art. 37-bis non ha posto la parola "fine" al problema del contrasto dell'elusione fiscale. La disposizione consentiva infatti di contrastare solo le specifiche operazioni contemplate nel suo terzo comma, ove presentassero gli elementi strutturali dell'elusione e comunque a patto che fossero state poste in essere successivamente alla sua entrata in vigore. Il legislatore tributario, infatti, non ha attribuito né all'art. 10 della legge 408 (che risale al 1990), né all'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 (introdotto, si ricorda, nel 1997) efficacia retroattiva, dunque è sorto il problema di individuare il particolare trattamento da riservare a quei comportamenti elusivi posti in essere prima dell'entrata in vigore delle nuove previsioni.

In mancanza di una clausola generale antielusiva, nei primi anni del 2000 diverse sono state le soluzioni proposte dall'Amministrazione finanziaria e dal S.E.C.I.T.: dall'applicabilità della frode alla legge civilistica di cui all'art. 1344 c.c., si è passati ad invocare l'istituto dell'interposizione ex art. 37, co. 3 del D.P.R. 600/1973 (che consente di accertare i "*redditi di cui appaiono titolari altri soggetti*"), fino a propugnare di far leva sulla nozione di redditi "sostitutivi" ai sensi dell'art. 6, co. 2, del TUIR (che si riferisce ai "*proventi conseguiti in sostituzione dei relativi redditi*", considerandoli "*redditi della stessa categoria di quelli sostituiti*")⁷⁵.

Investita delle relative questioni, la Suprema Corte in una prima fase ha sostenuto una tesi "*contra-fiscum*", non accogliendo alcuna delle tre soluzioni prospettate. I giudici di legittimità, infatti, in quegli anni hanno affermato l'inapplicabilità dell'art. 1344 c.c., negando alle norme tributarie la natura di norme imperative. Hanno escluso di poter far ricorso all'art. 37, co. 3, D.P.R. 600/1973, in quanto disciplinante i casi di interposizione fittizia (che genera

⁷⁵ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., pag. 107.

evasione fiscale) e non reale, come invece sembravano configurarsi le fattispecie sottoposte all'esame della Cassazione. Infine, hanno sottolineato l'inconferenza del richiamo operato in favore dell'art. 6, co. 2 TUIR, in quanto le operazioni contestate dall'Amministrazione finanziaria non riguardavano, secondo il supremo consesso, redditi sostitutivi in senso proprio. Con le sentenze n. 3979/2000, 11351/2001 e 3345/2002, la Corte di Cassazione ha concluso quindi che potevano essere qualificati come elusivi solo quei comportamenti definiti tali dalla legge; in altre parole, il fenomeno elusivo non era contrastabile se non con le norme antielusive specifiche esistenti nell'ordinamento tributario⁷⁶. Al di fuori del campo di applicazione di queste ultime, le lacune dell'ordinamento tributario non poteva essere colmata dall'interprete⁷⁷.

Nel 2005, si è registrato un importante *revirement* giurisprudenziale. Al fine di contrastare ulteriori pratiche di *dividend washing* e *dividend stripping*, la Suprema Corte è giunta ad utilizzare le categorie civilistiche della simulazione, della nullità del contratto per mancanza di causa e per frode alla legge.

Con le due sentenze n. 20398 e 22932 del 2005, i giudici di legittimità hanno ravvisato, nei contratti posti in essere dal contribuente, la mancanza di qualsiasi vantaggio economico al di fuori di quello fiscale. Dunque, hanno qualificato come nulli tali negozi (di acquisto e rivendita di azioni nel primo caso, di costituzione di usufrutto nel secondo) per mancanza di causa ai sensi dell'art. 1418, co. 2 c.c. e conseguentemente hanno disconosciuto il credito di imposta previsto per l'acquirente dei titoli o l'usufruttuario dei medesimi. In queste due sentenze il supremo consesso ha fatto applicazione della teoria della "*causa in concreto*". Nel caso riguardante l'operazione di *dividend washing*, in particolare, i contratti conclusi presentavano la causa tipica della vendita (trasferimento della proprietà di un bene contro la corresponsione di un prezzo), ma a questa non corrispondeva la causa "*concreta*". Affinché quest'ultima potesse essere considerata sussistente, non bastava che la fattispecie negoziale concretamente

⁷⁶ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 108.

⁷⁷ A. RENDA, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011)*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2011, pag. 1282.

posta in essere corrispondesse al tipo contrattuale della compravendita disciplinato dalla legge (causa in astratto), ma occorre che alla causa propria del tipo contrattuale, alla causa in astratto, corrispondesse anche il risultato economico concretamente perseguito dalle parti, cioè, appunto, la causa in concreto. Nel caso sottoposto all'esame della Corte di Cassazione, il risultato economico perseguito dalle parti non era costituito dallo scambio di cosa contro prezzo, o meglio questo risultato era meramente strumentale allo scopo ultimo di ottenere un risparmio fiscale illegittimo, dunque la Corte ha concluso nel senso della mancanza di causa⁷⁸.

Con la sentenza n. 20816/2005, la Corte ha adottato un diverso approccio. Esaminando un caso di *dividend stripping*, essa ha dichiarato nulla l'operazione ex art. 1344 c.c., perché posta in essere in frode alla legge; nella motivazione della decisione si legge che “*le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche*”. Oltre che un ripensamento rispetto alle pronunce dei primi anni del 2000, tale arresto giurisprudenziale ha rappresentato un cambio di rotta anche rispetto al precedente e radicato orientamento della stessa Suprema Corte e della dottrina maggioritaria, che in passato si erano espresse in senso contrario all'applicabilità dell'art. 1344 c.c. nel settore tributario, in quanto, si era detto, le norme tributarie non pongono direttamente obblighi o divieti, ma “*si limitano ad assumere determinati fatti ad indice di capacità contributiva*”⁷⁹.

⁷⁸ A. RENDA, cit., pag. 1283.

⁷⁹ A. RENDA, cit., pag. 1284.

1.10 L'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di elusione fiscale: la "diretta precipitazione" del divieto comunitario di abuso del diritto nel settore dei tributi non armonizzati (2005 - 2008).

Le tre sentenze da ultimo citate sono caratterizzate da un tratto comune: esse contenevano dei riferimenti generici al divieto di abuso del diritto che in quegli anni stava progressivamente fiorendo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'allora Comunità Europea⁸⁰. Anche se solo in virtù di un collegamento con le pronunce del giudice comunitario, è emerso per la prima volta nella giurisprudenza della Corte di Cassazione un concetto, quello di abuso del diritto, che da quel momento in poi ha assunto un'importanza fondamentale ai fini del contrasto del fenomeno elusivo. Secondo la Corte di Giustizia, infatti, è proprio questo il mezzo patologico che consente di realizzare tutti i fenomeni elusivi in ambito fiscale, a livello comunitario. L'abuso delle libertà garantite dai Trattati e, più in generale, dal diritto dell'Unione europea.

Inizialmente, con le sentenze del 2005 la Suprema Corte italiana non si è spinta fino a riconoscere la diretta applicabilità del divieto comunitario di abuso del diritto nell'ordinamento interno, ma, dopo aver sottolineato che esso costituisce un principio tendenziale ed immanente al sistema fiscale globalmente inteso⁸¹, ha affermato che avrebbe dovuto *"spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare"* il fenomeno elusivo. In sostanza, l'abuso del diritto comunitario avrebbe soltanto dovuto sollecitare l'interprete alla ricerca di una soluzione *"innovativa"*.

Un passo avanti è stato compiuto con la sentenza n. 21221/2006. Con essa, soprattutto al fine di colpire operazioni elusive poste in essere prima dell'introduzione dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, la Cassazione ha riconosciuto per la prima volta la diretta applicabilità nell'ordinamento interno

⁸⁰ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., pag. 108.

⁸¹ A. RENDA, cit., pag. 1286.

del principio dell'abuso del diritto, come elaborato dalla Corte di Giustizia comunitaria nella sentenza *Halifax*, pronunciata nello stesso anno.

Rinviando la disamina sull'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di abuso del diritto al capitolo successivo, ci si limita ad anticipare che, con la sentenza *Halifax*, la Corte lussemburghese ha fatto applicazione in campo fiscale di un principio già da tempo affermato in altri settori del diritto comunitario, secondo cui i singoli non possono avvalersi abusivamente delle libertà garantite dai Trattati. Più in particolare, la Corte sovranazionale ha definito abusive quelle operazioni che, pur realmente volute e rispettose delle disposizioni di legge, sono compiute allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale indebito⁸², ossia *“un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni”*. Quanto alle conseguenze dell'abuso, *“le 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”*. Dunque, secondo la Corte lussemburghese la condotta abusiva è integrata da due requisiti fondamentali, l'uno di carattere soggettivo, l'altro di carattere oggettivo. Il primo è rappresentato dallo scopo essenziale, perseguito dal contribuente, di ottenere mediante l'operazione abusiva un vantaggio fiscale. Il secondo è rappresentato dal carattere indebito del vantaggio fiscale, il quale ultimo, cioè, deve costituire uno sviamento rispetto alle finalità della norma, ossia deve essere contrario all'obiettivo delle disposizioni che formalmente vengono applicate, ma che sostanzialmente vengono eluse⁸³.

Prima che la Corte di Cassazione emanasse la sentenza n. 21221/2006, la pronuncia resa dalla Corte di Giustizia nel caso *Halifax*, relativa ad un tributo armonizzato quale l'IVA, aveva portato subito la dottrina italiana ad interrogarsi

⁸² A. RENDA, cit., pag. 1287.

⁸³ Al riguardo, nella sentenza *Halifax* si legge che *“perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad 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”*.

su due rilevanti questioni. Quella più immediata ed automatica riguardava l'applicabilità o meno del divieto comunitario di abuso del diritto, riferito dai giudici del Lussemburgo ad un tributo armonizzato, anche al settore delle imposte sui redditi e più in generale al settore dei tributi non armonizzati, rientranti nella competenza dei singoli Stati membri; in secondo luogo, la dottrina si era chiesta se la definizione del concetto di abuso del diritto enucleata dalla Corte lussemburghese coincidesse o meno con la nozione di elusione fiscale desumibile principalmente dall'art. 37-bis D.P.R. 600/1973.

Per quanto riguarda quest'ultima problematica, gli autori che si sono occupati dell'argomento, in quegli anni, hanno espresso opinioni divergenti. Secondo alcuni⁸⁴ le due clausole non potevano considerarsi perfettamente coincidenti, ma si differenziavano per tre elementi, quali la diversa intensità dell'elemento soggettivo, la necessaria articolazione delle operazioni di cui all'art. 37-bis in particolari "*atti, fatti o negozi*" ed il diverso campo di applicazione (la clausola comunitaria è riferita al settore dell'IVA, quella interna al settore delle imposte sui redditi). Secondo altri⁸⁵, invece, vi era una sostanziale coincidenza tra clausola antielusiva interna e norma comunitaria antiabuso, in quanto anche quest'ultima, come la prima, in base a quanto affermato dalla Corte di Giustizia si applica a quegli atti volti a conseguire dei vantaggi fiscali indebiti, in assenza di ulteriori ragioni economiche non fiscali e la reazione all'abuso consiste in "*una sorta di inopponibilità*" all'Amministrazione finanziaria.

In ogni caso, il punto su cui la maggior parte della dottrina⁸⁶ era concorde riguardava la inapplicabilità della clausola antiabuso comunitaria (elaborata con riferimento all'IVA, che è un tributo armonizzato) al settore delle imposte sui redditi (settore non armonizzato)⁸⁷. Come accennato, alla sentenza *Halifax* ha

⁸⁴ L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006., pag. 3100.

⁸⁵ M. BASILAVECCHIA, *Norma antielusione e <<relatività>> nelle operazioni imponibili IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, pag. 1470.

⁸⁶ Cfr. L. SALVINI, cit., pag. 3100; MANZONI-VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2007, pag. 438.

⁸⁷ Una parte minoritaria della dottrina è stata da subito di diverso avviso, affermando che, in nome dell'esigenza di garantire un'applicazione uniforme del diritto comunitario, la normativa antiabuso di

fatto seguito la sentenza della Corte di Cassazione n. 21221/2006, che in termini perentori ha stabilito che *non sono opponibili al Fisco, in forza del diritto europeo, gli atti che costituiscono “abuso del diritto”*. Essa ha sancito la diretta e generale applicabilità del principio sovranazionale di abuso del diritto, quale canone interpretativo del sistema, nell’ordinamento interno, anche dunque nel settore delle imposte sui redditi. Il suddetto principio non avrebbe visto limitato il suo ambito di applicazione per il fatto di essere stato elaborato con riferimento all’IVA, in quanto, a detta dei supremi giudici, anche nei settori non armonizzati gli Stati devono esercitare la propria potestà impositiva nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato.

La conclusione cui è pervenuta la Corte di Cassazione ha suscitato forti critiche nella dottrina di quegli anni. Si è affermato che neanche l’obbligo degli Stati di rispettare i principi del Trattato avrebbe potuto comportare il superamento della distinzione tra settori armonizzati e settori non armonizzati, rendendo applicabili all’interno di questi ultimi dei principi elaborati dalla Corte di Giustizia con riferimento ai primi. Con una espressione ad avviso di chi scrive efficace, si è evidenziato che *“la riserva di disciplina fiscale (di un determinato settore) è anche riserva della disciplina antiabuso”*⁸⁸. Inoltre, si è osservato che il principio dell’abuso del diritto non rientra tra i principi sanciti dal Trattato CE, ma a rigore costituisce una tecnica elaborata dalla Corte di Giustizia per l’interpretazione e applicazione del diritto comunitario⁸⁹.

La Suprema Corte, oltre a richiamare il concetto di abuso contenuto nella decisione *Halifax*, ha chiarito che la qualificazione di un’operazione come abusiva non era esclusa dalla circostanza che, con essa, le parti intendevano

fonte giurisprudenziale avrebbe potuto essere applicata anche in un settore non armonizzato, quale quello delle imposte reddituali (sul punto, cfr. P. PISTONE, *L’elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, in Riv. Dir. Trib., 2007, pag. 26).

⁸⁸ F. TESAURO, *Divieto di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. It.*, 2008, pag. 1029.

⁸⁹ G. ZIZZO, *L’abuso dell’abuso del diritto*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2008, pag. 465.

perseguire anche dei vantaggi economici diversi dal mero risparmio fiscale, se essi si fossero rivelati, dopo un attento esame della fattispecie, marginali o addirittura teorici, o comunque tali da non giustificare, da soli, il compimento dell'operazione stessa. In questo senso i supremi giudici sembrano aver richiamato il concetto di mancanza di valide ragioni economiche come esso è stato ed è tradizionalmente inteso, ossia riferito alle motivazioni soggettive che spingono il contribuente ad agire.

Infine, è importante sottolineare come i giudici di legittimità abbiano affermato che l'interprete doveva valutare il comportamento del contribuente *anche* sulla base del principio comunitario dell'abuso del diritto. Da ciò si desumeva la volontà di non sostituire la clausola antiabuso di origine comunitaria alle norme interne di contrasto dell'elusione, ma di relegare la prima a norma residuale di chiusura, destinata ad operare laddove le vigenti norme dell'ordinamento interno mostrassero la propria insufficienza non riuscendo a colpire fattispecie che pur presentavano i caratteri dell'elusività.

L'indirizzo giurisprudenziale espresso nella sentenza n. 21221/2006 è stato confermato, ed anzi precisato, con le sentenze n. 8772 e 10257 del 2008, relative ancora una volta a fattispecie di *dividend stripping*. La Corte di Cassazione, sulla scorta dei chiarimenti provenienti dalla Corte di Giustizia, ha ribadito che integrano abuso del diritto quelle “operazioni poste in essere essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”. Tali operazioni sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria, fatta salva la possibilità del contribuente di fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, diverse da quelle fiscali⁹⁰. Nella parte motiva della sentenza si leggeva che il principio comunitario dell'abuso del diritto precipitava direttamente ed immediatamente nel rapporto intercorrente tra

⁹⁰ Come osserva A. RENDA in *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011)*, cit., pag. 1292, è interessante notare l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di *dividend stripping* e *dividend washing*. Dal riconoscimento della liceità di tali operazioni, perché non contemplate da alcuna norma antielusiva specifica, i supremi giudici ne hanno affermato la nullità per frode alla legge o per difetto di causa, fino a dichiararle inopponibili all'Amministrazione finanziaria perché abusive.

Fisco e contribuente, non rilevando che la fattispecie contestata dall'Amministrazione finanziaria fosse stata posta in essere prima dell'introduzione, nell'ordinamento interno, della clausola antielusiva quasi-generale di cui all'art. 10 l. 408/1990. Inoltre, la Suprema Corte ha chiarito espressamente, per la prima volta, la relazione sussistente tra clausola antiabuso di matrice comunitaria e norme antielusive specifiche vigenti nell'ordinamento interno. Mentre in passato queste ultime erano viste come delle eccezioni rispetto alle leggi d'imposta, in quanto volte ad impedirne l'elusione, con le sentenze in commento la Cassazione ha affermato che *“l'ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme antielusive vengono invocate non più come eccezioni a una regola, ma come mero sintomo dell'esistenza di una regola”*, la quale ultima è rappresentata dal divieto generale di abuso del diritto.

La prevalente dottrina dell'epoca ha criticato le sentenze in esame innanzitutto perché, come si è detto, esse hanno superato i limiti del concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria. Si è posto l'accento sul fatto che la Corte di Giustizia ha riferito le proprie pronunce al campo dell'IVA, un tributo armonizzato, mentre la Suprema Corte ha esteso l'applicazione del principio comunitario ad un settore non armonizzato quale quello delle imposte reddituali. Un'altra critica ha riguardato gli elementi costitutivi del concetto di abuso fatto proprio dalla giurisprudenza di legittimità. Infatti, secondo la Corte lussemburghese la condotta abusiva è integrata dai due richiamati requisiti fondamentali, l'uno di carattere soggettivo (scopo essenziale di elusione), l'altro di carattere oggettivo (carattere indebito dei vantaggi fiscali avuti di mira). Ebbene, la Corte di Cassazione sembra aver svalutato quest'ultimo elemento, di carattere oggettivo⁹¹, ritenendo integrata una condotta abusiva dal semplice compimento di un'operazione priva di valide ragioni economiche e volta essenzialmente ad ottenere un vantaggio fiscale (un qualsiasi vantaggio fiscale, anche non indebito). Il fulcro della fattispecie elusiva è divenuto, in questa

⁹¹ M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione, in campo domestico, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pag. 472.

prospettiva, la mancanza di valide ragioni economiche extrafiscali, unita allo scopo essenziale di conseguire un beneficio tributario, indipendentemente dal carattere indebito o meno di quest'ultimo. E sulla base di questa constatazione la citata dottrina ha denunciato che la Corte di Cassazione, con queste e con successive pronunce, ha sconfessato anche la nozione di elusione fiscale ricavabile dal primo comma dell'art. 37-bis d.p.r. 600/1973 (che pur faceva riferimento al carattere necessariamente indebito dei benefici fiscali, ancorché non desse a questo concetto la giusta enfasi). Infatti, per come è stato interpretato dalla Suprema Corte, l'abuso del diritto di origine comunitaria aveva una portata applicativa e conteneva una nozione di elusione più ampia di quelle desumibili dall'art. 37-bis.

Innanzitutto, si applicava all'intero settore dei tributi non armonizzati e quindi anche alle imposte sui redditi ed anche alle operazioni non espressamente contemplate dall'art. 37-bis. In secondo luogo, in virtù del criticabile orientamento giurisprudenziale poc'anzi indicato, il principio in questione avrebbe colpito anche le operazioni espressamente elencate dalla norma in questione, che fossero poste in essere semplicemente in mancanza di valide ragioni economiche, indipendentemente dal requisito dell'aggiramento del fine di una norma tributaria e quindi del carattere indebito o meno del vantaggio fiscale conseguito.

È stato così superato il precedente orientamento (risalente alla sentenza n. 21221/2006) che attribuiva alla clausola generale antiabuso, di matrice comunitaria, una funzione sussidiaria e residuale rispetto alle norme di contrasto specifiche vigenti nell'ordinamento nazionale⁹². Tramite il nuovo concetto di abuso del diritto, i giudici di legittimità hanno voluto, *“parafrasando una formula impiegata aliunde, officiare i funerali dell’elusione tributaria”*⁹³, e accantonare, dunque, l'art. 37-bis D.P.R. cit.. L'inaccettabile conseguenza derivante da questa impostazione è stato il venir meno di qualsiasi elemento di

⁹² A. RENDA, cit., pagg. 1294-1295.

⁹³ LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva: alla ricerca di un principio*, in Riv. Dir. Trib., 2009, pag. 49 ss.

discrimine tra elusione fiscale e legittimo risparmio d'imposta, in quanto qualsiasi operazione che consentisse di conseguire un risparmio d'imposta (anche perfettamente legittimo) poteva potenzialmente essere contestata come elusiva, salvo che il contribuente provasse la presenza di valide ragioni economiche⁹⁴. Ciò è ancor più grave se si considera che la Relazione governativa di accompagnamento dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 dava espressamente rilievo al legittimo risparmio d'imposta e al fondamentale diritto del contribuente di agire anche al solo fine di ottenerlo. Si leggeva infatti nella suddetta Relazione che un legittimo risparmio d'imposta *“si verifica quando tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso, e dove le norme antielusione scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che – pur formalmente legali – finiscono per stravolgere i principi del sistema”*.

Altra conseguenza immediata è stata rappresentata, attesa la sovrapponibilità e sostituibilità della nozione giurisprudenziale di abuso del diritto rispetto al concetto di elusione fiscale di cui all'art. 37-bis, dal sacrificio delle garanzie procedurali previste a favore del contribuente da quest'ultima disposizione⁹⁵. Infatti, la Cassazione in un primo momento ha affermato che esse non dovevano applicarsi se un'operazione venisse contestata in base al principio comunitario di abuso del diritto e non in base alla norma interna antielusiva. Anzi, nel 2013 la Corte è andata addirittura oltre, sollevando una questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, comma 4, il quale prevedeva le suddette garanzie. Fortunatamente, nel gennaio 2015 il supremo consesso ha ribaltato il proprio

⁹⁴ BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 1777; LOVISOLO A., *op. ult. cit.*, pag. 70.

⁹⁵ A. RENDA, *cit.*, pag. 1299.

precedente orientamento, ricevendo l'avallo della Corte Costituzionale, come si spiegherà meglio in seguito.

Nonostante le suesposte critiche della dottrina, con la sentenza n. 25374/2008, definendo la causa *Part Service s.r.l.* relativa all'imposta sul valore aggiunto (causa nella quale, su rinvio pregiudiziale, si è pronunciata anche la Corte di Giustizia⁹⁶), la Suprema Corte ha ribadito ancora una volta la diretta applicazione nell'ordinamento interno, anche nel settore delle imposte reddituali, del principio comunitario antiabuso, in quanto *vera e propria espressione di civiltà giuridica*, conosciuto anche in altri paesi europei (come Francia e Germania) ed extraeuropei (come Svizzera, Stati Uniti e Canada). Tuttavia, la Corte ha rivolto un monito all'Amministrazione finanziaria affinché applicasse il principio in esame con particolare cautela, *dovendosi sempre tener presente che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minore carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario*.

1.11 L'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di elusione fiscale: l'art. 53 Cost. come fonte di un generale principio antiabuso.

Un'ulteriore e fondamentale tappa dell'evoluzione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto è stata segnata dalle "sentenze gemelle" n. 30055, 30056 e 30057 del 2008, pronunciate dalle Sezioni Unite.

⁹⁶ Si veda capitolo 2.

Anche queste pronunce hanno affermato l'operatività, nell'ordinamento interno, di un generale principio antiabuso non scritto e confermato che la sua fonte è da rinvenire nelle pronunce della Corte di Giustizia, per quanto riguarda il settore dei tributi armonizzati. Tuttavia, limitatamente al settore dei tributi non armonizzati, la fonte non è stata più rinvenuta nel diritto comunitario, bensì nei principi di capacità contributiva e di progressività di cui all'art. 53 Cost. Con una suggestiva espressione⁹⁷ è stato detto che le tre sentenze citate hanno sancito lo “*svezzamento della clausola generale antielusiva dalle fonti comunitarie*”.

La Suprema Corte ha quindi accolto e condiviso le perplessità della dottrina, nate dalla precedente sentenza n. 21221/2006 e relative all'applicazione del divieto comunitario di abuso del diritto anche nel settore dei tributi non armonizzati, i quali non rientrano nel diritto dell'Unione Europea ma nella competenza esclusiva dei singoli Stati.

Il richiamo all'art. 53 Cost. è stato reso necessario per consentire il contrasto dei comportamenti abusivi non rientranti in nessuna norma antielusiva specifica, ma soprattutto per aprire la via al contrasto di quelle fattispecie che, pur rientranti nel campo di applicazione di specifiche norme antiabuso, erano state poste in essere prima della loro entrata in vigore (non a caso, le controversie definite dalle tre citate sentenze avevano proprio ad oggetto operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping* compiute prima dell'introduzione nell'ordinamento di una norma antielusiva). Infatti, affermare che la clausola generale antiabuso trova il proprio fondamento nell'art. 53 Cost. significa riconoscere, nel contempo, che tale clausola ha efficacia retroattiva e che è idonea ad operare fin dal momento dell'entrata in vigore della Costituzione, ossia dal 1° gennaio del 1948. Da tale data “*alleggerebbe*” sull'ordinamento tributario la clausola antiabuso⁹⁸.

La Corte ha specificato inoltre che il collegamento con l'art. 53 Cost. non avrebbe reso incompatibili le specifiche norme antielusive, vigenti

⁹⁷ A. LOVISOLO *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva e il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2009, pag. 230.

⁹⁸ G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 2/2013, pag. 18.

nell'ordinamento interno, rispetto alla clausola generale antiabuso; semplicemente, le prime avrebbero dovuto essere considerate il mero sintomo e la conferma del principio generale. Ne derivava, quindi, che un'elencazione di operazioni elusive, quale quella contenuta nel terzo comma dell'art. 37-bis, non poteva essere considerata tassativa, ma meramente esemplificativa.

Quanto alla definizione del concetto di abuso, la Corte ha stabilito 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 vantaggio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dall'aspettativa di quel risparmio fiscale”*.

La nozione di comportamento abusivo fornita da queste sentenze non è stata rivoluzionaria ed innovativa rispetto a quella tradizionale, già contenuta nella normativa interna ed elaborata anche dalla giurisprudenza comunitaria. Tuttavia, a differenza delle precedenti sentenze emanate nello stesso anno 2008, sembra essere tornato in auge un elemento costitutivo dell'elusione che era stato in passato trascurato dalla Cassazione. Si tratta dell'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento, cui faceva riferimento l'art. 37-bis e che sembra essere stato evocato, nelle pronunce in questione, dall'espressione *“utilizzo distorto di strumenti giuridici”*.

Pare, inoltre, che i supremi giudici abbiano tenuto conto di una delle principali critiche in cui erano incorse le sentenze pronunciate negli anni precedenti: la svalutazione dell'elemento oggettivo, rappresentato dal carattere necessariamente indebito che deve avere il vantaggio fiscale derivante dall'abuso. Ricompare, infatti, nel passo della sentenza appena riportato, l'espressione *“indebiti vantaggi fiscali”* e la Corte, nel chiarire il significato dell'avverbio *“abusivamente”*, che pure ha utilizzato nella sua pronuncia, ha specificato che esso indica l'utilizzo

delle norme fiscali per *un fine diverso da quello per cui sono state create*⁹⁹; tuttavia, questo principio non è stato ulteriormente sviluppato nella pronuncia in esame ed anzi è stato nuovo trascurato dalle decisioni successive.

Una parte della dottrina ha accolto con favore il richiamo al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il quale, rappresentando ad un tempo il presupposto, il parametro ed il limite massimo del prelievo¹⁰⁰, applica in materia fiscale il principio di uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 Cost. In quest'ottica, l'art. 53 Cost. fungerebbe da clausola generale di giustizia nella ripartizione del carico fiscale tra i consociati, impedendo che le norme tributarie siano aggirate e dando attuazione all'obbligo di concorso alle spese pubbliche, che deve gravare su tutti indistintamente¹⁰¹.

Ma la dottrina maggioritaria non è stata dello stesso avviso e ha criticato la scelta del supremo consesso. Essa ha ricordato infatti che, dopo l'entrata in vigore della Costituzione, è stata delineata la distinzione tra norme meramente programmatiche, rivolte essenzialmente al legislatore ordinario affinché questi vi si conformi, e norme immediatamente precettive, suscettibili di regolare direttamente rapporti giuridici, senza vedere condizionata la loro concreta applicabilità ad un intervento della legge ordinaria. L'art. 53, insieme ad altre disposizioni costituzionali, è stato da subito annoverato nell'ambito della prima categoria e tanti sono stati gli sforzi per ricondurlo nell'alveo delle norme precettive. Gli studiosi di economia finanziaria, infatti, negavano che il concetto di capacità contributiva fosse idoneo a chiarire realmente il significato della disposizione costituzionale, a causa della sua indeterminatezza anche in campo economico. Dal canto suo, la dottrina costituzionalistica e tributaristica negava che tale concetto fosse dotato di un proprio autonomo contenuto normativo, relegando conseguentemente l'art. 53 a semplice direttiva costituzionale rimessa

⁹⁹ A. RENDA, cit., pag. 1306.

¹⁰⁰ F. MOSCHETTI, *Enc. Giur. Treccani*, voce *Capacità contributiva*.

¹⁰¹ G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva*, cit., pag. 293 ss.

all'apprezzamento del legislatore ordinario¹⁰². In altre parole, la norma in esame avrebbe avuto l'unica funzione di imporre al legislatore di fare in modo, nella predisposizione delle leggi tributarie, che a parità di capacità contributiva corrispondesse parità di imposizione. Con il fondamentale contributo della Corte Costituzionale, è stata poi superata la distinzione tra norme programmatiche e precettive¹⁰³ e successivamente è stato chiarito il significato del principio di capacità contributiva. In particolare, l'Alta Corte ha abbandonato l'orientamento secondo cui *“qualsiasi situazione di fatto può in via di principio essere suscettibile di imposizione”* ed ha affermato che, in virtù del principio in esame, *“ogni prelievo tributario deve avere causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza”*¹⁰⁴ ed *“il riferimento di quel presupposto alla sfera dell'obbligato deve risultare da un collegamento effettivo e a un indice effettivo deve farsi capo per determinare la quantità di imposta che da ciascun obbligato si può esigere”*¹⁰⁵. Ebbene, considerato che solo dopo queste turbolente vicende all'art. 53 Cost. è stata attribuita una specifica portata normativa, è apparso criticabile, secondo l'indirizzo dottrinale citato, affermare che tale norma è madre di un principio da sempre immanente nell'ordinamento tributario, quale quello dell'abuso del diritto¹⁰⁶.

Inoltre, il richiamo all'art. 53 nel suo complesso è sembrato in parte inconferente. Il principio di progressività, pur sancito da questa disposizione, di certo non può essere invocato per contrastare l'elusione di tributi che progressivi non sono. A rigore, la Cassazione avrebbe potuto privilegiare una diversa soluzione¹⁰⁷: affermare l'immanenza nell'ordinamento fiscale di una clausola generale antielusiva, senza bisogno di ancorarla ad alcuna enunciazione espressa, neanche a livello costituzionale. Si è osservato che il generale principio che vieta

¹⁰² G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, cit., pag. 18.

¹⁰³ Ci si riferisce alla fondamentale sentenza costituzionale n. 1/1956.

¹⁰⁴ Così Corte Cost., sent. n. 120/1972.

¹⁰⁵ Così Corte Cost. sent. n. 50/1965.

¹⁰⁶ Secondo F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 13, le norme costituzionali non sono self-executing, ma delle semplici norme-parametro che esprimono principi ai quali il legislatore deve conformarsi.

¹⁰⁷ F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, cit., pag. 13.

ai singoli di abusare delle prerogative riconosciute dal sistema è insito in qualsiasi ordinamento, anche se nessuna norma si esprime esplicitamente in tal senso. Emblematica al riguardo è l'esperienza comunitaria, in cui la Corte di Giustizia ha riconosciuto la vigenza di un generale principio antiabuso senza rinvenirlo in specifiche disposizioni del diritto dell'Unione Europea. In aggiunta a ciò, occorre rilevare che se l'art. 53 Cost. ha la funzione di collegare il potere impositivo alla manifestazione di una certa capacità contributiva, è pur vero, come ha osservato il Melis ne "*L'interpretazione nel diritto tributario*"¹⁰⁸, che l'attuazione di questa disposizione passa attraverso l'art. 23 Cost., il quale impone il rispetto del principio di riserva di legge in materia tributaria. Proprio perché *nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge* (art. 23 Cost.), allora deve essere il legislatore, la legge, a disciplinare gli elementi essenziali del tributo e quindi tutti gli aspetti correlati alla determinazione della base imponibile e dell'imposta. L'Autore da ultimo citato ha osservato che, se fosse l'interprete a poter superare la forma giuridica di un negozio asseritamente elusivo ragionando in termini di equivalenza di effetti economici di una fattispecie, ciò determinerebbe una integrazione della disciplina del presupposto del tributo riservata solo e soltanto, in virtù dell'art. 23 Cost., al legislatore. Questa soluzione confliggerebbe anche con il principio della certezza del diritto. Il principio di riserva di legge, infatti, tramite la predeterminazione in via legislativa dei fatti impositivi, non è soltanto volto a garantire la democraticità delle scelte normative in campo fiscale, ma è volto anche ad assicurare che il contribuente possa conoscere in anticipo (prima, cioè, di compiere una certa operazione) quali carichi tributari deriveranno dal perfezionamento della fattispecie prescelta¹⁰⁹.

Evidentemente, la Corte di Cassazione è stata consapevole della necessità di assicurare il rispetto dell'art. 23 Cost., ma la conclusione che essa ha cercato di dare a questa problematica non appare convincente. In maniera alquanto

¹⁰⁸ G. MELIS, cit., pag. 270.

¹⁰⁹ M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 23.

frettolosa, infatti, essa ha affermato che *il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella 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*. Tutto qui. Null'altro ha detto, al riguardo, la Suprema Corte. In realtà, si è osservato¹¹⁰ che l'applicazione del principio generale antiabuso comporta sicuramente l'imposizione di obblighi patrimoniali non previsti dalla legge, in quanto sostanzialmente assoggetta ad imposizione un presupposto diverso rispetto a quello previsto dalla norma elusa, pervenendo di fatto ad una integrazione, in via interpretativa, di quest'ultimo; ciò che dovrebbe essere riservato soltanto alla legge.

1.12 I successivi sviluppi della giurisprudenza di legittimità dopo le pronunce delle Sezioni Unite del 2008 (2008-2014).

L'evoluzione immediatamente successiva della giurisprudenza di legittimità (anni 2008-2009)¹¹¹ è stata caratterizzata da una sostanziale continuità rispetto alla posizione su cui si sono attestate le Sezioni Unite nel 2008.

Con il passare del tempo, però, la Cassazione sembra essersi resa conto della portata potenzialmente dirompente della giurisprudenza inaugurata con le tre sentenze del 2008. Gli anni seguenti, dunque, hanno registrato un tentativo di

¹¹⁰ A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 474.

¹¹¹ Oltre alle pronunce già citate, cfr. anche Cass. n. 1465, 8481, 8487 del 2009.

ridimensionamento non tanto della nozione di abuso del diritto, quanto della sua applicazione pratica¹¹².

Ci si riferisce, innanzitutto, alla sentenza n. 20030/2010, riguardante un caso in cui dei contratti di soccida erano stati stipulati al fine di eludere il prelievo comunitario sulle quote latte. La parte della sentenza che più interessa è quella riguardante l'onere della prova degli elementi costitutivi dell'abuso. Riprendendo Cass. n. 1465/2009, la Corte ha affermato che grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire la prova del disegno elusivo e delle modalità di manipolazione o alterazione degli schemi negoziali classici, considerati irragionevoli in una normale logica del mercato. Il contribuente, invece, ha l'onere di allegare e provare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, di reale spessore, che giustifichino operazioni così strutturate.

Per quanto riguarda la definizione di abuso, è rilevante che con la pronuncia in esame la Cassazione abbia chiarito che lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale deve configurarsi come *l'elemento predominante ed assorbente della condotta*. In questo modo il concetto di abuso si pone maggiormente in linea con quello elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, la quale, quanto all'elemento soggettivo, fa riferimento allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale. In passato, invece, la Suprema Corte era stata a volte alquanto imprecisa e altalenante, facendo riferimento ora all'esclusività, ora alla prevalenza o essenzialità dello scopo elusivo preso di mira dal contribuente.

La Cassazione ha continuato però a non tener conto dell'elemento oggettivo, rappresentato dallo sviamento della finalità perseguita dalla norma elusa e quindi dal carattere indebito dei vantaggi fiscali conseguiti¹¹³, dando rilevanza preminente alla mancanza di valide ragioni economiche extrafiscali. Ciò ha provocato la reiterazione di critiche da parte della dottrina quasi unanime. Come è stato accennato, la conseguenza di questo orientamento è che, ogniqualvolta il

¹¹² G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., pag. 109.

¹¹³ È vero, infatti, che in alcune pronunce è comparso qualche riferimento al profilo oggettivo dell'abuso, ma si è trattato di cenni rapidissimi, non specificati ulteriormente e comunque non contenuti nell'enunciazione del principio di diritto.

contribuente si trovi dinanzi a due operazioni, ugualmente idonee a perseguire un dato effetto economico, egli può scegliere la via fiscalmente meno onerosa solo se l'operazione può giustificarsi con ragioni ulteriori e diverse da quella del risparmio fiscale, quantunque quest'ultimo non sia considerato dal legislatore come indebito¹¹⁴.

Si è confermata inoltre la tendenza, inaugurata dalle decisioni del 2008, ad un ricorso smodato al principio non scritto dell'abuso del diritto, anche quando nei casi concreti fosse applicabile l'art. 37-bis. D.P.R. 600/1973. Con una successiva sentenza, n. 22994 del 2010, è sembrato registrarsi un *revirement* della Corte di Cassazione, la quale, seppure in un *obiter dictum*, ha inteso il principio antiabuso come norma di carattere generale e l'art. 37-bis come norma speciale, destinata a trovare applicazione, in luogo del primo, rispetto a tutte le fattispecie verificatesi dopo la sua entrata in vigore. Hanno affermato, infatti, i giudici di legittimità che *“non è lecito al contribuente trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto (seppur non contrastante con specifiche disposizioni, almeno fino all'entrata in vigore del menzionato d. lgs. n. 358 del 1997) di strumenti giuridici idonei a procurargli un vantaggio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio”*. In realtà si è trattato di una pronuncia isolata, che non ha dato realmente inizio ad un cambio di rotta, quanto meno immediato.

La tendenza criticata si è rinvenuta infatti anche in interventi più recenti¹¹⁵, scontrandosi ancora con la critica della dottrina. Quest'ultima ha osservato che, quando ad una stessa fattispecie siano applicabili, in astratto, tanto il principio di natura pretoria di abuso del diritto, quanto una clausola antielusiva specifica, sarebbe quest'ultima a dover prevalere. Diversamente, l'Amministrazione finanziaria eserciterebbe un potere che le è stato sottratto dal legislatore, il quale ha sentito il bisogno, appunto, di codificare la suddetta clausola. Inoltre, il Fisco violerebbe valori fondamentali dell'ordinamento giuridico, quali il principio di

¹¹⁴ A. RENDA, cit., pag. 1318.

¹¹⁵ Cass. n. 7393/2012; Cass. n. 19234/2012.

legalità (art. 23 Cost.), di affidamento e di certezza del diritto. Un ricorso sempre più eccessivo al principio di origine giurisprudenziale avrebbe potuto non rendere più concretamente applicabile la norma antielusiva specifica, relegandola a *tamquam non esset*.

Ma un ricorso indiscriminato al principio antiabuso è consistito soprattutto nell'utilizzarlo per colpire le fattispecie più varie, quali simulazione, interposizione, comportamenti antieconomici ecc., che con l'elusione fiscale hanno poco o niente a che fare¹¹⁶ e che danno luogo invece ad evasione. Ciò ha portato autorevole dottrina a parlare dell'abuso del diritto come un "*onnivoro contenitore*", che "*mescola fenomeni aventi natura distinta e diversa*"¹¹⁷. Nella stessa sentenza n. 22994 del 2010 si è affermata la sostanziale identità, ai fini dell'applicazione del principio antiabuso, tra operazioni fittizie, derivanti dalla simulazione di specifici atti, ed operazioni elusive. Questa affermazione non può essere assolutamente condivisa. Come è stato osservato¹¹⁸, la simulazione presuppone l'esistenza di due operazioni, quella simulata e quella dissimulata, l'una fittizia e non realmente voluta, l'altra reale. Nel caso dell'elusione, invece, l'operazione è unica ed è realmente voluta dalle parti, non ha carattere fittizio. La Corte di Cassazione, inoltre, pare non aver considerato che simulazione ed elusione producono due forme di inopponibilità antitetiche tra loro¹¹⁹; mentre la prima rende il negozio simulato inefficace sia tra le parti e sia nei confronti dei terzi che ne subiscano un pregiudizio (come il Fisco, che non può attuare la propria pretesa impositiva), dovendosi avere riguardo soltanto agli effetti prodotti dal negozio dissimulato, l'elusione comporta invece la sola irrilevanza per l'Agenzia delle entrate, un soggetto terzo, dell'operazione posta in essere, ferma restando a tutti gli altri effetti la validità della fattispecie concreta.

¹¹⁶ In questo modo, il concetto italiano di elusione si avvicina a quello francese, che ha carattere onnicomprensivo. Sul punto, si veda il terzo capitolo.

¹¹⁷ G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. Dir. trib.*, 2010, pag. 365; nello stesso senso, A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pag. 1093.

¹¹⁸ G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 18.

¹¹⁹ A. RENDA, *cit.*, pag. 1326.

Fortunatamente, un ripensamento è sembrato provenire da una successiva sentenza, la n. 3947 del 2011, in cui i supremi giudici hanno affermato che il principio dell'abuso del diritto si applica rispetto ad *“operazioni non simulate, ma realmente volute ed immuni da invalidità”*, anche se sono *“effettuate essenzialmente allo scopo di trarne un vantaggio fiscale”*.

Altro importante arresto giurisprudenziale è stato rappresentato dalla sentenza n. 1372 del 2011, ispirata anch'essa a suggerire particolare prudenza nell'applicazione del principio dell'abuso del diritto¹²⁰.

In primo luogo, la Cassazione ha specificato ulteriormente che *“Incombe all'Amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre è onere del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale”*.

In secondo luogo, ha ribadito ed anzi rafforzato il monito già rivolto in precedenza all'Amministrazione finanziaria, affermando che *“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 di impresa”*.

Per l'ennesima volta, nonostante un rinvio espresso alla giurisprudenza comunitaria sviluppatasi sul tema dell'abuso del diritto, la Suprema Corte ha trascurato l'elemento oggettivo, dato dal carattere indebito, contrario alle finalità perseguite dalla norma elusa, del vantaggio fiscale ottenuto tramite l'operazione elusiva; per l'ennesima volta, i supremi giudici si sono disinteressati di effettuare una verifica in tal senso, nel decidere dell'elusività o meno della fattispecie sottoposta al loro esame.

In conclusione, volendo ricavare degli elementi comuni dalla variegata giurisprudenza che si è sviluppata a partire dalla sentenza n. 20030/2010, essi

¹²⁰ A. RENDA, cit., pag. 1327.

sono rappresentati innanzitutto dall'esigenza di delimitare la portata potenzialmente dirompente derivante dalle decisioni rese a Sezioni Unite nel 2008. A tal fine, la Corte si è concentrata sui profili che riguardano l'onere della prova degli elementi costitutivi del fenomeno elusivo/abusivo¹²¹. La più equilibrata ripartizione, rispetto al passato¹²², dei carichi probatori tra contribuente e Amministrazione finanziaria è stata accolta da parte della dottrina come *“un avvio di revisione lodevolissima di orientamenti giurisprudenziali pregressi”*¹²³.

Ma soprattutto un elemento comune delle varie sentenze della Corte è stato rappresentato da un utilizzo improprio del principio generale antiabuso, sia nel senso di snaturarlo rispetto al concetto originario elaborato dalla Corte di Giustizia, fondato anche sul carattere indebito dei vantaggi fiscali, sia nel senso di utilizzarlo in maniera assorbente e prevalente rispetto all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, sia, infine, nel senso di ricomprendervi, come fosse un contenitore *“onnivoro”*¹²⁴, le fattispecie più varie che con l'elusione in senso stretto non hanno niente a che vedere.

Va rilevato come le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte con le tre pronunce rese a Sezioni Unite nel 2008 sono state confermate dalla Corte di Giustizia UE, per quanto riguarda l'inapplicabilità del divieto comunitario di abuso del diritto nel settore dei tributi non armonizzati. In particolare, con l'ordinanza n. 18055 del 2010 la Corte di Cassazione ha sottoposto una questione interpretativa mediante rinvio pregiudiziale alla Corte lussemburghese. A quest'ultima la Suprema Corte ha chiesto, appunto, se nei settori non armonizzati possa trovare applicazione il principio comunitario di abuso del diritto. La Corte del Lussemburgo, con la sentenza *3M/ITALIA*¹²⁵, ha ricordato che è vero che la

¹²¹ Nello stesso senso, oltre Cass. n. 1372/2011, si muovono Cass. n. 22716/2011 e Cass. n. 12622/2012.

¹²² In passato la Corte di Cassazione era stata a volte incerta e non molto precisa al riguardo.

¹²³ A. MARCHESELLI, *La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge*, in Corr. trib., 2010, pag. 3376; nello stesso senso A. LOVISOLO, *La specificità del comportamento del contribuente in buona fede salva dall'abuso del diritto*, in GT – Riv. giur. trib., 2011, pag. 169.

¹²⁴ G. FALSITTA, op. ult. cit., pag. 365.

¹²⁵ C – 417/10 del 2012.

materia delle imposte dirette ricade nella competenza degli Stati membri, ma questi ultimi devono esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione Europea; tuttavia, a dispetto delle premesse, ha concluso *“che nel diritto dell'Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta”*, quando queste ultime non coinvolgano il diritto comunitario.

1.13 Le importanti novità giurisprudenziali del 2015.

Nell'anno 2015, sia la Suprema Corte di Cassazione che la Corte Costituzionale hanno emanato delle pronunce che avrebbero avuto una portata rivoluzionaria nella disciplina del contrasto del fenomeno elusivo. Si utilizza, altresì, il condizionale nel formulare quest'ultima frase poiché le due importantissime novità cui si farà cenno sono state ben presto superate dal legislatore, il quale, come si dirà più compiutamente nel prosieguo, con il d.lgs. n. 128/2015 ha formulato una nuova clausola generale antiabuso. In ogni caso, le due novità hanno riguardato, da un lato, l'ambito di applicazione delle garanzie procedurali previste dall'ormai abrogato art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 e, dall'altro, il rapporto intercorrente tra la disciplina antielusiva contenuta in quest'ultima norma e quella di origine giurisprudenziale introdotta a partire dalle sentenze gemelle del 2008 della Suprema Corte.

Come accennato in precedenza, l'art. 37-bis, comma 4 prevedeva specifiche garanzie procedurali a favore del contribuente cui venisse contestata una condotta di elusione dall'Amministrazione finanziaria. Al riguardo, la Corte di Cassazione in passato ha affermato che le stesse non trovavano applicazione se il

comportamento del contribuente fosse contestato come elusivo invocando non il citato art. 37-bis, bensì il principio generale antiabuso di origine giurisprudenziale.

Questo rigoroso orientamento è stato da subito avversato da una parte della dottrina,¹²⁶ la quale sosteneva l'opportunità di affiancare, al riconoscimento di una clausola antiabuso immanente nel sistema, il riconoscimento di un principio altrettanto immanente di tutela del contraddittorio anticipato. In virtù di ciò, ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria avesse rilevato una fattispecie di abuso del diritto, sarebbe stata obbligata ad instaurare un contraddittorio con il contribuente chiedendogli informazioni o chiarimenti, prima di formulare specifiche contestazioni che potessero condurre alla disapplicazione degli effetti fiscali dei negozi posti in essere.

Tuttavia, insensibile tali prospettazioni dottrinali, la Cassazione si è mossa nel senso opposto. Con l'ordinanza n. 24739 del 2013 i giudici di legittimità hanno sollevato dinanzi all'Alta Corte una questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis comma 4 del D.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui sanzionava con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non fosse stato preceduto da una richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi previsti.

A detta del supremo consesso, questa previsione avrebbe causato la violazione innanzitutto dell'art. 3 della Costituzione. L'art. 37-bis infatti, si leggeva nell'ordinanza, era una norma speciale rispetto al principio generale di abuso del diritto. Posto che il *tertium comparationis*, dato da tale principio generale, non prevedeva l'instaurazione di un contraddittorio preventivo con il contribuente, era irrazionale che tale previsione fosse invece contenuta in una norma residuale e speciale, quale l'art. 37-bis. Inoltre, a detta della Suprema Corte un'altra norma, che pur non prevede il contraddittorio preventivo, avrebbe funto da *tertium comparationis*: l'art. 20 della legge di registro¹²⁷.

¹²⁶ A. RENDA, cit., pag. 1310.

¹²⁷ In altre parole, ancora una volta la Corte ha dimostrato di considerare quest'ultima disposizione come una norma con funzione antielusiva operante nel settore dell'imposta di registro. Sul punto, si veda il paragrafo successivo.

In secondo luogo, l'art. 37-bis, comma 4 si sarebbe posto in contrasto con l'art. 53 Cost., che impone l'adempimento delle obbligazioni tributarie da parte di chiunque, in quanto portava ad annullare fondate pretese fiscali per un motivo meramente formalistico (nel caso di specie l'avviso di accertamento era stato notificato dopo 54 anziché 60 giorni dalla richiesta di chiarimenti).

Condivisibilmente, anche forse in virtù delle critiche provenienti da una parte sempre più consistente della dottrina, nel gennaio 2015 la Corte di Cassazione ha ribaltato la propria precedente posizione, prima ancora dell'intervento della Corte Costituzionale. Con sentenza n. 406/2015, i giudici di legittimità hanno difatti affermato che *“il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudizievoli nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo”*. In base a tale pronuncia, dunque, il diritto al contraddittorio preventivo, ormai da tempo elaborato e sviluppato dalla Corte di Giustizia con riguardo ai tributi armonizzati¹²⁸, deve necessariamente trovare applicazione anche nei settori privi di armonizzazione. Oltre alle indicazioni della giurisprudenza comunitaria, la sentenza in commento ha recepito il principio di diritto enunciato nella precedente decisione delle Sezioni Unite, n. 19667/2014, nella quale si legge che è *“principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario [...] la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del “contraddittorio endoprocedimentale” ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario”*.

¹²⁸ Cfr., ad esempio, Corte di Giustizia, sent. C-349/07, caso Sopropè.

Detto ciò, con ordinanza n. 527/2015 la sezione V della Cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite la questione circa la concreta portata applicativa del principio del contraddittorio preventivo. Più in particolare, si è posta *“la questione dell’individuazione delle concrete modalità di esplicazione del contraddittorio, e degli effetti della eventuale inosservanza di tali modalità, in tutti quei procedimenti tributari nei quali la legge non preveda espressamente alcun meccanismo di contraddittorio endoprocedimentale”*. Dal canto suo, anche la giurisprudenza di merito¹²⁹ ha affermato la doverosa applicazione delle garanzie procedurali (consistenti nel previo contraddittorio e in una motivazione rafforzata) nei casi in cui l’elusività di una condotta venisse contestata ricorrendo alla clausola pretoria dell’abuso del diritto. Se, infatti, si legge nelle varie motivazioni delle sentenze, detta clausola rinvia ad un principio immanente nel sistema, anche alla tutela del contraddittorio procedimentale preventivo deve essere riconosciuta la stessa dignità ed importanza¹³⁰. Altrimenti si sarebbe creata una ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti cui venisse contestato un comportamento elusivo in base alla clausola codificata e quelli che ricevessero una contestazione fondata sul principio generale di origine giurisprudenziale; ciò che avrebbe comportato la violazione del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), del diritto alla difesa e al contraddittorio (art. 24 Cost.) e del principio di imparzialità della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.).

L’orientamento espresso dalla Corte di Cassazione ha infine incontrato l’avallo della Corte Costituzionale. Con la sentenza n. 132/2015 l’Alta Corte, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale sottoposta, ha innanzitutto denunciato una carenza di motivazione nell’ordinanza di rimessione: in quest’ultima, la Cassazione ha asserito che il principio generale non scritto di abuso del diritto non contempla garanzie procedurali a favore del contribuente, astenendosi tuttavia dal chiarire tale punto.

¹²⁹ Comm. Trib. Prov. Milano n. 54 del 2011; Comm. Trib. Prov. Brescia n. 14 del 2011; Comm. Trib. Prov. Genova n. 2 del 2011; Comm. Trib. Reg. Lombardia n. 2 del 2012.

¹³⁰ A. RENDA, *L’abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011)*, cit., pag. 1310.

In secondo luogo, la Corte Costituzionale ha sottolineato che l'orientamento espresso nell'ordinanza di rimessione si poneva ormai in contrasto con le più recenti pronunce degli stessi supremi giudici, i quali, con la citata sentenza resa a Sezioni Unite, n. 19667/2014, hanno affermato che *“l’attivazione del contraddittorio procedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento, operante anche in difetto di un’espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell’atto finale del procedimento”*.

Con riferimento ai due parametri normativi individuati dalla Suprema Corte come *“tertium comparationis”*, il giudice delle leggi ha affermato che essi non sono d’ostacolo all’applicazione del principio di partecipazione al procedimento, il quale ultimo assume carattere generale in quanto è volto a garantire la tutela dell’effettività del contraddittorio; dunque una violazione dell’art. 3 Cost. non era ravvisabile perché di divergenza rispetto ad un *tertium comparationis* non poteva in realtà parlarsi.

Infine, negando la configurabilità di una violazione dell’art. 53 Cost., la Corte ha rilevato che *“il rispetto del termine dilatorio (previsto dall’art. 37-bis, quarto comma) assolve anche allo scopo di consentire che l’avviso di accertamento sia “specificamente motivato” dall’ufficio tributario, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, come prescrive, sempre a pena di nullità, il comma 5 dello stesso art. 37-bis”*. La divergenza dal modello normativo, dunque, lungi dall’essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, *“è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente”*.

Sebbene l’argomento delle garanzie procedurali non sia strettamente attinente al profilo definitorio dell’elusione fiscale/abuso del diritto, pare tuttavia a chi scrive che l’orientamento espresso nel 2015 dalla Cassazione e dalla Corte Costituzionale assuma una grande importanza dal punto di vista sistematico, in quanto dimostra, seppur indirettamente, come anche il giudice di legittimità e quello delle leggi si siano resi conto del carattere vago, aleatorio, del concetto di abuso del diritto. A fronte di questa indeterminatezza, si è avvertito il bisogno di

generalizzare il riconoscimento delle garanzie procedurali a favore del contribuente, in tutte le ipotesi in cui venga contestata una fattispecie di elusione fiscale/abuso del diritto. Come accennato all'inizio di questo paragrafo, la questione dell'ambito di applicazione delle garanzie procedurali è stata oggi risolta dal legislatore, il quale, con l'art. 10-bis l. n. 212/2000, ha posto una disciplina del contraddittorio preventivo generalizzata a qualsiasi contestazione in materia di abuso del diritto, con l'eccezione del settore dei tributi doganali.

La seconda importante novità del 2015 ha riguardato principalmente il rapporto tra la disciplina antielusiva contenuta nel vecchio art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 e la clausola generale antiabuso di origine giurisprudenziale. Con le sentenze gemelle del 2008, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione avevano affermato che tra le norme antielusive di diritto positivo (quale, ad esempio, l'art. 37-bis) ed il principio generale non scritto di abuso del diritto era ravvisabile un rapporto di *species ad genus*: le prime non potevano che considerarsi come una mera conferma, un sintomo dell'esistenza di un principio generale ed immanente al sistema. Di conseguenza, elencazioni normative di operazioni elusive (quale, ad esempio, quella contenuta nel terzo comma dell'art. 37-bis) dovevano essere interpretate come meramente esemplificative, non tassative ed in ogni caso non preclusive della possibilità di contrastare, ricorrendo appunto al suddetto principio generale, diverse fattispecie abusive. Da ciò, come risulta dalla ricostruzione operata fino ad ora, è derivata un'applicazione smodata della clausola generale di origine pretoria.

Una svolta in senso opposto è stata segnata dalla fondamentale sentenza n. 405/2015, pronunciata dalla sezione tributaria civile della Cassazione. La Corte ha innanzitutto confermato la vigenza, nell'ordinamento interno e con riguardo al settore dei tributi non armonizzati, di un generale principio non scritto di divieto di abuso del diritto, il quale trova fondamento nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 Cost. Tale principio, immanente al sistema, può trovare esplicitazione in norme di contrasto specifiche, destinate ad operare in settori “*ritenuti a maggior rischio di pratiche*

abusive”, ciò che si verificava con riferimento all’art. 37-bis D.P.R. 600/1973. Tuttavia, anche se tra quest’ultima disposizione e la clausola antielusiva di origine giurisprudenziale era ravvisabile un rapporto di *species ad genus*, i supremi giudici non hanno condiviso (e qui sta la portata rivoluzionaria della pronuncia in esame) la conclusione secondo cui *“anche nel caso in cui non ricorra alcune delle operazioni indicate nell’articolo 37-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, potrebbe egualmente configurarsi, in materia di imposte dirette, la figura dell’abuso di diritto”*. La Corte ha osservato che nel settore delle imposte dirette il legislatore ha preferito *“tipizzare la figura dell’abuso del diritto convogliandola su specifici elementi caratterizzanti e determinate operazioni negoziali, in assenza dei quali non sono configurabili (si ripete nella materia delle imposte sui redditi) altre ipotesi (atipiche) di pratiche abusive: l’intento legislativo è stato, infatti, quello di ridurre quanto più possibile, in una materia - quella dei tributi diretti- di particolare rilevanza fiscale e nella quale non operano vincoli comunitari, il margine di errore valutativo nell’attività di accertamento degli Uffici finanziari, avuto riguardo alla notevole elasticità dei margini interpretativi del fenomeno negoziale altrimenti consentita dalla stessa indeterminatezza della nozione di “abuso del diritto” e degli elementi che lo caratterizzano, rispondendo pertanto l’intervento normativo alla esigenza: 1-di limitare il rischio di una indiscriminata applicazione della figura dell’abuso del diritto a qualsiasi fattispecie negoziale (con il conseguente rischio di frequenti ed inevitabili valutazioni contraddittorie di una medesima fattispecie negoziale compiute dai diversi Uffici), evitando la insorgenza di controversie tributarie su accertamenti fiscali che potrebbero presentare elevati rischi di aleatorietà per l’Ufficio finanziario, nonché 2-di evitare che i contribuenti vengano ad essere sottoposti ad inutili e complessi accertamenti fiscali, a discapito di altre e più utili -in termini di risultati conseguibili- attività di verifica e controllo”*. La sentenza n. 405 è stata emanata nel gennaio del 2015. Essa, senz’altro dalla portata potenzialmente dirompente, non ha avuto modo di esplicitare la sua efficacia pratica in quanto il 2 settembre dello stesso anno è entrata in vigore una

nuova clausola generale antiabuso che ha, tra l'altro, comportato l'abrogazione dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973.

La pronuncia in commento è ad avviso di chi scrive importante anche per una seconda ragione. Finalmente, dopo anni in cui si è affermata e consolidata una tendenza esattamente opposta, la Corte di Cassazione ha dato il giusto rilievo all'elemento costitutivo dell'elusione fiscale rappresentato dal carattere necessariamente indebito dei vantaggi fiscali perseguiti. Si legge, infatti, in un altro passo della motivazione che, affinché possa parlarsi di abuso, l'agire del contribuente deve *“procurare un vantaggio fiscale la cui attribuzione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni”* e che *“l'indebito vantaggio fiscale”* è integrato dalla *“contrarietà allo scopo perseguito dalle norme tributarie eluse. ... Come più volte ribadito dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità la opzione del soggetto passivo per la operazione negoziale che risulti fiscalmente meno gravosa non costituisce ex se condotta “contraria” allo scopo della disciplina normativa tributaria, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà di scelta”*. Dopodiché, la Corte ha dedicato una parte rilevante della sentenza alla individuazione, nel caso concreto (riguardante la stipula di contratti di *“sale & lease back”*), del carattere indebito del vantaggio fiscale perseguito dal contribuente.

1.14 Il problema dell'art. 20 della legge sull'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986)

Uno degli approcci tradizionali seguiti dal legislatore ai fini del contrasto dell'elusione fiscale è consistito nella adozione di specifiche norme sostanziali

con funzione antielusiva. Un problema a parte, però, riguarda la natura e la funzione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 (legge di registro), rubricato *“Interpretazione degli atti”* e a norma del quale *“L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*.

In tempi recenti si è affermato un orientamento della Corte di Cassazione, condiviso da una parte della giurisprudenza di merito, che qualifica tale disposizione come norma sostanziale con funzione antielusiva specifica, applicabile nel settore dell'imposta di registro. Si tratta, peraltro, di un orientamento avversato dalla dottrina maggioritaria e da altra parte della giurisprudenza di merito, le quali, con argomentazioni a sommosso avviso dello scrivente molto persuasive, considerano il citato art. 20 come una norma sull'interpretazione e qualificazione degli atti sottoposti a registrazione, in linea del resto con la rubrica della disposizione.

Analizzando la genesi di questo articolo, occorre considerare che una norma analoga era contenuta nelle previgenti leggi di registro, a partire addirittura dalla l. n. 585 del 1862, che stabiliva che la tassa doveva essere applicata secondo *“l'intrinseca natura degli atti e non secondo la loro forma apparente”*. Tale principio è stato poi trasfuso nell'art. 8 del r.d. n. 3269 del 1923, per il quale *“le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponde il titolo o la forma apparente”*.

A prima vista nulla è cambiato con l'emanazione dell'attuale legge di registro, che contiene il predetto articolo 20. In realtà così non è: se si presta attenzione a quest'ultima disposizione si nota un elemento di novità, rappresentato dall'introduzione dell'aggettivo *“giuridici”*, posposto alla parola *“effetti”*. Si tratta di un'innovazione molto importante, in quanto ha posto definitivamente fine all'acceso contrasto dottrinale, cui si è fatto riferimento nelle pagine iniziali, che si è sviluppato nella prima metà del secolo scorso (sotto la vigenza, quindi, dell'art. 8 del regio decreto del 1923), tra c.d. antiautononomisti ed autonomisti. Riprendendo quanto già accennato all'inizio di quest'opera, le diverse posizioni

su cui si sono attestati gli uni e gli altri hanno riguardato proprio l'interpretazione dell'art. 8 della legge di registro ed in particolare la questione se gli atti sottoposti alla registrazione dovessero essere interpretati avendo riguardo ai loro effetti giuridici o economici. Questo interrogativo ne ha trascinato con sé un altro, di portata più generale: ci si chiedeva se i concetti utilizzati dal diritto tributario, ma propri di altre branche del diritto ed in particolare del diritto civile, debbano essere interpretati secondo il significato che assumono nella branca d'origine ovvero secondo un significato autonomo da quest'ultima. È evidente infatti che aderendo alla prima tesi e quindi avendo riguardo al significato che il termine assume in diritto civile, giocoforza era concludere che nell'interpretazione della legge di registro si dovesse avere riguardo agli effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione, previsti appunto dal diritto civile. Aderendo alla seconda tesi e privilegiando significati autonomi da quelli utilizzati in diritto privato, invece, l'art. 8 della legge di registro avrebbe potuto essere interpretato svincolandosi dagli effetti giuridici degli atti, sanciti dalla disciplina civilistica, e tenendo conto degli effetti economici.

Considerati i termini della controversia, è decisivo che il legislatore abbia stabilito, con il nuovo art. 20 della vigente legge di registro, che gli atti sottoposti a registrazione debbano essere interpretati secondo i loro effetti giuridici, prendendo posizione sul punto. In tal modo è caduta definitivamente la possibilità di tener conto, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, degli effetti economici degli atti.

La norma consente all'interprete un'indagine sul contenuto delle clausole negoziali e sugli effetti giuridici prodotti dall'atto, senza fermarsi al *nomen iuris*, alla formale intitolazione che le parti hanno attribuito al negozio¹³¹. E ciò al fine di verificare la sua effettiva corrispondenza ad un tipo normativo piuttosto che ad un altro¹³² e di trarne le debite conseguenze in ordine all'applicazione del tributo di registro. Ma, una volta accertata la "*sostanza giuridica*" della fattispecie,

¹³¹ Di recente, l'irrelevanza del *nomen iuris* civilistico è stata affermata da Cass. n. 10743/2013.

¹³² G. MELIS, Relazione presentata al Convegno di Bolzano del 27 novembre 2014, pag. 28.

l'interprete “*non può, invece, andare al di là della qualificazione civilistica e degli effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva dell'atto*”¹³³, pena la violazione del principio di riserva di legge nell'individuazione del presupposto impositivo (art. 23 Cost.), del principio di libertà di iniziativa economica privata (art. 41 Cost.) e del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.)

È evidente, dunque, che l'art. 20 è una norma sull'interpretazione e qualificazione giuridica degli atti sottoposti a registrazione. La sua funzione altro non è se non quella di stabilire il principio generale che l'ufficio impositore deve seguire per interpretare gli atti sottoposti a registrazione, ai fini dell'applicazione del tributo di registro¹³⁴.

Come anticipato, in tempi recenti la Corte di Cassazione e parte della giurisprudenza di merito hanno mostrato di non essere dello stesso avviso, attribuendo alla disposizione in esame la funzione di norma antielusiva operante nel settore dell'imposta di registro.

Con le sentenze 14900/2001 e 2713/2002, la Suprema Corte, analizzando un caso di conferimento di un immobile gravato da finanziamento ipotecario, seguito dalla cessione della corrispondente quota di partecipazione dal conferente alla società conferitaria, ha qualificato la complessiva operazione come un atto di compravendita immobiliare, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro¹³⁵. Nelle motivazioni della prima decisione si legge, con riferimento all' art. 20 della legge di registro, che “*La funzione antielusiva (...) sottesa alla disposizione in esame, emerge dunque con chiarezza, mentre l'insistito richiamo all'autonomia contrattuale e alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale), restando necessariamente*

¹³³ G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, op. cit., pag. 5; Nello stesso senso, G. MELIS, op. ult. cit., pag. 28; V. UCKMAR – R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Dig. Disc. Priv.*, XII, Torino, 1999, pag. 260; SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, in *Enc. Dir.*, XXXIX, Milano, 1988, pag. 542; FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991.

¹³⁴ G. MARONGIU, op. ult. cit., pag. 3.

¹³⁵ Nello stesso senso, più di recente, si è espressa Cass. n. 3932/2014.

circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi”¹³⁶.

In tempi più recenti, Cass. n. 3584/2012 e Cass. n. 1405/2013 hanno affermato che l’art. 20 costituisce *“indubbio indice rivelatore di criteri di qualificazione autonomi rispetto alle ordinarie ipotesi interpretative civilistiche, attesa la preminenza del principio generale antiabuso”*¹³⁷. In Cass. n. 6835/2013 si legge che *“Qualora l’ufficio ravvisi la sostanziale unitarietà del fenomeno negoziale – trattandosi di un contratto a formazione progressiva o, quantomeno, di un oggettivo collegamento strutturale e funzionale tra gli atti stipulati dalle parti l’art. 20 implica che nell’individuazione della materia imponibile dovrà darsi la preminenza assoluta alla causa reale dell’assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola”*¹³⁸. Secondo Cass. n. 6505/2014, *“una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto finale, vanno perciò considerati, ai fini dell’imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva”*. Questo, in breve, è l’indirizzo espresso dalla giurisprudenza di legittimità. La dottrina ha osservato¹³⁹ che da tali pronunce è ricavabile una non condivisibile *“regola di interpretazione giuridica speciale”* sia rispetto al diritto civile che rispetto al diritto tributario. Rispetto al diritto civile perché le fattispecie utilizzate dal contribuente formerebbero oggetto di qualificazioni tributarie autonome, cui si perverrebbe avendo riguardo alla *“causa reale”* dei negozi posti in essere e al collegamento tra loro sussistente; rispetto al diritto tributario in quanto la norma in esame non sarebbe antielusiva in senso stretto, ma avrebbe soltanto una generica funzione antiabuso,

¹³⁶ Un analogo principio è stato affermato da Cass. n. 10660/2003.

¹³⁷ Nello stesso senso si sono espresse Cass. n. 8655/2015 e Cass. n. 1102/2013.

¹³⁸ G. MELIS, op. ult. cit., pagg. 28-29. L’Autore osserva che di *“causa reale”* parlano anche Cass. n. 2712/2002; 10660/2003; 10273/2007; 3481/2014; 5877/2014; 6405/2014. Nello stesso senso, fra le tante, Cass. n. 28265/2013; 28264/2013; 15319/2013; 9162/2010; 11769/2008; 13580/2007; 273/2007.

¹³⁹ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 29.

la quale ultima discenderebbe dall'art. 53 Cost.¹⁴⁰. Data la non riconducibilità dell'art. 20 cit. alle norme antielusive in senso stretto, non vi sarebbe la necessità, ai fini della sua applicazione, di accertare l'intento abusivo e la mancanza di valide ragioni economiche, nonché di rispettare le specifiche garanzie procedurali previste dall'ormai abrogato art. 37-bis D.P.R. 600/1973.

Come risulta dall'orientamento espresso dalla S.C., nell'ottica adottata dai giudici di legittimità l'art. 20 della legge sull'imposta di registro rappresenterebbe una sorta di *tertium genus*. Non sarebbe né una norma sull'interpretazione civilistica dei negozi posti in essere dal contribuente, né una norma antielusiva *tout court*, bensì una “*norma interpretativa ad hoc*”¹⁴¹ operante esclusivamente nel settore dell'imposta di registro.

Non mancano peraltro casi in cui la Corte ha contrastato il fenomeno elusivo nel settore dell'imposta di registro facendo ricorso non all'art. 20, bensì ora al generale principio dell'abuso del diritto, di origine pretoria (Cass. n. 5877/2014)¹⁴², ora direttamente all'art. 37-bis del D.P.R. n.600/1973¹⁴³.

Anche la giurisprudenza di merito ha seguito sostanzialmente la stessa linea di tendenza. Ci si riferisce, in particolare, a due sentenze pronunciate rispettivamente dalla commissione tributaria provinciale di Milano e dalla commissione tributaria regionale della Lombardia. Nella prima decisione (sent. n. 26/2010), una operazione, che complessivamente consisteva nel conferimento di immobili ad una società di capitali e nella successiva vendita delle corrispondenti partecipazioni dal conferente ad un soggetto terzo, è stata

¹⁴⁰ Quanto all'uso di criteri di qualificazione autonomi rispetto al diritto civile, G. MELIS, op. ult. cit., pag. 29, ricorda che in realtà le tesi antiautonomete o integraliste sono nettamente da preferire rispetto a quelle autonomiste. Nel momento in cui il legislatore fiscale utilizza termini e concetti propri di altre branche dell'ordinamento giuridico, *in primis* del diritto civile, recepisce di regola, salvo che sia possibile dimostrare il contrario, anche il significato originario che essi assumono nella branca di provenienza. Non c'è motivo, infatti, perché le conclusioni tratte in generale per le imposte reddituali non debbano valere anche per l'imposta di registro.

¹⁴¹ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 29.

¹⁴² Negli ultimi tempi la stessa Amministrazione finanziaria, al fine di contrastare l'elusione fiscale in sede di applicazione dell'imposta di registro, ha addotto che, anche a prescindere dall'invocazione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, secondo l'ormai costante giurisprudenza della Corte di Cassazione “*l'esistenza di una clausola generale antielusiva deve essere rinvenuta nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione dettati dalla nostra Costituzione*”.

¹⁴³ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 29.

riqualificata dal giudice tributario come un atto di compravendita di beni immobili, dando quindi rilevanza al collegamento tra più atti e considerando l'effetto economico prodotto dalla fattispecie nel suo complesso. Nella seconda decisione (sent. n. 89/2012), è stata ribadita la natura sostanzialmente antielusiva dell'art. 20 della legge di registro. Il giudice tributario di secondo grado, considerato che secondo le Sezioni Unite della Suprema Corte *“il divieto dell'abuso di diritto è regola generale dettata dal diritto comunitario e dalla nostra Costituzione”*, ha soggiunto che *“tale immanente principio costituisce la chiave di lettura dell'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 e ne rafforza la partita antielusiva”*¹⁴⁴.

L'orientamento appena riassunto non è condiviso dalla dottrina maggioritaria.

Un primo argomento addotto a sostegno della natura meramente interpretativa e non antielusiva dell'art. 20 è rappresentato dalla stessa rubrica dell'articolo in questione: *“Interpretazione degli atti”*.

Come si può intendere dalla lettura delle pagine immediatamente precedenti, la fattispecie più di frequente esaminata dalla giurisprudenza, che le ha dato occasione di pronunciarsi sulla natura dell'art. 20, consiste nel conferimento di un bene immobile a favore di una società di capitali in cambio dell'attribuzione di una quota di partecipazione e nella successiva cessione della suddetta partecipazione dal socio conferente ad un soggetto terzo¹⁴⁵. Ebbene, analizzando

¹⁴⁴ Condivisibilmente, nella stessa giurisprudenza di merito non mancano casi in cui è stata rinnegata la natura antielusiva della norma in questione. Ci si riferisce, ad esempio, alla sentenza n. 66/2010 pronunciata dalla commissione tributaria regionale del Veneto. Ancora una volta, la fattispecie presa in considerazione era costituita da un conferimento di un bene (nella specie si trattava di un'azienda) seguito dalla cessione della corrispondente partecipazione dal soggetto conferente ad un terzo. Mentre l'Amministrazione finanziaria, applicando l'art. 20 in chiave antielusiva, aveva riqualificato l'intera operazione come una cessione d'azienda, il giudice veneziano ha affermato la non correttezza dell'operato dell'Agenzia delle Entrate, negando la natura antielusiva dell'art. 20 e facendo leva sugli artt. 87 e 176 del t.u.i.r. che, per la stessa operazione sottoposta all'esame della commissione tributaria, sanciscono un regime di neutralità fiscale ai fini dell'applicazione delle imposte reddituali. Nelle motivazioni della sentenza, si legge che sarebbe del tutto irrazionale che ai fini delle imposte sui redditi la legge preveda la legittimità dell'operazione, anzi addirittura la incentivi fiscalmente, mentre ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro la consideri elusiva. Nello stesso senso si esprimono, tra l'altro, Comm. Trib. Prov. Milano n. 388/2010, Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia n.22/2010 e Comm. Trib. Prov. Treviso n. 41/2009 e, di recente, Comm. Trib. Reg. Lombardia n. 1453/34/2015.

¹⁴⁵ Una fattispecie analoga è costituita dal conferimento di azienda seguito dalla cessione della relativa partecipazione dal conferente ad un terzo. Sul punto, cfr. Cass. n. 14150/2013 e Cass. n. 9541/2013.

proprio quest'operazione la prevalente dottrina osserva che se, utilizzando la norma in questione in chiave antielusiva, la fattispecie viene riqualificata come un atto di compravendita immobiliare sulla base del collegamento negoziale e dell'effetto economico finale prodotto, non si avrebbe in realtà una puntuale qualificazione giuridica dell'atto (quella che si definisce riqualificazione), ma una vera e propria sostituzione della volontà delle parti con una presunta diversa volontà¹⁴⁶. In questo modo si violerebbe l'art. 20, che certamente consente di correggere l'inesatta qualificazione, l'inesatto *nomen iuris* attribuito dalle parti, purché però non si superi la corretta qualificazione civilistica dell'atto ed i suoi effetti giuridici, desumibili da una interpretazione complessiva. Ciò che potrebbe invece verificarsi se l'interprete andasse oltre l'atto sottoposto a registrazione e collegasse tra loro più atti, considerando l'effetto economico prodotto dall'operazione nel suo complesso¹⁴⁷.

Come è stato in precedenza osservato, l'art. 20 è frutto di una trascrizione quasi letterale delle precedenti leggi di registro, la prima delle quali risale al 1862. È dunque difficile convincersi che una norma così datata, emanata quando l'elusione fiscale era ancora del tutto sconosciuta, possa oggi avere la funzione di contrastare il fenomeno in questione. Con quanto affanno il legislatore, la dottrina, la giurisprudenza e l'Amministrazione finanziaria hanno tentato di contrastare l'elusione fiscale... Ma, ci si chiede, se già la norma vigente nel 1862, con la sua semplicità e sinteticità, era idonea allo scopo che ancora oggi non è stato raggiunto con successo, perché il legislatore non l'ha direttamente trasposta in una clausola generale antielusiva? Perché, quindi, tanto l'art. 10 l. n. 408/1990 quanto l'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973 e per finire l'attuale art. 10-bis l. n. 212/2000, a partire dalla rubrica per finire alla formulazione letterale, sono così diversi dall'art. 20 della legge di registro? La risposta si rinviene nel fatto che le discipline analitiche contenute nelle succitate disposizioni sono

¹⁴⁶ G. MARONGIU, op. ult. cit., pag. 5.

¹⁴⁷ In alcune pronunce, la stessa Corte di Cassazione ha affermato che ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro hanno preminenza gli effetti giuridici degli atti presentati per la registrazione e non gli effetti economici. Si tratta di Cass. n. 22492/2014; Cass. n. 15319/2013;

effettivamente discipline antielusive, volte a contemperare la libertà di iniziativa economica privata e l'autonomia contrattuale delle parti da un lato, con la necessità di contrastare l'elusione fiscale¹⁴⁸ dall'altro; esigenza, quest'ultima, non sentita, né conseguentemente perseguita dall'art. 20 in questione.

Un ulteriore dato che porta ad escludere la natura antielusiva della disposizione in esame è costituito dalla circostanza che ai fini della sua applicazione assume rilievo esclusivamente l'atto sottoposto a registrazione, non eventuali atti ad esso collegati¹⁴⁹. Ciò a differenza di quanto disponeva espressamente una tipica norma antielusiva, l'art. 37-bis in materia di imposte sui redditi, il cui primo comma stabiliva che *“sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro”*; e, ancora, a differenza di quanto dispone l'attuale clausola antielusiva (l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente), secondo cui possono configurarsi come abusivi *“i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati”*. Di recente anche la Corte di Cassazione, con sentenza n. 3571/2010, ha affermato che *“ai sensi dell'art. 20 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, l'atto deve essere tassato in base alla sua intrinseca natura e agli effetti (ancorché non corrispondenti al titolo e alla forma apparente) da individuare attraverso l'interpretazione dei patti negoziali, secondo le regole generali di ermeneutica, con esclusione degli elementi desumibili aliunde”*¹⁵⁰. Ormai da tempo l'imposta di registro è definita come *“imposta d'atto”*, ossia come un tributo che va a colpire l'atto specifico sottoposto a registrazione, non la complessiva operazione di trasferimento in cui questo si inserisce¹⁵¹. E questa sua caratteristica è confermata da una serie

¹⁴⁸ G. MARONGIU, op. ult. cit., pag. 7.

¹⁴⁹ FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. Giur. Treccani*; G. MELIS, op. ult. cit., pag. 31, secondo cui l'esistenza di un collegamento negoziale autorizza l'ufficio a determinare i corretti effetti giuridici dell'operazione alla luce del collegamento stesso solo se ciò è previsto da una disposizione *ad hoc*; nello stesso senso si esprime G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, op. cit., pagg. 12-13.

¹⁵⁰ Per converso, in più occasioni la Cassazione ha affermato la rilevanza del risultato conseguito dal collegamento tra più negozi. Al riguardo, cfr. Cass. n. 15319/2013; Cass. n. 15192/2010; Cass. n. 9162/2010; Cass. n. 11769/2008; Cass. n. 8098/2006.

¹⁵¹ Di *“imposta d'atto”* parla anche la Ctr Lombardia, nella sentenza n. 1453/34/2015.

univoca di dati normativi¹⁵². Se si leggono le norme successive all'art. 20 si nota come soltanto in casi tassativi il legislatore dà rilevanza, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, al collegamento esistente tra più atti. Al di fuori di questi specifici casi, il collegamento negoziale deve ritenersi irrilevante.

Si pensi in primo luogo all'art. 21. Il comma 1 stabilisce l'irrilevanza a fini fiscali del collegamento, anche quando questo riguardi più disposizioni contenute nel medesimo atto. Ai sensi del comma 2, il collegamento diviene invece rilevante solo se le diverse disposizioni, oltre ad essere contenute in un atto unitario, derivano per loro natura le une dalle altre.

L'art. 22 stabilisce che, se l'atto sottoposto a registrazione contiene l'enunciazione di altri atti non registrati ma intercorsi tra le stesse parti, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate ma solo a condizione che gli effetti dell'atto enunciato non siano già cessati o non siano destinati a cessare in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione.

In ultimo, l'art. 24, comma 2 prevede un determinato trattamento tributario nel caso in cui sia stato registrato un trasferimento immobiliare ed entro tre anni le pertinenze vengano comunque a risultare di proprietà dell'acquirente dell'immobile. Al di fuori di questo limite temporale, il collegamento diviene irrilevante. Tutte queste norme che, ai fini della applicazione dell'imposta di registro, danno rilevanza al collegamento tra più atti devono ritenersi eccezionali¹⁵³, non suscettibili di applicazione analogica in quanto previste in specifici e definiti casi. Al di fuori di esse il collegamento non ha alcuna rilevanza, pena la violazione dell'art. 23 Cost., in quanto l'interprete estenderebbe il presupposto d'imposta supplendo ad una attività riservata esclusivamente al legislatore.

D'altra parte, se l'interprete fosse libero di attribuire rilevanza al collegamento negoziale, ciò produrrebbe una inevitabile lesione del fondamentale principio di

¹⁵² G. MARONGIU, op. ult. cit., pag. 12.

¹⁵³ G. MARONGIU, op. ult. cit., pag. 13.

certezza del diritto. Infatti, uno degli elementi tramite i quali si ricava l'esistenza di un collegamento è quello temporale. Due o più atti si assumono collegati se si susseguono entro un certo intervallo di tempo. Ma l'individuazione e la determinazione di questo intervallo non può che essere rimessa al legislatore, in quanto si tratta di un elemento costitutivo della fattispecie complessivamente tassabile. Altrimenti, il contribuente sarebbe in balia della discrezionalità dell'Agenzia delle Entrate prima e del giudice poi, al di fuori di qualsiasi parametro legislativo.

L'ufficio quindi, ai fini dell'applicazione del tributo di registro, deve avere riguardo solo al singolo atto presentato dal contribuente per la registrazione, individuandone gli effetti giuridici e tassandolo di conseguenza, quantunque a tali effetti non corrisponda il titolo dell'atto o la sua forma apparente; in quest'opera interpretativa, però, non può prendere in considerazione elementi extratestuali, esteriori rispetto all'atto, né può avere riguardo alle vicende successive (modificative, estintive ecc.) che si ripercuotono sugli effetti giuridici dell'atto una volta che questo si sia perfezionato. Addirittura, non rileva anche la sua eventuale nullità o annullabilità¹⁵⁴. Stabilisce infatti l'art. 38, comma 1 della legge di registro, rubricato *“Irrilevanza della nullità e dell'annullabilità dell'atto”*, che *“La nullità o l'annullabilità dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta”*.

Invece, gli elementi sulla base dei quali la Corte di Cassazione e, prima ancora, l'Amministrazione finanziaria hanno qualificato, nei casi citati, un determinato atto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro sono proprio elementi esterni e successivi rispetto all'atto stesso, essendo rappresentati da un altro atto e dal decorrere di un certo lasso di tempo.

Un altro aspetto rilevante riguarda il riferimento che più volte la Cassazione ha fatto, nell'applicare l'art. 20 della legge di registro in chiave antielusiva, alla necessità di procedere ad una ricerca della *“causa reale”* degli atti, o ad un presunto *“intento negoziale oggettivamente unico”*. In realtà questi due elementi

¹⁵⁴ G. MARONGIU, op. ult. cit., pagg. 8-9.

sono poi accertati dalla Suprema Corte facendo riferimento, nella sostanza, nient'altro che al risultato economico finale prodotto dalla complessiva fattispecie posta in essere dal contribuente. Ma in questo modo, come osserva il Melis¹⁵⁵, si trascura l'intervento del legislatore, che ha introdotto nell'art. 20 l'aggettivo "giuridici" dopo la parola "effetti", ponendo fine all'annosa questione, di cui si è più volte parlato, se gli atti sottoposti a registrazione debbano essere interpretati secondo i loro effetti giuridici od economici¹⁵⁶. Infatti, sembra che i giudici di legittimità riesumino la vecchia teoria economicistica, ormai da tempo criticata e del tutto superata.

La natura sostanzialmente antielusiva dell'art. 20 sull'imposta di registro non va riconosciuta anche per un altro, persuasivo motivo. Se si guarda al Testo Unico di cui al D.P.R. n. 131/1986 nel suo complesso, si nota che esso è disseminato di norme con funzione antielusiva, volte cioè a colpire fattispecie caratterizzate da una divergenza tra la forma negoziale utilizzata dalle parti, ossia lo *scriptum* giuridico, ed il risultato economico finale da esse perseguito, il *gestum* economico. Quest'ultimo, nelle ipotesi di elusione, è diverso rispetto a quello previsto dalla legge per il tipo negoziale utilizzato nel caso concreto.

Si pensi ad esempio all'art. 26, a norma del quale i trasferimenti immobiliari intercorsi tra coniugi o tra parenti in linea retta si presumono donazioni, se l'imposta di registro ed ogni altra imposta comunque dovuta per l'operazione

¹⁵⁵ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 30.

¹⁵⁶ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 30, afferma che non solo non possono essere considerati, ai fini dell'applicazione del tributo di registro, gli effetti economici della fattispecie nel suo complesso, ma neanche può essere dato rilievo agli effetti giuridici derivanti dal collegamento negoziale, invocando, a questo scopo, l'accertamento della "*causa concreta*" dell'operazione. Si deve invece tener conto dei singoli contratti che vanno a comporre l'operazione. Per queste ragioni, l'Autore critica la già citata sentenza della Corte di Cassazione n. 2658/1979, resa sul caso "Orsi Mangelli". Con essa i supremi giudici hanno affermato che "*nel quadro del procedimento di ermeneutica volto ad individuare, attraverso la qualificazione giuridica delle situazioni negoziali oggetto di imposizione, gli effetti che da esse conseguono sul piano giuridico (e non su quello strettamente economico), è ben possibile il riscontro del fenomeno dei negozi collegati e indiretti, che si realizza quando le parti adottano uno o più negozi tipici, allo scopo di conseguire, mediante una voluta deviazione dalla causa dei negozi stessi, un effetto giuridico che, pur non essendo connaturale agli schemi adottati, è tuttavia da questi ultimi consentito e prodotto*". Infine si legge che "*il principio secondo cui i dati di qualificazione dell'atto presentato per la registrazione devono essere desunti solo dal documento che racchiude il negozio, trova una limitata attenuazione nei casi in cui l'esame di altri elementi, estrinseci all'atto da tassare, ma col quale siano collegati o ne costituiscano il presupposto, possa condurre ad una diversa valutazione di esso*".

(come imposte catastali e ipotecarie) sono inferiori a quelle che sarebbero applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito; oppure ancora si pensi all'art. 24, per il quale nei trasferimenti immobiliari le accessioni, le pertinenze ed i frutti pendenti si presumono trasferiti all'acquirente, salvo che siano espressamente esclusi dalla vendita ovvero si provi, con atto registrato, l'appartenenza ad un terzo¹⁵⁷.

Queste ed altre norme con funzione antielusiva sono contenute nella legge di registro. La loro presenza conduce a due importanti conclusioni. Innanzitutto, il D.P.R. n. 131/1986 non contiene una clausola generale antielusiva, volta a delineare gli elementi strutturali dell'elusione e a colpire tutte le fattispecie in cui tali elementi ricorrano. In secondo luogo e conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro le ipotesi di elusione possono essere colpite e censurate soltanto se rientrano nell'ambito di operatività di taluna delle specifiche norme di contrasto. Ove il legislatore ha sentito il bisogno di censurare la divergenza lo *scriptum* giuridico ed il *gestum* economico lo ha fatto espressamente, tramite l'emanazione di un'apposita norma; anche per questo motivo, dunque, appare arbitrario assegnare natura antielusiva ad una norma, quale l'art. 20, che per le molteplici ragioni esposte tale non può essere considerata.

Da quanto detto finora emerge che l'art. 20 della legge di registro non può essere considerato come una norma con funzione antielusiva, bensì come una norma sull'interpretazione degli atti sottoposti a registrazione; se il negozio concretamente posto in essere risponde alla volontà delle parti, l'Amministrazione finanziaria può controllare, sulla base degli effetti giuridici che esso produce, se rientra in questo o in quel tipo normativo, non rimanendo vincolata al *nomen iuris* indicato dai contraenti. Ma oltre questo non può andare: non può, cioè, disconoscere il negozio, almeno non in base all'art. 20,

¹⁵⁷ Una ricognizione più ampia delle specifiche norme antielusive contenute nella legge di registro è offerta da G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, op. ult. cit., pagg. 11-12

quantunque l'operazione sia posta in essere al solo fine di conseguire un risparmio di imposta¹⁵⁸.

1.15 L'improcrastinabile intervento del legislatore

Come risulta dalla ricostruzione operata nei paragrafi precedenti, in Italia il problema del contrasto del fenomeno elusivo è rimasto a lungo irrisolto e, per alcuni aspetti, lo è ancora oggi.

Dopo le “sentenze gemelle” pronunciate dalle Sezioni Unite nel 2008, in materia di tributi armonizzati operava il generale divieto comunitario di abuso del diritto, elaborato e sviluppato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea a partire dalla celebre sentenza *Halifax*.

Quanto ai tributi non armonizzati, oltre alle norme antielusive specifiche operava l'art. 37.-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, che però non era una clausola realmente generale, idonea a contrastare tutte le potenziali fattispecie elusive, ma poteva applicarsi unicamente alle specifiche operazioni indicate nel suo terzo comma, ove queste presentassero gli elementi strutturali dell'elusione. Al di fuori dell'ambito di applicazione della norma da ultimo menzionata e sempre nel settore dei tributi non armonizzati (almeno fino alla citata sentenza della Cassazione n. 405/2015), operava il generale principio dell'abuso del diritto, che la Suprema Corte ha rinvenuto direttamente nei principi costituzionali di capacità contributiva e progressività. Si è visto infine che un problema specifico è posto dall'art. 20 della legge di registro, in relazione al quale le soluzioni elaborate non sono state univoche.

¹⁵⁸ G. MELIS, op. ult. cit., pag. 32

Come è facile comprendere, il sistema non garantiva la certezza del diritto e generava grande insoddisfazione e disorientamento tra operatori ed interpreti, in quanto i contorni dell'elusione/abuso del diritto non erano ben definiti (e non lo sono ancora oggi) e nella prassi imprenditoriale molte volte era difficile individuare l'esistenza di fattispecie di elusione nonché il diritto applicabile. Ciò era dovuto alla continua evoluzione della giurisprudenza in materia, apparsa molte volte confusionaria e contraddittoria. A questo si aggiungeva che le posizioni dell'Agenzia delle Entrate e le soluzioni dottrinali non sono state e non sono tutt'oggi sempre concordanti. Ma il *“ruolo supplente”* dei giudici, soprattutto di legittimità, nonché i diversi orientamenti della dottrina e dell'Amministrazione finanziaria sono stati necessitati dall'inerzia del legislatore nell'introdurre una clausola generale antiabuso, sulla scorta di quanto è avvenuto invece in altri Paesi.

Tutto ciò ha provocato a lungo un senso di profondo disorientamento nei contribuenti, come risulta confermato da una lettera indirizzata già nel 2012 al Ministro dell'Economia dai presidenti di ABI, ANIA e Confindustria, con la quale questi ultimi hanno chiesto l'intervento del Parlamento affinché ponesse fine alla situazione venutasi a creare. Si leggeva nello scritto che *“La certezza delle regole assume un ruolo di assoluto rilievo”* per il miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuente. *“L'utilizzo dell'abuso del diritto tributario negli accertamenti fiscali può avere effetti devastanti sui bilanci delle imprese rendendo ancor più difficile, per queste ultime, realizzare l'obiettivo di una fuoriuscita dalla crisi economica”*. Inoltre *“l'utilizzo, quasi indiscriminato, nelle attività di accertamento della teoria dell'abuso del diritto come se la stessa potesse corrispondere ad un parametro oggettivo sulla base del quale decidere l'applicabilità o meno di norme del diritto tributario positivo a fattispecie concrete, finisce per assimilare la nozione di risparmio fiscale a quella di elusione”*. È invece inammissibile che le scelte degli imprenditori siano censurate sol *“perché non sono quelle più onerose in termini di imposte dovute”*. In questo modo si pregiudicano *“gravemente beni fondamentali quali la certezza del*

diritto, l'affidamento e la prevedibilità dell'operare di accertatori e giudici" e si raggiunge un grado di rischio fiscale che, oltre ad essere superiore a quello fisiologicamente accettabile in un ordinamento avanzato, è tale da *"bloccare qualsiasi pianificazione fiscale"*. A minare ancor di più l'assetto complessivo del sistema era la circostanza che gli atti di accertamento in materia di abuso *"riguardano comportamenti posti in essere quando nell'ordinamento nessuno neanche sospettava dell'esistenza di questo principio"*.

D'altra parte, non solo dal campo imprenditoriale, ma anche dai tecnici del diritto, sono state avanzate delle perplessità circa l'opportunità che il legislatore intervenisse emanando una clausola realmente generale, in quanto quest'ultima avrebbe dovuto necessariamente avere una latitudine talmente ampia da poter ricomprendere qualsiasi fattispecie potenzialmente elusiva e dunque non avrebbe risolto il problema della tutela della certezza del diritto.

La stessa Corte di Giustizia UE, nella sentenza 3M ITALIA già citata¹⁵⁹, ha escluso che nel campo delle imposte reddituali il diritto dell'Unione Europea obblighi gli Stati membri ad adottare una misura generale antiabuso¹⁶⁰.

Insomma, anche le proposte riguardanti i possibili strumenti di contrasto del fenomeno elusivo non sono state univoche. Comunque, sulla base dell'evoluzione verificatasi negli ultimi anni, può concludersi che è prevalsa la via dell'elaborazione di una clausola generale antiabuso.

La Commissione UE, prendendo atto della sempre più crescente diffusione del fenomeno elusivo, nel dicembre 2012 ha raccomandato agli Stati membri di adottare una appropriata clausola generale antielusiva. Si tratta della Raccomandazione del 6/12/2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva. Essa conteneva direttamente la seguente proposta di norma generale antiabuso:

"Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono

¹⁵⁹ Sul punto, si veda il paragrafo 1.12

¹⁶⁰ E. ALTIERI, *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. Trib.* n. 3 del 2014, pag. 522.

trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica". A modesto parere di chi scrive, la definizione di abuso contenuta nella Raccomandazione era apprezzabile. Dalla lettura del punto appena citato, infatti, emergono chiaramente i tre fondamentali elementi costitutivi della fattispecie abusiva/elusiva: l'uso abnorme e distorto di strumenti giuridici (*costruzione di puro artificio*), il risultato indebito perseguito (*scopo di eludere l'imposizione*) e la circostanza che il suddetto risultato derivi "essenzialmente" dalla costruzione artificiosa. È inoltre rilevante che la clausola antiabuso in esame facesse riferimento alla "sostanza economica" dell'operazione o delle serie di operazioni, così autorizzando le Amministrazioni finanziarie dei vari Stati membri dell'UE ad esaminare le fattispecie poste in essere dal contribuente anche sotto il profilo economico, non solo sotto quello giuridico.

Il punto 4.3 stabiliva che *"Una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale"*. A questo punto, la Commissione ha specificato le situazioni in presenza delle quali l'operazione può essere considerata priva di "sostanza commerciale", tra le quali spicca il caso in cui *"la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme"*, e il caso in cui *"la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale"*.

Secondo il punto 4.5, *"la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili"*. Leggendo questo punto, a prima vista potrebbe affermarsi che esso facesse riferimento all'elemento soggettivo dell'elusione fiscale, rappresentato dallo scopo personale del contribuente di ottenere un vantaggio fiscale. In realtà, da una più attenta analisi emerge che la Commissione europea ha voluto specificare non l'elemento soggettivo, bensì quello oggettivo, rappresentato dal risultato

necessariamente indebito che viene prodotto dalla condotta del contribuente. Ciò risulta confermato dalla specificazione *“a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente”*, la quale esclude il riferimento, appunto, allo scopo personale del soggetto passivo.

Il punto 4.6, riguardo al significato dell'avverbio *“essenzialmente”*, chiariva che *“una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri perlopiù irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso”*.

Analogamente al *modus operandi* imposto già dall'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973 all'Amministrazione finanziaria, anche la Raccomandazione europea, al punto 4.7, stabiliva che le autorità nazionali, al fine di accertare l'esistenza di un vantaggio fiscale, *“sono invitate a confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente, tenendo conto della o delle costruzioni, con l'importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze in assenza della o delle costruzioni”*. Secondo l'auspicio della Commissione, dunque, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe procedere ad un confronto tra l'operazione asseritamente artificiosa, concretamente posta in essere, e quella che il contribuente avrebbe dovuto compiere secondo normali logiche di mercato, per trarne le dovute conseguenze in merito alla qualificazione o meno della condotta come abusiva.

1.16 La legge delega n. 23 del 2014.

Anche in virtù di questo atto di impulso proveniente dagli organi comunitari e considerando che una clausola generale antiabuso è stata introdotta in molti

ordinamenti stranieri, con l'art. 5 della legge n. 23/2014, contenente disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita, il Parlamento ha delegato il Governo ad attuare l'attesa riforma in materia di elusione/abuso del diritto.

L'obiettivo perseguito dal legislatore delegante è stato quello di superare le incertezze interpretative derivanti dall'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973, recependo nel contempo le indicazioni provenienti dalla citata Raccomandazione del 2012 (espressamente richiamata tra i criteri direttivi della delega), nonché i risultati raggiunti dalla giurisprudenza comunitaria e interna¹⁶¹. La correttezza di questa constatazione risalta subito agli occhi se si legge il testo dell'art. 5, rubricato *“Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale”*: sulla scorta delle pronunce della Suprema Corte e soprattutto della Corte di Giustizia, che hanno portato ad identificare l'elusione fiscale con il concetto di abuso del diritto, il citato art. 5 l. n. 23/2014 stabiliva che *“Il Governo è delegato ad attuare [...] 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”*. Come si può notare, sebbene la suddetta Raccomandazione, in origine, aveva il semplice valore di atto di *soft law*, non giuridicamente vincolante per gli Stati membri, in virtù della disposizione contenuta nella legge delega essa ha acquistato piena forza legale, in quanto una sua eventuale violazione da parte del legislatore delegato avrebbe potuto essere censurata per eccesso di delega.

¹⁶¹ F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 6 del 2014, pag. 3. L'Autore osserva che la nozione di abuso del diritto desumibile dalla lettura complessiva dell'art. 5 della delega (uso distorto di strumenti giuridici aventi lo scopo prevalente di ottenere indebiti vantaggi fiscali) si pone in sintonia con la definizione fornita dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze n. 30055, 30056 e 30057 del 2008, nelle quali pure compare il riferimento agli *“indebiti vantaggi fiscali”*, nonché all' *“utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dall'aspettativa del vantaggio fiscale”*.

Nell’emanazione del decreto delegato, secondo la norma in esame, il Governo doveva definire la condotta abusiva come (art. 5, comma 1 lettera a) *“uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d’imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione*. Venivano dunque ribadite le due fondamentali caratteristiche della condotta elusiva: l’uso abnorme della strumentazione giuridica, ossia non in linea con la sua natura e la sua ordinaria finalità, e la circostanza che la condotta del contribuente è formalmente lecita, è formalmente rispettosa della legge, in quanto altrimenti sfocerebbe nel diverso fenomeno dell’evasione fiscale.

Per la prima volta il legislatore ha attribuito espressamente rilievo alla possibilità per il contribuente di conseguire un legittimo risparmio d’imposta, sulla scorta di quanto suggeriva anche la Relazione governativa di accompagnamento dell’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Stabiliva infatti la lettera b) del primo comma dell’art. 5 che, nell’attuazione della delega, il Governo doveva *“garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale*. Non sembra arbitrario ritenere che, con questa precisazione, il legislatore abbia voluto reagire al già commentato e criticato orientamento della Corte di Cassazione che, a partire dal 2008, ha sopravvalutato, nell’accertamento dei comportamenti elusivi, l’elemento della mancanza di valide ragioni economiche, svalutando conseguentemente tutti gli altri. Sicché, operazioni prive di valide ragioni extrafiscali soltanto per questo sono state molte volte considerate elusive, pur se tendenti a conseguire un vantaggio fiscale pienamente lecito e non ripudiato dal legislatore, ossia un legittimo risparmio d’imposta, appunto. Sembra dunque essere stato recepito il monito proveniente dalla stessa Suprema Corte¹⁶², allorché, nella sentenza n. 1372 del 2011, ha affermato che *“L’applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente*

¹⁶² Ma poi, di fatto, da essa stessa disatteso, considerando che l’evoluzione successiva della sua giurisprudenza ha confermato il trend negativo degli anni precedenti.

aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività di impresa”.

Probabilmente anche alla luce di questo l’art. 5, comma 1, lettera b) n. 1 soggiungeva che il Governo, nell’individuare la linea di confine tra elusione fiscale/abuso del diritto e legittimo risparmio d’imposta, doveva “*considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell’operazione abusiva*”. In tal modo, il criterio direttivo contenuto nell’art. 5 cit. descriveva l’elemento oggettivo e quello soggettivo della condotta abusiva.

Quanto al primo, si tratta del tradizionale carattere indebito dei vantaggi fiscali conseguiti. Il legislatore delegante non ha specificato cosa dovesse intendersi con questa espressione, ma tale carenza non è da enfatizzare. Bisogna infatti considerare che la legge n. 23 del 2014 era una legge delega; sarebbe spettato al Governo sviluppare e definire puntualmente il concetto in esame. Il legislatore delegante ha offerto una sola indicazione: l’elemento in questione è un requisito costitutivo dell’abuso del diritto e non avrebbe potuto essere trascurato nel predisporre il decreto attuativo.

L’elemento soggettivo è rappresentato dallo scopo di eludere l’imposta, di conseguire dei vantaggi fiscali indebiti. Questo scopo, nell’ottica assunta dalla delega, non doveva soltanto muovere ed ispirare la condotta del contribuente, non doveva essere soltanto presente, ma doveva essere anche connotato da una certa intensità. Doveva essere prevalente. Si è trattato di una precisazione da non sottovalutare per almeno due motivi.

Innanzitutto, perché sul grado di intensità dell’elemento soggettivo molto si è discusso in passato e molto continua a discutersi ancora oggi e sul punto hanno dialogato anche la Corte di Giustizia UE e la Corte di Cassazione italiana. Infatti, come si chiarirà meglio nel secondo capitolo, nella sentenza *Halifax* del 2006 la Corte del Lussemburgo ha fatto riferimento sia allo scopo essenziale che allo scopo esclusivo della condotta, generando un’incertezza tale da spingere la Corte di Cassazione a sollecitare, due anni dopo, dei chiarimenti, sollevando un’apposita questione di pregiudizialità europea. Nel 2008 quindi, definendo il

caso *Part Service s.r.l.*, la Corte di Giustizia ha chiarito che il livello minimo di abusività di una condotta, per quanto riguarda l'elemento soggettivo, è integrato dall'essenzialità dello scopo di eludere la norma tributaria. La Corte di Cassazione, sebbene nelle sue pronunce successive abbia rispettato tendenzialmente questa indicazione, a volte è parsa ancora disattenta, facendo riferimento all'esclusività o alla prevalenza dello scopo di elusione.

Il fatto che, secondo la legge delega, lo scopo di abusare del diritto doveva essere prevalente non deve essere trascurato anche per un secondo motivo. Come si specificherà nel prosieguo, su questa parte della disposizione si sono abbattute aspre critiche provenienti da parte consistente della dottrina, che chi scrive sente di condividere.

Una efficiente clausola generale antiabuso non avrebbe potuto non contemplare la scriminante invocabile dal contribuente a proprio favore, rappresentata dalla presenza di valide ragioni economiche. Ed infatti, uno specifico criterio direttivo che il legislatore delegato ha dovuto seguire nell'attuare la tanto attesa riforma ha riguardato l'esclusione dell'abuso “*se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali*”. La norma proseguiva stabilendo 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*” (art. 5 comma 1, lettera b), n. 2). Nell'introdurre questa precisazione, il legislatore delegante ha recepito quasi letteralmente le indicazioni provenienti da Cass., n. 1372 del 2011 che, nell'ottica di limitare la portata potenzialmente dirompente della giurisprudenza delle Sezioni Unite, ha ribadito che, anche se il contribuente persegue dei fini non economici, come ad esempio il miglioramento organizzativo, strutturale e funzionale della sua impresa, ciò non autorizza automaticamente l'Agenzia delle Entrate a ritenere esistente *sic et simpliciter* l'intento elusivo. L'art. 5 ha fatto proprie queste conclusioni, assicurando al contribuente la possibilità di compiere operazioni prive di valide

ragioni economiche (in senso stretto) ma ispirate al fine di migliorare la funzionalità della propria impresa, senza il timore di subire una contestazione fondata da parte del Fisco. Sotto questo profilo, si è detto¹⁶³ che l'art. 5 è volto a realizzare una politica di modernizzazione riguardo l'elemento delle valide ragioni, che non devono più essere necessariamente economiche in senso stretto.

Questa era la definizione di abuso contenuta nella legge delega del 2014.

La lettera c) dell'art. 5 disciplinava, peraltro senza alcuna novità, gli effetti dell'elusione fiscale. Analogamente a quanto prevedeva il combinato disposto del primo e secondo comma dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973 (articolo, quest'ultimo, abrogato con l'attuazione della delega), la norma prescriveva al legislatore delegato di sancire *“l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio d'imposta”*.

La lettera d) disciplinava la ripartizione dell'onere della prova. Recependo ancora una volta le conclusioni cui ormai da tempo era pervenuta la giurisprudenza di legittimità, si è prescritto al legislatore delegato di porre a carico dell'Agenzia delle Entrate *“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”*.

Una novità apprezzabile è stata rappresentata dalla norma contenuta nella lettera e), che esortava il legislatore delegato a *“prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso”*. Al riguardo, infatti, il previgente art. 37-bis comma 5 del D.P.R. n. 600/1973

¹⁶³ M. PROCOPIO, *La poco convincente riforma dell'abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4 del 2014, pag. 16.

sanciva solo un obbligo di motivazione, a pena di nullità dell'avviso di accertamento, circa le motivazioni addotte dal contribuente a propria difesa.

Infine, la lettera f) imponeva al legislatore delegato di generalizzare, per tutte le contestazioni che riguardassero fattispecie di elusione fiscale/abuso del diritto, *“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”*.

Come anticipato nelle precedenti righe, l'art. 5 della legge delega è stato criticato da una parte consistente della dottrina per il suo riferimento allo scopo prevalente, e non essenziale, di ottenere indebiti vantaggi fiscali. Le critiche mosse appaiono condivisibili. Vi è infatti da considerare che scopo prevalente e scopo essenziale non possono essere considerate due espressioni equivalenti. Affermare che la fattispecie elusiva è integrata quando il contribuente agisce essenzialmente allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale indebito significa che l'abuso è configurabile, può essere contestato dal Fisco e riconosciuto dal giudice soltanto quando lo scopo elusivo appaia l'elemento predominante ed assorbente della condotta, tale per cui, senza di esso, l'operazione non sarebbe stata compiuta, secondo la definizione dell'elemento soggettivo data dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 20030 del 2010. Invece, considerare sufficiente la mera prevalenza dello scopo abusivo significa ritenere integrata una fattispecie di elusione semplicemente quando il conseguimento di un risparmio fiscale indebito rappresenti la causa principale, più intensa, anche se soltanto di poco, rispetto a tutti gli altri motivi dell'agire. In altre parole, il giudizio di prevalenza è ben diverso dal giudizio di essenzialità e comporta un'indagine più approfondita, prima da parte del Fisco e poi da parte del giudice, sul processo intenzionale che ha spinto il contribuente ad agire. Indagine più approfondita che inevitabilmente implica una maggiore, insindacabile discrezionalità dell'accertatore, generando profonda incertezza tra gli operatori e i contribuenti.

Le perplessità sollevate rispetto all'art. 5 della legge delega di certo tengono conto di quanto è accaduto in Francia nel 2013. Con l'art. 100 della legge

finanziaria per il 2014, il legislatore transalpino ha modificato la definizione di abuso del diritto in materia tributaria contenuta nell'art. 64 del *Livre des procédures fiscales*. Prima della modifica, quest'ultima disposizione definiva come abusivi e quindi inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti diretti “*all'esclusivo scopo*” di eludere o ridurre l'onere fiscale. Il nuovo testo considerava invece abusivi gli atti che hanno come “*motivo principale*” quello di eludere o di attenuare l'onere fiscale; formulazione, questa, analoga in sostanza a quella contenuta in Italia nell'art. 5 l. n. 23/2014. Ebbene, nel 2013 il *Conseil Constitutionnel*, con la sentenza n. 685, ha dichiarato l'incostituzionalità della nuova norma, accogliendo i rilievi formulati da 60 deputati e altrettanti senatori. A detta del giudice costituzionale francese, la nuova definizione violava una serie di valori fondamentali, quali la libertà del contribuente di scegliere la via fiscale meno onerosa, la tutela della proprietà, garantita dall'art. II della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, i principi di legalità dell'imposizione e di certezza giuridica, nonché l'obiettivo di accessibilità e di intellegibilità della legge¹⁶⁴. E la causa di queste inaccettabili violazioni veniva ravvisata in una parola, in un aggettivo, “*principale*”. Quest'ultimo avrebbe comportato infatti l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria di un potere di apprezzamento discrezionale eccessivamente ampio, incontrollabile, mentre, come si legge nelle motivazioni della sentenza, i principi contenuti nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo impongono al legislatore di “*adottare disposizioni di legge sufficientemente precise e norme non equivocate al fine di proteggere le persone da interpretazioni contrarie alla Costituzione o dal rischio di arbitrio, senza che si debba riversare sull'autorità amministrativa o giudiziaria il compito di creare regole, compito che la Costituzione assegna solo alla legge*”.

Per gli stessi motivi, anche nell'ordinamento italiano il richiamo al criterio della prevalenza comportava seri dubbi di legittimità costituzionale, per contrasto con il principio di legalità dell'imposizione di cui all'art. 23 Cost., perché, se

¹⁶⁴ E. ALTIERI, cit., pag. 525.

trasfuso nel decreto delegato, avrebbe conferito al Fisco un potere di valutazione eccessivamente ampio, suscettibile di sfociare in discrezionalità, o meglio in arbitrio, mentre la norma costituzionale è nata proprio allo scopo di proteggere i singoli dal potere discrezionale della Pubblica Amministrazione. Ma i dubbi di legittimità costituzionale riguardavano anche il contrasto con l'art. 24 Cost., che sancisce l'assoluta inviolabilità del diritto di difesa, nonché il contrasto con l'art. 53 Cost., con riguardo al principio di capacità contributiva. Se infatti il Fisco potesse spingersi fino ad accertare quale è stato il motivo prevalente che ha portato il contribuente ad agire, altissimo sarebbe il rischio di far concorrere il singolo alle spese pubbliche in base ad una volontà elusiva meramente presunta, senza che egli abbia manifestato la specifica capacità contributiva che il tributo asseritamente eluso (e quindi applicato dal Fisco) mira a colpire. Si evince allora una contraddizione interna alla stessa legge di delega. Per espressa previsione dell'art. 1 di quest'ultima, *“I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212”*, ma lo stesso criterio direttivo rappresentato dalla causa prevalente della condotta presentava dei profili di illegittimità costituzionale. Il suddetto criterio non avrebbe dovuto dunque essere trasfuso nel decreto delegato di attuazione, ma sostituito con il criterio della essenzialità, in linea del resto con la giurisprudenza comunitaria e di legittimità e con quanto prevedeva la Raccomandazione europea del dicembre 2012.

La definizione di abuso del diritto contenuta nella delega fiscale ha ripreso sostanzialmente la nozione di elusione contenuta già nel primo comma dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973. Gli elementi costitutivi dell'elusione, indicati da quest'ultima disposizione, sono stati recepiti dall'art. 5 della delega, tranne apparentemente il requisito rappresentato dall'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e tranne la rilevanza data al collegamento negoziale.

Sotto quest'ultimo profilo, il legislatore delegato ha superato il problema reintroducendo in sede di attuazione della delega, come tra poco si dirà, il riferimento al collegamento negoziale. Quanto al requisito dell'aggiramento di obblighi o divieti sanciti dall'ordinamento, la carenza può dirsi soltanto apparente, in quanto tale elemento costitutivo è semplicemente formulato in maniera diversa nella delega, in particolare come uso distorto di strumenti giuridici, in linea anche con le affermazioni della giurisprudenza. Oltre i requisiti sanciti dall'art. 37-bis, la nuova norma ha recepito quasi letteralmente le indicazioni provenienti dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità.

Riprendendo quanto si è accennato all'inizio del paragrafo, con l'art. 5 in commento il legislatore delegante ha cercato di risolvere i molteplici problemi che sono nati in materia di elusione fiscale/abuso del diritto soprattutto in virtù dell'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte, primi fra tutti la errata commistione tra elusione e simulazione e la scomparsa di qualsiasi prospettiva di poter conseguire un legittimo risparmio d'imposta. Insomma, il legislatore delegante ha cercato di garantire la tanto invocata certezza del diritto, valore fondamentale di qualsiasi ordinamento giuridico. Nell'effettuare questo tentativo, però, ha utilizzato quelle stesse espressioni che già a suo tempo erano state coniate dalla Corte di Cassazione per limitare gli effetti potenzialmente dirompenti della propria giurisprudenza e quindi per riportare nel sistema... proprio maggiore certezza del diritto, peraltro senza riuscirvi (si pensi, ad esempio, al concetto indeterminato di ragioni fiscali non marginali e all'assai scarso peso dato al carattere indebito dei vantaggi fiscali, o ancora alle espressioni alquanto vaghe che riguardano la ripartizione del carico probatorio tra le parti)! Era dubbio, allora, che questo obiettivo potesse essere realizzato con successo da una norma legislativa che riprendeva i medesimi concetti dimostratisi in passato fallimentari perché insufficienti.

Autorevole dottrina¹⁶⁵ ha osservato perciò che il legislatore delegato non avrebbe potuto limitarsi a trasporre in un decreto attuativo il concetto di abuso contenuto nell'art. 5 della legge delega, ma avrebbe dovuto fare un passo in avanti. In particolare, avrebbe dovuto definire puntualmente il significato delle espressioni “*indebiti vantaggi fiscali*” e “*ragioni extrafiscali non marginali*”. Si tratta, infatti, di due elementi di fondamentale importanza.

Quanto al primo, come già detto, una delle critiche dottrinali in cui sono incorse le sentenze della Corte di Cassazione degli ultimi anni è quella di aver svalutato il fondamentale elemento oggettivo rappresentato dal carattere indebito dei vantaggi fiscali conseguiti, come se il Fisco potesse recuperare a tassazione qualsiasi beneficio tributario, anche perfettamente legittimo e approvato dall'ordinamento, in mancanza di valide ragioni economiche. In questo modo i giudici di legittimità hanno trascurato che l'elemento oggettivo è uno dei fondamentali requisiti della condotta abusiva secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia. L'abuso del diritto quindi non deve essere integrato soltanto dalla mancanza di ragioni extrafiscali non marginali, ma anche dal conseguimento di un vantaggio fiscale indebito, non voluto dal legislatore e contrario ai principi dell'ordinamento fiscale e il decreto delegato di attuazione della legge delega avrebbe dovuto darne una precisa definizione, desumendola dalla giurisprudenza comunitaria.

D'altra parte, il legislatore delegato avrebbe dovuto definire il concetto di ragioni extrafiscali non marginali. A rigore, un'operazione difetta di tali ragioni o, il che è lo stesso, è priva di sostanza economica, quando non è idonea a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali indebiti. La Raccomandazione della Commissione europea faceva riferimento alla mancanza di sostanza commerciale ed introduceva alcuni indici rivelatori di questa caratteristica. Tra essi meritano di essere citati soprattutto l'incoerenza della qualificazione giuridica dei singoli atti che vanno a comporre l'operazione con il

¹⁶⁵ F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, cit., pag. 3.

fondamento giuridico di quest'ultima nel suo insieme e la non conformità degli strumenti giuridici utilizzati rispetto a normali logiche di mercato. Il decreto attuativo avrebbe dovuto quindi definire puntualmente anche il concetto di operazione priva di sostanza economica, prendendo spunto, tra l'altro, dal contenuto della Raccomandazione.

1.17 L'attuazione della delega.

La legge delega n. 23 del 2014 avrebbe dovuto essere attuata entro dodici mesi dalla sua entrata in vigore, entro il 27 marzo 2015.

Senza attendere la data di scadenza, il 24 dicembre 2014 il Consiglio dei Ministri ha approvato uno schema di decreto legislativo delegato, contenente, tra le altre, anche la nuova disciplina sull'elusione fiscale/abuso del diritto. Si è trattato di un intervento precario, in quanto l'atto è stato ritirato venti giorni dopo, il 4 gennaio 2015¹⁶⁶. Una nuova versione di decreto delegato, con poche ma opportune modifiche rispetto a quella del 24 dicembre, è stata licenziata il 21 aprile 2015, sottoposta al parere delle Commissioni parlamentari competenti, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 20 agosto 2015 (d.lgs. n. 128/2015) ed entrata in vigore il successivo 2 settembre.

Il Governo ha deciso di attuare la riforma inserendola nello Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212 del 2000), tramite l'emanazione di un nuovo art. 10-bis. Ciò, probabilmente, per dare una sorta di copertura costituzionale alla nuova

¹⁶⁶ L'approvazione di un nuovo schema di decreto legislativo delegato era prevista in occasione del C.d.m. del 20 febbraio 2015, ma il Governo ha chiesto una proroga di sei mesi per l'attuazione della delega, assicurando comunque l'entrata in vigore delle norme sul nuovo sistema fiscale entro la data del primo settembre 2015.

norma¹⁶⁷, atteso che lo Statuto, all'art. 1, si dichiara essere attuazione degli art. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, nonché portatore di norme che sono espressione di principi generali dell'ordinamento tributario. Si ricordi, però, che sia la Corte di Cassazione che la Corte Costituzionale hanno chiarito che il mero richiamo alle disposizioni costituzionali e ai principi generali non è idoneo ad attribuire alle norme statutarie un rango superiore rispetto alle altre disposizioni ordinarie.

Venendo all'esame dell'art. 10-bis, esso è rubricato “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*”. In conformità all'art. 5 della legge delega è stata sancita l'equiparazione tra i due concetti, di talché non si può più sostenere, come invece fa una parte della dottrina¹⁶⁸, che l'abuso del diritto costituisce un *genus* al cui interno si colloca la *species* rappresentata dall'elusione fiscale. In base al dato normativo, l'abuso del diritto produce inevitabilmente ed unicamente elusione fiscale.

Quanto alla definizione di abuso del diritto, essa si ricava dal combinato disposto del primo e secondo comma. Il comma 1 stabilisce che “*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*”. Il comma 2, lettera a), chiarisce il concetto di “*operazioni prive di sostanza economica*”, stabilendo che per queste si intendono “*i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*”. La norma prosegue annoverando due specifici “*indici di mancanza di sostanza economica*”, quali “*la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*”. Per vantaggi fiscali indebiti, invece, si intendono (comma 2, lettera b) “*i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o*

¹⁶⁷ G. MELIS, Relazione presentata al Convegno di Campobasso sulle novità fiscali del 2015, del 9/3/2015.

¹⁶⁸ A. CARINCI e D. DEOTTO, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, in *il fisco*, 32-33/2015.

con i principi dell'ordinamento tributario"¹⁶⁹. Come si può agevolmente notare, è stato ribadito che il fenomeno abusivo si realizza (anche tramite atti collegati) quando le disposizioni fiscali vengono formalmente rispettate (altrimenti si entrerebbe nel campo dell'evasione fiscale) ed è stato eliminato l'aggettivo "*prevalente*", che tante critiche ha suscitato con riferimento all'art. 5 della legge delega, sostituendolo con l'avverbio "*essenzialmente*", in linea con la giurisprudenza comunitaria e con le indicazioni provenienti dalla Raccomandazione della Commissione UE¹⁷⁰. Come chiarisce la Relazione di accompagnamento dello schema del nuovo art. 10-bis, tre sono gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale/abuso del diritto: l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate (che a modesto avviso di chi scrive deve essere intesa come uso distorto di strumenti giuridici), la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e la circostanza che il vantaggio sia l'effetto essenziale dell'operazione.

Quanto agli effetti dell'elusione/abuso, il comma 1 stabilisce che "*Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*". Sono ribaditi dunque i due tradizionali effetti dell'inopponibilità dell'operazione al Fisco e del suo disconoscimento a fini tributari.

Il comma 3 dell'art. 10-bis chiarisce il contenuto della tradizionale scriminante che il contribuente può invocare a suo favore, dovendo ovviamente fornirne la prova¹⁷¹: "*Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o*

¹⁶⁹ A differenza dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, che, nel fare riferimento a riduzioni d'imposte o rimborsi altrimenti indebiti, non chiariva il significato di quest'ultimo aggettivo, l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente sviluppa tale concetto recependo gli arresti della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE. Non si tratta di una nozione ben definibile nei casi pratici, neanche alla luce di questa specificazione, ma l'intento del legislatore delegato è condivisibile, soprattutto se si considera che la giurisprudenza di legittimità degli ultimi anni ha trascurato l'elemento del carattere indebito dei vantaggi fiscali conseguiti.

¹⁷⁰ Con riferimento ai vantaggi fiscali indebiti, inoltre, rispetto alla prima versione del dicembre 2014 quella attuale ha espunto, dalla parte che fa riferimento alla loro realizzazione, l'inciso "*indipendentemente dalle intenzioni del contribuente*".

¹⁷¹ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il Fisco*, n. 23/2015, pag. 2207.

gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. Nessuna novità, sotto questo profilo. La norma si limita a confermare il disposto dell'art. 5 della legge delega, secondo cui le valide ragioni non devono necessariamente essere di carattere economico in senso stretto, come ha chiarito la stessa Corte di Cassazione da ultimo con la sentenza n. 439 del 2015, dalla quale si ricava il principio secondo cui *“la riorganizzazione aziendale non crea abuso”*.

Il comma 4 stabilisce che *“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*. Riprendendo l'art. 5 della delega, il nuovo art. 10-bis dà rilievo alla distinzione tra abuso/elusione e legittimo risparmio d'imposta, il quale ultimo *“si verifica quando tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso”*, secondo quanto stabiliva la relazione di accompagnamento dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973. Come esempio di operazioni poste dall'ordinamento su un piano di pari dignità, la Relazione governativa redatta con riferimento al nuovo art. 10-bis porta il caso del contribuente che, per dar luogo all'estinzione della società, ricorre ad un'operazione di fusione anziché di liquidazione. È vero che la prima operazione è di carattere neutrale mentre la seconda ha natura realizzativa, ma l'ordinamento fiscale non esprime alcuna preferenza tra l'una o l'altra. Il limite al diritto di conseguire un libero risparmio d'imposta, si legge nella Relazione, è costituito dunque dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Una critica è stata mossa contro la previsione contenuta nello schema di decreto presentato il 24 dicembre 2014, che pure riconosceva al contribuente la possibilità di compiere operazioni volte all'ottenimento di un legittimo risparmio d'imposta, ma faceva salvo il caso che esse costituissero abuso del diritto. Sennonché, come già precedentemente illustrato, deve ritenersi che l'abuso si verifichi solo quando un'operazione è volta ad ottenere un vantaggio fiscale indebito e quindi illegittimo, per cui non ha senso ammettere che il contribuente può perseguire un legittimo risparmio d'imposta, facendo poi però salvo il caso

in cui questo costituisca abuso del diritto, perché in questo modo il concetto di legittimo risparmio d'imposta verrebbe di fatto annullato.

Nei commi 5, 6 e 7 della nuova norma è sancito il diritto all'interpello preventivo (o "anti abuso") e sono disciplinate le garanzie procedurali. Quanto al primo, si tratta dell'istituto mediante il quale il contribuente può rivolgersi all'Amministrazione finanziaria (secondo la procedura e con gli effetti dell'art. 11 della stessa legge n.212/2000) *"per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima"*¹⁷². L'introduzione dell'interpello preventivo, a modesto avviso dello scrivente, in linea di principio è da accogliere con favore. Come si è anticipato e si ricorderà meglio in seguito, c'è un prezzo da pagare allorché si sceglie di contrastare il fenomeno elusivo con una clausola generale anziché con norme di contrasto specifiche: un grado più o meno ampio di indeterminatezza nella regola antiabuso. Posto ciò, l'obiettivo che il legislatore dovrebbe perseguire è quello di ridurre quanto più possibile tale indeterminatezza e la disciplina dell'interpello preventivo sembra costituire un passo avanti in questa direzione; essa, infatti, almeno sulla carta è idonea a garantire maggiore certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente. D'altra parte, si potrebbe affermare che trattasi di un istituto inutile, poiché i contribuenti, specialmente i c.d. grandi contribuenti, non lo useranno ampiamente per evitare di "mettere la pulce nell'orecchio" al Fisco, ma soltanto l'esperienza applicativa potrà fornire adeguata risposta a tale interrogativo. Quanto alle garanzie procedurali, è prevista, a pena di nullità dell'atto impositivo, la

¹⁷² La versione di decreto legislativo delegato, presentata nel dicembre 2014, subordinava la disciplina applicativa dell'istituto all'emanazione di un apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Secondo la versione definitiva, invece, alla nuova forma di interpello si applicano la procedura e gli effetti dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente; inoltre, aderendo al parere espresso dalla Commissione Finanze della Camera dei Deputati, il Governo ha specificato che l'istanza può essere presentata anche dopo che l'operazione sia stata realizzata, ma entro la scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari connessi alla specifica fattispecie.

necessaria instaurazione di un contraddittorio preventivo mediante notifica al contribuente di una richiesta motivata di chiarimenti. Si badi che la clausola antiabuso contenuta in questo articolo ha carattere generale¹⁷³, essendo idonea a colpire tutte le operazioni potenzialmente abusive eccetto quelle che riguardano i tributi doganali. È molto significativo, dunque, che siano state disciplinate espressamente le garanzie procedimentali, in quanto ciò implica che esse troveranno applicazione ad ogni contestazione in materia di abuso del diritto risolvendo un grave *vulnus* generato dalla disciplina previgente.

Il comma 8, attuando la norma contenuta già nell'art. 5 della legge delega, pone a carico dell'Amministrazione finanziaria un obbligo di specifica motivazione, a pena di nullità dell'avviso di accertamento, *“in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente”*. Il più intenso spirito garantista rispetto all'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, che limitava l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo alle sole *“giustificazioni fornite dal contribuente”*, è evidente.

Il comma 9 disciplina l'onere della prova, in linea ormai con la giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione e con quanto disponeva anche l'art. 5 della legge delega. All'Amministrazione finanziaria spetta provare gli elementi costitutivi dell'elusione (operazione priva di sostanza economica che realizza essenzialmente vantaggi fiscali indebiti), mentre sul contribuente grava la prova delle valide ragioni economiche. Un elemento di assoluta novità è rappresentato dall'inciso, contenuto parimenti nel comma 9, secondo cui la condotta abusiva non è rilevabile d'ufficio da parte del giudice.

Il comma 10 stabilisce che i tributi o i maggiori tributi accertati in base all'applicazione della nuova disciplina, insieme agli eventuali interessi, sono iscritti a ruolo e quindi posti in riscossione solo dopo la pronuncia della sentenza tributaria di primo grado.

¹⁷³ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il Fisco*, n. 23/2015, pag. 2206.

Il comma 11 stabilisce che i soggetti che non hanno preso parte all'operazione abusiva, ma hanno sostenuto degli oneri tributari in relazione ad essa, possono ottenere la restituzione di quanto pagato presentando un'apposita istanza di rimborso. Entrambe queste due ultime norme erano già contenute nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Rilevante è la disposizione contenuta nel comma 12 dell'art. 10-bis, secondo cui *“In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”*. Apparentemente questa indicazione può sembrare superflua, ma in realtà è importantissima¹⁷⁴, in quanto finalmente il legislatore riconosce in maniera espressa che l'elusione fiscale può essere contestata soltanto rispetto ad operazioni che non rientrino nel campo dell'evasione (realizzabile tramite interposizione fittizia, simulazione ecc. e, quindi, tramite la *“violazione di specifiche disposizioni tributarie”*). Non si dimentichi, infatti, che una delle principali critiche mosse contro le sentenze degli ultimi anni in materia di abuso del diritto è stata quella di aver ricompreso nel concetto in esame, quasi si tratti di un contenitore *“onnivoro”* come lo ha chiamato il Falsitta, anche fattispecie, come la simulazione, che con l'elusione fiscale in senso stretto non hanno nulla a che vedere.

Una novità assoluta in materia di conseguenze sanzionatorie delle condotte abusive/elusive è contenuta nel comma 13 del nuovo articolo, a norma del quale *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”*.

Con l'intervento *de quo* il legislatore delegato ha disposto l'abrogazione (art. 1, comma 2 d.lgs. 128/2015) dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, destinato ad essere sostituito dal nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. Con il venir meno dell'art. 37-bis sarebbe stata abrogata anche la disciplina dell'interpello disapplicativo di norme antielusive specifiche, contenuta nel

¹⁷⁴ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, cit., pag. 2207.

comma 8 della norma in ultimo citata. Per evitare ciò, il legislatore delegato ha riprodotto testualmente, nell'art. 1, comma 3 del nuovo decreto legislativo, la normativa che regola tale istituto.

Come anticipato, dall'ambito di applicazione della nuova norma rimane escluso (art. 1, comma 4 d.lgs. 128/2015) solo il settore dei diritti doganali, che resta disciplinato dal d.lgs. n. 374 del 1990 e dalla normativa doganale dell'UE. Peraltro, con la sentenza n. 35575 del 2016, la terza sezione penale della Corte di Cassazione ha osservato come l'art. 1, comma 4 del d.lgs. 128/2015 esclude il settore dei diritti doganali dall'ambito applicativo della nuova normativa soltanto con riferimento ai profili procedurali (disciplinati nei commi da 5 a 11). Il supremo consesso, dunque, ha concluso che le disposizioni sostanziali contenute nell'art. 10-bis si applicano anche ai diritti doganali.

Implicitamente il legislatore delegato ha esteso la nuova normativa anche al settore dei tributi armonizzati, al quale, prima dell'intervento *de quo*, continuava ad applicarsi il divieto comunitario di abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia UE. Per questo, un tema di interesse riguarda il rapporto tra la disciplina comunitaria e quella interna. Questione che deve essere necessariamente risolta nel senso della prevalenza della prima sulla seconda, laddove si ravvisi un contrasto tra le due. La questione sarà più compiutamente trattata nel secondo capitolo, riguardante la disciplina dell'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario.

Infine, l'art. 1, comma 5 del d.lgs. 128/2015 individua l'ambito temporale di efficacia della nuova normativa, stabilendo che le sue disposizioni *“hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto (data che, si ricorda, è coincisa con il 2 settembre 2015) e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”*.

1.18 Commento alla nuova normativa.

Il presente paragrafo è dedicato al commento della nuova normativa, con particolare riferimento a quelle che, a modesto avviso di chi scrive, posso essere definite delle imprecisioni e criticità.

Come anticipato, nel comma 1 si legge, tra i presupposti costitutivi della nuova fattispecie abusiva, che “*configurano abuso una o più operazioni prive di sostanza economica*”, espressione, quest’ultima, specificata nel comma 2, lettera a): sono operazioni prive di sostanza economica “*i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*”. Sembrerebbe dunque richiamato il tradizionale concetto di mancanza di valide ragioni economiche. Un’operazione, cioè, per poter essere qualificata come abusiva, dovrebbe essere priva di sostanza economica e dovrebbe essere volta a realizzare “*essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*” (comma 1). Tutti questi elementi, come prescrive il comma 9, devono essere provati dall’Amministrazione finanziaria. L’Agenzia delle Entrate, dunque, allorché proceda alla contestazione di un comportamento elusivo dovrebbe innanzitutto provare la mancanza di valide ragioni economiche, ossia che l’operazione non è volta a produrre significativi effetti economici diversi dai vantaggi fiscali; in seconda battuta, essa dovrebbe provare che l’operazione è volta invece a produrre essenzialmente vantaggi fiscali e dovrebbe poi dimostrare il carattere indebito di questi ultimi. Tuttavia, la prima prova che il Fisco dovrebbe fornire sarebbe una prova negativa e quindi diabolica, con il risultato che la nuova norma sarebbe non agevolmente utilizzabile da parte dell’Amministrazione finanziaria per le difficoltà che essa spesso incontrerebbe nel supportare adeguatamente le proprie contestazioni. In altre parole, al fine di

dimostrare l'inesistenza delle valide ragioni economiche l'Agenzia delle Entrate dovrebbe assicurarsi la disponibilità di una visione generale dell'operazione; occorre considerare, tuttavia, che il Fisco resta sempre al di fuori dell'operazione compiuta dal contribuente (molte volte composta da una serie di atti tra loro collegati) e, in quest'ottica, sarebbe molto alto il rischio che, a fronte di un'attività istruttoria diligentemente svolta, il contribuente opponga fondatamente in sede contenziosa (ad atto impositivo ormai già emanato) un vizio di parzialità dell'indagine derivante da un non completo esame dei fatti¹⁷⁵. A ciò si aggiunga che l'onere di provare l'esistenza di valide ragioni economiche (dunque l'onere di fornire una prova positiva) ai sensi del succitato comma 9 grava già sul contribuente, come è naturale che sia, e quindi non vi è alcun motivo per addossare lo stesso onere (ma negativo) in capo all'Agenzia delle Entrate. Le valide ragioni economiche intese in senso soggettivo, dunque, devono essere interpretate secondo una diversa accezione, ossia non come elemento costitutivo dell'elusione fiscale/abuso del diritto, la cui prova grava sul Fisco, bensì come esimente invocabile dal contribuente a proprio favore una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia già qualificato la sua condotta in termini elusivi.

A questo punto sorge spontaneo un interrogativo. L'espressione "*prive di sostanza economica*" è presente nel comma 1 del nuovo art. 10-bis e non può essere ignorata; qual è, allora, la necessaria conseguenza di questa premessa? La nuova norma è destinata ad appesantire in questo modo l'onere della prova gravante sull'Amministrazione finanziaria, obbligandola a provare tutti gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale/abuso del diritto, salva la prova della mancanza di valide ragioni economiche fornita dal contribuente? In linea di massima questa soluzione potrebbe anche essere accolta. Nel corso degli ultimi anni si è assistito ad un "abuso dell'abuso" da parte del Fisco e della giurisprudenza, i quali hanno fatto applicazione delle misure volte al contrasto

¹⁷⁵ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, CEDAM 2013, pag. 235.

dell'elusione fiscale distorcendo o trascurando gli elementi costitutivi di quest'ultima. È stato forse per reagire a questa prassi negativa che il legislatore ha apparentemente addossato sull'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire la prova di tutti i presupposti della fattispecie elusiva. Tuttavia, per le ragioni poc'anzi esposte (legate sostanzialmente all'imposizione di un onere della prova negativo a carico dell'ufficio impositore, a fronte dello speculare onere positivo gravante sul contribuente) la soluzione umilmente prediletta da chi scrive è un'altra: considerare impropria l'espressione "*prive di sostanza economica*", che figura nel primo comma della norma in commento, e ritenere, invece, che con essa il legislatore abbia voluto far riferimento all'aggiramento, alla costruzione artificiosa, all'uso distorto di strumenti giuridici, ossia al terzo tradizionale elemento costitutivo dell'elusione fiscale, oltre al carattere indebito dei vantaggi fiscali e alla circostanza che questi derivino essenzialmente dalla condotta elusiva del contribuente appositamente preordinata a tale scopo¹⁷⁶. Il comma 2, lettera a), infatti, dopo aver "chiarito" che le operazioni prive di sostanza economica sono quelle inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, pone due specifici indici di mancanza di sostanza economica, ossia "*la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo di strumenti giuridici a normali logiche di mercato*". Ebbene, è agevole notare che questi indici rivelatori in realtà hanno ben poco a che vedere con le valide ragioni economiche. Sono piuttosto indici rivelatori di un uso distorto, abnorme, della strumentazione giuridica da parte del contribuente. Da ciò deriva, dunque, che la sostanza economica deve essere tenuta ben distinta dall'elemento delle valide ragioni economiche. La prima riguarda il piano oggettivo dell'operazione, ossia quello della coerenza tra forme giuridiche impiegate ed obiettivi economici da raggiungere. Sotto questo profilo, non c'è sostanza economica quando l'impiego di una strumentazione giuridica "anomala" non è idoneo, da un punto di vista

¹⁷⁶ In senso adesivo, cfr. M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, cit., pag. 2207.

oggettivo, a produrre degli effetti economici diversi da quelli che si otterrebbero tramite il ricorso ad un'operazione più diretta e lineare. Si tratta, insomma, di espressione dietro la quale si cela un giudizio di adeguatezza tra forma e sostanza, insufficiente, da sola, a provare l'elusione o l'abuso. Le valide ragioni economiche, al contrario, attengono al profilo soggettivo della fattispecie e rispondono all'esigenza di identificare i motivi per i quali l'operazione, sindacata sul piano dell'abuso, sia stata posta in essere¹⁷⁷.

Una conferma decisiva di tale rilievo proviene dalla Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, emanata nel dicembre 2012 e a cui il legislatore delegato necessariamente doveva ispirarsi, per obbligo impostogli dalla legge delega. Anche il testo della Raccomandazione evidenziava, tra gli altri, gli stessi indici rivelatori di cui al secondo comma, lettera a), dell'art. 10-bis. Ma nell'atto emanato dalla Commissione europea essi erano assunti ad indici rivelatori non della mancanza di sostanza economica, bensì proprio della artificiosità della costruzione giuridica di cui si serve il contribuente, quindi ad indici rivelatori di un uso distorto di strumenti giuridici. Del resto, la stessa definizione di abuso contenuta nella Raccomandazione non faceva riferimento ad operazioni prive di sostanza economica, secondo l'impropria terminologia utilizzata dal legislatore delegato italiano, ma ad *“una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni”*, *id est* ad un uso distorto e abnorme di strumenti giuridici. Per non parlare, poi, della definizione di abuso contenuta nella stessa legge delega, la quale faceva riferimento, come si è detto, ad un *“uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta”*.

Sorge allora spontaneo un interrogativo: che cosa ha a che vedere l'uso distorto di strumenti giuridici con la mancanza di sostanza economica? A rigore, si potrebbe argomentare che il primo costituisce a sua volta un indice rivelatore della seconda e che è quest'ultima, la mancanza di valide ragioni economiche, ad

¹⁷⁷ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, cit., pag. 2207.

assurgere al rango di elemento costitutivo dell'abuso, non l'uso anomalo della strumentazione giuridica. In realtà, innanzitutto occorre considerare che un uso abnorme di atti negoziali non comporta necessariamente mancanza di sostanza economica, posto che anche operazioni contorte ed anomale posso essere sorrette da valide ragioni economiche; in secondo luogo, ragioni di più corretta allocazione dell'onere della prova ma soprattutto l'esigenza di valorizzare l'elemento dell'uso distorto devono ad avviso dello scrivente far concludere che quest'ultimo è un autonomo elemento costitutivo dell'elusione fiscale/abuso del diritto, del tutto indipendente dalla mancanza di valide ragioni economiche.

Il comma 1 dell'art. 10-bis qualifica come abusive quelle operazioni che “*realizzano essenzialmente*” vantaggi fiscali indebiti. A differenza del previgente art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, la nuova norma sembra obliterare completamente l'elemento soggettivo dell'elusione fiscale, rappresentato dalla preordinazione dell'operazione all'ottenimento di un vantaggio indebito. Alla luce della nuova formulazione, infatti, sembra che lo scopo soggettivo perseguito dal contribuente (scopo che, come si specificherà nel prossimo paragrafo, deve risultare da una serie di elementi obiettivi), non assuma più alcuna rilevanza ai fini della qualificazione della condotta in termini di abusività, di talché un'operazione che da un punto di vista oggettivo, tramite un uso distorto di strumenti giuridici, produca essenzialmente un vantaggio indebito sarebbe di per sé elusiva, anche se da una serie di inequivocabili elementi oggettivi risulti che il contribuente non intendeva produrre quel tipo di risultato. La questione richiama l'accesa *querelle* tra teoria soggettivistica e teoria oggettivistica che, non soltanto nell'ordinamento italiano, ha diviso e continua ancora oggi a dividere i civilisti e tributaristi che si sono occupati del tema della frode alla legge e dell'abuso del diritto¹⁷⁸.

Secondo la teoria oggettivistica o “obiettiva”¹⁷⁹, di matrice civilistica, per l'individuazione della frode alla legge sarebbe sufficiente un confronto *obiettivo*

¹⁷⁸ La teoria dell'abuso del diritto è nata in ambito civilistico, dalle elaborazioni riguardanti l'istituto della frode alla legge, ed è stata soltanto “ripresa” dalla dottrina e giurisprudenza tributaristica italiana (che l'hanno adornata di elementi di novità) ai fini del contrasto dell'elusione fiscale.

¹⁷⁹ G. D'AMICO, *libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Giuffrè, 1993, pag. 70.

tra la fattispecie legale e quella negoziale, non essendo necessario che la condotta del contraente sia soggettivamente qualificata dall'intenzione di eludere la legge. Quest'ultimo requisito è invece considerato fondamentale dai sostenitori della teoria soggettivistica, di talché un comportamento che presenti gli elementi costitutivi della *fraus legi* non sarebbe censurabile qualora in concreto manchi l'elemento psicologico¹⁸⁰. Mentre in ambito civilistico la teoria oggettivistica è sostenuta dalla dottrina e giurisprudenza maggioritarie, in ambito tributario occorre considerare che l'elemento soggettivo è un fondamentale presupposto costitutivo dell'abuso del diritto secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea; ove, dunque, tale elemento venisse di fatto ignorato in sede di interpretazione dell'art. 10-bis, si porrebbe un delicatissimo problema di compatibilità tra la nuova norma antiabuso e il consolidato principio comunitario di divieto di abuso del diritto, tanto più se si considera che non tener conto di eventuali scopi soggettivi del contribuente, che consentano di escludere l'elusività della sua condotta, comporterebbe l'applicazione di una disciplina deteriore nei suoi confronti rispetto a quella elaborata dalla Corte di Giustizia comunitaria.

Il comma 1 dell'art. 10-bis subordina la qualificabilità della condotta in termini elusivi alla circostanza che essa produca essenzialmente “*vantaggi fiscali indebiti*”. Anche questa espressione, ad avviso di chi scrive, non è del tutto precisa, perché essa a rigore comprenderebbe anche i semplici differimenti nel pagamento delle imposte, ottenuti dal contribuente con l'operazione contestata. Invece, l'abuso del diritto dovrebbe colpire soltanto i veri e propri salti d'imposta (totali o parziali) che vengono prodotti tramite la condotta elusiva. A ben vedere, sarebbe stato più corretto mantenere, nella nuova norma antiabuso, l'espressione contenuta nel previgente art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, il quale faceva

¹⁸⁰ G. D'AMICO, cit., pag. 70; S. CIPOLLINA, *la legge civile e la legge fiscale*, op. cit., pag. 167. In ambito civilistico, sostenitori della teoria oggettiva sono, ad esempio, FEDOZZI, *La frode alla legge nei rapporti di diritto internazionale privato*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1990, pag. 361, e PACCHIONI, *Elementi di diritto internazionale privato*, Padova, 1930, pp. 223 – 224. Sostenitore della teoria soggettiva è, ad esempio, M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, *Riv. dir. civ.*, 1993, pag. 157.

riferimento all'ottenimento di *“riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”*.

Come è stato anticipato, il comma 2, lettera a), della nuova norma pone degli specifici indici di mancanza di sostanza economica. Si tratta di una novità apprezzabile, in quanto specifica il contenuto dell'elemento costitutivo dell'abuso rappresentato dall'uso distorto di strumenti giuridici. Tuttavia, il legislatore è stato alquanto impreciso nel formulare uno in particolare degli indici in questione. La norma citata fa infatti riferimento, tra l'altro, alla *“non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme”*. Tuttavia, se la qualificazione dei vari atti che compongono un'operazione complessiva non è coerente con il fondamento giuridico della stessa, considerata nel suo insieme, a rigore basterebbe la semplice attività di riqualificazione per assicurare la corretta tassazione della fattispecie, senza cioè la necessità di una norma antielusiva che autorizzi l'interprete a procedere in tal senso. Anche questa espressione, dunque, è imprecisa: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni va rapportata al fondamento economico del loro insieme, non giuridico. È infatti questo tipo di allineamento, quello tra fondamento giuridico e fondamento economico, che l'interprete non può operare tramite la semplice attività ermeneutica, avendo bisogno, a tal fine, di un'apposita norma antiabuso.

Infine, una critica potrebbe essere condotta alla formulazione del comma 2, lettera b), della norma in commento, che dà un'espressa definizione dei vantaggi fiscali indebiti. Ancora una volta l'intento del legislatore della riforma è apprezzabile, in quanto tale elemento costitutivo è stato molto spesso trascurato dalla giurisprudenza italiana, sia di merito che di legittimità, come risulta dalla ricostruzione operata nei paragrafi precedenti. Tuttavia, la definizione dei vantaggi fiscali indebiti appare troppo generica e rischia di porsi in contrasto con i principi di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost., di legalità e certezza del diritto, in quanto legittimerebbe contestazioni di abuso del diritto (e

quindi imposizioni di prestazioni patrimoniali) del tutto discrezionali da parte dell'Amministrazione finanziaria e del giudice tributario. La norma qualifica, infatti, i vantaggi fiscali indebiti come i *“benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”*. Nel richiamare questi ultimi principi, il legislatore italiano pare essersi ispirato all'esperienza comunitaria. Infatti, dalla giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di abuso del diritto emerge un dato costante, ossia la circostanza che la Corte lussemburghese qualifica come indebiti quei vantaggi fiscali che contrastano con i principi fondanti delle disposizioni fiscali del diritto dell'Unione. Tuttavia, mentre in ambito comunitario i suddetti principi generali sono sanciti espressamente nei preamboli dei Trattati, in Italia i corrispondenti principi non trovano esplicitazione nella formulazione normativa¹⁸¹, ma, stando all'art. 10-bis, comma 2, lettera b), in commento, essi dovrebbero essere ricostruiti di volta in volta (ed in via del tutto discrezionale, senza alcun criterio-guida) dall'Agenzia delle Entrate prima e dal giudice poi. Il possibile contrasto con i principi costituzionali risulta evidente.

A parte i rilievi fin qui mossi e procedendo ad un commento conclusivo della nuova norma, ad umile avviso di chi scrive essa è nel complesso da accogliere con favore; nonostante, infatti, qualche imprecisione nella formulazione, essa presenta degli innegabili profili di pregio.

Come è noto, qualunque clausola antielusiva generale o c.d. *“quasi-generale”* comprende due tipologie di norme, sostanziali e procedurali. Le prime definiscono il concetto di elusione fiscale/abuso del diritto nei suoi elementi costitutivi, mentre le seconde dettano delle regole procedurali che l'Amministrazione finanziaria deve rispettare allorché proceda (od intenda procedere) alla contestazione del comportamento del contribuente. Ciò posto, la

¹⁸¹ G. ESCALAR, *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in *Corriere Tributario* 35/2012, pag. 8.

nuova norma ha innovato in maniera opportuna rispetto a quella previgente innanzitutto sotto il profilo procedimentale.

A tal proposito, infatti, l'innovatività e l'opportunità balzano subito agli occhi se si guarda al più intenso obbligo di motivazione che il Fisco è chiamato ad assolvere nell'avviso di accertamento; alla puntuale ripartizione dell'onere della prova a carico tanto del contribuente quanto dell'Amministrazione finanziaria; alla precisazione secondo cui l'elusione non integra un fatto di reato e non è rilevabile d'ufficio; all'inedito istituto dell'interpello preventivo.

Quanto alla parte sostanzialmente definitoria e nonostante le imprecisioni che sono state rilevate, la nuova norma è apprezzabile in quanto pone degli specifici indici di mancanza di sostanza economica, destinati a guidare l'attività dell'interprete; qualifica in maniera più puntuale il concetto di “*valide ragioni extrafiscali non marginali*”, aprendo alla possibilità che esse non producano necessariamente una redditività immediata per il contribuente; dà maggiore rilievo al carattere indebito dei vantaggi fiscali; richiama i confini esistenti tra legittimo risparmio d'imposta, evasione fiscale e abuso del diritto ed eleva quest'ultimo al rango di *extrema ratio*, in quanto configurabile solo laddove non si è nel campo delle prime due fattispecie.

Il pregio della nuova norma risiede inoltre nel suo esteso ambito di applicazione, che comprende tutti i tributi ad eccezione di quelli doganali; in tal modo, il legislatore fiscale italiano ha posto fine al “dualismo” che si era creato in passato tra norma antielusiva quasi-generale di cui al previgente art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 e principio giurisprudenziale di abuso del diritto e ha ricondotto ad unità la fonte di legittimazione della teoria dell'abuso, ora ancorata ad una norma di diritto positivo (l'art. 10-bis, appunto) e non più alla dicotomia “giurisprudenza comunitaria-principio di capacità contributiva ex art 53 Cost.”, a seconda che venga in rilievo l'elusione di un tributo armonizzato o meno.

D'altra parte, il concetto di elusione fiscale/abuso del diritto rimane ancora per diversi aspetti indeterminato. A parte le imprecisioni sottolineate, quando, ad esempio, un'operazione è idonea a produrre *essenzialmente* effetti che in maniera

significativa sono diversi da quelli fiscali? Quando due o più strade a disposizione del contribuente possono considerarsi *regimi opzionali diversi offerti dalla legge*, posti da quest'ultima su un piano di pari dignità? Quali sono le *normali logiche di mercato* rispetto alle quali non devono essere conformi gli strumenti giuridici utilizzati? A questi ed altri interrogativi la norma in commento non permette di dare una risposta univoca, attribuendo un rilevante margine di apprezzamento discrezionale sia all'Amministrazione finanziaria che al giudice tributario. Ma è questo, del resto, l'effetto collaterale prodotto se si sceglie di combattere il fenomeno elusivo con la "medicina" di una clausola generale antiabuso, anziché con norme di contrasto specifiche: maggiore "giustizia" (perché, lo si ricorda, tutti i comportamenti potenzialmente abusivi possono e potranno essere colpiti) ma anche una componente ineliminabile di indeterminatezza. E posto che l'esperienza passata ha dimostrato il carattere fallimentare delle norme antielusive specifiche (tra vent'anni, ad esempio, si affermeranno fattispecie di abuso oggi neanche ipotizzabili), tutto ciò che avrebbe dovuto e che ha cercato di fare il legislatore è stato ridurre al minimo l'effetto collaterale (l'indeterminatezza, appunto), garantendo una maggiore certezza del diritto.

In conclusione, non si ritiene che con l'emanazione dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente si sia usciti definitivamente dalla "giungla" dell'elusione fiscale, come l'ha definita nel 2006 l'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia UE¹⁸², ma sembra che la nuova norma indirizzi verso la giusta direzione.

¹⁸² L'espressione è stata utilizzata nelle conclusioni alla causa *Halifax*.

CAPITOLO SECONDO – L'ELUSIONE FISCALE NELL'ORDINAMENTO EUROPEO

2.1 Un trapianto legale a formazione progressiva.

Il secondo capitolo della presente opera è dedicato all'analisi dell'elusione fiscale/abuso del diritto nell'ordinamento dell'Unione Europea.

Nel corso degli anni, i fenomeni elusivi hanno attirato in maniera crescente l'attenzione degli operatori del diritto in ambito comunitario. Quest'ultimo, infatti, è un settore fortemente interessato da pratiche aventi il fine di superare gli ostacoli di natura domestica per scontare un minor carico fiscale¹⁸³.

Per contrastare gli aspetti patologici di questo fenomeno, la Corte di Giustizia dell'Unione è pervenuta all'elaborazione di un'autonoma teoria dell'abuso del diritto, auto-legittimandosi ad individuare e censurare le pratiche elusive pur in assenza di una norma positiva attributiva del relativo potere, sia a livello comunitario che dei singoli Stati membri. Talmente incisivo è stato l'intervento della Corte, che ad oggi può certamente dirsi che il controllo delle prerogative individuali in ambito fiscale è uno di principi generali dell'ordinamento comunitario¹⁸⁴.

Pur se attualmente, alla luce della giurisprudenza ormai trentennale della Corte di Giustizia, è possibile rinvenire una autonoma nozione di abuso del diritto, occorre precisare che lo sviluppo del concetto comunitario è strettamente legato alle corrispondenti esperienze giuridiche dei diversi Stati dell'Unione.

¹⁸³ P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Giappichelli, 2011, pag. 4.

¹⁸⁴ P. PIANTAVIGNA, cit., pag. 32

L'ordinamento europeo, infatti, ha un carattere destrutturato¹⁸⁵: ancora oggi esso non costituisce un sistema autosufficiente, non aspira alla completezza e si è originato ed evoluto grazie alla fondamentale opera integratrice della Corte di Giustizia. Quest'ultima ha provveduto e provvede a colmare le lacune normative *“alla luce dei principi generali e delle norme del diritto comunitario primario e secondario, nel significato in cui questi sono concretamente rilevati dalla Corte stessa ma altresì da elementi ricavabili aliunde”*¹⁸⁶, come dagli ordinamenti nazionali. In altre parole, la non completezza dell'ordinamento comunitario ha favorito e continua a favorire uno scambio continuo di esperienze giuridiche sia tra Stati membri (senso orizzontale), sia, per quel che qui più interessa, tra questi ultimi ed il sistema dell'Unione (senso verticale); come è facile intuire, in questo contesto il *“formante giurisprudenziale”* diviene un elemento imprescindibile ai fini della armonizzazione¹⁸⁷.

Specificamente, per quanto riguarda il tema dell'elusione fiscale/abuso del diritto, la Corte di Giustizia è stata fautrice di un *“fenomeno di trapianto legale a formazione progressiva”*¹⁸⁸: essa ha infatti elaborato la teoria comunitaria dell'abuso recependo alcune esperienze giuridiche nazionali, segnatamente quella francese e tedesca ma anche quella proveniente da alcuni paesi di *common law*, e ha realizzato un'osmosi tra le suddette tradizioni ed il principio, già intrinseco nel diritto sovranazionale, secondo cui la tutela apprestata dal diritto dell'Unione Europea viene riservata alle sole situazioni in cui l'applicazione dello stesso venga invocata in buona fede¹⁸⁹. Ne è derivato, come anticipato, un vero e proprio trapianto legale, in quanto i giudici del Lussemburgo hanno operato una fusione tra categorie giuridiche nazionali e principi di diritto sovranazionale, con il risultato di *“restituire”* agli Stati membri un istituto, quale quello dell'abuso del

¹⁸⁵ P. PANTAVIGNA, cit., pag. 32.

¹⁸⁶ P. PISTONE, *Il processo di armonizzazione in materia di IVA ed i limiti alla derogabilità della normativa comunitaria*, in Riv. dir. trib., 1997, pagg. 802-803.

¹⁸⁷ Di *“formante giurisprudenziale”* parla S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè, 2003, pag. 55.

¹⁸⁸ G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, 2009, pag. 313.

¹⁸⁹ P. PISTONE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in Fondazione Antonio Uckmar – I *“Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria”*, Macerata 29-30 giugno 2012, pag. 203.

diritto, che da questo processo è uscito rafforzato, perché dotato del crisma del primato del diritto dell'Unione sulle fonti nazionali¹⁹⁰. Giova infatti precisare che, sebbene i principi fatti propri dalla Corte abbiano un'origine esterna, all'esito del succitato processo ermeneutico essi sono stati affermati come principi propri dell'ordinamento comunitario, a tutti gli effetti e a titolo originario¹⁹¹, e dunque sono riusciti a penetrare anche negli ordinamenti dove in precedenza non avevano mai trovato diritto di cittadinanza¹⁹².

D'altra parte, occorre rilevare che la Corte lussemburghese è stata spinta a compiere una tale attività integratrice e creatrice del diritto comunitario a causa dell'immobilismo del Consiglio dell'Unione, il quale, in materia fiscale, è legato alla regola dell'unanimità deliberativa. Risulta dunque evidente che l'analisi della giurisprudenza della suprema istanza comunitaria è il fondamentale punto di partenza di qualsiasi indagine volta a cogliere l'attuale dimensione dell'abuso del diritto nell'ordinamento dell'Unione. Inoltre, un riferimento alla suddetta giurisprudenza è imprescindibile per un secondo motivo: la definizione dell'elusione fiscale/abuso del diritto, elaborata dalla Corte, è il necessario parametro alla luce del quale occorre valutare la legittimità delle norme nazionali volte al contrasto del fenomeno patologico che qui ci occupa. Una norma generale antielusiva di provenienza nazionale, la quale si ponga in contrasto con il principio comunitario antiabuso, sarebbe sostanzialmente inutile e destinata a rimanere lettera morta, perché sempre disapplicabile dai giudici nazionali in virtù del primato del diritto dell'Unione sul diritto interno con esso incompatibile¹⁹³.

¹⁹⁰ G. MAISTO, cit., pag. 313; P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 212; di tale trapianto ha parlato l'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia Maduro, nelle conclusioni depositate nel 2005 sulle cause riunite C-255/02, C-419/02, C223/03, *Halifax et al*; cfr. anche F. VANISTENDAEL, *The role of the European Court of Justice as the Supreme Judge in Tax Cases*; in *EC Tax Review*, 1996, pag. 114; G. DE BURGA, *Proportionality and Subsidiarity as General Principles of Law*, in BERNITZ-NERGELUIS, *General Principles of European Community Law*, The Hague, 2000, pag. 95; P. HABERLE, *Per una dottrina della Costituzione Europea*, in *Quaderni Costituzionali*, 1999, pag. 7; F. PEDROTTI, *Abuso del diritto ed IVA*, in *Riv. dir. trib.*, n.12/2009, pag. 1019.

¹⁹¹ G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2003, pag. 88.

¹⁹² Cfr. U. LEANZA, *L'ampliamento delle Comunità Europee nei suoi aspetti giuridici*, in *Tavole rotonde di diritto tributario*, Vol. I, Milano, 1980, pag. 118.

¹⁹³ Ciò, ovviamente, sul presupposto che la norma interna antiabuso abbia un ambito di applicazione che si sovrapponga a quello proprio del principio giurisprudenziale elaborato dalla Corte di Giustizia.

In ogni caso, sebbene la definizione comunitaria del divieto di abuso del diritto tragga origine dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, spunti molto rilevanti, ai fini della identificazione degli elementi costitutivi dell'elusione, provengono dalla legislazione e dalla c.d. *soft-law* europea. Ci si riferisce, sotto il primo profilo, alle enunciazioni di principio contenute nei Trattati ed ai riferimenti specifici previsti dalle direttive e dai regolamenti, mentre, sotto il secondo profilo, un'influenza significativa, anche ai fini di alcune riforme nazionali in materia, è stata esercitata da definizioni di abuso contenute in comunicazioni e raccomandazioni. A ciò si aggiunga che il 12 luglio 2016 è stata approvata dall'Ecofin la direttiva n. 2016/0011 (c.d. direttiva “*anti-elusione*”), che, come si dirà alla fine di questo capitolo, contiene la formulazione di una clausola generale antiabuso che gli Stati membri sono tenuti ad implementare entro il 31 dicembre del 2018, a meno che non abbiano già in vigore, nel proprio diritto interno, delle misure equivalenti.

Da questa breve introduzione risulta dunque evidente che una compiuta analisi dell'elusione fiscale/abuso del diritto in ambito comunitario deve innanzitutto prendere le mosse dallo studio della giurisprudenza della Corte di Giustizia, per poi giungere ad esaminare gli utili spunti provenienti dalla legislazione e dagli strumenti di *soft-law* dell'Unione.

2.2 Due accezioni di abuso del diritto.

Il concetto di abuso del diritto è stato definito nel tempo dalla Corte di Giustizia in relazione alle fattispecie concrete che essa, di volta in volta, si è trovata ad affrontare.

Inizialmente, durante la seconda metà del secolo scorso, non è stata avvertita la necessità di pervenire ad una compiuta concettualizzazione della categoria in esame e soltanto in rari casi la Corte ha riconosciuto che comportamenti individuali, fondati su una norma di diritto europeo direttamente efficace, trovassero un limite nella esigenza di contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto¹⁹⁴. Con il passare del tempo, in virtù dell'espansione e della maggiore vitalità del Mercato comune, i giudici lussemburghesi hanno cominciato ad esaminare con più attenzione le discipline nazionali finalizzate al contrasto del fenomeno elusivo, arrivando a mutuare un autonomo concetto di abuso del diritto comunitario¹⁹⁵.

Prima di passare all'analisi delle più rilevanti pronunce della Corte, giova premettere che dalla sua giurisprudenza possono enuclearsi due distinti concetti di abuso del diritto: quello di abuso in senso lato e quello di abuso in senso stretto¹⁹⁶.

Con l'espressione "abuso in senso lato" si fa riferimento ad un comportamento del privato che, mediante un uso strumentale (un abuso, appunto) delle libertà fondamentali accordate dal diritto comunitario primario, tenta di aggirare una norma appartenente al sistema giuridico nazionale¹⁹⁷.

D'altra parte, l'espressione "abuso in senso stretto" designa il comportamento del contribuente che tenta di aggirare una norma di diritto comunitario derivato, attributiva di una posizione di vantaggio, al fine di ottenere quel vantaggio in ipotesi in cui la *ratio* della norma non lo consentirebbe¹⁹⁸.

In entrambi i casi l'abuso, ossia la strumentalizzazione giuridica a fini elusivi, coinvolge una norma appartenente all'ordinamento comunitario, ma diversa è la caratterizzazione patologica delle due pratiche che il contribuente pone in essere.

¹⁹⁴ S. AMADEO, *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002, pag. 245.

¹⁹⁵ P. PIANTAVIGNA, cit. pag. 57.

¹⁹⁶ P. PIANTAVIGNA, cit. pag. 59.

¹⁹⁷ Cfr. F. PEDROTTI, cit., pag. 1019.

¹⁹⁸ Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale P. Maduro, causa 255/02, *Halifax*, punto 63; F. MENTI, *Il principio comunitario del divieto di abuso del diritto e il rimedio civilistico della nullità del contratto*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2009, pag. 4.

Nella accezione più lata dell'espressione il soggetto agente, invocando strumentalmente una libertà fondamentale sancita dal Trattato, usa in maniera impropria una forma giuridica al fine di ottenere un vantaggio fiscale previsto da una norma di diritto interno, in contrasto tuttavia con la *ratio* della libertà fondamentale stessa. Nell'abuso in senso stretto, invece, l'uso distorto di strumenti giuridici è volto ad ottenere un vantaggio fiscale previsto da una norma di diritto comunitario secondario, in maniera contraria alla *ratio* della stessa oppure di un'altra disposizione di diritto derivato.

Come è agevole notare, nelle due accezioni le norme comunitarie che rilevano sono diverse: l'abuso in senso lato riguarda una norma contenuta in un Trattato, mentre l'abuso in senso stretto riguarda una norma di diritto derivato, contenuta quindi in una direttiva o in un regolamento. In entrambi i casi, comunque, oggetto di abuso è una disposizione di diritto comunitario, della quale viene frustrato l'obiettivo. Per questo, date le caratteristiche delle due fattispecie elusive, chi scrive non condivide la posizione di una parte della dottrina, la quale utilizza distintamente le espressioni "*abuse of law*" e "*abuse of right*", riferendole rispettivamente all'abuso in senso lato e all'abuso in senso stretto. L'uso del lessico anglosassone viene giustificato con la considerazione che esso distingue il diritto quale *norma agendi* ("*law*") e il diritto quale *facultas agendi* ("*right*"). Sulla base di questa osservazione, si afferma che soltanto l'abuso in senso stretto consiste nella elusione di una "*facultas agendi*", mentre l'abuso in senso lato si tradurrebbe nella elusione di una "*norma agendi*"¹⁹⁹. A sommosso avviso dello scrivente questa precisazione non può condividersi, in quanto è innegabile che anche nelle ipotesi di abuso in senso lato si strumentalizza a fini elusivi una *facultas agendi*; a ben vedere, anzi, in queste ipotesi l'abuso riguarda le massime *facultates agendi* contemplate dal diritto comunitario, ossia le libertà fondamentali dell'ordinamento dell'Unione.

¹⁹⁹ P. PIANTAVIGNA, op. cit, pag. 59; P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, 2009, pag. 312-313.

La distinzione tra abuso in senso lato ed abuso in senso stretto è stata elaborata per la prima volta dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Centros*²⁰⁰, dove si legge che “*uno Stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire ai propri cittadini di aggirare indebitamente la legislazione interna, sfruttando la protezione offerta dai diritti attribuiti dal Trattato, o volte ad impedire ai propri cittadini di sfruttare in maniera impropria o fraudolenta le disposizioni del diritto comunitario*”²⁰¹. Come è chiaro, la prima parte della proposizione fa riferimento all’abuso in senso lato, mentre la seconda fa riferimento all’abuso in senso stretto.

Fatta questa premessa generale sulle due fattispecie di elusione individuate dai giudici del Lussemburgo, occorre chiarire che la dottrina del divieto di abuso in senso lato è utilizzata essenzialmente nei settori della fiscalità non armonizzata, mentre quella dell’abuso in senso stretto opera nel settore della fiscalità armonizzata.

In relazione all’una e all’altra fattispecie, la Corte di Giustizia ha elaborato una definizione di abuso del diritto specificandola in maniera puntuale nei suoi elementi costitutivi. I due *leading cases* sono rappresentati dalle sentenze *Cadbury Schweppes*, sui redditi societari, ed *Halifax*, in materia di imposta sul valore aggiunto.

La Corte ha definito la propria teoria in materia di elusione fiscale non in via generale ed una volta per tutte, ma analizzando le singole fattispecie concrete che si è trovata ad affrontare. Di volta in volta essa ha precisato gli elementi costitutivi del fenomeno patologico in esame, ma sono stati soprattutto i due citati *leading cases* che hanno posto le basi per elevare il divieto comunitario di abuso del diritto al rango di principio generale dell’ordinamento dell’Unione Europea²⁰².

²⁰⁰ CGCE, 9 marzo 1999, causa C-212/97.

²⁰¹ Par. 24: “*A Member State is entitled to take measures to prevent certain of its nationals from attempting, under cover of the rights created by the Treaty, improperly to circumvent their national legislation or to prevent individuals from improperly or fraudolently taking advantage of provisions of Community law*”.

²⁰² P. PIANTAVIGNA, cit, pag. 63.

2.3 L'abuso in senso lato.

Come anticipato, il c.d. abuso in senso lato riguarda principalmente il settore della fiscalità non armonizzata. In questo contesto, il contribuente cerca di sfruttare le asimmetrie e le frizioni che si rinvencono tra normativa nazionale e libertà comunitarie; egli, invocando la copertura di una libertà fondamentale garantita dal Trattato, pone in essere un comportamento che formalmente è conforme ad una norma interna attributiva di un vantaggio fiscale, il quale ultimo, però, per le modalità con cui è ottenuto e guardando alla sostanza dell'operazione complessiva, si pone in contrasto con l'obiettivo perseguito dalla libertà fondamentale stessa. La contrarietà alla *ratio* di una norma comunitaria primaria connota il vantaggio fiscale ottenuto di un carattere indebito. In altre parole, il soggetto agente sfrutta il principio del primato del diritto comunitario ed invoca, per l'operazione posta in essere o che intende porre in essere, la protezione offerta da una libertà fondamentale, il cui esercizio tuttavia non è conforme alla finalità per cui essa è stata pattiziamente prevista all'interno del Trattato²⁰³. Conseguentemente, in questo modo il privato elude una norma di diritto interno ma ancor prima abusa di una libertà fondamentale sancita dal diritto comunitario primario. Tale condotta concretizza il fenomeno del c.d. “*cross-border shopping*”.

Va rilevato che le pronunce iniziali della Corte di Giustizia in materia di abuso del diritto hanno riguardato proprio la accezione più lata dell'espressione. Esse, tuttavia, non hanno interessato la materia fiscale bensì altri rami del diritto.

²⁰³ P. PIANTAVIGNA, cit, pag. 65.

La prima decisione con cui la Corte ha affrontato il tema dell'abuso è stata la sentenza *Van Binsbergen* del 1974²⁰⁴, relativa alla libertà di prestazione dei servizi²⁰⁵. Si trattava di un caso in cui ad un avvocato olandese, che aveva trasferito la propria residenza in Belgio, è stata negata la possibilità di conservare lo stato giuridico di rappresentante in giudizio innanzi ai giudici olandesi essendo, tale qualifica, riservata ai soli avvocati residenti in Olanda. La Corte ha escluso che il cambiamento di residenza di un prestatore di servizi rivolti al suo Stato di provenienza possa essere utilizzato, invocando il principio della libera prestazione dei servizi, al fine di evitare l'applicazione delle regole professionali del suo Stato di origine, nell'ambito del quale i suoi servizi pur continuino ad essere prestati ed eseguiti. In questa prospettiva, le misure adottate da parte dello Stato di origine al fine di escludere tale eventualità sono state considerate legittime, proprio perché giustificate dal fine di reprimere condotte abusive delle libertà comunitarie. Più precisamente, con tale sentenza è stato affermato l'inedito principio dell'esistenza di un divieto di "aggirare" le norme degli ordinamenti degli Stati membri attraverso l'esercizio delle libertà riconosciute dai Trattati europei²⁰⁶. Il fine di contrastare pratiche abusive può, nell'opinione della Corte, giustificare una compressione delle suddette libertà.

Il principio è stato ribadito in altre sentenze, rese nelle cause *Commissione c. Belgio*, *Veronica* e *TV 10*²⁰⁷ e riguardanti la valutazione della legittimità di misure interdittive della libera prestazione dei servizi e della trasmissione di programmi televisivi. Il contributo interpretativo apportato dalla Corte di Giustizia ai fini del contrasto del fenomeno elusivo è stato talmente rilevante che quando, nel 1997, è stata modificata la direttiva "*Televisione senza frontiere*"²⁰⁸,

²⁰⁴ CGCE, 3 dicembre 1974, *Van Binsbergen*, causa C-33/74.

²⁰⁵ F. PEDROTTI, cit., pag 1019.

²⁰⁶ A BELLACIN e G. BIZIOLI, *L'abuso del diritto tributario: profili internazionali ed europei*, pag 200; A. ZANETTI, *Note in materia di abuso del diritto sul piano fiscale*, in *Il Commercialista Veneto*, 2013, pag. 14.

²⁰⁷ Il riferimento è, rispettivamente, alle sentenze della Corte di giustizia del 16 dicembre 1992, *Commissione c. Regno del Belgio*, causa C-211/91, in *Raccolta*, 1992, pagg. I-6757; del 3 febbraio 1993, *Veronica*, causa C-148/91, in *Raccolta*, 1993, pagg. I-487; del 5 ottobre 1994, *TV10*, causa C-23/93, in *Raccolta*, 1994, pagg. I-4795.

²⁰⁸ Si tratta della direttiva 89/552, emanata il 3 ottobre 1989.

il legislatore comunitario ha riconosciuto espressamente la legittimità di misure antiabuso previste dalle legislazioni nazionali, recependo e consolidando in tal modo gli arresti della giurisprudenza della Corte. Più in particolare, la nuova versione della direttiva²⁰⁹ ha riconosciuto la legittimità di interventi inibitori, posti in essere da uno Stato membro, volti ad evitare un aggiramento abusivo degli obblighi derivanti dalla disciplina nazionale relativa ai contenuti pluralistici e non commerciali dei programmi televisivi. Per quel che qui interessa, è rilevante osservare che, conformemente alle espressioni dell'Avvocato generale Lenz, utilizzate nel sopra citato caso *TV 10*, la prova del comportamento abusivo si riteneva integrata quando la volontà di “*evadere*” la normativa dello Stato destinatario dei servizi televisivi risultava da specifiche circostanze oggettive²¹⁰.

Sebbene inizialmente l'affermazione del principio comunitario antiabuso sia stata limitata al tema della libertà di prestazione dei servizi, successivamente esso è stato esteso alle altre libertà fondamentali.

In materia di libertà di stabilimento, nella sentenza *Knoors*²¹¹ il giudice comunitario ha affrontato il caso di un idraulico olandese che, avendo maturato in Belgio le proprie qualifiche tecniche, rivendicava il diritto di esercitare la propria attività professionale in Olanda. I giudici del Lussemburgo, accogliendo le ragioni delle autorità olandesi, hanno affermato che “*non si può non 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'imperio delle leggi nazionali in materia di preparazione professionale*”²¹².

In materia di libera circolazione dei lavoratori e regimi di sicurezza sociale, nella sentenza *Paletta*²¹³ la Corte ha affrontato il caso in cui i membri di una famiglia italiana, impiegati in Germania, in occasione delle vacanze estive

²⁰⁹ La quale, a sua volta, è stata sostituita da un'altra direttiva emanata nel 2010.

²¹⁰ S. M. CARBONE, *Brevi riflessioni sull'abuso del diritto comunitario: commercio internazionale ed esercizio delle libertà individuali*, 2011, pag. 3.

²¹¹ CGCE, 7 febbraio 1979, *Knoors*, causa C-115/78.

²¹² Un principio simile è stato affermato nelle sentenze CGCE 3 ottobre 1990, *Bouchoucha*, causa C-61/89 e CGCE, 7 luglio 1972, *Singh*, causa C-370/90.

²¹³ CGCE, 2 maggio 1996, *Paletta*, causa C-206/94

trascorse in Italia presentavano sistematicamente regolari certificati medici con cui rimandavano il rientro al lavoro. Nella sentenza citata si legge che “*il datore di lavoro poteva fornire elementi probatori che consentiranno, eventualmente, al giudice nazionale di accertare la sussistenza di un comportamento abusivo o fraudolento*” del lavoratore²¹⁴.

In tema di libera di circolazione delle merci, con la sentenza *Leclerc*²¹⁵ la suprema istanza comunitaria ha affermato che i motivi che giustificano una deroga al divieto delle restrizioni quantitative all’importazione tra gli Stati membri e che sono individuati dall’art. 36 TFUE devono essere interpretati in maniera restrittiva, non potendo tale deroga essere estesa “*a scopi che non siano espressamente enumerati*”. Tuttavia, un’eccezione che legittima gli Stati membri ad introdurre una restrizione quantitativa all’importazione è stata identificata con i casi in cui quest’ultima sia volta al solo fine di eludere la legge.

Con l’estensione del principio comunitario antielusivo a tutte le libertà fondamentali garantite dal Trattato, la Corte ha esportato la nozione di abuso (in senso lato) in settori del diritto come il diritto societario²¹⁶, la sicurezza sociale²¹⁷, il cabotaggio marittimo²¹⁸ e la politica agricola comune²¹⁹.

Occorre comunque rilevare che in queste sentenze non è stata fornita una specifica definizione di abuso del diritto, né sono stati puntualizzati gli elementi costitutivi dell’istituto; al contrario, la Corte ha parlato genericamente del concetto di “*aggiramento*” e si è limitata ad affermare il principio per cui i singoli non possono avvalersi abusivamente del diritto comunitario²²⁰. Non a caso, la giurisprudenza *Van Binsbergen* non è stata indicata dalla dottrina come

²¹⁴ In tema di libertà di circolazione dei lavoratori, un principio antiabuso è stato espresso anche nella sentenza CGCE, 10 gennaio 1985, *Leclerc*, causa C-229/83.

²¹⁵ CGCE, 10 gennaio 1985, *Leclerc*, causa C-229/83

²¹⁶ CGCE, 12 maggio 1998, *Kefalas*, causa C-367/96; ID., 23 marzo 2000, *Diamantis*, causa C-373/97.

²¹⁷ CGCE, causa *Paletta*, cit.

²¹⁸ CGCE, 6 aprile 2006, *Agip Petroli*, causa C-456/04.

²¹⁹ CGCE, 11 dicembre 1977, *Cremer*, causa C-125/76; ID., 3 marzo 1993, *General Milk Products*, causa C-8/92; ID., 9 settembre 2003, *Milk Maeque and National Farmers’ Union*, causa C-137/00; ID., 11 gennaio 2007, *Vonk Dairy Products*, causa C-279/05.

²²⁰ A. RIZZO e M. TOLLA, *Dall’elusione fiscale all’abuso del diritto – I confini del lecito risparmio d’imposta tra normativa vigente e interpretazioni giurisprudenziali*, in IPSOA, 2014, pag. 21; S. M. CARBONE, cit., pag. 4.

l'enunciazione di un generale principio antiabuso in ambito comunitario, ma più genericamente ed in maniera indeterminata come il riconoscimento di un “*circumvention principle*”²²¹, “*evasion principle*”²²² o “*Van Binsbergen principle*”²²³. Il concetto di abuso veniva individuato soltanto in termini negativi, come eccezione alle previsioni del Trattato sulle libertà di circolazione²²⁴, le quali ultime potevano essere comprese soltanto nella misura in cui la loro limitazione, attuata tramite forme di contrasto dei fenomeni elusivi, fosse funzionale alla realizzazione del Mercato unico.

È interessante notare, inoltre, che per individuare le ipotesi di abuso la suprema istanza comunitaria ha adottato la prospettiva del Mercato interno: in virtù di essa, sono elusive quelle operazioni intracomunitarie che innanzitutto si pongono in contrasto con le finalità per le quali l'ordinamento giuridico comunitario le tutela (ossia con la realizzazione del Mercato unico, appunto) e che soltanto di riflesso provocano un aggiramento della disciplina nazionale²²⁵. In altre parole, nella sua indagine sulla ricorrenza di un abuso la Corte non ha guardato e non guarda primariamente alla elusione della disciplina nazionale rilevante, ma al compimento di un'operazione che confligge in primo luogo con la *ratio* della tutela comunitaria.

Un'ultima notazione su questa prima giurisprudenza della Corte di Giustizia riguarda l'iniziale ampia apertura, definita da molti come eccessiva²²⁶, a favore della utilizzazione delle tecniche antiabuso. In virtù di tale orientamento, in un primo momento sembrava che tutte le situazioni rivolte ad impiegare le libertà comunitarie al fine di evitare l'applicazione della disciplina altrimenti rilevante

²²¹ In questo senso, cfr. L. H. HANSEN, *The Development of the Circumvention Principle in the Area of Broadcasting*, in *Legal Issues of European Integration*, 1999, pag. 111.

²²² J. HORNLE, *Country of origin regulation in cross-border media: One step beyond the freedom to provide services?*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2005, pag. 115.

²²³ B. RIS M. PULLEN, *Advocate General reinforces the principle of country of origin control under the Television without Frontiers Directive*, in *EC Law Review*, 1996, pagg. 456-457.

²²⁴ Ciò emerge, ad esempio, dalle sentenze CGCE, 12 luglio 2005, *Schempp*, C-403/03; ID., 13 dicembre 2005, *Mark & Spencer*, causa C-446/03; ID., 14 novembre 2006, *Kerchaert-Morres*, C-513/04

²²⁵ P. PIANTAVIGNA, cit, pag. 67.

²²⁶ Cfr., ad esempio, S. M. CARBONE, cit., pag. 4.

potessero essere considerate come abusive del diritto comunitario²²⁷. Ad esempio, per quanto riguarda il settore del diritto societario, una apertura assoluta ai fini dell'applicazione delle misure antielusive (una “*carte blanche*”, come è stata definita²²⁸) è stata costituita dalla sentenza *Daily Mail*²²⁹. Con riferimento al caso in cui una società inglese aveva trasferito la propria sede principale in Olanda, la Corte, accogliendo la posizione delle autorità inglesi, ha considerato abusiva l'operazione in quanto, si è affermato, era volta ad eludere il pagamento delle imposte inglesi sulle plusvalenze azionarie.

Una opportuna inversione di tendenza è stata inaugurata con la citata sentenza *Centros*²³⁰, relativa parimenti al campo del diritto societario. Il caso riguardava una società costituita in Inghilterra da parte di un cittadino danese, al fine di avvantaggiarsi del regime societario esistente in tale Stato ed evitare, in tal modo, la applicazione della legislazione danese sul capitale minimo delle società. Tuttavia, la neocostituita società era destinata ad operare in Danimarca ed in quest'ultimo Stato aveva la propria sede principale ed effettiva. Mutando posizione rispetto al passato, la Corte di Giustizia ha giudicato legittimo il comportamento della società inglese ed ha considerato le misure antiabuso, previste dalla legislazione danese e finalizzate a garantire la applicazione del regime societario nazionale, come contrastanti con gli odierni articoli 49 TFUE, relativo alla libertà di stabilimento, e 54 TFUE, il cui primo comma equipara le società incorporate in uno Stato membro ed aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione alle persone fisiche aventi la cittadinanza di uno degli Stati membri. Anche nella sentenza in esame i giudici del Lussemburgo hanno ribadito il principio secondo cui i soggetti privati “*non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*”; tuttavia essi hanno precisato che, nel valutare l'abusività della condotta, è sempre necessario aver riguardo alle

²²⁷ S. M. CARBONE, cit., pag. 4.

²²⁸ S. M. CARBONE, cit., pag. 4.

²²⁹ CGCE, 27 settembre 1988, *Daily Mail*, causa 81/87, in *Raccolta*, 1988, pagg. 5483.

²³⁰ CGCE, causa *Centros*, cit.

“finalità perseguite dalle disposizioni comunitarie”. Ciò premesso, la Corte ha statuito 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”*. Al contrario, tale scelta costituisce espressione di un *“diritto [...] inerente all’esercizio, nell’ambito di un mercato unico, della libertà di stabilimento”*; spingendosi ancora oltre, la suprema istanza comunitaria ha affermato che la circostanza che la società non svolga alcuna attività nello Stato della sua sede e della sua costituzione *“non è sufficiente a dimostrare l’esistenza di un comportamento abusivo e fraudolento”*, che consenta allo Stato in cui di fatto svolga la sua attività principale di negare ad essa di fruire delle disposizioni comunitarie relative al diritto di stabilimento²³¹. Anche la semplice intenzione di fruire di una normativa fiscale più conveniente costituisce una ragione “apprezzabile” per spiegare la delocalizzazione di uno stabilimento, senza che soltanto per questo tale scelta imprenditoriale possa essere tacciata di abusività²³².

Se da un lato con questa sentenza (la quale è stata confermata in pronunce successive, riguardanti sempre la materia societaria²³³) è stato chiarito che non tutte le condotte che si fondano sulle libertà comunitarie con il fine di evitare l’applicazione di una disciplina nazionale possono essere considerate come abusive del diritto comunitario, dall’altro lato la definizione di abuso rimaneva ancora indeterminata nei suoi elementi costitutivi e ciò provocava proprio gli effetti giurisprudenziali contraddittori pocanzi descritti²³⁴. Emergeva, dunque, l’esigenza di definire in maniera chiara ed univoca il concetto di abuso del diritto, da una parte garantendo una formulazione dotata di parametri certi e prevedibili, dall’altra evitando di comprimere eccessivamente l’esercizio delle libertà fondamentali garantite dai Trattati.

²³¹ Nello stesso senso, CGCE, 10 luglio 1986, *Segers*, causa C-79/85.

²³² CGCE, causa *Centros*, cit., par. 27.

²³³ CGCE, 30 settembre 2003, *Inspire Art*, causa C-167/01; CGCE, 29 aprile 2004, *Commission v. Portugal*, causa C-171/02.

²³⁴ S. M. CARBONE, cit., pag. 4.

2.4 L'abuso in senso stretto.

La fattispecie di abuso in senso stretto è stata elaborata, parimenti in via pretoria dalla Corte di Giustizia, in tempi più recenti rispetto alla categoria dell'abuso in senso lato. In materia fiscale, tuttavia, la prima sentenza in cui la Corte ha definito compiutamente la teoria antiabuso riguarda proprio un caso di abuso in senso stretto²³⁵.

Come anticipato, in base a questa particolare forma di elusione un soggetto cerca di trarre impropriamente vantaggio dall'uso distorto di situazioni giuridiche soggettive attribuite a privati da disposizioni di diritto comunitario secondario²³⁶. Queste ultime sono costituite dai provvedimenti (soprattutto direttive) introdotti dalla legislazione comunitaria per favorire il processo di integrazione fra gli Stati²³⁷. Ne deriva che l'applicazione del divieto comunitario di abuso del diritto in senso stretto è circoscritta al campo della fiscalità armonizzata, la cui disciplina è resa uniforme dalle varie direttive e dai diversi regolamenti emanati nel corso del tempo.

In questo ambito, attesa la unitarietà di disciplina a livello europeo, il contribuente che intenda porre in essere un comportamento elusivo non ha bisogno di servirsi di un espediente, quale l'abuso di una libertà garantita dal Trattato, per aggirare la normativa interna. Al contrario, egli tenta di aggirare direttamente la norma comunitaria secondaria attributiva di un vantaggio fiscale, ponendosi artificiosamente, in maniera contraria alla *ratio* di questa, nelle

²³⁵ Cfr. *infra*, par. 2.5.

²³⁶ CGCE, causa *Diamantis*, cit., par. 33.

²³⁷ F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000, pag. 736.

condizioni in presenza delle quali quel vantaggio spetterebbe. Ciò carica tale vantaggio dell'elemento dell'indebito.

Anche la teoria dell'abuso in senso stretto è stata elaborata in via pretoria dalla Corte di Giustizia. Tuttavia, non si può trascurare che lo stesso legislatore comunitario ha avvertito il pericolo che le direttive emanate nel settore della fiscalità armonizzata potessero essere aggirate in maniera elusiva e dunque ha inserito, all'interno delle stesse, alcune misure *self-protective*, le quali autorizzano gli Stati membri a negare i benefici previsti dalla direttiva di riferimento nei casi in cui essi vengano ottenuti tramite un abuso. Si badi, tuttavia, che tali misure sono molto diverse dalle norme antiabuso previste nelle varie legislazioni nazionali. Mentre queste ultime disposizioni antielusive, in ossequio al principio di certezza del diritto, cercano di definire l'istituto dell'elusione fiscale/abuso del diritto in maniera puntuale nei suoi elementi costitutivi, le prime autorizzano genericamente gli Stati membri a negare (tramite l'emanazione di apposite norme interne che disciplinino i relativi presupposti) i benefici previsti da una direttiva in caso di abuso, ma non definiscono in alcun modo l'istituto. Un'inversione di tendenza, come si vedrà, è stata inaugurata dalla citata direttiva “*anti-elusione*”, approvata dall'Ecofin il 12 luglio 2016, che contiene la formulazione di una clausola generale antiabuso e che, dunque, individua puntualmente i requisiti costitutivi dell'abuso del diritto.

Un riferimento alle principali norme antiabuso contenute nelle direttive è utile, ai fini di questa opera, in quanto esse presentano delle rilevanti differenze terminologiche che creano delle problematiche nella definizione del rapporto frode – evasione – elusione - abuso del diritto.

Ad esempio, mentre gli articoli 11, 19, 80 e 394 della direttiva IVA²³⁸ abilitano gli Stati membri ad adottare le misure necessarie a prevenire “*l'elusione e l'evasione fiscale*”, implicando, per quel che qui interessa, l'equiparazione tra elusione fiscale ed abuso del diritto, al contrario gli articoli 131 e 158, par. 2, fanno riferimento al contrasto delle fattispecie di “*evasione, elusione e abuso*”.

²³⁸ Direttiva n. 2006/112/CE.

L'art. 15, comma 1, della “direttiva fusioni”²³⁹ stabilisce che gli Stati membri possono rifiutare di applicare in tutto o in parte alcune sue disposizioni o revocare un beneficio da essa previsto e già concesso, quando risulti che l'operazione di riorganizzazione societaria *“ha come obiettivo principale o come uno degli gli 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 ... può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali”*.

A sommosso avviso di chi scrive, la disposizione in esame risulta rilevante per almeno tre profili. Innanzitutto, dal punto di vista terminologico, essa rinvia alla coppia concettuale “frode-evasione fiscale”, dunque vi è da ritenere che nel concetto di frode assunto a questi fini rientrano anche le ipotesi di abuso: se, infatti, il termine frode fosse interpretato in maniera restrittiva e limitato ai soli casi di diretta violazione della norma tributaria, sarebbe pleonastico il riferimento alla evasione fiscale²⁴⁰. Del resto, l'art. 15 in commento è frutto di una traduzione dalla lingua francese, la quale distingue tra *fraude* e *évasion*, sostanzialmente corrispondenti in Italia all'elusione ed evasione fiscale²⁴¹. La soluzione qui prediletta è suffragata, tra l'altro, dal confronto dei testi della direttiva come tradotti nelle altre lingue ufficiali dell'Unione: da ciò risulta infatti che lo scopo della disposizione in commento è quello di prevenire e/o contrastare ogni forma di abuso.

In secondo luogo, l'art. 15 della “direttiva fusioni” dimostra che fin dal 1990 (anno in cui essa è stata emanata), il legislatore europeo ha considerato l'elemento soggettivo, quindi lo scopo elusivo perseguito dal contribuente, come uno dei fondamentali requisiti costitutivi del fenomeno abusivo. In più, l'art. 15 chiarisce il grado di intensità che deve caratterizzare il suddetto elemento

²³⁹ Direttiva 90/434/CEE, modificata dalla Direttiva 2009/133/EC.

²⁴⁰ P. PIANTAVIGNA, cit. pag. 90.

²⁴¹ V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in Riv. dir. trib., n. 5/2008, pag. 120.

soggettivo, non richiedendo che quello di eludere l'imposta sia l'unico fine che spinga il contribuente ad agire ma facendo riferimento ad un obiettivo "*principale*" o ad uno degli obiettivi "*principali*".

In terzo luogo, la disposizione citata introduce un concetto fondamentale ai fini della successiva elaborazione della teoria dell'abuso ad opera della Corte di Giustizia: si tratta del concetto di valide ragioni economiche. Nell'ottica adottata dal legislatore comunitario, la assenza di queste ultime costituisce una mera presunzione dell'esistenza dell'elemento soggettivo²⁴².

L'art. 1, par. 2, della direttiva "madre figlia"²⁴³, relativa al regime fiscale applicabile alle società "madri e figlie" di Stati membri diversi, disponeva che essa "*non pregiudica la applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare frodi o abusi*". Al contrario di quanto detto con riferimento alla "direttiva fusioni", in questo caso era necessario adottare un'interpretazione restrittiva del concetto di frode, volto a ricomprendere solo le ipotesi di diretta violazione di norme tributarie, quindi le ipotesi di evasione. Va peraltro considerato che la disposizione in commento è stata di recente modificata dalla Direttiva 121/2015, la quale ha introdotto una vera e propria definizione di abuso del diritto, come si chiarirà nel prosieguo.

Al pari della direttiva "madre figlia", anche la direttiva sulla tassazione di interessi e royalties infragruppo²⁴⁴ fa riferimento al contrasto delle frodi o abusi. Inoltre, anch'essa dà risalto all'elemento soggettivo dell'abuso, mutuando la relativa espressione ("*obiettivo principale*" o "*uno degli obiettivi principali*") contenuta nella "direttiva fusioni".

Da questa breve rassegna risulta che il contrasto dell'elusione fiscale/abuso del diritto (oltre che dell'evasione) costituisce da sempre uno degli obiettivi perseguiti dal legislatore europeo e quindi dalle citate direttive. Una questione problematica e discussa in dottrina, tuttavia, riguarda il significato da attribuire

²⁴² Cfr., nello stesso senso, G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, n. 3/2008, pag. 877.

²⁴³ Direttiva 90/435/CEE, sostituita dalla direttiva 96/2011/UE.

²⁴⁴ Direttiva 2003/49/CE.

alla positivizzazione, ad opera del diritto comunitario derivato, del canone antiabuso.

Secondo una parte minoritaria della dottrina²⁴⁵, la circostanza che il legislatore dell'Unione abbia avvertito l'esigenza di prevedere apposite clausole antiabuso deporrebbe nel senso della inesistenza a livello comunitario di un principio generale antielusivo.

Secondo, invece, la tesi maggioritaria²⁴⁶, le specifiche clausole antiabuso contenute nel diritto derivato non sarebbero altro che il riflesso di un più generale principio antielusivo operante nell'ordinamento dell'Unione²⁴⁷. Esse, in altre parole, non andrebbero considerate come delle circoscritte e settoriali eccezioni alla regola generale per cui l'esercizio di un diritto è sempre legittimo, ma al contrario quest'ultima regola non deve essere considerata affatto come un dogma. Tale posizione è stata fatta propria anche dalla Corte di Giustizia, la quale, nella nota sentenza *Halifax*²⁴⁸ in materia di IVA, ha affermato che l'applicazione della norma comunitaria non può “*estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario*”. Inoltre, come ha sottolineato l'Avvocato Generale P. Maduro nelle conclusioni al caso *Halifax*²⁴⁹, il principio generale antielusivo è stato applicato in diverse aree del diritto, sintomo questo della sua portata generale e non limitata ai soli casi in cui è positivizzato in una norma specifica. Più di recente, nel caso *Foggia*²⁵⁰ del 2011, la Corte del Lussemburgo ha espressamente riconosciuto che il previgente art. 11 della direttiva fusioni (attuale art. 15) “*riflette il principio generale del diritto comunitario per cui l'abuso del diritto è proibito*”.

²⁴⁵ Cfr. O. ROUSELLE – H. M. LIEBMAN, *The Doctrine of Abuse of Community Law; the Sword of Damocles Hanging Over the Head of EC Corporate Tax Law?*, in *Eur. Tax.*, 2006, pag. 564.

²⁴⁶ A. SAGAN, *The misuse of a European Company according to Article 11 of the Directive 2001/86/EC*, in *European Business Law Review*, 2010, pag. 25; nello stesso senso, P. PIANTAVIGNA, cit. pag. 90.

²⁴⁷ Questo orientamento è stato condiviso anche dalla Commissione europea, nelle osservazioni presentate alla Corte di Giustizia nel caso *Emsland-Stärke*. Sul punto, v. *infra*, par. 5.

²⁴⁸ CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, par. 69. Sul punto, v. *infra*, par. 6 o 7.

²⁴⁹ CGCE, *Halifax*, cit., par. 62.

²⁵⁰ CGUE, *Foggia*, C-126/10.

Da quanto detto, risulta che nessun ostacolo si frappone alla qualificazione delle specifiche norme antiabuso come espressione di un più generale principio di contrasto all'elusione fiscale. La suprema istanza comunitaria, oltre ad avallare questa tesi, ha riconosciuto che la presenza di una clausola specifica antiabuso non impedisce in ogni caso l'applicazione del principio generale²⁵¹. Il diritto comunitario non considera la norma specifica come una eccezione ad esso, ma come uno strumento per garantire la sua effettività²⁵².

2.5 La sentenza *Emsland-Stärke*.

Nel settore della fiscalità, un primo tentativo di elaborare in maniera compiuta la teoria dell'abuso del diritto è stato effettuato con la sentenza *Emsland-Stärke*^{253 254}. Occorre premettere che essa ha riguardato una fattispecie di abuso in senso stretto, in quanto non è stato invocato l'esercizio di una libertà fondamentale per giustificare l'aggiramento della normativa nazionale, in contrasto con la *ratio* della libertà stessa, ma la condotta del contribuente è stata considerata abusiva perché ha eluso una norma di diritto comunitario derivato contenuta in un regolamento, creando in maniera artificiale le condizioni necessarie per ottenere un beneficio fiscale da essa previsto.

Il caso riguardava una società tedesca, la *Emsland-Stärke* appunto, che esportava in Svizzera alcuni prodotti ottenendo dalle autorità doganali nazionali

²⁵¹ CGCE, 3 marzo 2005, *Fini H*, causa C-32/03; ID., 12 gennaio 2006, *Optigen*, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03; *Halifax*, cit. Contrario a questa possibilità è stato l'AG KOKOTT, 8 febbraio 2007, *Kofoed*, causa C-321/05, par. 67.

²⁵² P. PIAVAVIGNA, cit, pag. 91.

²⁵³ CGCE, 14 dicembre 2000, *Emsland-Stärke*, causa C-110/99, in *Raccolta*, 2000, p. I-11569.

²⁵⁴ P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., pag. 314; F. PEDROTTI, cit., pag. 1019.

il beneficio delle restituzioni alle esportazioni, previsto dal regolamento comunitario n. 2730/79. Quindi re-importava in un paese comunitario la stessa merce versando i relativi dazi doganali, ma in misura inferiore alla metà dei ristorni ricevuti. Il risultato dell'operazione complessiva, dunque, era l'ottenimento di un evidente vantaggio fiscale.

L'articolo 9 del regolamento condizionava il versamento delle restituzioni alla presentazione della prova che il prodotto avesse effettivamente lasciato il territorio geografico della Comunità Europea. Se, tuttavia, sussistevano seri dubbi circa la destinazione effettiva del prodotto, o qualora il prodotto poteva essere reintrodotto nella Comunità per effetto della differenza tra la restituzione applicabile per il prodotto esportato e l'ammontare dei dazi all'importazione applicabili a un prodotto identico, l'art. 20 del regolamento subordinava il versamento delle restituzioni alla prova (da fornire tramite la presentazione di appositi documenti) che il prodotto fosse stato esportato in un Paese terzo ovvero che fosse stato ivi immesso in consumo.

Detto ciò, nel caso concreto vi era la prova inequivoca che i prodotti esportati venivano immediatamente re-importati nell'area doganale comunitaria, attraverso gli stessi mezzi di trasporto impiegati per la loro esportazione, ed in tale ambito venivano destinati all'utilizzazione definitiva. Non era quindi difficile provare che si trattava di un'operazione rivolta ad ottenere un premio all'esportazione in contrasto con gli obiettivi comunitari, attraverso la creazione artificiosa delle condizioni che consentissero l'applicazione del regolamento europeo.

Sulla base di questa constatazione, l'ufficio doganale centrale di Aburgo-Jonas (lo HZA) revocava le decisioni di concessione della restituzione all'esportazione e chiedeva il rimborso della restituzione stessa, in precedenza riconosciuta come spettante, incontrando l'opposizione della *Emsland-Stärke*. Giunta la causa dinanzi al *Bundesfinanzhof*, quest'ultimo decideva di sospendere il giudizio e di proporre alla Corte di Giustizia della Comunità Europea due specifiche questioni pregiudiziali, le quali tuttavia non affrontavano il tema dell'abuso del diritto. È stata infatti la Commissione Europea ad affermare per prima, nelle sue

osservazioni, che *“date le circostanze della causa principale, la questione dovrebbe essere esaminata sotto il profilo dell’abuso di diritto”*. A tal fine essa ha citato l’art. 4 del regolamento comunitario n. 2988/95, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee, a norma del quale *“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”*. Consapevole del fatto che il detto regolamento non era ancora in vigore all’epoca dei fatti della causa principale, la Commissione ha asserito che la citata disposizione dovesse essere considerata come *“l’espressione di un principio generale del diritto già vigente nell’ordinamento giuridico comunitario”*. A suo avviso, tale clausola generale antiabuso esisteva già in quasi tutti gli Stati membri ed aveva trovato applicazione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, benché questa non l’aveva espressamente riconosciuta come principio del diritto comunitario. A tal proposito, venivano richiamate una serie di sentenze²⁵⁵ dei giudici lussemburghesi dalle quali la Commissione riteneva potersi ricavare la suddetta clausola generale.

Affrontando specificamente la tematica dell’abuso, la Corte ha affermato che per la configurazione dell’istituto è necessario il ricorrere di due elementi, l’uno di carattere oggettivo, l’altro di carattere soggettivo²⁵⁶. Quanto al primo, è necessario che da un insieme di circostanze oggettive risulti che *“nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l’obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto”*; per quanto concerne il secondo, il giudice comunitario stabiliva che esso *“consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria*

²⁵⁵ Si tratta delle sentenze 11 ottobre 1977, causa 125/76, Cremer (Racc. pag. 1593), 27 ottobre 1981, causa 250/80, Töpfer e a. (Racc. pag. 2465), e 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products (Racc. pag. I-779), nonché alle conclusioni dell’avvocato generale Tesouro nella causa Pafitis e a. (sentenza 12 marzo 1996, causa C-441/93, Racc. pag. I-1347).

²⁵⁶ A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, in Dir.prat. trib., n. 5/2010, pag. 805; F. MENTI, cit., pag. 4.

mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento”.

Dalla pronuncia in esame risulta, dunque, che l'elemento oggettivo è stato da subito individuato in un aggiramento dell'obiettivo e quindi della *ratio* della normativa comunitaria. A sommosso avviso di chi scrive, benché la Corte non abbia utilizzato l'espressione “vantaggio fiscale indebito” (requisito fondante l'abuso del diritto anche secondo l'ordinamento italiano), la necessaria ricorrenza di quest'ultimo si desumeva implicitamente dalla descrizione dell'elemento oggettivo. È chiaro, infatti, che ottenendo un vantaggio finanziario tramite uno sviamento della finalità della normativa comunitaria (la Corte richiedeva che *“l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto”*), si connota il beneficio ricevuto di una caratterizzazione indebita.

L'elemento soggettivo è stato identificato con la finalità, perseguita dal contribuente, di ottenere un vantaggio previsto dalla normativa stessa tramite la creazione artificiosa delle necessarie condizioni e quindi tramite un uso distorto di strumenti giuridici.

Entrambi gli elementi costitutivi dovevano ricavarsi tramite un'indagine basata sugli elementi oggettivi della singola fattispecie. Se ciò è stato specificato solo in relazione all'elemento oggettivo, vi è comunque da rilevare che, quando ha definito l'elemento soggettivo, la Corte non ha fatto solo riferimento alla finalità elusiva perseguita dal contribuente ma ha specificato che tale finalità dovesse essere perseguita tramite una creazione artificiosa delle condizioni necessarie per applicare la normativa comunitaria. In altre parole, l'esistenza di una obiettiva costruzione artificiosa costituisce una presunzione della ricorrenza di una finalità elusiva. Ne deriva che anche l'elemento soggettivo deve essere accertato sulla base di elementi oggettivi, ossia avendo riguardo alla presenza di una costruzione di puro artificio e di un uso distorto di strumenti giuridici²⁵⁷.

Del resto, i semplici motivi soggettivi che sono alla base del compimento di un'operazione, restando nella sfera puramente interiore del soggetto, qualora non

²⁵⁷ In questo senso, cfr. F. MENTI, cit., pag. 5.

emergano trovando riscontro in fatti oggettivi non possono assumere rilevanza giuridica. In aggiunta, occorre rilevare che le caratteristiche spiccatamente documentali dell'istruttoria amministrativa tributaria mal si conciliano con la necessità di individuare l'intima volontà dell'autore di un'operazione elusiva²⁵⁸. È chiaro, dunque, che anche la valutazione dell'elemento soggettivo deve essere condotta sulla base di elementi obiettivi.

Risulta, da quanto detto, che nella sentenza *Emsland-Stärke* la teoria dell'abuso del diritto è stata delineata con un carattere preminentemente oggettivo²⁵⁹, essendo, l'abuso, sostanzialmente identificato con lo sviamento rispetto alle finalità della normativa comunitaria di cui si invoca l'applicazione. Conseguentemente, il divieto di abuso del diritto funge, nell'ottica espressa dalla Corte, da strumento per la corretta determinazione dell'ambito di applicazione della normativa stessa.

In conclusione, secondo la decisione in commento il concetto di abuso del diritto comunitario in ambito fiscale poggia su tre elementi: la contrarietà della fattispecie concreta all'obiettivo perseguito dalla disciplina comunitaria secondaria, la artificiosità delle operazioni (dalla quale si desume la volontà elusiva) e l'ottenimento di un vantaggio finanziario conseguentemente indebito²⁶⁰. La connotazione dell'abuso in senso preminentemente oggettivo emerge in tutta la sua chiarezza.

Infine, in questa decisione i giudici lussemburghesi hanno soltanto indirettamente affrontano il tema della ripartizione del carico probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Mentre la Commissione ha sostenuto che la prova degli elementi costitutivi dell'abuso gravi in ogni caso sull'Amministrazione finanziaria, con il correttivo per cui nei casi più gravi “sarebbe possibile anche un «principio di prova» il quale porti eventualmente ad un'inversione dell'onere della prova”, la Corte non ha ripetuto espressamente

²⁵⁸ C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in Dir. prat. trib., n. 4/2008, pag. 11.

²⁵⁹ P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 315.

²⁶⁰ A. ZANETTI, cit., pag. 15.

questa affermazione, ma in occasione della descrizione dei due elementi costitutivi dell'abuso ha considerato implicito che essi debbano essere portati all'esame del giudice nazionale da parte dell'Amministrazione finanziaria²⁶¹.

2.6 La sentenza *Halifax*.

Sebbene la sentenza *Emsland-Stärke* abbia definito per la prima volta gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, i due *leading cases* nel settore fiscale sono rappresentati dalle sentenze *Halifax* e *Cadbury Schweppes*²⁶², riguardanti rispettivamente la materia armonizzata dell'imposta sul valore aggiunto e quella dei redditi societari. La prima, dunque, è relativa ad una fattispecie di abuso in senso stretto, mentre la seconda affronta l'istituto nella sua accezione più lata (abuso in senso lato).

Iniziando dalla prima, occorre considerare che, a partire dalla emanazione della sentenza *Emsland-Stärke*, molto si è discusso in dottrina circa la applicabilità del principio antiabuso elaborato in quella sede alle altre aree del diritto comunitario ed in particolare al settore dell'IVA²⁶³. In base alla tesi maggioritaria, il fatto che il principio generale antiabuso fosse stato elaborato con riferimento ai prelievi in materia di agricoltura, i quali costituivano risorse proprie della allora Comunità Europea, ne legittimava l'estensione a tutti i settori che rappresentavano fonti di entrata per il sistema sovranazionale, come

²⁶¹ P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 315, affianca ai due requisiti, oggettivi e soggettivi, un terzo elemento, di carattere procedurale, dato dalla circostanza che la prova dell'abuso grava generalmente sull'Amministrazione finanziaria; nello stesso senso, F. PEDROTTI, cit, pag. 1019.

²⁶² P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 319.

²⁶³ P. FARMER, *VAT Planning: Assessing the "Abuse of Rights" Risk*, in *The Tax Journal*, 2002, pag. 15; F. PEDROTTI, cit., pag. 1019.

l'imposta sul valore aggiunto²⁶⁴. D'altra parte, però, si osservava che, mentre i dazi ed i prelievi agricoli sono vere e proprie risorse dirette dell'Unione, riscossi direttamente per conto di essa, l'IVA costituisce una risorsa indiretta, in quanto "passa" attraverso il bilancio pubblico dei singoli Stati membri ed è soggetta alle regole di riscossione domestiche²⁶⁵.

Con la sentenza *Halifax*, comunque, il divieto comunitario di abuso del diritto è stato esteso a tutto il campo della fiscalità armonizzata.

Con le espressioni "dottrina *Halifax*" (*Halifax doctrine*) od "orientamento *Halifax*", si fa riferimento a tre sentenze pronunciate dalla Corte di Giustizia comunitaria in data 21 febbraio 2006, che non a caso è stata definita come l'"*Halifax day*"²⁶⁶. Le tre sentenze sono state emanate nei casi *Bupa Hospitals*²⁶⁷, *University of Huddersfield*²⁶⁸ ed *Halifax*²⁶⁹ e sono state definite come "il semplice culmine di anni di sviluppo di un concetto comunitario di abuso"²⁷⁰. Prima della loro pronuncia, in materia di pianificazione fiscale nel settore dell'IVA vigevano due teorie: la prima negava l'esistenza e l'applicabilità di un generale principio antiabuso e considerava il c.d. "*VAT planning*" come un legittimo modo di organizzare i propri affari, mentre la seconda, al contrario, riconosceva la possibilità di applicazione del divieto comunitario di abuso del diritto²⁷¹.

Le tre controversie, che per la loro rilevanza sono state discusse dalla Corte in composizione allargata, erano piuttosto complesse, come dimostra il fatto che pur trattandosi di cause riunite la loro decisione è stata ritardata ed emessa in tre separate sentenze. Anche le conclusioni dell'Avvocato Generale Maduro,

²⁶⁴ Al riguardo, cfr. P. HARRIS, *Abus de Droit in the Field of Value Added Taxation*, in *British Tax Review*, 2003, pag. 131, il quale sosteneva che l'abuso comunitario potesse essere invocato esclusivamente in relazione alle risorse proprie della Comunità.

²⁶⁵ F. PEDROTTI, cit., pag. 1019.

²⁶⁶ J. SWINKELS, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, in *International VAT Monitor*, 2006, pag. 173.

²⁶⁷ CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-419/02.

²⁶⁸ CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-223/03.

²⁶⁹ CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02.

²⁷⁰ R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community Law)*, cit., pag. 423. L'Autore definisce queste tre sentenze come "*merely the culmination of years of developing an EC law concept of abuse*".

²⁷¹ R. BROADBENT, *VAT Compliance in the 21st Century*, in *British Tax Review*, 2003, pag. 127; nello stesso senso, P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 315.

previste inizialmente per febbraio 2005, sono state presentate solo nell'aprile dello stesso anno.

Procedendo ad esporre brevemente i fatti delle tre cause principali²⁷², nel caso *Halifax* una banca (la *Halifax*, appunto) intendeva costruire, per lo svolgimento della propria attività imprenditoriale, dei call-centers su quattro terreni situati nel Regno Unito, i quali ultimi erano da essa presi in locazione o di sua proprietà. La gran maggioranza delle sue prestazioni, però, era esente da IVA in quanto si trattava di prestazioni attive finanziarie. Dunque, all'epoca dei fatti del procedimento principale essa avrebbe potuto recuperare meno del 5% dell'IVA assolta a monte sui lavori di costruzione, a causa dell'elevato pro-rata di indetraibilità. La *Halifax* decideva quindi di affidare la committenza dei lavori a società controllate, in regime ordinario IVA, le quali avrebbero perciò potuto recuperare integralmente l'imposta sulle prestazioni di servizi addebitata dai fornitori. Secondo la Corte di Giustizia, la complessiva operazione realizzata dalla banca per il tramite delle proprie controllate era meramente strumentale a consentire la detrazione dell'IVA da parte di queste ultime e quindi, in ultima analisi, da parte della banca stessa. Infatti, se fosse stata la *Halifax* ad agire direttamente, pagando i lavori di ristrutturazione agli appaltatori, l'IVA sarebbe stata indetraibile in maniera pressoché totale.

Nel caso *University of Huddersfield* un'università intendeva ristrutturare due mulini ma, poiché essa effettuava quasi esclusivamente operazioni esenti da IVA, per effetto dell'applicazione del pro-rata le sarebbe stata negata quasi del tutto la detrazione dell'imposta sugli acquisti. Dunque, al fine di maturare il diritto alla detrazione a monte essa creava artificiosamente delle operazioni imponibili a valle, costituendo un trust con cui stipulare, in relazione allo stesso immobile da ristrutturare, due contratti di segno opposto, ossia una locazione e una sublocazione.

²⁷² Cfr. C. ATTARDI, cit., pag. 4-5.

Nel caso *Bupa Hospitals*, un ospedale britannico effettuava per la maggior parte operazioni esenti da imposta, non potendo detrarre l’IVA sugli acquisti. Esso sfruttava dunque una disposizione anglosassone che stava per essere abrogata, secondo cui alcune operazioni come la cessione di medicinali e protesi erano considerate imponibili ad aliquota zero e, conseguentemente, davano diritto alla detrazione a monte. Dato che detta disposizione sarebbe stata presto abrogata, il contribuente si accordava con alcuni fornitori per ricevere fatture di acconto con addebito di IVA di rivalsa, in relazione ad operazioni che sarebbero state eseguite successivamente. In tal modo la società di gestione dell’ospedale poteva registrare le fatture passive di acconto, acquisendo il diritto a detrarre la relativa imposta. Al contrario, se le fatture fossero state ricevute in coincidenza con il “naturale” momento impositivo, quindi alla consegna dei beni, data la avvenuta abrogazione della citata disposizione il contribuente non avrebbe potuto detrarre l’IVA sugli acquisti, in quanto anche quel tipo di operazioni (cessione di medicinali e protesi) avrebbe perso la natura di operazione imponibile ad aliquota zero e sarebbe diventato esente.

Come risulta da questa breve ricostruzione, i tre casi riguardavano tutti il compimento di operazioni parzialmente o totalmente esenti da IVA, realizzate secondo il giudice del rinvio allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale. Oggetto di abuso è stato un diritto nascente dalla normativa comunitaria secondaria. Mentre però nel caso *Bupa Hospitals* la Corte non ha individuato specificamente il diritto abusato, negli altri due casi essa ha affermato che ad essere abusato era stato il diritto di detrarre l’IVA ai sensi dell’art. 17 della Sesta direttiva comunitaria.

La decisione più completa è stata resa nel caso *Halifax* ed il testo della relativa sentenza è stato poi richiamato più volte negli altri due casi. A fini di chiarezza, dunque, si ritiene opportuno citare in maniera più estesa la summenzionata sentenza.

Nel dettaglio, il giudice del rinvio presentava una questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia, chiedendo “*se operazioni ... realizzate al solo scopo di*

ottenere un vantaggio fiscale senza un autonomo obiettivo economico ... costituiscano 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"²⁷³. Al riguardo, la parte privata (la società *Halifax*) sosteneva che ad entrambi i quesiti dovesse risponderci positivamente, mentre il governo del Regno Unito e quello irlandese sostenevano che operazioni che, da un lato, vengano effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e che, dall'altro, manchino di un obiettivo economico autonomo non possono considerarsi cessioni o prestazioni effettuate dai partecipanti nell'ambito delle rispettive attività economiche. La Commissione europea, condividendo la posizione espressa dalla parte privata, sosteneva che è irrilevante, ai fini della qualificazione di una fattispecie come cessione di beni o prestazione di servizi nel significato accolto dalla direttiva, lo scopo per cui è eseguita un'operazione.

A questo primo quesito pregiudiziale i giudici del Lussemburgo hanno risposto osservando che *"la sesta direttiva stabilisce un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. ... Essa attribuisce, al riguardo, un'amplissima 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. ... 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. ... L'analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche mette in rilievo l'ampiezza della sfera d'applicazione della nozione di attività economiche e il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati"*²⁷⁴. ... *L'obbligo per l'amministrazione fiscale di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe*

²⁷³ *Halifax*, cit., par. 44

²⁷⁴ In passato, la Corte aveva già fornito un'ampia definizione del concetto di "attività economica" nelle sentenze CGCE, 26 marzo 1987, *Commissione v. Paesi Bassi*, causa C-235/85; ID., 14 febbraio 1985, *Rompelman*, causa C-268/83; ID., 12 settembre 2000, *Commissione v. Grecia*, causa C-260/98; ID., 27 novembre 2003, *Zita Modes*, causa C-497/01.

contrario agli scopi del sistema comune IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi". Da ciò è derivata la conclusione che *"operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi ... della sesta direttiva, poiché soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni"*, indipendentemente dalla circostanza che siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza un autonomo obiettivo economico. Tuttavia, la Corte ha precisato che la qualificazione di un'operazione come economica non implica il riconoscimento del diritto alla detrazione in presenza di un abuso²⁷⁵.

Ad avviso di chi scrive, la prima risposta fornita dalla Corte in sede di rinvio pregiudiziale è molto significativa, in quanto essa ha riconosciuto espressamente il fondamentale diritto dell'individuo di perseguire un legittimo risparmio d'imposta. Come si è visto nel precedente capitolo di quest'opera, una delle critiche mosse alla giurisprudenza italiana di legittimità è di aver trascurato l'importanza di tale diritto nel definire gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale, qualificando molte volte come abusive operazioni poste in essere al solo scopo di ottenere un risparmio d'imposta, anche quando quest'ultimo non potesse qualificarsi in alcun modo come indebito. Invece, con le tre sentenze del 21 febbraio 2006 la Corte di Giustizia ha chiarito che, in linea di principio, la circostanza che una operazione è animata dal solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale non fa venir meno la applicabilità della sesta direttiva in materia di IVA. Ancor prima di trattare la questione della configurabilità o meno di un abuso del diritto e quindi ancor prima di analizzare puntualmente gli elementi costitutivi dell'istituto, i giudici lussemburghesi hanno riconosciuto, in linea di principio, il diritto dei singoli al perseguimento di un legittimo risparmio d'imposta.

²⁷⁵ F. PEDROTTI, cit., pag. 1019.

Ponendo una seconda questione pregiudiziale²⁷⁶, il giudice del rinvio chiedeva “*se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che essa osta al diritto del soggetto passivo di detrarre l’IVA assolta a monte allorché le operazioni che hanno fatto sorgere tale diritto integrano un comportamento abusivo*”. Sotto questo profilo la società *Halifax* sosteneva che “*non esiste, nell’ambito del sistema IVA, una teoria giuscomunitaria dell’abuso di diritto che le autorità fiscali di uno Stato membro possano invocare contro i cittadini per respingere le loro domande di recupero o di detrazione dell’imposta assolta a monte*”. Al contrario, il Governo del Regno Unito (e su posizioni sostanzialmente analoghe si sono attestati, oltre alla Commissione europea, il Governo francese e quello irlandese) riteneva che “*quello dell’abuso di diritto sia un principio generale dell’ordinamento comunitario*”, vietando al soggetto passivo il “*diritto di detrarre l’IVA allorché dalla domanda di detrazione risulta che gli obiettivi posti dalla direttiva non sono raggiunti e che il soggetto passivo si è precostituito una giustificazione per la domanda di detrazione*”.

Dal canto suo, la Corte ha innanzitutto ricordato che, “*secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario*”²⁷⁷. “*L’applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell’ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario*”²⁷⁸ ... Questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA” in quanto un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva è

²⁷⁶ Per la verità, nel caso *Halifax* il giudice del rinvio, con la seconda questione pregiudiziale, chiedeva “*in quali termini l’IVA sia recuperabile ove sia accertato un comportamento abusivo*”. La Corte, tuttavia, ha ritenuto di affrontare questa questione dopo essersi occupata della tematica dell’abuso. In ogni caso, la questione della recuperabilità dell’IVA non interessa ai fini di quest’opera, dedicata al profilo definitorio dell’abuso/elusione.

²⁷⁷ A tal fine, vengono richiamate le sentenze 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, Racc. pag. I-2843, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*, Racc. pag. I-1705, punto 33, e 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, Racc. pag. I-1599, punto 32).

²⁷⁸ Cfr., in tal senso, sentenze 11 ottobre 1977, causa 125/76, *Cremer*, Racc. pag. 1593, punto 21; 3 marzo 1993, causa C-8/92, *General Milk Products*, Racc. pag. I-779, punto 21, e *Emsland-Stärke*, cit., punto 51).

proprio *“la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso”*. Dunque, più in generale, il divieto comunitario di abuso del diritto si applica anche al settore delle imposte armonizzate, non essendo esso *“immune dal rischio, inerente ad ogni sistema giuridico, che siano esercitate azioni”* che, sebbene *“formalmente conformi ad una disposizione di legge”*, costituiscano *“un abuso delle possibilità disciuse dalla stessa, in contrasto con i suoi scopi ed i suoi obiettivi”*²⁷⁹. Il divieto di abuso del diritto dunque è stato concepito dalla *“dottrina Halifax”* come un principio interpretativo, ossia *“un’indispensabile valvola di sicurezza”*²⁸⁰ per tutelare gli obiettivi di tutte le disposizioni di diritto comunitario contro un’applicazione formalistica basata unicamente sul loro tenore letterale²⁸¹.

“Come la Corte ha più volte dichiarato, tuttavia, la normativa comunitaria dev’essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti. ... Tale necessità di certezza del diritto s’impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l’estensione degli obblighi che essa impone loro”.

Fatta questa premessa generale la Corte è passata a descrivere i due elementi costitutivi dell’istituto²⁸², i quali, similmente a quanto risultava dalla sentenza *Emsland-Stärke*, sono stati distinti in oggettivo e soggettivo.

Quanto al primo, *“risulta che nel settore IVA, perché possa parlarsi di un 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 queste stesse disposizioni”*²⁸³. Occorre dunque che si verifichi una frizione tra

²⁷⁹ AG P. MADURO, *Halifax*, cit., par. 73.

²⁸⁰ *“Safety valve”*, nella versione inglese.

²⁸¹ AG P. MADURO, *Halifax*, cit., par. 74.

²⁸² F. PEDROTTI, cit., pag. 1019; C. ATTARDI, cit., pag. 7.

²⁸³ Nello stesso senso, cfr. AG ALBER, *Emsland-Stärke*, par. 69: *“il metro di giudizio della legalità di transazioni concrete d’importazione ed esportazione è dunque il fine delle disposizioni di volta in volta*

applicazione della direttiva secondo la lettera ed applicazione secondo la *ratio*, *id est* una frizione tra concessione del vantaggio fiscale, postulata dalla lettera, e negazione del vantaggio stesso, imposta dal suo spirito²⁸⁴.

Dalla descrizione dell'elemento oggettivo risulta che i giudici lussemburghesi hanno avvertito l'esigenza di definirlo in termini più certi rispetto a quanto avevano fatto nel precedente caso *Emsland-Stärke*²⁸⁵. In quest'ultimo, infatti, l'elemento oggettivo dell'abuso era stato considerato integrato in presenza della prova generica che, *“nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto”*. Non si faceva riferimento espressamente all'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito, ma la sua indefettibile ricorrenza nel caso concreto si ricavava in via interpretativa. Al contrario, le tre sentenze pronunciate il 21 febbraio 2006 hanno richiesto espressamente, ai fini della integrazione dell'elemento oggettivo, l'ottenimento di un vantaggio fiscale il quale deve qualificarsi come indebito. La precisazione è stata molto rilevante, in quanto ha aperto definitivamente la strada alla possibilità per il contribuente di compiere operazioni ispirate al solo fine di ottenere un beneficio fiscale. In queste ipotesi il soggetto agente non rischierebbe di subire una contestazione di elusione fiscale/abuso del diritto, purché l'ottenimento di quel beneficio non si ponga in contrasto con l'obiettivo delle disposizioni comunitarie che lo prevedono e lo

applicabili”; CGCE, *Emsland-Stärke*, cit., par. 52; AG TIZZANO, 18 maggio 2004, *Zhu Chen*, causa C-200/02, ha affermato che al fine di stabilire se c'è stato abuso *“occorre ... accertare se l'interessato, nell'invocare la norma comunitaria che attribuisce il diritto in questione, ne tradisca lo spirito e la portata”*. Il parametro di riferimento dell'abuso *“è, dunque, essenzialmente, se vi sia stato o meno un travisamento delle finalità e degli obiettivi della norma comunitaria che attribuisce il diritto in questione”*.

²⁸⁴ G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in G. MAISTO, cit., pag. 63; nello stesso senso si esprime P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 98, il quale afferma che nei casi di abuso *“la ratio normativa risulta essere stata “piegata” a giustificazioni “eccedenti” quelle rinvenibili nella disposizione di legge. La formula illustra bene la possibile frizione fra applicazione formale dei presupposti applicativi della normativa comunitaria, attributiva di benefici fiscali, e la sostanza delle operazioni concrete”*; P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., pag. 314; A. MARCHESELLI, cit., pag. 805; F. MENTI, cit., pag. 4.

²⁸⁵ P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 315.

concedono²⁸⁶. In maniera del tutto opportuna, la Corte ha chiarito questo punto²⁸⁷: *“un imprenditore che ha la scelta tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell’IVA”*²⁸⁸. ... *A un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento IVA. Al contrario, ... il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale”*²⁸⁹.

Quanto all’elemento soggettivo, la Corte ha affermato che *“deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l’ottenimento di un vantaggio fiscale”*.

Pur lasciando qualche incertezza rispetto alla precedente sentenza *Emsland Starke*, il c.d. “orientamento *Halifax*” ha individuato il grado di intensità che deve caratterizzare l’elemento soggettivo: affinché vi sia abuso non è necessario che lo scopo elusivo sia esclusivo, ma è sufficiente che sia essenziale²⁹⁰. Come è stato affermato²⁹¹, per valutare la ricorrenza dell’elemento soggettivo è necessario guardare all’interesse all’ottenimento del risparmio d’imposta, il quale deve essere stato determinante ai fini della assunzione della decisione di attuare la manovra. Conseguentemente, l’interprete deve riuscire a pervenire alla

²⁸⁶ In senso adesivo, cfr. P. PIAVIGNA, op. ult. cit, pag. 98. L’Autore sostiene che il principio comunitario antiabuso, imponendo la necessità di individuare i limiti posti all’esercizio del diritto dell’Unione, realizza il controllo giudiziale sull’esercizio delle prerogative individuali; S. M. CARBONE, cit., pag. 6, il quale afferma che *“In sintesi, “planning without abuse” è del tutto legittimo”*; A. MARCHESELLI, cit., pag. 805; F. PEDROTTI, cit., pag. 1032.

²⁸⁷ Cfr. F. PEDROTTI, cit., pag. 1032.

²⁸⁸ A tal fine, vengono richiamate le sentenze *BLP Group*, cit., punto 22, e 9 ottobre 2001, causa C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, Racc. pag. I-7257, punto 33).

²⁸⁹ *Halifax*, cit., par. 73.

²⁹⁰ G. ZIZZO, cit., pag. 62; P. CENTORE, *L’elusione tributaria e l’imposta sul valore aggiunto*, in Rass. trib., n.2/2009, pag. 422; in senso contrario, cfr. F. PEDROTTI, cit., pag. 1033, il quale afferma che anche secondo la sentenza in commento lo scopo elusivo deve essere esclusivo. Ciò deriverebbe da quanto è scritto nel par. 75 della sentenza: *“il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali”*. In realtà, occorre considerare che nella frase precedente la Corte di Giustizia utilizza l’avverbio *“essenzialmente”*. Sulla base di questa constatazione, nonché dei chiarimenti provenienti da vari orientamenti giurisprudenziali interni, tra cui quello italiano, e dalle successive sentenze della stessa Corte di Giustizia, a modesto avviso di chi scrive è più corretto concludere che lo scopo elusivo, ai fini della configurabilità dell’abuso, deve essere essenziale e non esclusivo.

²⁹¹ G. ZIZZO, cit., pag. 62.

conclusione che l'operazione non sarebbe stata effettuata senza la prospettiva di quel vantaggio fiscale. Se, al contrario, è possibile individuare un "autonomo percorso di giustificazione"²⁹², basato su interessi extrafiscali e dal quale esula l'interesse al risparmio d'imposta, l'abuso deve essere correttamente negato in quanto difetta di uno dei due elementi costitutivi. Si tratta peraltro, come verrà specificato nel prosieguo, di una tematica che è stata successivamente ancor più precisata dalla Corte di Giustizia²⁹³.

A modesto avviso dello scrivente, nella sentenza in commento è stato anche posto l'accento sul requisito rappresentato dall'uso distorto di strumenti giuridici, fondamentale ai fini della prova tanto dell'elemento oggettivo quanto di quello soggettivo. Con riferimento a quest'ultimo, la Corte di Giustizia non ha ripetuto l'espressione contenuta nella sentenza *Emsland-Stärke*, in cui aveva stabilito che il fine di eludere l'imposizione doveva essere accertato in base ad uno specifico ed unico elemento obiettivo, ossia "*la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento*". Tuttavia, la c.d. "dottrina *Halifax*" ha richiesto pur sempre il ricorso ad elementi oggettivi per accertare il fine elusivo²⁹⁴, tra i quali sono stati annoverati il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti²⁹⁵, richiamando chiaramente l'elemento dell'uso abnorme della strumentazione giuridica. Anche ai fini della prova dell'elemento oggettivo, la ricorrenza di un'operazione anomala risulta fondamentale. L'uso abnorme, anomalo, distorto, di strumenti giuridici è infatti l'unico possibile espediente per

²⁹² G. ZIZZO, cit., pag. 62.

²⁹³ F. PEDROTTI, cit., pag. 1032.

²⁹⁴ Confermando, in tal modo, la tendenza alla oggettivizzazione dell'abuso già inaugurata con la sentenza *Emsland-Stärke*. Cfr., al riguardo, le conclusioni dell'AG MADURO, causa *Halifax*, cit., che osserva anche come l'artificiosità di alcuni eventi od operazioni non debba basarsi su una valutazione delle intenzioni soggettive di chi invoca il diritto comunitario, ma risultare con certezza da una serie di circostanze oggettive verificate caso per caso.

Nello stesso senso, cfr. P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 98; *Contra*, cfr. G. ZIZZO, cit., pag. 62, il quale sostiene che questa indagine "*si sviluppa, almeno in linea di principio, sul piano soggettivo, riguardando la concreta ricorrenza del predetto scopo essenziale, ancorché (inevitabilmente) desunta da un insieme di elementi obiettivi*"; Nello stesso senso, cfr. P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 320.

²⁹⁵ *Halifax*, cit., par. 81; F. MENTI, cit., secondo cui per poter parlare di abuso del diritto comunitario occorre aver riguardo allo scopo della norma che attribuisce il diritto e all'attività posta in essere, non agli intenti soggettivi delle parti.

ottenere un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo della disposizione comunitaria che si invoca, pur ponendo in essere un comportamento formalmente legittimo in quanto conforme ad essa. La stessa Corte di Giustizia, allorché ha descritto l'elemento oggettivo nel caso *Halifax*, ha osservato che *“permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito, o glielo avrebbe consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema”*. Parafrasando questa proposizione, la Corte ha inteso affermare che sarebbe contrario allo scopo della sesta direttiva e, quindi, si sarebbe in presenza di un vantaggio fiscale indebito se si consentisse al contribuente, autore di una condotta anomala e distorta, di detrarre l'Iva assolta a monte, quando in presenza di operazioni “normali” e conformi allo spirito della sesta direttiva ciò non gli sarebbe consentito²⁹⁶.

Definito l'abuso nei suoi elementi costitutivi, i giudici comunitari hanno affermato che, ove si constati un comportamento elusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.

Un altro concetto importante espresso dall'“orientamento *Halifax*”, sebbene il riferimento ad esso sia stato solo implicito, è quello di valide ragioni economiche. Nel descrivere l'elemento soggettivo, la Corte ha stabilito che *“il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali”*. È chiaro che un possibile motivo (le cui caratteristiche non sono state specificate) alla base di una determinata operazione, alternativo rispetto al mero conseguimento di vantaggi fiscali e rilevante ai fini della negazione dell'abuso,

²⁹⁶ Cfr. P. PISTONE, *The Need for Tax Clarity and the Application of the Acte Claire Doctrine to Direct Taxes*, cit., pag. 535; la stessa conclusione si ricava da altre sentenze, quali CGCE, *Cremer*, par. 21; ID, *General Milk Products*, cit., par. 21; AG KOKOTT, causa *Kofoed*, par. 57.

non può che essere costituito da un valido scopo economico²⁹⁷. Esso, stando alle parole utilizzate dal giudice comunitario, potrebbe essere inteso in due diversi modi. Come presupposto fondamentale ai fini dell'integrazione dell'abuso oppure come scriminante. È chiaro che la differenza non è soltanto teorica, ma ha dei rilevanti risvolti pratici in tema di ripartizione dell'onere probatorio. Aderendo alla prima soluzione e qualificando le valide ragioni economiche come presupposto costituente l'abuso, ne deriverebbe che la parte gravata dell'onere di provare gli elementi costitutivi dell'elusione dovrebbe anche dimostrare, ed il giudice in sede contenziosa dovrebbe accertare, la mancanza di valide ragioni economiche, pena l'impossibilità di effettuare una contestazione per abuso del diritto. Viceversa, considerando le valide ragioni economiche come scriminante, ne deriverebbe che, perfezionatasi la fattispecie abusiva, sarebbe la parte destinataria di una contestazione a doversi difendere, provando la presenza di valide ragioni economiche. Sulla base delle parole usate dalla Corte, sembrerebbe che essa abbia interpretato le valide ragioni economiche come un elemento da valutare (nel senso della sua presenza o assenza) ai fini dell'indagine condotta sull'elemento soggettivo. In altre parole, la mancanza di valide ragioni economiche costituirebbe sintomo e quindi presunzione della presenza di uno scopo elusivo, dunque esse dovrebbero essere annoverate tra gli elementi da valutare necessariamente in punto di prova dei vari elementi costitutivi²⁹⁸. Se così fosse e dato che di regola è l'Amministrazione finanziaria a dover fornire la prova degli elementi costitutivi dell'abuso²⁹⁹, ne deriverebbe che essa (ed il giudice, in fase contenziosa) sarebbe costretta a compiere un'indagine anche sulla inesistenza di valide ragioni economiche, vedendo di molto appesantito il

²⁹⁷ Nello stesso senso, cfr. S. M. CARBONE, cit., pag. 6, secondo cui “*Si deve trattare, quindi, di atti per i quali non esiste un’effettiva “business justification” e/o ai quali non corrisponde un’effettiva operazione economica*”; P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit. pag. 98, osserva che “*il contribuente spesso si difende sostenendo che vi sono fini commerciali*”; G. ZIZZO, cit., pag. 62.

²⁹⁸ Cfr. F. PEDROTTI, cit., il quale afferma che, in base alla sentenza *Halifax*, il comportamento abusivo risulta integrato da due requisiti positivi e da uno negativo, costituito, quest’ultimo, dall’assenza di ragioni economiche alternative che giustifichino l’operazione.

²⁹⁹ È questa, del resto, la posizione espressa dalla Commissione europea nelle osservazioni presentate nel caso *Emsland-Stärke*; sul punto, cfr. *supra*, par. 5. Anche in Italia, ad esempio, l’Agenzia delle Entrate deve fornire la prova degli elementi costitutivi dell’elusione fiscale; sul punto, cfr. cap. I.

proprio onere della prova in quanto il Fisco potrebbe non avere a disposizione l'intero quadro fattuale riguardante una determinata operazione; potrebbero esistere, in altri termini, valide ragioni economiche che esso molto difficilmente potrebbe valutare, in quanto resta sempre estraneo alle operazioni compiute dal contribuente³⁰⁰. Nonostante questa constatazione, bisogna osservare che anche in ordinamenti, come quello italiano, dove la prova delle valide ragioni economiche grava sul contribuente stante la loro qualificazione come scriminate, la tendenza costante sia dell'Amministrazione finanziaria che del giudice tributario è quella di spingersi sempre ad una indagine volta a verificare la assenza dell'elemento in questione. Infatti, è senz'altro vero che tale assenza costituisce un rilevante indice presuntivo della esistenza di un fine elusivo³⁰¹. A sommosso parere di chi scrive, comunque, la problematica in esame è destinata a trovare soluzione qualora si riconosca che i concetti di "valide ragioni economiche" e di "sostanza economica" sono ben distinti l'uno dall'altro, il primo avendo carattere soggettivo, il secondo essendo qualificato in senso oggettivo. Aderendo a questa tesi, come si chiarirà nel prosieguo, sembra corretto ritenere che la prova della assenza di un'obiettivo sostanza economica dell'operazione gravi sull'Amministrazione finanziaria, spettando quindi al contribuente fornire la dimostrazione della scriminante costituita dalla presenza di valide ragioni economiche, caratterizzate in senso soggettivo ma da provare necessariamente sulla base di precisi riscontri oggettivi³⁰².

Infine, quanto agli aspetti procedurali e in particolare alla disciplina dell'onere della prova, allo stesso modo di quanto affermato nella sentenza *Emsland-Stärke* la Corte ha stabilito che "*spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto comunitario, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano nel procedimento principale*". Il richiamo alle norme nazionali fa dunque ritenere che il giudice del rinvio deve accertare l'esistenza o

³⁰⁰ Sul punto, cfr. *infra*, cap. I, pag. 116.

³⁰¹ P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 156.

³⁰² Cfr. *infra*, cap. II, pag. 89.

meno di una fattispecie abusiva verificando, primariamente, che le parti interessate abbiano assolto l'onere probatorio incombente su di esse in base alla disciplina interna. È quest'ultima, in sostanza, che deve stabilire quali elementi devono essere provati da una parte, quali dall'altra. Nell'eventualità che il diritto interno non contempli una tale disciplina o, più in generale, un principio antiabuso, valgono le regole generali riguardanti l'onere della prova.

In conclusione, secondo la c.d. “dottrina *Halifax*” l'abuso del diritto è una pratica caratterizzata da due elementi costitutivi: il primo, di carattere oggettivo, consiste nell'ottenimento, tramite un uso distorto di strumenti giuridici, di un vantaggio fiscale indebito, ossia contrario allo scopo della norma comunitaria di diritto derivato che lo prevede; il secondo, di carattere soggettivo, consiste nello scopo essenziale, da ricavarsi in base ad elementi oggettivi riscontrabili nel caso concreto, di ottenere quel vantaggio³⁰³. L'interprete, dunque, posto dinnanzi ad una fattispecie asseritamente abusiva è chiamato ad affrontare due questioni, una di diritto ed una di fatto³⁰⁴. Quanto alla prima, egli deve valutare se gli scopi e i fini della normativa comunitaria secondaria, di cui il contribuente invoca l'applicazione, sarebbero o meno frustrati se i vantaggi fiscali previsti da detta normativa fossero concessi. Soltanto qualora concluda nel senso del carattere indebito del vantaggio fiscale ottenuto, l'interprete deve esaminare la questione di fatto e quindi valutare se può dirsi o meno, sulla base degli elementi oggettivi del caso concreto, che l'operazione del contribuente è stata da lui essenzialmente preordinata all'ottenimento di quel vantaggio³⁰⁵.

Vi è da dire, peraltro, che l'individuazione dello scopo della normativa comunitaria è più agevole quando viene in rilievo una fattispecie di abuso in senso lato. In queste ipotesi, infatti, agiscono direttamente le norme del Trattato concernenti le libertà fondamentali e l'interprete ha a disposizione un parametro di riferimento più duttile per valutare se una data operazione ricada o meno sotto le garanzie predisposte a livello europeo. Invece, nelle ipotesi di abuso in senso

³⁰³ Nello stesso senso, cfr. G. ZIZZO, cit., pag. 62.

³⁰⁴ P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit, pag. 100.

³⁰⁵ Nello stesso senso, cfr. C. ATTARDI, cit., pag. 7.

stretto, individuare lo scopo della normativa comunitaria di diritto derivato può essere maggiormente problematico, in quanto direttive e regolamenti non esplicitano un chiaro parametro in base al quale dare o negare loro applicazione³⁰⁶.

2.7 La sentenza *Cadbury Schweppes*.

Come è stato anticipato, il leading case in tema di abuso del diritto in senso lato è rappresentato dalla sentenza *Cadbury Schweppes*³⁰⁷, pronunciata il 12 settembre 2006 anch'essa dalla Grande Sezione della Corte di Giustizia.

Al di là della definizione di abuso da essa ricavabile, la quale, a dir la verità, non presenta profili di novità rispetto alla sentenza *Halifax*³⁰⁸, la decisione in commento è molto importante in quanto ha applicato il divieto comunitario di abuso del diritto al settore delle imposte dirette, in cui manca una normativa completamente armonizzata a livello europeo³⁰⁹.

Si è trattato del primo caso in cui la Corte di Giustizia ha giudicato della compatibilità delle norme nazionali (britanniche) sulle *controlled foreign companies* (*CFC legislation*) con le libertà fondamentali garantite dal Trattato³¹⁰ (in particolare con la libertà di stabilimento). Va detto che il regime statale sulle *CFC* ha una finalità difensiva delle basi imponibili nazionali ed è volto a

³⁰⁶ P. PANTAVIGNA, op. ult. cit, pag. 103.

³⁰⁷ CGCE, 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, pag. 13, con nota di S. CIPOLLINA, *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*.

³⁰⁸ S. M. CARBONE, cit., pag. 7

³⁰⁹ S. M. CARBONE, cit., pag. 7; P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., pag. 319; P. PANTAVIGNA, op. ult. cit, pag. 80.

³¹⁰ P. PANTAVIGNA, op. ult. cit, pag. 75.

contrastare l'elusione fiscale internazionale, nello specifico lo spostamento dei profitti verso Paesi a bassa fiscalità³¹¹. È un regime che strutturalmente ha natura discriminatoria³¹², in quanto restringe sia la libertà di stabilimento in altri Stati membri del contribuente residente, sia la libertà di spostamento di capitali di residenti verso altri Stati membri o Stati terzi. È evidente dunque che la finalità che lo ispira, ossia la salvaguardia dell'Erario dello Stato di residenza, si pone in contrasto con le libertà fondamentali del diritto dell'Unione e con il generale principio di non discriminazione³¹³. La Corte è stata chiamata, di conseguenza, ad effettuare un bilanciamento tra le libertà fondamentali (in particolare la libertà di stabilimento) e il diritto degli Stati membri di contrastare operazioni *cross-border* artificiali, volte allo spostamento dei profitti in paesi a bassa fiscalità.

Procedendo ad esporre brevemente i fatti del caso, secondo il diritto tributario inglese una società fiscalmente residente nel Regno Unito è ivi soggetta all'imposta societaria sul suo reddito mondiale. Il reddito mondiale comprende gli utili conseguiti dalle succursali per mezzo delle quali la società residente esercita le sue attività al di fuori di detto Stato. Al contrario, la società residente non è in linea di principio tassata per gli utili delle controllate estere al momento in cui vengono realizzati, né è tassata per i dividendi ad essa distribuiti, i quali sono tassati solo in capo alle controllate stesse. Infatti, per evitare una doppia imposizione, la legislazione fiscale del Regno Unito riconosce alla società residente un credito fino a concorrenza dell'imposta assolta dalla controllata estera al momento in cui ha realizzato gli utili. Tuttavia, è prevista un'eccezione alla regola generale secondo cui una società residente non è tassata per gli utili di una sua controllata: quando quest'ultima è soggetta, nello Stato di stabilimento, ad un livello di tassazione sensibilmente inferiore rispetto a quello vigente nel

³¹¹ Si tratta, secondo la terminologia anglosassone, del c.d. "*profit shifting to low tax jurisdictions*".

³¹² P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit, pag. 75.

³¹³ M. HELMINEN, *Is There a Future for CFC-Regimes in the EU?*, in *Intertax*, 2005, pag. 121; M. LANG, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, The Hague, 2004, pag. 48-49.

Regno Unito³¹⁴ e la controllante detiene più del 50% del suo capitale sociale, gli utili della controllata sono attribuiti alla controllante e tassati in capo ad essa.

Detto ciò, il caso di specie riguardava il gruppo societario *Cadbury Schweppes*, la cui omonima società madre, fiscalmente residente nel Regno Unito, aveva costituito, per quel che qui interessa, due controllate in Irlanda. Queste ultime erano la *Cadbury Schweppes Treasury Services* (in prosieguo la «*CSTS*») e la *Cadbury Schweppes Treasury International* (in prosieguo la «*CSTI*») e la loro attività consisteva nel raccogliere fondi e nel metterli a disposizione delle altre società del gruppo. Stando alla decisione di rinvio, le due controllate irlandesi erano state stabilite a Dublino unicamente perché le loro attività di finanziamento del gruppo *Cadbury Schweppes* potessero beneficiare del regime fiscale ivi vigente. Tenuto conto dell'aliquota fiscale ad esse applicata, gli utili conseguiti dalla *CSTS* e dalla *CSTI* risultavano soggetti a un “livello inferiore di tassazione” nel significato accolto dalla legislazione inglese sulle *CFC*. Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria inglese richiedeva alla controllante il pagamento della somma equivalente all'imposta societaria sugli utili realizzati dalla *CSTI* nell'esercizio terminato il 28 dicembre 1996. L'avviso d'imposta concerneva solo gli utili realizzati da quest'ultima società giacché, per quello stesso periodo, la *CSTS* aveva subito delle perdite. Da parte sua, la controllante impugnava l'avviso di accertamento affermando che la legislazione sulle *CFC* fosse contraria agli allora vigenti articoli 43 CE (sulla libertà di stabilimento), 49 CE (sulla libera prestazione dei servizi) e 56 CE (sulla libera circolazione dei capitali).

Il giudice londinese, di fronte al quale la causa era stata incardinata, dichiarava di avere una serie di incertezze sull'applicazione del diritto comunitario: in particolare, si domandava “*se, nello stabilire e finanziare società in un altro Stato membro al solo scopo di beneficiare di un sistema tributario più favorevole*

³¹⁴ Tale livello inferiore sussiste in ogni esercizio contabile in cui l'imposta pagata dalla controllata è inferiore ai 3/4 dell'imposta che sarebbe stata pagata nel Regno Unito, qualora i suoi utili fossero stati tassati in quest'ultimo Stato. Anche quando è applicabile, la normativa inglese sulle *CFC* prevede comunque una serie di deroghe, in presenza delle quali la controllante non è tassata per gli utili prodotti dalla controllata.

di quello in vigore nel Regno Unito, la CS abbia abusato delle libertà fondamentali istituite dal Trattato CE". In virtù di questo ed altri dubbi, il giudice londinese decideva di sospendere il giudizio nazionale e proporre alla Corte di Giustizia una questione pregiudiziale, con cui chiedeva *"Se gli artt. 43 CE, 49 CE e 56 CE ostino ad una normativa tributaria ... che, in determinate circostanze, tassa una società residente a titolo degli utili di una controllata avente sede in un altro Stato membro ove è soggetta a un minor livello impositivo"*.

In risposta al quesito pregiudiziale, la Corte ha innanzitutto ricordato che *"è giurisprudenza costante che rientrano nell'ambito di applicazione materiale delle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento le disposizioni nazionali che si applicano alla detenzione da parte di un cittadino... di una partecipazione ... nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro ... tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni della società e da consentirgli di indirizzarne le attività"*. Dunque, atteso che la legislazione inglese in tema di CFC concerne la tassazione, a determinate circostanze, degli utili di controllate stabilite fuori del Regno Unito nelle quali una società residente detiene una partecipazione che gliene assicura il controllo, *"tale legislazione dev'essere perciò esaminata alla luce degli artt. 43 CE e 48 CE"*. Infatti, *"ammesso ch'essa abbia ... effetti restrittivi sulla libera prestazione dei servizi e sulla libera circolazione dei capitali, tali effetti sarebbero l'inevitabile conseguenza di un possibile ostacolo alla libertà di stabilimento. ... Prima di esaminare la legislazione sulle CFC alla luce degli artt. 43 CE e 48 CE occorre rispondere al quesito preliminare del giudice del rinvio, se cioè il fatto per una società stabilita in uno Stato membro di costituire e di finanziare società in un altro Stato membro al solo scopo di beneficiare del regime fiscale più favorevole quivi in vigore costituisca un abuso della libertà di stabilimento"*.

A questo punto, la Corte ha richiamato la distinzione tra divieto di abuso in senso lato e divieto di abuso in senso stretto, affermando che *"i cittadini di uno Stato membro non possono tentare, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, di*

sottrarsi abusivamente all'impero delle loro leggi nazionali, né possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario”.

Fatta questa premessa, la Corte ha ribadito il diritto dei singoli di effettuare operazioni anche volte al solo fine di ottenere un legittimo risparmio d'imposta³¹⁵: *“un cittadino comunitario, persona fisica o giuridica, non può, tuttavia, essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché ha inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede”*. Il principio è importante e rispecchia ciò che, qualche mese prima, era stato sostenuto anche nel caso *Halifax*³¹⁶. Tuttavia, mentre in quell'occasione i giudici comunitari avevano riconosciuto il diritto dei singoli di esercitare le prerogative riconosciute dal diritto comunitario derivato anche al solo fine di procurarsi un legittimo vantaggio fiscale, con la sentenza *Cadbury Schweppes* si è sostenuto qualcosa di parzialmente diverso e nuovo: i singoli possono agire al solo scopo di procurarsi un legittimo risparmio d'imposta esercitando, in maniera a ciò strumentale, anche le libertà fondamentali garantite dal Trattato e non solo le facoltà riconosciute dal diritto secondario. Applicando tale principio al caso di specie, i giudici lussemburghesi hanno affermato che *“quanto alla libertà di stabilimento, la Corte ha già dichiarato che la circostanza che la società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà”*³¹⁷. Ne conseguiva che il fatto che la società residente nel Regno Unito avesse deciso di costituire le sue controllate in Irlanda, al fine di beneficiare del favorevole regime fiscale che tale stabilimento comportava, non costituiva di per sé un abuso e quindi non precludeva alla società madre la possibilità di invocare gli allora vigenti artt. 43 CE e 48 CE.

³¹⁵ Cfr. P. PANTAVIGNA, op. ult. cit, pag. 84.

³¹⁶ Cfr. *supra*, par. 6, pag. 34.

³¹⁷ Cfr., in tal senso, sentenze *Centros*, cit., punto 27, e 30 settembre 2003, causa C-167/01, *Inspire Art*, Racc. pag. I-10155, punto 96).

Fatta questa premessa, la Corte ha poi affrontato la questione pregiudiziale vera e propria, ossia se “*gli artt. 43 CE e 48 CE ostino all'applicazione di una normativa come quella sulle CFC*”. Innanzitutto, all'espletamento di questa verifica non ostava il fatto che la legislazione britannica avesse ad oggetto la tassazione dei redditi societari, quindi la materia non armonizzata delle imposte dirette. Infatti, la Corte ha da subito chiarito che “*secondo una giurisprudenza costante, se è vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario*”³¹⁸. Detto ciò, al fine di verificare la compatibilità delle norme britanniche sulle CFC rispetto alla libertà di stabilimento essa ha applicato il c.d. *migrant/non migrant test*³¹⁹, consistente nella comparazione tra l'ipotesi in cui la controllante abbia una controllata in uno Stato membro con livello impositivo tale da non far scattare l'applicazione delle norme CFC e l'ipotesi in cui, viceversa, il livello impositivo dello Stato di stabilimento della controllata sia talmente basso da far scattare l'applicazione delle norme in questione³²⁰.

Dunque, essa ha concluso che “*nel caso di specie, è pacifico che la legislazione sulle CFC comporta una disparità di trattamento fra le società residenti, in funzione del livello di tassazione applicato alla società in cui esse detengono una partecipazione tale da assicurargliene il controllo. ... Tale disparità di trattamento crea uno svantaggio fiscale per la società residente cui è applicabile la legislazione sulle CFC*”. Il trattamento fiscale differenziato, ostacolando la costituzione da parte di una società inglese di una propria controllata in uno Stato membro dove vige un livello di tassazione inferiore,

³¹⁸ Cfr. sentenze 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 19; 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 19, e 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 29.

³¹⁹ T. O'SHEA, *Marks and Spencer v. Halsey (HM Inspector of Taxes): Restriction, Justification and Proportionality*, in *EC Tax Review*, 2006, pag. 66-82. Si tratta di un test che ha trovato applicazione in relazione a diversi altri casi, riguardanti la libera circolazione dei lavoratori (*Terhoeve*, causa C-18/95), la cittadinanza europea (*Pusa*, causa C-224/02), la libera prestazione dei servizi (*Eurowings*, causa C-294/97), la libera circolazione dei capitali (*Verkooijen*, causa C-35/98), la libertà di stabilimento (*De Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02), e le perdite cross-border (*Marks and Spencer*, causa C-446/03).

³²⁰ P. PISTONE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, cit., pag. 220.

secondo l'opinione espressa dalla Corte integra “una restrizione alla libertà di stabilimento nel senso degli artt. 43 CE e 48 CE”. La disparità di trattamento crea uno svantaggio fiscale per la società inglese cui è applicabile il regime CFC rispetto, da un lato, ad una società residente che abbia costituito una controllata nel Regno Unito e, dall'altro, ad una società inglese che abbia costituito una controllata in uno Stato membro il cui livello impositivo non determina l'applicazione del regime sulle controllate estere³²¹. ... *Una restrizione del genere può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale*” e nei limiti necessari a soddisfare tali ragioni, tra le quali è compresa la “*lotta a pratiche abusive*”. Infatti, “una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato”. La Corte ha confermato, sotto questo profilo, l'orientamento già espresso nella sentenza *Halifax*. In quella occasione, essa aveva affermato che il contrasto del fenomeno elusivo/abusivo rientrava nell'obiettivo della sesta direttiva comunitaria in materia di IVA. Spingendosi ancora oltre, nel caso *Cadbury Schweppes* (dato che non veniva in rilievo la applicabilità di una direttiva, bensì di una libertà garantita dal Trattato) la suprema istanza comunitaria ha avuto modo di riconoscere che il contrasto del fenomeno elusivo costituisce un motivo imperativo di interesse generale, tale da giustificare persino la restrizione di una libertà fondamentale³²².

Quanto, per quel che qui interessa, alla definizione dei requisiti costitutivi dell'abuso, la Corte ha ripreso la bipartizione in elemento oggettivo e soggettivo teorizzata già nelle sentenze *Emsland-Stärke* ed *Halifax*³²³ (adattandola, come è ovvio, al caso di specie).

Sotto il profilo dell'elemento oggettivo, nei due casi in ultimo menzionati esso era stato descritto come uno sviamento rispetto alle finalità della norma

³²¹ P. PIAVIGNA, op. ult. cit, pag. 77.

³²² Cfr. AG LEGER, 2 maggio 2006, *Cadbury Schweppes*, cit., par. 85; cfr. R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pag. 430; F. MENTI, cit., pag. 7.

³²³ Nel descrivere i due elementi, infatti, la Corte rinvia espressamente alle due precedenti sentenze.

comunitaria di diritto derivato di cui si invoca l'applicazione. Dato che nel caso *Cadbury Schweppes* a venire in rilievo erano non norme di diritto derivato ma disposizioni contenute nel Trattato, l'elemento oggettivo è stato descritto come lo sviamento dello scopo perseguito dalla disposizione di diritto primario che sancisce la libertà di stabilimento. Infatti, la Corte ha chiarito che l'elemento in questione è integrato quando, “*nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dall'ordinamento comunitario, l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento ... non è stato raggiunto*”. Anche nella decisione in esame il giudice comunitario ha specificato che la circostanza appena descritta deve risultare da elementi obiettivi. A modesto avviso di chi scrive, la descrizione dell'elemento oggettivo è più simile a quella teorizzata nella sentenza *Emsland-Stärke* che nella pronuncia *Halifax* (nonostante quest'ultima fosse stata emanata soltanto qualche mese prima rispetto alla sentenza qui in commento) in quanto la Corte ha fatto riferimento allo sviamento della finalità di una norma di diritto comunitario ma non ha parlato espressamente di vantaggio fiscale indebito, contrario alla *ratio* della disposizione che si cerca di aggirare³²⁴. Questa differenza, tuttavia, non sembra da sopravvalutare, in quanto in altre parti della sentenza il comportamento abusivo è stato definito come quella costruzione puramente artificiosa destinata ad eludere l'imposta, oppure ad eludere la normativa dello Stato membro interessato. È chiaro che il verbo “eludere” rinvia, in questi casi, ad un aggiramento della normativa fiscale nazionale e quindi all'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito.

Quanto all'elemento soggettivo, esso consiste “*nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale*”. Al riguardo, i giudici lussemburghesi sono stati meno precisi rispetto alla sentenza *Halifax* nel descrivere il requisito intenzionale della condotta. Non è stato chiarito espressamente, infatti, se l'incidenza del fine elusivo ai fini del compimento dell'operazione debba essere esclusiva o possa essere anche “solo” essenziale. In maniera soltanto indiretta si può dedurre che la Corte ha considerato le pratiche abusive come caratterizzate dalla finalità

³²⁴ Cfr. P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 323.

esclusiva di eludere l'imposta. Nel paragrafo 63, infatti, si legge che *“il fatto che nessuna delle eccezioni previste dalla legislazione sulle CFC possa trovare applicazione e che la volontà di ottenere uno sgravio fiscale abbia ispirato tanto la costituzione della CFC quanto la conclusione di operazioni tra quest'ultima e la società residente non può essere sufficiente a concludere per l'esistenza di una costruzione di puro artificio destinata unicamente a eludere l'imposta”*. In tal modo, però, i giudici comunitari sono caduti in contraddizione rispetto alla precedente posizione espressa nel caso *Halifax*, in occasione del quale si è precisato che basta un fine elusivo essenziale a permettere di qualificare una condotta, pur munita dell'elemento oggettivo, come abusiva.

Inoltre, non si è chiarito che l'elemento intenzionale deve essere ricavato da circostanze obiettive. Al di là di quelle che possono considerarsi delle imprecisioni della sentenza in commento, è indubbio che l'elemento soggettivo debba riflettersi in fatti oggettivi posti in essere dal contribuente, in quanto altrimenti esso non sarebbe in grado di influenzare il modo in cui si attua il prelievo tributario³²⁵.

Rispetto alle due precedenti decisioni in tema di elusione, un elemento di novità sembra essere rappresentato dal richiamo fatto alle *“costruzioni di puro artificio”*, definite da alcuni come la questione centrale del ragionamento della Corte³²⁶. È infatti con questa espressione che il giudice comunitario ha fatto riferimento alle pratiche abusive³²⁷. Nella sentenza si legge che *“una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato. ... La constatazione dell'esistenza di una tale costruzione richiede, infatti, oltre ad un elemento soggettivo ... elementi oggettivi”*.

³²⁵ Cfr. P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 219.

³²⁶ *“This concept was the core issue of their reasoning”* (A. ZALASINSKI, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the EC's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 2007, pag. 319); cfr. AG LEGER, *Cadbury Schweppes*, cit., par. 57.

³²⁷ F. MENTI, cit., pag. 7.

Ai fini dell'integrazione di un comportamento abusivo è dunque necessaria la presenza di una tale costruzione, oltre ai tradizionali elementi oggettivo e soggettivo. Come è stato affermato, la Corte ha sancito l'equivalenza tra l'abuso delle libertà fondamentali e le costruzioni di puro artificio: *“abuso ed artificiosità sono stati considerati dai giudici come concetti strettamente connessi”*³²⁸.

A sommosso parere dello scrivente, una costruzione di puro artificio consiste nell'elemento rappresentato dall'uso distorto di strumenti giuridici, fondamentale per la prova dell'elemento soggettivo e per la ricorrenza di quello oggettivo, dunque per l'ottenimento di un vantaggio indebito. Nei casi di abuso in senso lato (come quello che qui ci occupa), una forma giuridica viene utilizzata in maniera anomala ed artificiosa invocando in maniera strumentale la copertura di una libertà garantita dal Trattato. Abusando di questa libertà, il contribuente riesce ad ottenere un vantaggio che è indebito poiché, per le modalità oggettive e soggettive con le quali è conseguito, si pone in contrasto con la *ratio* ispiratrice della libertà fondamentale stessa. La costruzione di puro artificio è dunque il mezzo che consente di aggirare ed eludere lo scopo perseguito dalla normativa comunitaria di livello primario. Guardando infatti al modo in cui la Corte ha precisato l'elemento delle costruzioni di puro artificio, nella sentenza si legge che *“nel valutare il comportamento del soggetto imponibile si deve tener particolarmente presente l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento. ... Trattasi dell'obiettivo di permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e favorire così l'interpenetrazione economica e sociale nel territorio della Comunità”*. Delineato l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento, la Corte ha indicato che le costruzioni puramente artificiose sono quelle operazioni che frustrano tale obiettivo e, conseguentemente, producono o sono volte a produrre un vantaggio fiscale che per tale motivo è indebito.

³²⁸ R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law*, cit., pag. 428: “Abuse and artificiality were regarded as closely related concepts”.

Secondo la decisione in commento, inoltre, l'esistenza di una costruzione di puro artificio sottintende necessariamente la mancanza di sostanza economica alla base dell'operazione³²⁹. Si legge, infatti, nella sentenza che *“perché la legislazione sulle CFC sia conforme al diritto comunitario, la tassazione da essa prevista non deve trovare applicazione se, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la costituzione di una CFC corrisponde a una realtà economica”*. Da ciò si evince che se l'operazione ha una propria realtà economica, l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento è realizzato, l'esistenza di una costruzione di puro artificio deve essere negata e l'applicazione della legislazione inglese in tema di CFC non troverebbe più giustificazione nella lotta ad una pratica abusiva, nel caso di specie mancante. Tale normativa quindi non potrebbe trovare applicazione perché si porrebbe in diretto contrasto con la libertà di stabilimento. Lo stesso vale nei casi in cui a venire in rilievo sono le altre libertà fondamentali garantite dal Trattato. Il loro scopo infatti è unitario ed è, per i soggetti economici, la realizzazione di un'effettiva integrazione economica. Dunque, al fine di realizzare tale obiettivo e di porsi all'interno della sfera di applicazione del Trattato, è necessario che tutte le transazioni intracomunitarie abbiano effettività economica³³⁰. Affinché la costituzione di società controllate in uno Stato membro a fiscalità privilegiata sia dotata di sostanza economica, è necessario che tale costituzione corrisponda ad un *“insediamento reale che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive nello Stato membro di stabilimento”*. Anche questa constatazione deve poggiare su *“elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi, in particolare, al livello di presenza fisica della CFC in termini di locali, di personale e di attrezzature”*. Se, viceversa, dovesse risultare che la costituzione della società controllata è priva di realtà economica, in quanto *“corrisponde a un'installazione fittizia che non esercita alcuna attività economica effettiva sul territorio dello Stato membro di*

³²⁹ Cfr. P. PISTONE, cit., pag. 220. L'Autore afferma che, in base alla sentenza in commento, una pratica abusiva si può rinvenire quando ci sia una situazione in cui una società non abbia una sostanza adeguata alle funzioni che la stessa svolge.

³³⁰ P. PIANTAVIGNA, cit., pag. 81.

*stabilimento, la creazione di tale CFC” frusterebbe l’obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento e dunque “dovrebbe essere ritenuta costruzione di puro artificio”. A rigore, con queste parole la Corte di Giustizia ha confermato un orientamento che già emergeva dalla sentenza *Halifax*. Le valide ragioni economiche (intese in senso oggettivo) non possono essere considerate come delle semplici scriminanti, da poter essere invocate solo quando la fattispecie abusiva si è perfezionata nei suoi elementi costitutivi. Al contrario, la assenza di sostanza economica è un requisito negativo che fa parte dell’essenza del comportamento abusivo e, in conseguenza, deve essere verificata dall’Amministrazione finanziaria allorché essa intende contestare una condotta di elusione. Infatti, dalla sentenza in commento si evince che non si può parlare di costruzione di puro artificio, quindi di un uso distorto di strumenti giuridici, se l’operazione ha sostanza economica.*

Concludendo, la Corte ha risolto la questione pregiudiziale sottoposta affermando 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”*.

Confrontando l’orientamento *Halifax* con quello espresso nella sentenza *Cadbury Schweppes*, parte della dottrina ha affermato che nel secondo caso la Corte di Giustizia ha adottato un concetto di abuso più ristretto rispetto a quello

applicato nel settore dell'IVA³³¹. Al di fuori, cioè, delle ipotesi in cui venga in gioco l'aggiramento di una libertà fondamentale del diritto comunitario, come nel caso *Cadbury Schweppes*, il concetto di abuso sarebbe applicabile in termini più ampi, non limitato alle ipotesi in cui ricorrano delle costruzioni di puro artificio ma esteso a tutte quelle operazioni volte ad evitare l'imposizione od ottenere un vantaggio fiscale indebito³³². Secondo la modesta opinione di chi scrive, tale posizione non può essere condivisa. Essa, a ben vedere, si fonda sulla considerazione che nella sentenza *Cadbury Schweppes* molto rilievo è stato dato all'elemento rappresentato dalla costruzione di puro artificio, la quale non è neanche stata menzionata nelle decisioni in materia di IVA, in particolare nella sentenza *Halifax*. Sulla base di questa constatazione, si conclude che nel settore dell'imposta sul valore aggiunto la nozione di abuso non è limitata alle costruzioni di puro artificio, ma è più estesa. Come si è specificato in questo stesso paragrafo³³³, però, l'elemento della costruzione di puro artificio deve essere correttamente inteso. Esso in realtà consiste nell'uso distorto della strumentazione giuridica, il quale, se privo di sostanza economica e volto essenzialmente alla produzione di un vantaggio qualificabile come indebito, integra una fattispecie di elusione. Tale elemento, dunque, ricorre indefettibilmente tanto nell'abuso in senso lato (in cui viene in gioco l'aggiramento di una libertà fondamentale) quanto nell'abuso in senso stretto (caratterizzato dall'aggiramento di una norma comunitaria di diritto derivato). In entrambi i casi l'uso distorto consiste nell'utilizzo di uno strumento giuridico in maniera contraria al canone della buona fede ed al parametro di giudizio dell'uomo d'affari medio³³⁴. Sotto questo profilo, l'abuso del diritto si traduce in un esercizio "anormale" del diritto medesimo, ovvero in un esercizio dello stesso

³³¹ R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law*, cit., pag. 428, "the concept of abuse of law applied by the Court in *Cadbury Schweppes* appears to be narrower than that applied in some other areas of EU law, namely VAT".

³³² P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit, pag. 105.

³³³ *Supra*, par. 7, pag. 51

³³⁴ *Infra*, cap. I, pag. 127.

in maniera contraria alla sua destinazione economico-sociale³³⁵. È, questo, un elemento fondamentale ed indefettibile dell'abuso, in quanto è l'unico mezzo che consente di conseguire un vantaggio fiscale indebito e disapprovato dal sistema pur tenendo un comportamento formalmente lecito. A ben vedere, si tratta di un elemento che è stato individuato, ancorché in maniera implicita, nella stessa sentenza *Halifax*, nella parte in cui, indicando le operazioni che avrebbero dato luogo al diritto alla detrazione, si è parlato di “*normali operazioni commerciali*” e di “*operazione conforme ... al sistema di detrazioni della sesta direttiva*”. È chiaro che il giudice comunitario, parlando di operazioni normali e di operazioni conformi allo spirito della direttiva, implicitamente ha contrapposto queste ultime a quelle operazioni che invece sono anormali e non conformi allo spirito della direttiva, cioè alle costruzioni di puro artificio. Queste ultime infatti sono state definite nella sentenza *Cadbury Schweppes* proprio come quelle operazioni che comportano uno sviamento della finalità del diritto dell'Unione. Se la necessaria esistenza di una costruzione di puro artificio è stata riconosciuta, ancorché in via implicita, anche nella sentenza *Halifax*, è chiaro che qualsiasi distinzione (fondata su detta costruzione) rispetto alla nozione di abuso ricavabile dalla sentenza *Cadbury Schweppes* finisce per svanire.

Questione del tutto diversa, ovviamente, è l'incidenza pratica del divieto comunitario di abuso del diritto. Essendo definito, l'abuso, come uno sviamento dello scopo di una norma del diritto dell'Unione (primario o derivato), è chiaro che quanto più è ampio tale scopo, tanto più ristretta è la portata pratica del divieto di abuso in un determinato settore, atteso che sotto la protezione della norma comunitaria è destinato a ricadere uno spettro vastissimo di condotte, le quali non possono essere considerate perciò come abusive. Viceversa, se lo scopo di una norma comunitaria è più ristretto esso copre uno spettro minore di condotte ed il divieto di abuso assume potenzialmente una maggiore rilevanza pratica. Di conseguenza il divieto di abuso in senso lato, essendo riferito

³³⁵ Cfr. R. SALEILLES, *Etude sur la théorie générale de l'obligation dans la second rédaction du projet de code civil allemand*, Parigi, 1895.

all'aggiramento dell'obiettivo (di per sé molto ampio) di una libertà fondamentale garantita dal Trattato, è destinato ad avere una portata pratica più limitata rispetto al divieto di abuso in senso stretto, che invece è atto a colpire tutte le condotte che (più facilmente) esorbitano dal ristretto scopo di una norma di diritto comunitario derivato. Ciò detto, è chiaro che tale differenza non deriva dal fatto che la nozione di abuso in senso lato è più circoscritta rispetto a quella di abuso in senso stretto³³⁶. In entrambi i casi, la nozione è la stessa³³⁷: l'abuso consiste in un uso distorto, benché formalmente lecito, di strumenti giuridici, privo di sostanza economica ed essenzialmente volto ad ottenere un vantaggio che è indebito in quanto non conforme all'obiettivo della norma di diritto comunitario (primario o derivato) di cui si invoca la applicazione. Appurato che la nozione è la stessa e non muta a seconda che ad essere aggirata sia una libertà fondamentale, garantita dal Trattato, od una norma di diritto comunitario derivato, la rilevanza del divieto di abuso del diritto nell'uno e nell'altro caso dipende dalla diversa ampiezza dello scopo della norma comunitaria rilevante. Prova ne è che anche chi sostiene la tesi qui umilmente criticata³³⁸ riconosce, cercando di pervenire ad una definizione unitaria di abuso tramite il superamento di quelli che erroneamente vengono definiti come dei diversi criteri utilizzati dalla Corte di Giustizia, che il parametro generale unificante il fenomeno elusivo è rappresentato dalla "*deviazione del diritto dal suo scopo*".

³³⁶ Come, al contrario, sostiene P. PIAVAVIGNA, op. ult. cit, pag. 105.

³³⁷ F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?*, in *EC Tax Review*, 2006, pag. 195.

³³⁸ P. PIAVAVIGNA, op. ult. cit, pag. 107.

2.8 L'influenza dell'orientamento Cadbury Schweppes.

I principi giurisprudenziali affermati nel caso *Cadbury Schweppes* hanno avuto una vasta risonanza in ambito comunitario, tanto da essere stati recepiti, un anno dopo la pronuncia della relativa sentenza, dalla Comunicazione n.785/2007 sulla applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta, che la Commissione ha emanato nei confronti del Parlamento europeo, del Consiglio e del Comitato economico e sociale europeo. In questo atto di *soft-law*, la Commissione ha affermato, tra le altre, l'esigenza che gli Stati membri elaborino *“definizioni comuni di abuso e costruzioni di puro artificio (per fornire orientamenti sull'applicazione di questi concetti nel settore dell'imposizione diretta)”*. A tal fine, è stata ripresa la nozione di abuso del diritto risultante dalla sentenza *Cadbury Schweppes*, osservando che *“nella giurisprudenza in materia di imposizione diretta la Corte di giustizia ha inoltre sostenuto che la necessità di impedire l'elusione o l'abuso può costituire un motivo imperativo di interesse generale capace di giustificare una restrizione delle libertà fondamentali. Il concetto di elusione fiscale è tuttavia limitato a “costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello SM [Stato membro] interessato”*. Nella parte seguente del testo della Comunicazione è stato ribadito che una costruzione di puro artificio non è integrata dal semplice fine di ottenere un vantaggio fiscale, in quanto *“l'obiettivo di ridurre al minimo l'onere fiscale costituisce di per sé una considerazione commerciale valida”*. La Commissione ha invece precisato che una costruzione di puro artificio consiste in un'operazione che, fondandosi sull'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato ma essendo priva di sostanza economica³³⁹, non soddisfa l'obiettivo della normativa comunitaria ed è volta ad ottenere un vantaggio fiscale per questo qualificabile come indebito.

L'orientamento espresso nella decisione *Cadbury Schweppes*, inoltre, è stato confermato in una successiva sentenza della Corte di Giustizia, pronunciata il 13

³³⁹ Anche questo elemento deve risultare da fattori oggettivi.

marzo 2007 nel caso *Thin Cap Group Litigation*. La questione sottoposta all'esame dei giudici comunitari riguardava la compatibilità della legislazione inglese sulla *thin capitalization* con il diritto comunitario ed in particolare con le libertà di stabilimento, di prestazione dei servizi e di circolazione dei capitali. Tale normativa, infatti, a determinate condizioni limita la possibilità per una società, residente nel Regno Unito, di dedurre a fini fiscali gli interessi passivi su prestiti concessi da una società controllante residente in un altro Stato membro, a differenza dell'ipotesi in cui anche quest'ultima società abbia la propria residenza nel Regno Unito. La Corte ha affermato che la questione circa la compatibilità con il diritto comunitario avrebbe dovuto essere affrontata congiuntamente ad un altro quesito, con il quale il giudice del rinvio chiedeva se la soluzione da dare alla prima questione sarebbe cambiata in presenza di una fattispecie di abuso, ovvero in presenza di una “*costruzione artificiosa intesa a eludere la normativa fiscale dello Stato membro di residenza della società mutuataria*”. L'ipotesi di elusione cui si faceva riferimento, dunque, anche in questo caso consisteva in una fattispecie di abuso in senso lato³⁴⁰, rappresentato da un uso distorto della libertà di stabilimento al fine di aggirare la normativa nazionale. Tuttavia, a differenza del caso *Cadbury Schweppes*, nella causa *Thin Cap Group Litigation* erano in discussione le regole inglesi sulla *thin capitalization* e non le norme in materia di CFC. Come si è accennato, la pronuncia resa dalla Corte nel giudizio in commento ha rispecchiato i principi già affermati nel caso *Cadbury*. Innanzitutto, il giudice comunitario ha ribadito che “*se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario*”. Restrungendo, poi, l'incidenza della normativa nazionale sulla sottocapitalizzazione esclusivamente al campo di applicazione della libertà di stabilimento, la Corte ha osservato che “*le disposizioni nazionali relative alla sottocapitalizzazione introducono una disparità di trattamento tra società mutuarie residenti a seconda che la società collegata mutuante abbia o*

³⁴⁰ P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit, pag. 86, nota 123.

meno sede nel Regno Unito. ... Una disparità di trattamento tra controllate residenti in funzione del luogo della sede della loro controllante costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento in quanto scoraggia l'esercizio di tale libertà da parte delle società stabilite in altri Stati membri, le quali potrebbero di conseguenza rinunciare all'acquisizione, alla creazione o al mantenimento di una controllata nello Stato membro in cui vige tale norma. ... Ne deriva che la disparità di trattamento ... costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento". Quanto alla giustificazione di una tale restrizione, come nella decisione *Cadbury Schweppes*, anche nella sentenza in commento si legge che *"una restrizione del genere può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale"* e nei limiti di quanto è necessario per soddisfare queste ultime. È stato ribadito inoltre che nell'ambito di tali ragioni imperative rientra, ai sensi di una giurisprudenza costante, anche l'esigenza di contrastare le pratiche abusive, definite, senza alcun elemento di novità, come *"costruzioni di puro artificio finalizzate a eludere la normativa dello Stato membro interessato"*. In un punto successivo della sentenza, richiamando il concetto di mancanza di sostanza economica, le costruzioni di puro artificio sono state definite come quei comportamenti *"consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate a eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale"*. A tal proposito, è stata espressamente richiamata la sentenza *Cadbury Schweppes*. Dunque, è stato posto l'accento sul tradizionale elemento dell'uso distorto e privo di sostanza economica di strumenti giuridici (*"costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica"*), sul fine elusivo (*"finalizzate a eludere"*) e sull'elemento oggettivo, rappresentato dall'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito (*"eludere la normale imposta sugli utili"*).

Per quanto riguarda specificamente l'elemento soggettivo dell'abuso, la sentenza in commento è stata foriera di talune incertezze. Al paragrafo 81, dopo aver stabilito che una normativa statale che miri a contrastare l'elusione fiscale può indicare *ex ante* alcuni elementi oggettivi in base ai quali valutare l'esistenza

o meno di costruzioni di puro artificio, la Corte ha affermato che *“la circostanza che una società residente abbia ottenuto un prestito da una società non residente a condizioni diverse da quelle che sarebbero state applicate da tali società in un regime di piena concorrenza costituisce per lo Stato membro di residenza della società mutuataria un elemento oggettivo e verificabile da parte di terzi per stabilire se la transazione in questione rappresenti, in tutto o in parte, una costruzione di puro artificio finalizzata, fondamentalmente, a sottrarre l'impresa dalla legislazione fiscale di tale Stato membro”*. Sulla base di ciò, sembrerebbe che lo scopo elusivo debba essere fondamentale o essenziale, ai fini della qualificazione di una condotta in termini elusivi.

Senonché, nel passo successivo la Corte ha riproposto il riferimento ai comportamenti abusivi, parlando però di *“costruzione di puro artificio a soli fini fiscali”*³⁴¹. Non è chiaro, quindi, se in base alla sentenza che qui si commenta l'abusività di una condotta è integrata da uno scopo esclusivo di eludere l'imposta ovvero se sia sufficiente che quest'ultimo sia essenziale. La differenza, come è agevole notare, è molto rilevante dal punto di vista pratico.

Nello stesso paragrafo 82, inoltre, si legge che, affinché una norma nazionale volta a contrastare il fenomeno della sottocapitalizzazione possa essere considerata come proporzionata rispetto al suo scopo, è necessario che il contribuente sia messo nelle condizioni, *“senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali per le quali tale transazione è stata conclusa”*. In base a tale principio, il contribuente deve essere messo in grado di provare che l'operazione da lui posta in essere è dotata di valide ragioni economiche, mentre l'assenza di queste ultime deve essere verificata dall'organo accertatore allorché intenda procedere all'emanazione di un atto impositivo. Il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, dunque, sembrerebbero chiamati a fornire la stessa prova, benché di segno opposto, sulla sostanza economica dell'operazione.

³⁴¹ La stessa espressione è stata utilizzata successivamente, nei paragrafi 86 e 87.

Rispondendo alle due questioni pregiudiziali sollevate, la suprema istanza comunitaria ha affermato che *“l'art 43 CE osta ad una normativa di uno Stato membro che limiti la possibilità per una società residente di dedurre, a fini fiscali, gli interessi versati su prestiti concessi da una società controllante, in via diretta o indiretta, residente in un altro Stato membro o da una società residente in un altro Stato membro controllata da tale società controllante, senza assoggettare a una siffatta restrizione una società residente che ha ottenuto un prestito da una società parimenti residente, salvo che, da un lato, tale normativa disponga un esame di elementi oggettivi e verificabili che permettano di individuare l'esistenza di una costruzione di puro artificio attuata a soli fini fiscali, prevedendo la possibilità per il contribuente di produrre, eventualmente e senza eccessivi oneri amministrativi, elementi relativi alle ragioni commerciali soggiacenti alla transazione in questione e, dall'altro, qualora l'esistenza di una tale costruzione venisse accertata, detta normativa qualifichi tali interessi come utili distribuiti solo nella misura in cui questi eccedono quanto sarebbe stato convenuto in condizioni di piena concorrenza”*.

2.9 La sentenza Kofoed.

Un'ulteriore tappa che ha segnato lo sviluppo del divieto di abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia è stata rappresentata dalla sentenza *Kofoed*³⁴², pronunciata in data 5 luglio 2007. Tale decisione è stata importante non in quanto abbia apportato delle novità in punto di definizione degli elementi costitutivi dell'abuso, i quali sono rimasti quelli analizzati fino a

³⁴² CGCE, 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Hans Markus Kofoed*.

questo punto, ma perché ha affrontato il tema della applicabilità del principio antiabuso, risultante dalla giurisprudenza comunitaria ma anche, in via settoriale, dal previgente art. 11 della direttiva fusioni, al settore delle imposte dirette, nell'ipotesi in cui uno Stato membro non abbia appositamente adottato una disposizione di recepimento della norma da ultimo richiamata. Più precisamente, con la sentenza in commento la Corte di Giustizia ha affermato l'inesistenza di una clausola generale antiabuso nel settore dell'imposizione diretta³⁴³.

Il caso riguardava una controversia sorta tra il sig. Kofoed e l'Amministrazione finanziaria danese, in ordine all'assoggettamento all'imposta sul reddito di uno scambio di quote sociali. Venendo ad esporre i fatti della causa principale, i sigg. Kofoed e Toft detenevano in parti uguali la totalità del capitale sociale della *Cosmopolit*, una società a responsabilità limitata di diritto danese. Il 26 ottobre 1993 essi acquistavano ciascuno una delle due azioni che componevano il capitale sociale della società a responsabilità limitata di diritto irlandese *Dooralong*. Quest'ultima aumentava successivamente il suo capitale sociale, emettendo 21 000 nuove azioni. Il 29 ottobre 1993 i sigg. Kofoed e Toft scambiavano tutte le quote sociali da essi detenute nella *Cosmopolit* contro tutte le nuove azioni detenute nella *Dooralong*. A seguito di tale scambio, essi possedevano dunque 10 501 azioni della *Dooralong* ciascuno. Quest'ultima disponeva, dal canto suo, dell'intero capitale sociale della *Cosmopolit*. Il primo novembre 1993, la *Dooralong* incassava un dividendo versato dalla sua consociata *Cosmopolit*, da poco acquisita. Il 3 novembre 1993, l'assemblea generale della *Dooralong* decideva a sua volta di distribuire un dividendo, di ammontare poco inferiore a quello del dividendo ricevuto due giorni prima dalla *Cosmopolit*, ai suoi due soci. Nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1993, il sig. Kofoed precisava che lo scambio di quote sociali detenute nella

³⁴³ M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia?*, in *Rass. trib.*, n. 1/2008, pag. 274; G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, n. 3/2008, pag. 876; M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in *Riv. dir. trib.*, n.9/2008, pag. 260; M. VILLANI, *L'abuso del diritto: incomprendione o incertezza delle scelte di fondo*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2012, pag. 109.

Cosmopolit contro nuove azioni nella *Dooralong* doveva essere esentato dall'imposta: egli, in particolare, invocava l'applicazione del regime di neutralità fiscale risultante dal combinato disposto degli artt. 2, lettera d), e 8, n. 1, della direttiva fusioni³⁴⁴. L'Amministrazione fiscale danese non condivideva tale posizione, ritenendo che la distribuzione del dividendo a favore del sig. Kofoed dovesse essere considerata come facente parte dell'operazione di scambio di quote sociali, rendendo in tal modo non applicabile l'esenzione prevista dalla direttiva. Infatti, L'art. 2, lett. d), della direttiva 90/434 definisce lo “scambio di azioni” come “l'operazione mediante la quale una società acquista nel capitale sociale di un'altra società una partecipazione il cui effetto sia quello di conferirle la maggioranza dei diritti di voto di questa società, mediante l'attribuzione ai soci dell'altra società, in cambio dei loro titoli, di titoli rappresentativi del capitale sociale della prima società ed eventualmente di un saldo in contanti che non superi il 10 % del valore nominale o, in mancanza di valore nominale, della parità contabile dei titoli consegnati in cambio”. In altre parole, secondo l'Amministrazione finanziaria danese la distribuzione del dividendo da parte della società *Dooralong* nei confronti dei suoi due soci doveva essere considerata come parte dell'operazione di scambio di azioni, in particolare come saldo in contanti; dato che nel caso di specie l'ammontare del dividendo superava la soglia del 10% del valore nominale dei titoli consegnati in cambio, l'operazione posta in essere dai contribuenti non ricadeva nel campo di applicazione dell'art. 2, lettera d), della direttiva e non poteva beneficiare del regime di neutralità da essa previsto. Dopo che il giudice di prime cure aveva accolto la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, il caso è stato deferito ad una Corte d'appello danese, la quale decideva di sospendere il giudizio sottoponendo alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la seguente questione pregiudiziale: “Se l'art 2, lett d), della direttiva 90/434/CEE ... debba essere interpretato nel senso che non ha luogo alcuno "scambio di azioni" ai sensi di tale direttiva qualora i partecipanti all'operazione di scambio, contemporaneamente

³⁴⁴ Direttiva 90/434 CEE.

all'accordo sullo scambio, manifestino, pur senza vincolarsi giuridicamente, la comune intenzione di deliberare, nella prima assemblea generale della società acquirente successiva allo scambio, una distribuzione di utili in misura superiore al 10 % del valore nominale dei titoli ceduti in occasione di tale scambio, e tali utili vengano poi anche effettivamente distribuiti". In sostanza, la questione pregiudiziale verteva innanzitutto sulla corretta interpretazione dell'operazione concretamente posta in essere e sulla sua qualificazione o meno, ai sensi della direttiva, come operazione di scambio di azioni. In secondo luogo, il giudice del rinvio chiedeva se l'Amministrazione fiscale avrebbe potuto reagire ad un eventuale abuso del diritto, benché il legislatore nazionale non avesse adottato provvedimenti specifici per trasporre l'art. 11 della direttiva 90/434, il quale ultimo disponeva che *"uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III e IV di tale direttiva o revocarne il beneficio qualora risulti che l'operazione di scambio di azioni ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale"*.

Con riferimento alla prima questione, la Corte ha qualificato l'operazione come scambio di partecipazioni ai sensi dell'art. 2, lettera d), della direttiva fusioni e ha riconosciuto l'applicabilità dell'art. 8, n. 1. Il giudice comunitario, tuttavia, ha rigettato la tesi che la successiva distribuzione dei dividendi integrasse un *"saldo in contanti"* superiore al 10%, previsto dall'art. 2, lettera d), della citata direttiva, non sussistendo *"alcun indizio che dimostri che il dividendo di cui trattasi abbia formato parte integrante della contropartita da pagare da parte della Dooralong per l'acquisizione della Cosmopolit"*. Nell'opinione espressa dal giudice europeo, dunque, ciò che assume rilevanza è che le prestazioni pecuniarie abbiano *"carattere di vera e propria contropartita dell'operazione di acquisizione, e cioè le prestazioni convenute a titolo obbligatorio come complemento dell'attribuzione di titoli rappresentativi del capitale sociale della società acquirente, e ciò indipendentemente dagli eventuali motivi alla base dell'operazione"*. E' stato quindi ribadito l'orientamento espresso già nel caso *Halifax*, secondo cui, al fine di stabilire se una determinata

operazione rientra o meno nella definizione fornita da una direttiva comunitaria, sono del tutto irrilevanti i motivi soggettivi per cui il contribuente la pone in essere³⁴⁵. Egli può anche agire al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale; ciononostante, l'operazione continuerebbe a fruire del regime previsto dalla direttiva (se ne soddisfa, ovviamente, i requisiti), in quanto l'applicazione delle disposizioni di quest'ultima prescinde dai motivi soggettivi perseguiti, *“siano essi finanziari, economici o puramente fiscali”*³⁴⁶.

Dunque, data l'irrelevanza dei fini perseguiti dal contribuente e dato che il dividendo incassato dal signor *Kofoed* non aveva costituito parte integrante della contropartita da pagare da parte della *Dooralong* per l'acquisizione della *Cosmopolit*, la Corte ha concluso per la piena riconducibilità dell'operazione nell'ambito di applicazione del combinato disposto degli artt. 2, lettera *d*), e 8, n. 1, della direttiva 90/434/CEE.

“Tuttavia, poiché il giudice del rinvio e il governo danese sottolineano ripetutamente che il detto scambio di quote sociali è stato effettuato senza alcuna ragione commerciale e al solo scopo di realizzare economie di natura fiscale, ci si deve altresì porre la questione dell'applicazione del detto art. 8, n. 1, nell'ipotesi di un eventuale abuso del diritto”. A questo punto, dunque, i giudici lussemburghesi sono passati ad esaminare la seconda pregiudiziale posta dal giudice del rinvio. Con riferimento a tale secondo profilo, che è quello che più interessa ai fini di quest'opera, la Corte di Giustizia ha riconosciuto che *“l'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434 riflette il principio generale di diritto comunitario secondo il quale l'abuso del diritto è vietato. I singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme di diritto comunitario. L'applicazione di queste ultime non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente*

³⁴⁵ G. ZIZZO, op. ult. cit., pag. 876; M. ANDRIOLA, cit., pag. 276.

³⁴⁶ *Leur-Bloem*, C-28/95.

dei vantaggi previsti dal diritto comunitario”³⁴⁷³⁴⁸. Con tale prima affermazione è stato richiamato il principio generale, proprio dell’ordinamento dell’Unione, di divieto di abuso del diritto comunitario, caratterizzato dall’elemento dell’uso distorto (“operazioni effettuate non nell’ambito di normali transazioni commerciali”), dall’elemento soggettivo (“unicamente allo scopo”) e da quello oggettivo (“beneficiare abusivamente [cioè in maniera indebita, ndr] dei vantaggi previsti dal diritto comunitario”). Tale ultimo riferimento, rivolto al beneficio abusivo dei vantaggi previsti dal diritto comunitario, è coerente con la circostanza che il caso di specie verteva su un’ipotesi di abuso in senso stretto, in cui il contribuente ha cercato di ottenere in maniera indebita un vantaggio fiscale previsto dalla normativa comunitaria di diritto derivato, non abusando di una libertà fondamentale garantita dal Trattato ma creando in maniera artificiosa le condizioni per beneficiare dell’applicazione di una normativa comunitaria secondaria. Come è agevole notare, inoltre, nel descrivere l’elemento soggettivo la Corte di Giustizia ha parlato di uno scopo esclusivo, non essenziale, di porre in essere un abuso. Anche con la sentenza in commento, dunque, non è stato chiarito definitivamente se la soglia di abusività di una condotta scatti quando il fine elusivo è essenziale (potendo concorrere quindi con motivazioni extrafiscali) oppure quando tale fine è esclusivo. Infatti, nel caso in esame la Corte ha espressamente preteso che il fine di ridurre il carico impositivo sia l’unico scopo perseguito dal contribuente (di talché, ove le parti siano in grado di allegare e provare l’esistenza di motivazioni extrafiscali, anche di carattere marginale, l’abuso del diritto non sarebbe configurabile), mentre la direttiva fusioni, all’art. 11 (attuale art. 15), è chiara nello stabilire che gli Stati membri possono negare i benefici da essa previsti quando l’evasione o l’elusione costituiscano l’obiettivo

³⁴⁷ *Kofoed*, cit., par.38.

³⁴⁸ Cfr. in questo senso, sentenze 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros*, Racc. pag. I-1459, punto 24; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.*, Racc. pag. I-1609, punti 68 e 69; 6 aprile 2006, causa C-456/04, *Agip Petroli*, Racc. pag. I-3395, punti 19 e 20, nonché 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, Racc. pag. I-7995, punto 35).

principale o uno degli obiettivi principali dell'operazione compiuta dal contribuente³⁴⁹.

Richiamati gli elementi costitutivi dell'abuso, il giudice lussemburghese ha affermato che *“in via preliminare, occorre chiedersi se, in mancanza di una specifica disposizione nazionale che trasponga l'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434 ... quest'ultima disposizione possa tuttavia trovare applicazione”*. Nonostante l'ordinamento europeo imponga agli Stati membri di adottare ogni provvedimento necessario per garantire la attuazione delle direttive e nonostante il principio di certezza del diritto osti alla circostanza che da una direttiva non attuata derivino degli obblighi in capo ai singoli (di modo che una direttiva non attuata non può mai essere fatta valere da uno Stato membro nei confronti dei singoli), *“occorre tuttavia sottolineare, in primo luogo, che, secondo la formulazione stessa dell'art. 249, terzo comma, CE, gli Stati membri hanno la scelta della forma e dei mezzi di attuazione delle direttive che meglio permettono di garantire il risultato a cui mirano queste ultime. ... Pertanto, purché la situazione giuridica derivante dai provvedimenti nazionali di trasposizione sia sufficientemente precisa e chiara per consentire ai singoli interessati di conoscere la portata dei loro diritti e obblighi, la trasposizione di una direttiva nel diritto interno non esige necessariamente un'azione legislativa in ciascuno Stato membro. Allo stesso modo, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 62 delle sue conclusioni, per la trasposizione di una direttiva può essere sufficiente, in taluni casi, a seconda del contenuto di quest'ultima, un contesto normativo generale di modo che non è necessaria una formale ed esplicita riproduzione delle disposizioni nazionali. In secondo luogo, occorre ricordare che tutte le autorità di uno Stato membro, quando applicano il diritto nazionale, sono tenute ad interpretarlo per quanto possibile alla luce della lettera e dello scopo delle direttive comunitarie, al fine di conseguire il risultato perseguito da queste ultime. Orbene, se è vero che tale obbligo di*

³⁴⁹ V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, cit., pag. 120.

interpretazione conforme non può giungere sino al punto che una direttiva, di per se stessa e indipendentemente da una legge nazionale di trasposizione, crei obblighi per i singoli ovvero determini o aggravi la responsabilità penale di coloro che trasgrediscono le sue disposizioni³⁵⁰, è tuttavia riconosciuto che lo Stato può, in linea di principio, opporre un'interpretazione conforme della legge nazionale nei confronti di singoli". ... Spetta dunque al giudice del rinvio esaminare se nel diritto danese esiste una disposizione o un principio generale sulla cui base l'abuso del diritto è vietato ovvero se esistono altre disposizioni sulla frode o sull'evasione fiscale che possano essere interpretate conformemente all'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434 e, pertanto, giustificare la tassazione dello scambio di quote sociali di cui trattasi. Se del caso, spetta al giudice del rinvio verificare se, nella causa principale, ricorrano le condizioni per l'applicazione di tali disposizioni nazionali".

In sintesi, con la sentenza in esame la Corte ha chiarito innanzitutto che l'art. 11 della direttiva (attuale art. 15) riflette il generale principio, di origine pretoria, che vieta l'abuso del diritto comunitario e dunque tale disposizione deve essere letta in conformità alla giurisprudenza della suprema istanza dell'Unione. In secondo luogo, quanto alla applicabilità di questo articolo in un ordinamento interno che non l'ha appositamente recepito, è stato chiarito che uno Stato membro non ha l'obbligo di adottare, a tal fine, un'apposita e nuova misura legislativa. Ad attuare la direttiva e, in particolare, l'art. 11 può essere sufficiente anche una norma generale antiabuso già vigente nello Stato membro in questione³⁵¹, purché essa sia conforme al canone della certezza del diritto. Qualora tale norma esista, essa deve comunque essere interpretata dalle autorità nazionali in conformità al contenuto dell'art. 11 della direttiva e, soprattutto, dato che esso riflette il principio generale antiabuso di origine pretoria, in conformità a tale principio. Infine, spetta al giudice nazionale verificare se una tale

³⁵⁰ È questo il risultato della c.d. "giurisprudenza degli effetti diretti" delle direttive nei confronti dei singoli Stati membri. Cfr. M. ANDRIOLA, cit., pag. 277.

³⁵¹ Cfr. G. ZIZZO, op. ult. cit., pag. 875

normativa interna già esista nello Stato membro in questione e, se del caso, stabilire se nella fattispecie concreta ricorra una fattispecie di abuso del diritto.

È interessante notare, ad avviso di chi scrive, che nel caso in esame la Corte di Giustizia ha implicitamente negato la diretta applicabilità, nel settore delle imposte dirette, del principio giurisprudenziale di divieto di abuso del diritto³⁵², a differenza delle conclusioni cui a volte è pervenuta invece la Corte di Cassazione italiana³⁵³. È evidente infatti che, se il divieto di abuso di fonte comunitaria avesse portata generale, il giudice lussemburghese non avrebbe avuto la necessità di rinviare alle norme antielusive nazionali³⁵⁴. Da questa sentenza sembra emergere che il divieto giurisprudenziale di abuso del diritto può esplicare la propria efficacia negli ordinamenti nazionali solo in quanto riflesso in specifiche misure comunitarie antiabuso, come l'art. 11 della direttiva fusioni, ed esclusivamente nell'ipotesi in cui tali specifiche misure siano state appositamente trasposte negli ordinamenti statali³⁵⁵ oppure possano trovare applicazione per il tramite di un'interpretazione orientata del diritto nazionale³⁵⁶. Questa conclusione è in linea con le osservazioni dell'Avvocato Generale, secondo cui, appunto, l'esistenza di una espressa disposizione nella direttiva non consente di fare applicazione diretta del principio generale di divieto di abuso del diritto, sia per ragioni di certezza giuridica e sia perché la diretta operatività del principio rischierebbe di ostacolare l'armonizzazione della materia³⁵⁷. Dunque, il giudice comunitario ha sostanzialmente affermato che, in mancanza sia di un provvedimento interno di attuazione della direttiva che di una norma interna antiabuso, uno Stato membro non ha la possibilità di contrastare le pratiche volte ad utilizzare le disposizioni della direttiva in maniera abusiva, al fine cioè di

³⁵² P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., pag. 314; M. ANDRIOLA, cit., pag. 274; M. POGGIOLI, cit., pag. 260; M. VILLANI, cit., pag. 109.

³⁵³ Cfr. Cass. n. 8772/2008, n. 25374/2009, n. 1465/2009. In senso opposto, invece, cfr. Cass. SS. UU. N. 30055 e 30057 del 2008.

³⁵⁴ G. ZIZZO, op. ult. cit., pag. 876.

³⁵⁵ M. POGGIOLI, cit., pag. 260.

³⁵⁶ P. PISTONE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, cit., pag. 223.

³⁵⁷ V. LIPRINO, cit., pag. 123.

aggirare l'imposizione fiscale³⁵⁸. Permettendo al contribuente, in tali casi, di servirsi di uno strumento di diritto comunitario derivato a fini elusivi, la soluzione prospettata dalla Corte si pone in pieno contrasto con il principio, consolidato nella sua giurisprudenza, secondo cui non si può invocare il diritto dell'Unione Europea nell'ambito di pratiche abusive³⁵⁹.

L'orientamento espresso nel caso *Kofoed* è stato confermato³⁶⁰ più di recente dalla sentenza *Zwijnenburg*, pronunciata il 20 maggio 2010. In questa fattispecie, il contribuente aveva utilizzato il regime previsto dalla direttiva fusioni, che avrebbe garantito un'esenzione da imposta all'operazione da lui posta in essere, al fine di aggirare un'imposta, quella sui trasferimenti, diversa da quelle rientranti nel campo di applicazione della direttiva medesima. Il giudice olandese, dunque, decideva di sospendere il giudizio e proporre alla Corte di Giustizia la seguente questione pregiudiziale: *“se l'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434 debba essere interpretato nel senso che le agevolazioni da questa stabilite possono essere negate al soggetto passivo che ha previsto, mediante una costruzione giuridica comprendente una fusione di imprese, di prevenire la riscossione di un'imposta quale quella di cui trattasi nella causa principale, vale a dire le imposte sui trasferimenti, mentre quest'imposta non è considerata da tale direttiva”*. L'Amministrazione finanziaria olandese, infatti, data la mancanza di una disposizione nazionale che consentisse di rifiutare il beneficio dell'esenzione dalle imposte sui trasferimenti in caso di fusione di imprese e nelle ipotesi in cui si stabilisse che l'esclusione della detta imposta costituisce la ragione prevalente della fusione, si proponeva di fare diretta applicazione dell'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434 in modo da riscuotere l'imposta sulle società in compensazione delle escluse imposte sui trasferimenti, contrastando la asserita pratica elusiva posta in essere dal contribuente.

³⁵⁸ P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 223.

³⁵⁹ P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 223.

³⁶⁰ P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 223.

La Corte di Giustizia ha osservato che l'ordinamento dell'Unione Europea non implica una completa armonizzazione del diritto tributario e che l'imposta sui trasferimenti, oggetto di aggiramento nel caso concreto, non rientra nell'ambito applicativo della direttiva. Sulla base di questa premessa, si è quindi concluso che *“in tali circostanze, il beneficio delle agevolazioni stabilite dalla direttiva 90/434 non può essere negato, in applicazione dell'art. 11, n. 1, lett. a), di quest'ultima, per compensare il mancato pagamento di un'imposta come quella di cui trattasi nella causa principale”*. Ragionando in questo modo, però, ancora una volta la Corte è giunta alla conclusione che la direttiva fusioni può essere utilizzata per perseguire finalità abusive³⁶¹, non riconoscendo la possibilità di applicare il principio giurisprudenziale di abuso del diritto. In altre parole, il giudice dell'Unione ha interpretato il proprio diritto ignorando, però, quel generale principio dell'ordinamento comunitario che vieta di invocare il diritto dell'Unione per attuare pratiche abusive³⁶².

2.10 La sentenza *Part Service*.

Un importante contributo nella definizione del concetto di abuso del diritto è stato fornito dalla sentenza *Part Service*³⁶³, pronunciata il 21 febbraio 2008. Con essa la Corte di Giustizia ha affrontato nuovamente il tema dei comportamenti abusivi in materia di IVA, dopo che con la sentenza *Halifax* aveva riconosciuto

³⁶¹ P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 223.

³⁶² P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 223.

³⁶³ CGCE, 21 febbraio 2008, *Part Service*, causa C-425/06.

la applicabilità del divieto comunitario di abuso del diritto al settore dell'imposta sul valore aggiunto³⁶⁴.

La causa principale riguardava una controversia tra l'Amministrazione finanziaria italiana e la società *Part Service Srl*, in ordine ad un avviso di accertamento in rettifica dell'imposta sul valore aggiunto notificato per l'esercizio 1987. Nel corso dell'anno 1987, la *Part Service* e la società di locazione finanziaria *IFIM Leasing Sas* (in prosieguo l'*IFIM*), appartenente al medesimo gruppo, avevano effettuato operazioni di locazione finanziaria aventi principalmente ad oggetto autoveicoli. In particolare, L'*IFIM* aveva concluso 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. La *Part Service*, a sua volta, aveva concluso con l'utilizzatore un contratto in forza del quale essa assicurava il bene contro rischi diversi dalla responsabilità civile e garantiva, attraverso il finanziamento della cauzione e la prestazione della fideiussione illimitata, l'adempimento degli obblighi assunti da tale utilizzatore nei confronti dell'*IFIM*. Come corrispettivo, l'utilizzatore versava in anticipo alla *Part Service* un importo che comportava una diminuzione del totale dei canoni di locazione convenuti con l'*IFIM* ad un ammontare di poco superiore al costo del bene, oltre ad una provvigione dell'1% corrisposta ad un consulente. La *Part Service* affidava all'*IFIM* l'esecuzione del contratto con l'utilizzatore. L'*IFIM* riceveva dalla *Part Service* un compenso integrativo a titolo di intermediazione e, in caso d'inadempimento dell'utilizzatore, una somma equivalente a quella promessa a quest'ultimo a titolo di sconto, in caso di rispetto dei suoi obblighi di pagamento dei canoni di locazione.

In applicazione dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/72, che definisce il concetto di prestazione di servizi a fini IVA, tra cui rientrano le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili, l'*IFIM* assoggettava ad imposta sul valore

³⁶⁴ V. LIPRINO, cit., pag. 114.

aggiunto i canoni versati dall'utilizzatore. Per contro, i corrispettivi versati dall'utilizzatore alla *Part Service* e da quest'ultima all'*IFIM* venivano fatturati in esenzione dall'IVA in base all'art. 10 del D.P.R. citato. In sostanza, il risparmio fiscale derivava dall'applicazione della disciplina prevista dagli artt. 3 e 10 del D.P.R. n. 633/72, riproduttivi degli artt. 2 e 13 della sesta direttiva in materia di IVA i quali, da un lato, prevedono l'imponibilità della locazione di beni quale contratto di prestazione di servizi, mentre, dall'altro lato, esentano da imposta l'attività di concessione di finanziamenti.

A seguito di verifiche compiute presso la *Part Service*, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che i diversi impegni assunti dalle parti interessate, anche se contenuti in contratti distinti, costituissero nel loro complesso un contratto unico. Secondo il fisco italiano, 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 la *Part Service* e l'*IFIM*. Di conseguenza, il 1° settembre 1992 l'Agenzia delle Entrate ha notificato alla *Part Service*, per l'anno 1987, un avviso di accertamento in rettifica di IVA. Quest'ultima società ha impugnato tale accertamento dinanzi al giudice tributario di primo grado. Il ricorrente sosteneva che la fattispecie controversa non costituisse un unico contratto ma una pluralità di contratti collegati, forma, quest'ultima, adottata non a fini di evasione fiscale ma per valide ragioni economiche attinenti al marketing (lancio di un nuovo prodotto finanziario con premi compressi), all'organizzazione (divisione delle funzioni di gestione del rischio: assicurazione, fidejussioni e finanziamenti affidati alla *Part Service*; gestione dell'autoparco affidata alle società operative) e alla garanzia (il finanziamento fungeva da deposito cauzionale per l'adempimento degli obblighi dell'utilizzatore). Giunta la causa dinanzi alla Corte di Cassazione, quest'ultima riteneva che la decisione della causa presupponesse la soluzione della questione se gli atti e i comportamenti delle parti in causa, nella loro reciproca connessione, potessero essere considerati come abuso del diritto o di forme giuridiche, secondo la definizione data dalla giurisprudenza comunitaria e, in particolare,

dalla sentenza *Halifax*. Nell'opinione della Suprema Corte, era indubbio che il frazionamento dei contratti avesse l'effetto di ridurre la base imponibile IVA ad un importo inferiore a quello risultante da un contratto di locazione finanziaria ordinaria, poiché in tal modo veniva assoggettata ad imposta la sola concessione del bene in godimento ed i canoni di locazione finanziaria corrispondevano praticamente al prezzo di acquisto del bene stesso. La questione era stabilire se, ai fini della riscossione dell'IVA, i contratti dovessero essere considerati come un complesso unitario alla luce delle ragioni economiche indicate dalla *Part Service*, ovvero se ogni contratto conservasse la sua autonomia e di conseguenza il regime fiscale che gli era proprio. Per risolvere la suddetta questione era necessario chiarire se possa costituire abuso il fatto che un'operazione di finanziamento, considerata nella prassi economica e nella giurisprudenza nazionale come una componente essenziale del contratto di locazione finanziaria, venga regolata da un contratto separato da quello avente ad oggetto la concessione del godimento del bene.

Tuttavia, preliminarmente la Suprema Corte necessitava di chiarimenti sulle condizioni, richieste dalla citata sentenza *Halifax*, per riconoscere l'esistenza di un abuso. Infatti, come si è accennato commentando quest'ultima sentenza, sia in essa che nelle pronunce successive il giudice comunitario non era stato preciso nel descrivere l'elemento soggettivo dell'abuso del diritto, facendo riferimento ora allo scopo esclusivo di eludere l'imposta, ora allo scopo prevalente, essenziale o fondamentale³⁶⁵. La differenza è molto rilevante dal punto di vista pratico: se la configurabilità di un abuso richiede necessariamente uno scopo elusivo esclusivo, non possono essere considerate elusive tutte quelle condotte in cui si riscontra la sussistenza di altre ragioni di carattere extrafiscale, mentre, qualora lo scopo elusivo possa essere anche "solo" essenziale, la presenza di ragioni extrafiscali, quando esse sono marginali, non esclude la configurabilità dell'elusione³⁶⁶. Con riferimento alla sentenza *Halifax*, la Corte di Cassazione ha

³⁶⁵ P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 169; V. LIPRINO, cit., pag. 114; C. ATTARDI, cit., pag. 6.

³⁶⁶ P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 169; V. LIPRINO, cit., pag. 114.

osservato che nel punto 86 la Corte di Giustizia ha richiesto, oltre alla condizione che l'operazione controversa produca come risultato un vantaggio fiscale contrastante con le disposizioni pertinenti della sesta direttiva, che tale operazione abbia “*essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*”. Invece, nel punto 60 e nel dispositivo della stessa sentenza, il giudice comunitario si è riferito a operazioni “*effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico*”. L'Avvocato Generale Maduro, da parte sua, aveva descritto il fenomeno dell'abuso come una “*attività per la quale non c'è altra spiegazione*” che la finalità di ottenere un vantaggio fiscale indebito³⁶⁷. Rilevata questa apparente contraddizione, la Corte di Cassazione ha deciso di sospendere il giudizio pendente dinnanzi a sé e di sottoporre alla Corte di Giustizia dell'Unione due questioni pregiudiziali. Con la prima, specificamente riguardante il profilo definitorio dell'elusione, il giudice del rinvio chiedeva, in sostanza, se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta allorché lo scopo essenziale dell'operazione è costituito dal perseguimento di un vantaggio fiscale, oppure solo qualora il perseguimento di tale vantaggio fiscale costituisca l'unico scopo perseguito, ad esclusione di altri obiettivi economici. Con la seconda, riguardante la ricorrenza di una fattispecie di elusione nel caso concreto, si è chiesto se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche), una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (leasing), di finanziamento, di assicurazione e d'intermediazione, avente come risultato la soggezione ad imposta sul valore aggiunto del solo corrispettivo della concessione in uso del bene, laddove la conclusione di un unico contratto di leasing secondo la prassi e l'interpretazione della giurisprudenza nazionale avrebbe come oggetto anche il finanziamento e, quindi, comporterebbe l'imponibilità IVA dell'intero corrispettivo.

Analizzando la prima questione pregiudiziale, la Corte di Giustizia ha osservato che nella sentenza *Halifax* la definizione dell'abuso del diritto è stata

³⁶⁷ AG P. MADURO, *Halifax*, cit., parr. 70, 86 e 91.

fornita ai punti 74 e 75, dove si richiede, oltre all'elemento oggettivo, rappresentato dall'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito, un elemento soggettivo, consistente nella ricorrenza dello scopo essenziale di ottenere quel vantaggio. Al punto 81 della stessa sentenza, inoltre, il giudice comunitario aveva fornito al giudice del rinvio alcune precisazioni, volte a guidarlo nella valutazione dell'elemento soggettivo, riferendosi ancora ad operazioni aventi come scopo essenziale l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Pertanto, quando, nel punto 82 della stessa sentenza *Halifax*, il giudice europeo aveva osservato che *“in ogni caso, le operazioni oggetto del procedimento principale avevano l'unico scopo di procurare un vantaggio fiscale”*, esso non ha trasformato tale circostanza in una condizione per l'esistenza di una pratica abusiva, ma ha semplicemente sottolineato che nella controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio la soglia minima che di regola consente di qualificare una pratica come abusiva era stata addirittura superata. In sostanza, la Corte ha chiarito una volta per tutte che la soglia di abusività di una condotta coincide, per quanto riguarda l'elemento soggettivo, con il carattere essenziale dello scopo di eludere l'imposta³⁶⁸: in presenza dell'elemento oggettivo, uno scopo elusivo essenziale è di per sé sufficiente per concludere che la condotta posta in essere dal contribuente è abusiva. Il fatto, poi, che nella sentenza *Halifax* compaia il riferimento allo scopo esclusivo non significa che quest'ultimo, nel suo massimo grado di intensità, sia una condizione necessaria per l'esistenza di qualunque pratica abusiva, ma si spiega più semplicemente con il rilievo per cui in quel caso specifico ricorreva uno scopo elusivo esclusivo³⁶⁹. Dunque, la soglia minima di elusività della condotta (l'essenzialità dello scopo abusivo) era stata addirittura superata, in quanto l'elemento soggettivo aveva raggiunto il suo massimo grado d'intensità³⁷⁰. *“Occorre quindi risolvere la prima questione proposta dichiarando che la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il*

³⁶⁸ V. LIPRINO, cit., pag. 119; M. POGGIOLI, cit., pag. 256.

³⁶⁹ V. LIPRINO, cit., pag. 114.

³⁷⁰ C. ATTARDI, cit., pag. 12.

perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse". In virtù del criterio dello "scopo essenziale" il soggetto accertatore deve verificare, al fine di considerare esistente una pratica abusiva, che la volontà di agire per ottenere un vantaggio fiscale indebito costituisca l'essenza dell'operazione, l'elemento assolutamente predominante ed assorbente della condotta, tale per cui in sua assenza l'operazione non sarebbe stata compiuta dal contribuente³⁷¹. Eventuali concorrenti obiettivi economici, anche non "*assolutamente marginali o irrilevanti*"³⁷² (come sarebbe richiesto, invece, se il fine elusivo dovesse essere esclusivo), non sarebbero d'ostacolo all'accertamento di un abuso³⁷³, a condizione che non possano essere considerati essi stessi come lo scopo essenziale per cui l'operazione è stata compiuta³⁷⁴. In altre parole, la presenza di concorrenti interessi extrafiscali rileva ai fini della negazione dell'abuso solo nella misura in cui consente di individuare un autonomo percorso di giustificazione dell'operazione, la quale sarebbe stata posta in essere anche in assenza della prospettiva dell'ottenimento di un vantaggio fiscale³⁷⁵. Peraltro, la presenza dello scopo elusivo essenziale deve essere desunta sulla base di elementi obiettivi, tra i quali la Corte ha annoverato il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti³⁷⁶. Il richiamo degli elementi obiettivi, dunque, sta a significare che la ricerca della volontà di ridurre il carico impositivo non deve fondarsi su un'esplorazione interioristica del contribuente, ma su una serie di elementi fattuali da cui dedurre il reale fine ultimo del comportamento contestato³⁷⁷.

³⁷¹ Cfr. Cass., n. 20030/2010; P. PIANTAVIGNA, cit., pag. 169; G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., pag. 62; M. POGGIOLI, cit., pag. 256; C. ATTARDI, cit., pag. 13.

³⁷² Cass. sez. trib., ordinanza di rinvio del 4 ottobre 2006, n.21371.

³⁷³ M. POGGIOLI, cit., pag. 256

³⁷⁴ G. ZIZZO, op. ult. cit., pag. 62.

³⁷⁵ G. ZIZZO, op. ult. cit., pag. 62.

³⁷⁶ *Halifax*, cit., par. 81; *Part Service*, cit., par. 62.

³⁷⁷ V. LIPRINO, cit., pag. 120; M. POGGIOLI, cit., pag. 256; C. ATTARDI, cit., pag. 13. L'Autore da ultimo citato afferma che l'accertamento elusivo non potrà che essere condotto avendo di mira elementi oggettivi delle condotte dei contribuenti, come avviene nelle indagini penali necessarie per appurare l'integrazione dell'elemento soggettivo del reato.

Parte della dottrina³⁷⁸ ha osservato che l'interpretazione fornita dalla Corte sull'elemento soggettivo è conforme alle clausole antielusive specifiche contenute nella direttiva fusioni e in quella riguardante il regime fiscale di interessi e *royalties*. Come si è detto, entrambe legittimano gli Stati membri a negare l'applicazione dei benefici da esse previsti quando il fine elusivo dell'operazione rappresenta “*l'obiettivo principale o uno degli obiettivi principali*”. A modesto avviso di chi scrive, questa affermazione non è del tutto corretta, in quanto, come si è già evidenziato nel primo capitolo di quest'opera³⁷⁹, lo scopo essenziale di un'operazione è diverso dallo scopo principale. Il primo, per usare le parole della Corte di Cassazione italiana, consiste nell'elemento predominante ed assorbente della condotta, tale per cui in sua assenza l'operazione non sarebbe stata compiuta dal contribuente. Il secondo, invece, può essere anche uno scopo solo di poco più intenso rispetto agli altri, ma non talmente pregnante da assumere il carattere dell'essenzialità. E può anche coesistere con altri fini parimenti principali, come dimostra l'uso, nelle citate direttive, dell'espressione “*uno degli obiettivi principali*”. Come è chiaro, l'accertamento di uno scopo essenziale è più agevole per l'Amministrazione finanziaria e per il giudice ed offre maggiori garanzie di certezza, in quanto esso è più evidente e facilmente riscontrabile; al contrario, l'accertamento dello scopo principale di un'operazione comporta un'indagine più approfondita, prima da parte del Fisco e poi del giudice, sul processo intenzionale che ha spinto il contribuente ad agire. Indagine più approfondita che inevitabilmente implica una maggiore ed insindacabile discrezionalità dell'accertatore, generando profonda incertezza tra gli operatori e i contribuenti. Come si ricorderà, è stata questa la ragione che nel 2013 ha portato il *Conseil Constitutionnel* francese a dichiarare l'incostituzionalità della modifica normativa introdotta nell'art. 64 del *Livre des procédures fiscales*. Tale disposizione, dopo la novella prevista dalla legge finanziaria per il 2014, definiva le pratiche abusive come gli atti che hanno come

³⁷⁸ P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 169; lo stesso argomento si desume in V. LIPRINO, cit., pag. 114.

³⁷⁹ *Infra*, cap I., pagg. 99-100.

“*motivo principale*” (e non più essenziale, come era richiesto prima della riforma) quello di eludere o di attenuare l’onere fiscale. Ad ogni modo, chiarendo che il fine elusivo deve essere essenziale e non necessariamente esclusivo, la Corte di Giustizia ha sicuramente reso la nozione giurisprudenziale di abuso del diritto più simile alle indicazioni contenute nelle citate direttive. Le espressioni “*scopo essenziale*”, “*obiettivo principale*” e “*uno degli obiettivi principali*”, infatti, implicano tutte che anche in una condotta elusiva può riscontrarsi una pluralità di fini, diversi da quello abusivo³⁸⁰. “*L’obiettivo principale*” presuppone che ve ne siano altri di carattere secondario; “*uno degli obiettivi principali*” presuppone la coesistenza del fine elusivo con altri obiettivi, pur sempre principali; lo “*scopo essenziale*” è il fine predominante ed assorbente della condotta, che può coesistere con altri fini al confronto marginali.

È interessante anche notare che nella sentenza *Part Service* (pronunciata, si ricorda, nel 2008) la Corte di Giustizia non ha mai fatto riferimento ad un principio generale di abuso del diritto; non ha affermato, in altre parole, che l’elemento soggettivo deve essere interpretato nel senso di scopo essenziale ogniqualvolta si applichi la teoria dell’abuso del diritto, ma ha riferito il chiarimento sull’elemento soggettivo esclusivamente al divieto di abuso che, in maniera settoriale, si ricava dalla interpretazione della sesta direttiva riguardante l’imposta sul valore aggiunto. A modesto parere di chi scrive, ciò rappresenta una conferma indiretta della inesistenza, secondo i giudici del Lussemburgo, di una clausola generale antiabuso non scritta applicabile indistintamente nei settori delle imposte armonizzate e non³⁸¹. Se così è, si dovrebbe ritenere che il chiarimento fornito dalla sentenza in commento sull’interpretazione dell’elemento soggettivo valga solo per il divieto di abuso del diritto comunitario ricavabile, in via interpretativa, dalla sesta direttiva e applicabile al settore armonizzato dell’imposta sul valore aggiunto. Al contrario, nel campo della fiscalità non armonizzata il *leading case* resta la sentenza *Cadbury Schweppes*, la

³⁸⁰ P. PIAVAVIGNA, op. ult. cit., pag. 169

³⁸¹ Cfr. P. CENTORE, *L’elusione tributaria e l’imposta sul valore aggiunto*, in Rass. trib. n. 2/2009, pag.424.

quale, per la sussistenza di un abuso, richiede “*una costruzione di puro artificio finalizzata esclusivamente ad eludere l'imposta*”³⁸². Sembra, dunque, che secondo quest'ultima sentenza la finalità elusiva debba essere esclusiva (“*wholly*”) e che le operazioni abusive debbano essere del tutto prive di ragioni economiche³⁸³. Sulla base di questa constatazione e alla luce della sentenza *Part Service*, parte della dottrina³⁸⁴ ha affermato vi è una specifica differenza tra la nozione di abuso in senso stretto, applicabile nel settore della fiscalità armonizzata, e quella di abuso in senso lato, operante nel campo delle imposte non armonizzate. Mentre l'abuso in senso stretto richiederebbe un fine elusivo essenziale ma non necessariamente esclusivo, l'abuso in senso lato postulerebbe l'unicità del fine elusivo. Soltanto in tali ipotesi, si afferma, una costruzione potrebbe ritenersi puramente artificiale³⁸⁵. Non si può affermare, infatti, che la sentenza *Part Service* abbia costituito un superamento, quanto all'interpretazione dell'elemento soggettivo, dell'orientamento espresso nel caso *Cadbury Schweppes* e che quindi i chiarimenti in essa contenuti possano applicarsi anche al concetto di abuso del diritto operante nel settore della fiscalità non armonizzata³⁸⁶. Ciò sarebbe stato vero se la Corte, dopo la sentenza *Part Service* e nelle pronunce riguardanti le imposte dirette, avesse descritto le pratiche abusive come quelle operazioni volte essenzialmente all'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito, ma così non è stato. Nelle due successive sentenze *Jobra*³⁸⁷ e *Glaxo Wellcome*³⁸⁸, pronunciate rispettivamente il 4 dicembre 2008 ed il 16 luglio 2009, il giudice europeo, analizzando delle fattispecie che riguardavano il campo dell'imposizione diretta, ha descritto le pratiche elusive

³⁸² Nella versione inglese, la corte di Giustizia ha parlato di “*wholly artificial arrangements intended solely to escape that tax*” (*Cadbury Schweppes*, cit., par. 63); cfr. V. LIPRINO, cit., pag. 119.

³⁸³ G.T.K. MEUSSEN, *Cadbury Schweppes: The ECJ significantly limits the application of CFC rules in the Member States*, in *Eur. Tax.*, 2007, pag. 16.

³⁸⁴ P. PIAVAVIGNA, op. ult. cit., pag. 174; V. LIPRINO, cit., pag. 114.

³⁸⁵ P. PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, pag. 613-614. Lo stesso Autore, in *The Need for Tax Clarity and the Application of the Acte Claire Doctrine to Direct Taxes*, cit., pag. 535, suggerisce l'uso dell'espressione “*mainly for tax purposes*”.

³⁸⁶ *Contra*, cfr. P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, op. cit., pag. 325.

³⁸⁷ CGCE, 4 dicembre 2008, *Jobra*, causa C-330/07, par. 35.

³⁸⁸ CGCE, 16 luglio 2009, *Glaxo Wellcome*, causa C-182/08, dispositivo della sentenza.

come “costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, il cui unico fine è ottenere un vantaggio fiscale” e come “montature di puro artificio, prive di effettività economica e realizzate al solo scopo di usufruire indebitamente di un beneficio fiscale”.

Per quanto riguarda la seconda questione sottoposta alla suprema istanza comunitaria nel caso *Part Service*, con essa il giudice del rinvio ha chiesto in sostanza se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, operazioni come quelle di cui alla causa principale possano essere considerate rientranti in una pratica abusiva alla luce della sesta direttiva.

Innanzitutto, la Corte ha ribadito il principio, più volte affermato in precedenza, secondo cui il contribuente ha il diritto di agire anche al solo fine di perseguire un legittimo risparmio d'imposta. Infatti, *“la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA. Quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA. Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale. ... Tuttavia, quando un'operazione comprende diverse prestazioni, si pone la questione se essa debba essere considerata come un'operazione unica o come corrispondente a più prestazioni distinte e indipendenti da valutarsi separatamente. Tale questione riveste una particolare importanza, sotto il profilo dell'IVA, in particolare, per l'applicazione dell'aliquota d'imposta o delle disposizioni relative all'esenzione contenute nella sesta direttiva. ... A questo riguardo, dall'art. 2 della medesima direttiva discende che ciascuna prestazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente. ... Tuttavia, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. ... Ciò*

accade, ad esempio, qualora, al termine di un'analisi anche solo oggettiva, si constati che una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. ... Si può altresì ritenere di essere in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale”.

La Corte, dunque, ha riconosciuto che operazioni formalmente distinte devono essere considerate come un'unica operazione a fini IVA se non sono tra loro indipendenti oppure se la loro scomposizione avrebbe carattere di artificialità. È evidente che il giudice comunitario ha fatto riferimento all'elemento, tipico di una pratica abusiva, dell'uso distorto di strumenti giuridici. Quando, avendo riguardo alla sostanza della complessiva operazione posta in essere dal contribuente, si può affermare che essa è una operazione “anomala”, “distorta” o “abnorme”, i singoli atti che la compongono devono essere considerati in maniera unitaria ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Del resto, anche nella sentenza *Halifax* il carattere abusivo dell'operazione non emergeva dall'analisi del singolo negozio, bensì da un esame dell'architettura contrattuale complessiva congegnata dalle parti³⁸⁹.

“È compito del giudice nazionale valutare se gli elementi che gli vengono presentati configurino l'esistenza di un'operazione unica, al di là della struttura contrattuale di essa. In tale contesto, esso può dover estendere la sua analisi attraverso una ricerca di indizi che rivelino l'esistenza di una pratica abusiva”.

³⁸⁹ V. LIPRINO, cit., pag. 119.

Pur riconoscendo la esclusiva competenza del giudice nazionale nel valutare i suddetti indizi, la Corte di Giustizia ha osservato che, se del caso, essa può fornire precisazioni, in sede di rinvio pregiudiziale, dirette a guidare il giudice statale nella sua interpretazione. A questo proposito, i giudici lussemburghesi hanno individuato una serie di elementi obiettivi, relativi alla complessiva operazione posta in essere nel caso concreto, che sembrano costituire indizi di un uso distorto di strumenti giuridici. Si è osservato infatti che le due società partecipanti all'operazione di locazione finanziaria facevano parte dello stesso gruppo; che la stessa prestazione della società di locazione finanziaria (*IFIM*) è stata oggetto di un frazionamento, dato che l'elemento caratteristico del finanziamento è stato affidato ad un'altra società (*Part Service*) per essere suddiviso in prestazioni di credito, di assicurazione e di intermediazione; che la prestazione della società di locazione finanziaria è stata in tal modo ridotta ad una prestazione di locazione del veicolo; che i canoni di locazione versati dall'utilizzatore ammontavano complessivamente ad un importo appena superiore al costo di acquisto del bene; che tale prestazione, considerata da sola, sembrava pertanto priva di redditività, per cui l'efficienza economica dell'impresa non poteva essere assicurata con i soli contratti conclusi con gli utilizzatori; che la società di locazione finanziaria percepiva il corrispettivo dell'operazione di locazione finanziaria solo grazie al cumulo dei canoni versati dall'utilizzatore e degli importi versati dall'altra società dello stesso gruppo. Come anticipato, i parametri indicati dalla Corte sono tutti indici obiettivi di un uso distorto di strumenti giuridici, ossia di un utilizzo di questi ultimi in maniera contraria al canone della buona fede ed al parametro di giudizio dell'uomo d'affari medio³⁹⁰. In altre parole, un uomo d'affari medio, il cui comportamento fosse ispirato a buona fede, non compirebbe operazioni frazionate e artificiose come quelle di cui al giudizio in esame, ma stipulerebbe un unico contratto di leasing.

³⁹⁰ *Infra*, cap. I, pag. 127.

Dopo aver indicato gli elementi obiettivi che, nel caso *Part Service*, facevano propendere per la considerazione unitaria delle varie operazioni poste in essere dal contribuente, la Corte di Giustizia ha affermato che *“per valutare se tali operazioni possano essere considerate come rientranti in una pratica abusiva, il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta”*. Sono stati richiamati, quindi, l’elemento oggettivo dell’elusione, consistente nell’ottenimento di un vantaggio fiscale che sia qualificabile come indebito perché contrario ad uno o più obiettivi della sesta direttiva, e l’elemento soggettivo, ossia la presenza di uno scopo essenziale di ottenere quel vantaggio. *“Per quanto riguarda il primo criterio, tale giudice può tener conto del fatto che il risultato perseguito è l’ottenimento del vantaggio fiscale collegato all’esenzione, in forza dell’art. 13, parte B, lett. a) e d), della sesta direttiva, delle prestazioni affidate alla società controparte contrattuale della società di locazione finanziaria. Tale risultato appare contrario all’obiettivo dell’art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, cioè l’imposizione di tutto ciò che costituisce la contropartita ottenuta o da ottenere da parte dell’utilizzatore. Infatti, poiché la locazione di veicoli per mezzo di contratti di locazione finanziaria costituisce una prestazione di servizi ai sensi degli artt. 6 e 9 della sesta direttiva ... tale operazione è di norma assoggettata a IVA, la cui base imponibile deve essere determinata ai sensi dell’art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva”*. Alcune perplessità sorgerebbero, apparentemente, leggendo le indicazioni che la Corte fornisce ai fini dell’indagine sull’elemento soggettivo. Infatti, si legge nella sentenza in commento che *“quanto al secondo criterio, il giudice nazionale, nell’ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni”*. Le perplessità potrebbero riguardare il richiamo fatto al carattere eventualmente fittizio delle operazioni poste in essere, il quale secondo il giudice comunitario può fondare la presunzione dell’esistenza dell’elemento soggettivo. Si potrebbe concludere che

in questo modo la Corte di Giustizia ha accantonato indebitamente due fenomeni molto diversi tra loro, ossia l'elusione e l'evasione. Come è noto, infatti, un'operazione fittizia, quindi una fattispecie di simulazione, dà luogo ad evasione e non ad elusione fiscale e non può essere accostata a quest'ultima. Ad avviso di chi scrive, tuttavia, tali perplessità non avrebbero ragion d'essere, poiché il giudice lussemburghese non ha affatto accostato il fenomeno evasivo a quello elusivo, annullandone qualsiasi differenza, ma ha semplicemente affermato che se, in un'operazione complessiva, si inseriscono anche atti giuridici fittizi e quindi simulati, ciò può costituire indice del fatto che l'intera operazione, per quanto riguarda gli atti leciti che la compongono, è stata compiuta allo scopo essenziale di eludere l'imposta.

Concludendo sul secondo quesito pregiudiziale, la Corte di Giustizia ha affermato che *“occorre quindi risolvere la seconda questione dichiarando che 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”*.

Rivolgendo un commento alla sentenza in esame, si ritiene che essa sia rilevante non solo perché ha chiarito la definizione di elemento soggettivo dell'abuso³⁹¹, ma anche perché con essa, per la prima volta in maniera compiuta, la Corte di Giustizia ha dato il giusto peso ad una serie di indizi oggettivi legati alle particolarità del caso concreto, sulla base dei quali valutare l'elemento dell'uso distorto di strumenti giuridici. Mentre in passato il giudice comunitario si era concentrato quasi esclusivamente sugli elementi oggettivo e soggettivo, con questa sentenza sembra quasi che accanto ad essi si ponga un terzo, autonomo, requisito fondamentale: l'uso distorto, appunto. A ben vedere, si tratta di un elemento essenziale ai fini della configurabilità di una fattispecie di elusione. Esso è strettamente collegato tanto all'elemento soggettivo, poiché è uno degli elementi obiettivi in base ai quali valutare la ricorrenza di uno scopo

³⁹¹ C. ATTARDI, cit., pag. 12.

elusivo, quanto all'elemento oggettivo, perché costituisce il mezzo, lo stratagemma, che permette di porre in essere un comportamento formalmente lecito ma sostanzialmente contrastante con la *ratio* di una norma dell'ordinamento giuridico. Il contrasto con tale *ratio* rende quel vantaggio indebito.

2.11 Un tentativo di ricostruzione unitaria del concetto di abuso.

Riassumendo, dalle sentenze in rassegna emerge che, secondo la visione della Corte di Giustizia, una fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale consiste in un uso distorto di strumenti giuridici, privo di sostanza economica rilevante, volto (essenzialmente od esclusivamente) alla produzione di un vantaggio fiscale indebito, perché contrastante con la *ratio* di una norma comunitaria³⁹².

Ad avviso di chi scrive, dalla descritta evoluzione giurisprudenziale possono ricavarsi due nozioni del concetto di abuso del diritto/elusione fiscale, una valente nel settore della fiscalità armonizzata ed un'altra operante nel campo delle imposte non armonizzate. L'una, quindi, attiene alle ipotesi di c.d. abuso in senso stretto, mentre l'altra riguarda i casi di c.d. abuso in senso lato. Come accennato nel paragrafo precedente, le due nozioni divergono solo quanto al grado di intensità che deve caratterizzare l'elemento soggettivo e, conseguentemente, le valide ragioni economiche. Con riferimento all'abuso in senso lato e al settore della fiscalità non armonizzata, è necessario che lo scopo di eludere l'imposta sia esclusivo e che quindi eventuali ragioni economiche siano

³⁹² Quanto al necessario contrasto con la *ratio* di una norma comunitaria, cfr. P. PISTONE, op. ult. cit., pag. 324.

del tutto marginali ed irrilevanti³⁹³. Con riguardo all'abuso in senso stretto ed al settore della fiscalità armonizzata, invece, la fattispecie patologica è integrata quando lo scopo di eludere l'imposta è essenziale, non necessariamente esclusivo. Di conseguenza, eventuali ragioni economiche extrafiscali possono anche raggiungere un certo grado di rilevanza, purché non aprano la strada ad un percorso alternativo di giustificazione dell'operazione posta in essere, nel senso che quest'ultima sarebbe stata compiuta anche senza la prospettiva dell'ottenimento di un vantaggio fiscale.

Peraltro, sebbene la Corte di Giustizia abbia sempre affermato che due sono gli elementi costitutivi dell'abuso, ai tradizionali elementi oggettivo e soggettivo dovrebbe essere affiancato quello della costruzione "anomala", ossia dell'uso distorto di strumenti giuridici. Sulla base della giurisprudenza italiana ed europea, un uso distorto di strumenti giuridici ricorre quando il contribuente si serve di atti, fatti o contratti i quali consentono di produrre lo stesso effetto economico di quello che si sarebbe potuto raggiungere tramite il compimento di nessuna operazione oppure di un'operazione più diretta e lineare, non direttamente contrastante in ogni caso con le norme dell'ordinamento giuridico³⁹⁴. Così, nel caso *Emsland-Stärke* l'operazione anomala era l'esportazione di prodotti dalla Germania alla Svizzera e la reimportazione degli stessi, poco dopo, in un altro Stato membro dell'Unione, dove essi venivano effettivamente immessi in consumo. Per ottenere lo stesso effetto economico, ossia immettere dei prodotti in consumo in un dato Stato dell'Unione, il contribuente avrebbe potuto compiere un'operazione più lineare, consistente nella esportazione diretta dei prodotti in quest'ultimo Stato. Nel caso *Halifax*, l'operazione anomala è consistita nell'affidare la committenza dei lavori di

³⁹³ Questa conclusione era stata condivisa anche dalla Commissione europea, nella proposta di direttiva sulla base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, rivolta nel 2011 al Consiglio. L'articolo 80 della proposta di direttiva conteneva una specifica norma antielusiva, che definiva gli abusi come "*Le operazioni artificiali svolte con l'esclusiva finalità di eludere l'imposizione*". Tuttavia, la direttiva in questione non è stata mai emanata.

³⁹⁴ In senso adesivo, cfr. P. PIAVIGNA, op. ult. cit., pag. 140; C. SCAILTEUR, *La frode legale*, in *Dir. prat. trib.*, 1955, pag. 281, il quale osserva che la patologia della condotta viene giudicata in virtù del maggior onere connesso alle alternative percorribili.

costruzione dei call-centers a società controllate dalla stessa banca (la *Halifax*). Quest'ultima avrebbe potuto ottenere lo stesso effetto economico (la costruzione dei call-centers) pagando direttamente i lavori agli appaltatori. Nel caso *University of Huddersfield*, la fattispecie anomala posta in essere dall'università è consistita nell'aver locato l'immobile tramite la costituzione di un trust, ad essa legato e da essa controllato, e nell'aver utilizzato essa stessa il bene in base ad una successiva sublocazione conclusa tra il trust e l'università. Lo stesso effetto economico (utilizzo del bene immobile costituito da un mulino, a fini di ristrutturazione) sarebbe stato prodotto addirittura se l'università non avesse concluso alcun contratto volto a garantirle l'utilizzazione diretta del bene, atteso che essa ne era già proprietaria. Nel caso *Bupa Hospitals* l'operazione anomala è consistita nell'accordarsi con i fornitori per ricevere fatture di acconto, con addebito di IVA di rivalsa, in relazione ad operazioni (di cessione di medicinali e protesi) che sarebbero state eseguite successivamente. Lo stesso effetto economico (l'effettuazione di una cessione di medicinali e protesi) anche in questo caso sarebbe stato raggiunto se l'ospedale non si fosse accordato in tal senso con i fornitori, aspettando il momento di effettiva esecuzione dell'operazione per ricevere le fatture. Nel caso *Cadbury Schweppes*, l'operazione anomala è consistita nel costituire le due società controllate in Irlanda, posto che lo stesso effetto economico (raccolta fondi e messa a disposizione degli stessi a favore della controllante e delle altre società del gruppo) avrebbe potuto essere prodotto costituendo le controllate direttamente nel Regno Unito. Nel caso *Kofoed*, la Corte di Giustizia ha negato che l'operazione posta in essere dal contribuente ha costituito un aggiramento dell'art. 2, lettera d) della direttiva 90/434 e quindi, in sostanza, ha negato la configurabilità di una operazione artificiosa. Infine, nel caso *Part Service* l'operazione anomala è consistita nel frazionamento in più contratti di un'unica operazione di leasing. È chiaro, dunque, che tali contratti consentivano di produrre lo stesso effetto economico di un unitario contratto di leasing e che

quest'ultimo, rispetto all'uso di più contratti, costituisce un'operazione più diretta e lineare.

Come si evince dagli esempi appena richiamati, nel valutare se vi è o meno un uso distorto di strumenti giuridici risulta fondamentale un esame della obiettiva sostanza economica alla base dell'operazione contestata³⁹⁵. Ci si deve chiedere, in altre parole, quale effetto economico quest'ultima è stata in grado di produrre e se tale effetto economico avrebbe potuto essere ottenuto tramite una operazione più diretta e lineare. Se si riesce ad individuare un'operazione alternativa, più diretta e lineare rispetto a quella posta in essere e che produca un identico effetto economico, è corretto concludere di essere in presenza di un uso distorto di strumenti giuridici, privo di sostanza economica. La valutazione dell'uso distorto implica, dunque, un esame della presenza o meno di eventuali obiettivi economici che giustifichino il ricorso ad un'operazione più contorta. Quest'ultima è giustificata, cioè, e quindi non rientra nella categoria dell'uso distorto, qualora sia idonea a produrre un effetto economico diverso od ulteriore rispetto a quello che si otterrebbe con l'operazione più diretta. Per concludere nel senso dell'esistenza di un uso distorto, l'interprete deve riuscire sia ad individuare l'operazione più diretta che ad escludere la presenza di una differente sostanza economica tra operazione "normale" e operazione "anormale". Ovviamente, l'analisi che l'interprete è chiamato a compiere sotto quest'ultimo profilo riguarda l'oggettiva sostanza economica della fattispecie concreta³⁹⁶, quella cioè che emerge da un esame dell'operazione condotto pur sempre da chi è rimasto estraneo ad essa. In altre parole, il soggetto accertatore, per affermare l'esistenza di un uso distorto, deve poter concludere che tra operazione "anormale", concretamente posta in essere, ed operazione "normale", che

³⁹⁵ Nello stesso senso, cfr. P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 141; E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, cit., pag. 27, il quale afferma che il fine economico (inteso in senso oggettivo) convalida un'operazione giuridica attraverso una giustificazione (commerciale) esterna; A. HENSEL, *Diritto tributario*, Giuffrè, 1956, pag. 142.

³⁹⁶ Cfr. P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 14, il quale, con riferimento alle valide ragioni economiche, parla di standard giustificativi generalmente accettati, da individuarsi alla stregua di parametri specifici di natura economica, atteso che l'abuso consiste in un comportamento sordinato rispetto a canoni economici razionali.

avrebbe dovuto essere compiuta o anche non compiuta del tutto, vi è obiettiva identità di sostanza economica, come risulta da una prima analisi della fattispecie, fatti salvi quindi gli eventuali chiarimenti che il contribuente fornirà in contraddittorio procedimentale o processuale per dimostrare l'esistenza di soggettive motivazioni economiche³⁹⁷ (come ad esempio quelle di marketing) di cui solo lui inizialmente era a conoscenza e che erano "imprevedibili" e non valutabili, in una prima fase, dall'interprete. Infatti, l'ottica in base alla quale si valuta il carattere anomalo di un'operazione è un'ottica "comparatistica", non "finalistica" o "teleologica"³⁹⁸. La sostanza economica deve quindi essere tenuta ben distinta dall'elemento delle valide ragioni economiche³⁹⁹. La prima riguarda il piano oggettivo dell'operazione, ossia quello della coerenza tra forme giuridiche impiegate ed obiettivi economici da raggiungere. Sotto questo profilo, non c'è sostanza economica quando l'impiego di una strumentazione giuridica "anomala" non è idoneo, da un punto di vista oggettivo, a produrre degli effetti economici diversi da quelli che si otterrebbero tramite il ricorso ad un'operazione più diretta e lineare. Si tratta, insomma, di espressione dietro la quale si cela un giudizio di adeguatezza tra forma e sostanza, insufficiente da solo a provare l'elusione o l'abuso. Le valide ragioni economiche, al contrario, attengono al profilo soggettivo della fattispecie e rispondono all'esigenza di identificare i motivi per i quali l'operazione, sindacata sul piano dell'abuso, sia stata posta in essere⁴⁰⁰. Prendendo ad esempio il caso *Part Service*, se i giudici lussemburghesi avessero adottato un approccio finalistico o teleologico, l'operazione posta in essere non avrebbe potuto essere considerata come anomala, in quanto si sarebbe dovuto considerare che la pluralità di contratti collegati consentiva al

³⁹⁷ E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Giuffrè, 1954, pag. 28, osserva che più anormale è la transazione (per le modalità di esecuzione, la posizione della controparte ecc.) più alto è il tasso di diligenza richiesto all'operatore per giustificare le ragioni delle sue scelte negoziali.

³⁹⁸ S. CAFARO, *Abuse of Rights in the Community System: from the Van Binsbergen case to the Charter of Fundamental Rights, an Overview through the National Legal Orders*, in *Dir. Un. Eur.*, 2003, pag. 291.

³⁹⁹ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, cit., pag. 2207.

⁴⁰⁰ M. BEGHIN, cit., pag. 2207.

contribuente, come egli stesso ha indicato, di ottenere effetti economici (quali quelli relativi al marketing (lancio di un nuovo prodotto finanziario con premi compressi), all'organizzazione (divisione delle funzioni di gestione del rischio: assicurazione, fideiussioni e finanziamenti affidati alla *Part Service*; gestione dell'autoparco affidata alle società operative) e alla garanzia (il finanziamento fungeva da deposito cauzionale per l'adempimento degli obblighi dell'utilizzatore) che non avrebbero potuto essere prodotti con la stipula di un unico contratto di leasing. Tuttavia, adottando un approccio esclusivamente comparatistico, tali finalità non possono essere prese in considerazione, nel valutare l'elemento dell'uso distorto. L'operazione era anomala in quanto, paragonata a quella consistente nella conclusione di un unico contratto di leasing, consentiva di raggiungere lo stesso obiettivo effetto economico e, aldilà degli scopi specifici perseguiti nel caso concreto, si configurava come meno lineare e diretta. Dunque, qualora gli specifici scopi economici perseguiti dal contribuente fossero stati considerati genuini, l'elusione avrebbe dovuto essere negata in questa fattispecie, ma comunque in una prima fase, quella in cui è solo l'Amministrazione finanziaria a valutare la ricorrenza di un abuso, l'elemento obiettivo dell'uso distorto avrebbe potuto essere considerato integrato.

In conclusione, è vero che, nel valutare il requisito della costruzione artificiosa, l'Amministrazione finanziaria deve poter concludere che le operazioni anomale sono prive di sostanza economica, ma è altrettanto vero che quest'ultima è quella che appare (o non appare) in maniera obiettiva da un'analisi dell'operazione condotta dall'esterno, da parte di chi, come il Fisco, è rimasto estraneo ad essa. Se da questa prima indagine emerge che l'operazione meno lineare e diretta non possa produrre effetti economici diversi da quelli derivanti dall'operazione più diretta, il Fisco può concludere nel senso della esistenza di un uso distorto di strumenti giuridici. Spetterà poi al contribuente fornire la prova piena dell'esistenza di soggettive e valide ragioni economiche che giustificano la strada "anomala" da lui intrapresa.

Secondo il modesto parere dello scrivente, nell'indagine sull'elemento dell'uso distorto e, in particolare, sull'assenza della sostanza economica, è opportuno avvalersi del canone della buona fede e del parametro di giudizio dell'uomo d'affari medio⁴⁰¹. Infatti, dalla citata rassegna di giurisprudenza emerge che la Corte di Giustizia ha ricostruito le condotte (quella abusiva e quella "normale") in chiave economica, applicando il criterio della "ragionevolezza economica" del comportamento e facendo riferimento quindi a standard generalmente accettati ed al comportamento dell'operatore economico medio⁴⁰². Da questo punto di vista, per le modalità con cui viene posto in essere, l'abuso del diritto si traduce in un esercizio "anormale" del diritto medesimo, ovvero come un esercizio dello stesso in maniera contraria alla sua destinazione economico-sociale⁴⁰³.

Definito l'elemento dell'uso distorto, un'ultima notazione concerne la sua rilevanza rispetto ai due elementi oggettivo e soggettivo.

A partire dalla sentenza *Emsland Starke*, la Corte di Giustizia ha affermato che gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale sono quello oggettivo e quello soggettivo, non parlando mai di un autonomo terzo elemento. Tuttavia, in tutti i casi in cui il giudice comunitario è stato chiamato a pronunciarsi sul tema dell'elusione, le modalità della condotta si sono sempre concretate in un uso distorto di strumenti giuridici. Con la sentenza *Part Service*, infine, il peso attribuito a questo elemento sembra essere anche cresciuto. Sulla base di questa considerazione e guardando alle varie normative antielusive nazionali, le quali pongono a carico dell'Amministrazione finanziaria degli obblighi di motivazione sempre più stringenti in punto di individuazione delle modalità abusive della condotta, pare corretto ritenere che l'elemento dell'uso distorto di strumenti giuridici integri un vero e proprio requisito costitutivo dell'abuso del diritto, che si affianca agli elementi oggettivo e soggettivo. Aderendo a questa tesi, si

⁴⁰¹ *Infra*, cap. I, pag. 127.

⁴⁰² P. PIANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 143.

⁴⁰³ Cfr. R. SALEILLES, *Etude sur la théorie générale de l'obligation dans la second rédaction du projet de code civil allemand*, Parigi, 1895.

circoscrive meglio la nozione di abuso⁴⁰⁴ e nel contempo si garantisce maggiormente anche l'effettività dell'obbligo di motivazione gravante sull'Amministrazione finanziaria, a garanzia del contribuente e del suo diritto di difesa. Se, infatti, gli elementi costitutivi dell'elusione fossero soltanto quello oggettivo e soggettivo, al Fisco basterebbe, di volta in volta, dimostrare il vantaggio fiscale conseguito e lo scopo essenziale di ottenerlo, anche quando magari l'operazione posta in essere dal contribuente non si era concretata in un uso distorto di strumenti giuridici (perché dotata di effettiva realtà economica) e quindi anche quando l'operazione medesima sia pienamente approvata dal legislatore. Invece, se si eleva l'uso distorto al rango di elemento costitutivo dell'abuso, si spinge l'Amministrazione finanziaria a concentrarsi, in punto di motivazione dell'atto impositivo, anche sulla precisa individuazione delle modalità abusive della condotta e, quindi, sulla prova della inesistenza di sostanza economica.

Altro tema rilevante riguarda l'individuazione dell'oggetto dell'abuso. Al riguardo, la dottrina usa spesso la terminologia "*abuso delle forme giuridiche*"⁴⁰⁵. Chi scrive non ritiene pienamente corretta tale espressione, in quanto essa indica che oggetto dell'abuso è l'uso delle forme giuridiche e quindi l'esercizio della libertà contrattuale. Al contrario, l'esercizio della libertà contrattuale forma oggetto di un uso distorto ma non è, propriamente, oggetto dell'abuso. Non deve dimenticarsi, infatti, che si sta parlando di abuso del diritto comunitario in ambito fiscale, dunque è necessariamente un diritto attribuito dall'ordinamento dell'Unione a dover formare oggetto di abuso in senso proprio⁴⁰⁶. La forma giuridica, utilizzata in maniera distorta, è solo l'oggetto "mediato" dell'abuso, fermo restando che l'oggetto "finale" della condotta elusiva è una prerogativa individuale attribuita dal diritto dell'Unione europea (quando si parla

⁴⁰⁴ Cfr. P. PISTONE, *The Need for Tax Clarity and the Application of the Acte Claire Doctrine to Direct Taxes*, op. cit., pag. 535.

⁴⁰⁵ Cfr. G. ZIZZO, op. ult. cit., pag. 63; C. ATTARDI, cit., pag. 5.

⁴⁰⁶ G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, op. cit., pag. 875

dell'ordinamento comunitario) o dal diritto nazionale (quando si fa riferimento alle dinamiche puramente interne ad uno Stato).

Detto ciò, per individuare l'oggetto dell'abuso occorre distinguere tra abuso in senso lato ed abuso in senso stretto. Nell'abuso in senso lato, una forma giuridica contrattuale viene utilizzata in maniera anomala ma formalmente lecita invocando una libertà fondamentale garantita dal Trattato. Tale uso distorto della forma giuridica avviene allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale previsto da una norma di diritto interno, il quale vantaggio, guardando alla sostanza dell'operazione e alle sue modalità attuative, contrasta con la *ratio* di una libertà fondamentale garantita dal Trattato e quindi si configura come indebito⁴⁰⁷. In questi casi è quindi la suddetta libertà fondamentale ad essere abusata. Ad esempio, nel caso *Cadbury Schweppes* il godimento del più favorevole regime irlandese sulla tassazione degli utili societari, guardando alle modalità con cui era stato ottenuto (costituzione di due controllate in Irlanda al solo scopo di godere di detto regime), contrastava con l'obiettivo della libertà di stabilimento, individuato dalla Corte di Giustizia nel “*permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e favorire così l'interpenetrazione economica e sociale nel territorio della Comunità nel settore delle attività indipendenti*”⁴⁰⁸.

Nelle ipotesi di abuso in senso stretto, invece, la libertà contrattuale viene utilizzata in maniera distorta, ma formalmente lecita, allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale previsto da una norma di diritto comunitario derivato, il quale vantaggio è contrario o alla *ratio* della stessa norma che lo prevede oppure alla *ratio* di una diversa norma comunitaria secondaria. In ogni caso, ad essere abusato è il diritto al vantaggio fiscale previsto da una norma di

⁴⁰⁷ M. POGGIOLI, cit., pag. 258, parla di vantaggio fiscale asistemico, ossia contrario ai principi del sistema; nello stesso senso, cfr. P. PIAVIGNA, op. ult. cit., pag. 151.

⁴⁰⁸ Cfr. R. C. GUERRA, *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, in G. MAISTO, cit., pag. 222.

diritto derivato e quindi il diritto comunitario stesso⁴⁰⁹. Se ad essere elusa è la stessa norma comunitaria che prevede il vantaggio fiscale, ciò significa che il contribuente ha creato artificialmente le condizioni per goderne, frustrandone l'obiettivo. Così, ad esempio, nel caso *Emsland-Stärke* il contribuente ha creato artificialmente le condizioni per godere del beneficio delle restituzioni all'esportazione, previste dal regolamento comunitario n. 2730/79, importando i propri prodotti in Svizzera e re-importandoli in un altro Stato della Comunità, in modo tale da ottenere un vantaggio fiscale indebito. La concessione delle restituzioni, infatti, era prevista per le ipotesi in cui il prodotto fosse stato effettivamente immesso in consumo in un paese terzo. Ad essere stato abusato, dunque, era il diritto ad ottenere il versamento delle restituzioni, perché esercitato in maniera contraria alla sua *ratio*. Se, invece, ad essere elusa è una norma comunitaria secondaria, diversa da quella che prevede il vantaggio fiscale, si tratta di solito di una norma che prevede determinati obblighi, divieti o una determinata disciplina impositiva, i quali vengono aggirati indebitamente dal contribuente tramite la creazione artificiosa dei presupposti che consentono di evitarne l'applicazione. Così, nel caso *Part Service*, ad essere stato abusato era il diritto all'esenzione previsto dall'art. 13 della sesta direttiva, in quanto esso è stato esercitato (al fine di coprire anche elementi che invece avrebbero dovuto concorrere a formare la base imponibile ai fini IVA), in maniera contraria alla *ratio* non dello stesso articolo 13 ma dell'art. 11, che prevede “*l'imposizione di tutto ciò che costituisce la contropartita ottenuta o da ottenere da parte dell'utilizzatore*”. L'aggiramento della *ratio* dell'art. 11 è stato riconosciuto dalla stessa Corte di Giustizia nella pronuncia in commento⁴¹⁰.

⁴⁰⁹ P. PANTAVIGNA, op. ult. cit., pag. 141

⁴¹⁰ V. LIPRINO, cit., pag. 114; C. ATTARDI, cit., pag. 5.

2.12 La Raccomandazione europea del 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, la direttiva n. 121/2015 e la recente direttiva “anti-elusione”.

La nozione di abuso del diritto, sopra enucleata, è stata confermata dalla Raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, già citata nel primo capitolo di quest’opera.

La Commissione ha innanzitutto osservato che, sebbene i paesi di tutto il mondo abbiano sempre considerato la pianificazione fiscale come una pratica legittima, con il passare del tempo tale fenomeno si è concretato in strutture progressivamente più sofisticate, sviluppandosi tra più giurisdizioni e permettendo il trasferimento di utili imponibili in Stati con regimi fiscali più favorevoli. La caratteristica fondamentale delle pratiche in questione è che esse riducono l’ammontare dell’imposta dovuta mediante operazioni legali in senso stretto, che sono tuttavia in contrasto con lo scopo di una norma. Nonostante sforzi considerevoli, gli Stati membri hanno difficoltà a proteggere le loro basi imponibili dall’erosione dovuta alla pianificazione fiscale aggressiva, in quanto le disposizioni nazionali spesso non sono pienamente efficaci, soprattutto a causa della dimensione transnazionale di molte strutture di pianificazione fiscale e della maggiore mobilità dei capitali e delle persone. Nella prospettiva di conseguire un migliore funzionamento del mercato interno, la Commissione, auspicando che tutti gli Stati membri seguano lo stesso approccio generale nei confronti della pianificazione fiscale aggressiva, contribuendo così a ridurre le distorsioni esistenti, ha raccomandato l’introduzione di un’uniforme norma generale antiabuso. Va rilevato, peraltro, che quest’ultima non contiene una definizione limitata all’abuso del diritto dell’Unione Europea, ma delinea un concetto più generale, volto a trovare applicazione nei confronti di tutte “*le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell’ambito di applicazione*

delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale". Il riferimento è rivolto, quindi, non solo alle pratiche che comportano un abuso del diritto comunitario, ma, più in generale, a tutte le pratiche elusive (anche quelle nazionali) che non sono contrastabili tramite le norme antielusive specifiche già esistenti a livello statale. Questa constatazione è rilevante, in quanto spiega la portata della nozione dell'elemento oggettivo, incentrata sull'aggiramento non di una norma di diritto comunitario ma, più in generale, di una disposizione fiscale.

Come si è indicato nel primo capitolo, nel punto 4.2 della Raccomandazione è contenuta la seguente proposta di clausola generale antiabuso:

“Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”. Nel punto 4.4 si legge che *“Ai fini del punto 4.2 una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale”*. Segue, dunque, l'indicazione esemplificativa di una serie di criteri oggettivi in base ai quali valutare l'assenza di sostanza commerciale, tra cui rientrano, per citarne alcuni, la circostanza che *“la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme”* ed il fatto che *“la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale”*. È stato ribadito, dunque, che un elemento costitutivo del fenomeno elusivo è la presenza di una costruzione artificiosa, ossia di un uso distorto di strumenti giuridici. Tale requisito implica, come si è chiarito nel paragrafo precedente, la assenza di sostanza commerciale, da accertare in base a criteri obiettivi.

Dalla Raccomandazione emergono gli altri due fondamentali requisiti costituenti l'abuso, ossia l'elemento oggettivo e quello soggettivo.

Quanto al primo, si tratta (punto 4.2) dello scopo essenziale di eludere l'imposizione. La precisazione che lo scopo elusivo debba essere essenziale è importante per due motivi. Innanzitutto, la Commissione, allineandosi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, ha fissato la soglia minima di elusività di una condotta nella essenzialità del fine di eludere l'imposta, non richiedendo uno scopo necessariamente esclusivo orientato in tal senso. In secondo luogo e soprattutto, vi è da considerare che la citata Raccomandazione europea riguarda la pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta ed in questo campo la Corte di Giustizia ha definito l'abuso del diritto comunitario come quella pratica volta esclusivamente (non, quindi, soltanto essenzialmente) ad eludere l'imposta. La Raccomandazione europea potrebbe, dunque, costituire l'occasione per un *revirement* della stessa Corte del Lussemburgo quanto alla definizione del concetto di abuso del diritto comunitario nel settore della fiscalità non armonizzata. Sulla valutazione del carattere essenziale dello scopo elusivo, il punto 4.6 stabilisce che *“Ai fini del punto 4.2, una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso”*. Deve trattarsi, quindi, della finalità che ha spinto il contribuente ad agire e senza la quale l'operazione non sarebbe stata compiuta.

Per quanto concerne l'elemento oggettivo, esso non si desume avendo riguardo soltanto alla definizione contenuta nel punto 4.2, la quale fa riferimento all'ottenimento di un vantaggio fiscale, senza qualificarlo come indebito. Quest'ultimo elemento, tuttavia, si evince dal punto 4.5, il quale stabilisce che la finalità della costruzione artificiosa *“consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili”*. Anche nel chiarire questo punto, la Commissione ha mostrato di aver recepito le indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, identificando il vantaggio fiscale indebito con quel vantaggio

ottenuto in contrasto con la *ratio* di una norma dell'ordinamento giuridico. Tuttavia, mentre nelle ipotesi di abuso del diritto comunitario ad essere frustrata è la *ratio* di una norma comunitaria (primaria o secondaria), nei casi di abuso del diritto interno il contrasto riguarda la finalità perseguita da una disposizione fiscale statale, consistente in una norma impositiva od agevolativa⁴¹¹.

In tempi più recenti, il legislatore comunitario ha recepito i principali orientamenti in tema di abuso del diritto espressi dalla Corte di Giustizia.

Nel 2015 infatti, con la direttiva n. 121/2015/UE, è stata inserita una clausola antiabuso⁴¹² nella direttiva “madre-figlia”⁴¹³, modificandone l'art. 1, paragrafi da 2 a 4. La nuova norma antielusiva da una lato riprende le espressioni contenute nelle direttive “fusioni” e “interessi e royalties” (facendo riferimento allo “scopo principale” o ad “uno degli scopi principali” di ottenere un vantaggio fiscale), dall'altro lato recepisce i principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. A seguito della modifica in commento, l'art. 1, parr. 2 ss., della direttiva “madre-figlia” risulta del seguente tenore:

“2. Gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte.

3. Ai fini del paragrafo 2, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica.

⁴¹¹ P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., pag. 326; G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, cit., pag. 875

⁴¹² L. ROSSI e G. FICAI, *Modifiche “antielusive” alla Direttiva Madre Figlia*, in Corr. trib., n. 22/2015, pag. 1699; L. OCCHETTA e I. LA CANDIA, *Abuso del diritto – Le novità del decreto sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*, in Il Sole 24Ore, Settembre 2015, pag. 66.

⁴¹³ Direttiva 2011/96/UE.

4. *La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso.*"

Innanzitutto, anche nella clausola antiabuso in commento compare il riferimento al concetto di costruzioni artificiose, elaborato per la prima volta nella sentenza *Cadbury Schweppes*⁴¹⁴. Da un punto di vista strettamente letterale, non si parla di costruzioni artificiose bensì di costruzioni non genuine, ma la differenza non è da sopravvalutare⁴¹⁵: dal combinato disposto del secondo e terzo paragrafo, si evince che l'elemento in questione corrisponde all'uso distorto e privo di sostanza economica di strumenti giuridici. Esso deve essere accertato in base ad un giudizio di carattere strettamente oggettivo⁴¹⁶, come risulta dal riferimento a tutti i fatti e le circostanze pertinenti e alle valide ragioni commerciali che riflettano la realtà economica⁴¹⁷.

Quanto all'elemento soggettivo, come si è accennato la norma in esame riprende le espressioni contenute nelle direttive "*fusioni*" e "*interessi e royalties*", facendo riferimento allo "*scopo principale*" o ad "*uno degli scopi principali*" di ottenere un vantaggio fiscale e non ad una finalità di carattere essenziale, richiesta dalla più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Infine, è richiamato il classico elemento oggettivo, rappresentato dal carattere indebito del vantaggio fiscale cui mira l'azione del contribuente, ossia dal contrasto tra tale vantaggio e l'oggetto e la finalità della stessa direttiva comunitaria.

Da ultimo, i principi contenuti nella direttiva n. 121/2015 sono stati estesi da parte della Commissione europea in quanto ritenuti idonei a fondare una vera e propria clausola generale antiabuso.

⁴¹⁴ Come osservano L. ROSSI e G. FICAI, cit., pag. 1704, "*dai resoconti dei lavori del Consiglio, che hanno preceduto l'adozione della direttiva 2015/121, si desume che l'intenzione degli Stati membri è stata quella di "istituzionalizzare" i principi affermati dalla giurisprudenza comunitaria in materia di costruzioni di puro artificio*"

⁴¹⁵ L. ROSSI e G. FICAI, cit., pag. 1704.

⁴¹⁶ Nello stesso senso, L. OCCHETTA e I. LA CANDIA, cit., pag. 67.

⁴¹⁷ Lo stesso settimo considerando della direttiva 2015/121 prevede che "*nel valutare se una costruzione o una serie di costruzioni sia abusiva, è opportuno che le amministrazioni fiscali degli Stati membri intraprendano un'analisi obiettiva di tutti i fatti e le circostanze pertinenti*".

Il 28 gennaio 2016 la Commissione ha presentato al Consiglio dell'Unione una proposta di direttiva (la c.d. "direttiva anti-elusione")⁴¹⁸ recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno. La proposta è stata approvata dall'Ecofin il 12 luglio 2016, con obbligo per gli Stati membri di implementare le nuove misure volte al contrasto dell'elusione fiscale entro il 31 dicembre 2018, salvo che nei rispettivi ordinamenti interni siano già in vigore delle misure equivalenti. Tra i rimedi che gli Stati membri saranno chiamati ad adottare vi è anche una norma generale anti-abuso, la quale, *"in conformità all'acquis, ... è concepita per tener conto delle prove di artificiosità della Corte di Giustizia dell'Unione europea"*⁴¹⁹.

Tale norma, applicabile⁴²⁰ a tutti i contribuenti che sono soggetti all'imposta sulle società in uno o più Stati membri, comprese le stabili organizzazioni situate in uno o più Stati membri di entità residenti a fini fiscali in un paese terzo, prevede che:

"1. Le costruzioni non genuine o una serie di costruzioni non genuine poste in essere essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero state altrimenti applicabili sono ignorate ai fini del calcolo dell'imposta sulle società dovuta. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte.

2. Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica.

*3. Quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata con riferimento alla sostanza economica in conformità al diritto nazionale"*⁴²¹.

Come anticipato, la norma generale antiabuso recepisce in maniera puntuale, estendendone il campo di applicazione, i principi che all'inizio del 2015 sono

⁴¹⁸ Direttiva UE n. 2016/0011.

⁴¹⁹ Relazione di accompagnamento alla Direttiva UE n. 2016/0011, pag. 9.

⁴²⁰ Art. 1 Direttiva UE n. 2016/0011.

⁴²¹ Art. 7 direttiva UE n. 2016/001.

stati introdotti nella direttiva “*madre-figlia*”. A modesto avviso di chi scrive, tuttavia, una differenza rilevante riguarda la descrizione dell’elemento soggettivo: a conferma della tendenza volta a valorizzare il carattere essenziale (e non necessariamente esclusivo, né principale) della condotta abusiva, la nuova norma fa riferimento a costruzioni non genuine poste in essere “*essenzialmente allo scopo*” di conseguire un vantaggio fiscale indebito.

CAPITOLO TERZO - L'ABUSO DEL DIRITTO E L'ELUSIONE FISCALE NEGLI ORDINAMENTI GIURIDICI STRANIERI

3.1 Premessa.

Nei primi due capitoli di quest'opera è stata riassunta la tematica dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nell'esperienza giuridica italiana ed europea. Al fine di tentare di pervenire ad una ricostruzione unitaria del concetto di abuso o elusione e di individuarne gli elementi costitutivi condivisi a livello internazionale, è utile a questo punto rivolgere uno sguardo, in chiave comparatistica, alla disciplina vigente in alcuni ordinamenti giuridici stranieri.

L'attenzione alla tematica dei fenomeni elusivi in ambito fiscale, infatti, rappresenta una costante nel panorama ordinamentale di molti Stati, europei e non, ed in ciascun contesto giuridico essa ha assunto dei connotati ed ha dato luogo a problematiche di carattere diverso⁴²²: in Francia, ad esempio, il concetto di elusione fiscale è molto ampio e ricomprende anche quello di simulazione; nell'ordinamento tedesco vige un divieto generale di abuso delle forme giuridiche, la cui convivenza con diverse norme antielusive specifiche spesso ha dato luogo a rilevanti difficoltà di coordinamento; in Spagna si sono riscontrate delle criticità concernenti i profili procedimentali disciplinati dalla clausola generale antiabuso; nel Regno Unito il formante giurisprudenziale ha assunto un

⁴²² P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Giappichelli, 2011, pag. 35.

ruolo centrale nella elaborazione della teoria antielusiva, fondata prevalentemente sull'analisi della sostanza economica delle operazioni di volta in volta prese in considerazione⁴²³.

Questo capitolo, dunque, è dedicato all'analisi della disciplina dell'elusione fiscale/abuso del diritto vigente in alcuni ordinamenti giuridici stranieri, segnatamente Francia, Germania, Spagna e Regno Unito, in vista della individuazione degli elementi costitutivi di una clausola generale antiabuso, che possano dirsi riconosciuti e condivisi a livello internazionale.

3.2 L'esperienza francese.

In Francia, l'attenzione verso il contrasto dei fenomeni elusivi è stata per la prima volta assunta da parte della giurisprudenza tra la fine dell' '800 e l'inizio del '900. In assenza di una norma espressa che mirasse a colpire le condotte di elusione, il giudice transalpino ha fatto costantemente ricorso ai principi generali del diritto francese⁴²⁴, talvolta neanche positivizzati a livello legislativo, allo scopo di censurare quelle operazioni che, sebbene da un punto di vista formale fossero conformi alla lettera della legge, confliggevano con le finalità del sistema impositivo⁴²⁵. L'acquisita consapevolezza circa la dannosità del fenomeno

⁴²³ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, *Abuso del diritto in materia tributaria negli altri Paesi dell'Unione europea*, in L. MIELE, *Il nuovo abuso del diritto*, Eutetkne, 2016, pag. 99.

⁴²⁴ *Cour de Cassation*, 20 August 1867, *Legrand*: si tratta del primo caso in cui la *Cour de Cassation* ha riconosciuto il potere dell'Amministrazione finanziaria francese di contestare la validità di atti posti in essere da contribuente in caso di elusione o evasione.

⁴²⁵ O. FOUQUET, *Interpretation française et interpretation européenne de l'abus de droit*, in "RJF", 2006, pagg. 383-384.

elusivo ha spinto quindi il legislatore, nel 1941, ad inserire un'apposita clausola antiabuso in materia fiscale nell' art. L 64 del *Livre de procédures fiscales*⁴²⁶. È significativo rilevare come la riforma legislativa sia stata realizzata negli anni dell'invasione nazista della Francia, subendo l'influenza del coevo dibattito che in Germania ha portato il legislatore, nello stesso periodo, a codificare una norma generale antiabuso⁴²⁷.

Nella versione originaria, il citato art. L 64 del *Livre de procédures fiscales* sanciva l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'applicazione di specifiche imposte appositamente elencate nel testo della norma⁴²⁸, degli atti simulati, ossia di quegli atti che dissimulassero la reale portata di un contratto o di un accordo. Tale disposizione, dunque, da un lato trovava applicazione solo con riferimento alle imposte specificamente richiamate, dall'altro mirava a colpire soltanto gli atti integranti il fenomeno simulatorio. A ciò si aggiunga che anche nell'ambito delle imposte previste, la giurisprudenza aveva individuato alcune operazioni che non erano censurabili neanche facendo applicazione della norma "anti-abuso". Ciò in quanto, ad esempio, quest'ultima faceva riferimento alle condotte volte a dissimulare la realizzazione di un reddito e dunque non erano considerati come rientranti nell'ambito di applicazione della clausola antielusiva comportamenti che non presentavano tale requisito⁴²⁹, come quelli con cui il contribuente mirava, aggirando una norma tributaria che negasse vantaggi fiscali a chi si trovasse in una determinata situazione, a beneficiare indebitamente proprio di quei vantaggi. Un esempio è stato il noto caso della cessione di usufrutto da parte di società statunitensi nei confronti di residenti

⁴²⁶ F. PEDROTTI, *Abuso del diritto e IVA*, in Riv. Dir. trib., 12/2009, pag. 1021.

⁴²⁷ P. FERNOUX, *Substance, effets multiples et montage purement artificiel: une approche commune de la fraude à la loi?*, in "Droit fisc.", n. 23/2008, étude, 358, punto B. 4.

⁴²⁸ Si trattava dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'imposta sulla cifra d'affari. Sul punto, cfr. G. MELIS, *L'elusione fiscale internazionale nelle legislazioni di Francia, Regno Unito, Germania e Paesi Bassi: aspetti generali*, CERADI, 1996, pag. 21.

⁴²⁹ V. LIPRINO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in Rass. Trib., 2/2009, pag. 451.

olandesi, al fine di beneficiare del credito d'imposta francese. L'intento elusivo dell'operazione era evidente, tuttavia l'art. L 64 non poteva trovare applicazione in quanto il presupposto fondamentale (ossia la dissimulazione di un reddito) non era soddisfatto⁴³⁰.

Tuttavia, nel corso del tempo la stessa giurisprudenza ha stabilito che, nell'ambito applicativo della norma in esame, rientravano non soltanto gli atti simulati, ma anche quelli compiuti in frode alla legge fiscale, ossia gli atti aventi come scopo esclusivo quello di aggirare le norme tributarie⁴³¹. Il primo caso in cui il *Conseil d'Etat* è giunto a tale conclusione (caso *Vignobles Bordelais*) è stato deciso con la sentenza, considerata rivoluzionaria dalla letteratura giuridica francese, pronunciata il 10 giugno del 1981, la quale ha riconosciuto espressamente l'applicabilità dell'istituto dell'abuso del diritto ai casi che, sebbene non fittizi, fossero mossi dal solo scopo fiscale⁴³². Tale sentenza è stata inizialmente criticata da un orientamento affermatosi in seno alla *Cour de Cassation*, la quale ultima, tuttavia, ha mutato giurisprudenza, allineandosi a quella del *Conseil d'Etat*, con la altrettanto nota sentenza pronunciata il 19 aprile del 1988. Inoltre, il giudice d'oltralpe ha statuito in altre occasioni che l'art. L 64 costituiva la mera positivizzazione di un principio generale del diritto tributario, applicabile, quest'ultimo principio, laddove la norma espressamente prevista incontrasse i propri limiti⁴³³ e, quindi, sia nei confronti di quei settori impositivi non espressamente presi in considerazione, che nei confronti delle operazioni rientranti nei predetti settori impositivi ma poste in essere prima dell'entrata in vigore dell'art. L 64. A sostegno di quest'ultima tesi, si evidenziava come l'evoluzione della giurisprudenza francese, a partire dall'inizio del '900, mostrasse come, in virtù dell'orientamento costante volto a sanzionare i comportamenti simulati e fraudolenti, il divieto di simulazione e di frode alla

⁴³⁰ G. MELIS, cit., pag. 24.

⁴³¹ Sul punto, cfr. G. MELIS, cit., pag. 22.

⁴³² Cfr. G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Cedam, 2007, pag. 481.

⁴³³ V. LIPRINO, cit., pag. 445.

legge in ambito fiscale fosse entrato a far parte del diritto vivente e quindi assurgesse al rango di principio generale dell'ordinamento giuridico⁴³⁴.

Di conseguenza, gli accertamenti compiuti dall'Amministrazione finanziaria francese producevano degli effetti diversi per il contribuente a seconda che fossero fondati sulla norma di cui all'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales* o sul principio generale del divieto di frode alla legge. Infatti, nel primo caso era previsto il necessario coinvolgimento del *Comité de l'abus de droit* nella fase procedimentale, mentre nel secondo caso tale intervento mancava; inoltre, l'accertamento fondato sull'art. L 64 comportava l'irrogazione di una sanzione pari all'ottanta per cento dell'imposta non versata, laddove nessun trattamento sanzionatorio trovava applicazione quando la ripresa a tassazione si fondava sul principio generale di origine pretoria⁴³⁵.

Come è agevole notare, sebbene ispirati alla finalità di garantire maggiore uniformità di disciplina, i risultati cui era pervenuta la giurisprudenza in via interpretativa producevano, al contrario, delle significative disparità di trattamento. Se prima dell'affermazione del citato orientamento interpretativo si verificava una ingiustificata differenza di trattamento tra i settori impositivi espressamente richiamati dall'art. L 64 e quelli che rimanevano fuori dall'elenco normativo, l'indirizzo fatto proprio dal *Conseil d'Etat* comportava che solo alcuni contribuenti beneficiavano della garanzia procedimentale offerta dal *Comité de l'abus de droit* e che solo alcuni fossero destinatari della sanzione pecuniaria pari all'ottanta per cento dell'imposta non versata.

Prendendo atto dei profili di irrazionalità derivanti dalla coesistenza di una clausola antiabuso codificata e del principio giurisprudenziale di origine pretoria, con la *Loi de finances* per il 2009 il legislatore d'oltralpe è intervenuto in

⁴³⁴ Di avviso contrario si era invece mostrata parte minoritaria della dottrina, la quale poneva in luce che l'espressa previsione di una norma antielusiva, con un limitato ambito applicativo, fosse sintomatica della scelta del legislatore di colpire esclusivamente i comportamenti abusivi posti in essere in determinati settori impositivi. Sul punto, cfr. N. CHAHID-NOURAI, *Taxe professionnelle et abus de droit*, in "La letter des impôts directs", 1991, Parigi, pagg. 1 e 47.

⁴³⁵ V. LIPRINO, cit., pag. 446.

materia, modificando l'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales* ed introducendo una figura unitaria di divieto di abuso del diritto⁴³⁶.

In base all'attuale formulazione, l'art. L 64 stabilisce che L'Amministrazione finanziaria francese “*disconosce ogni atto che costituisce abuso del diritto*”. In questa categoria rientrano sia gli “*atti fittizi*” che gli “*atti i quali mirano a trarre un beneficio da un'interpretazione letterale di una norma di legge o di una decisione* (i.e. decisione amministrativa, n.d.r.) *in contrasto con gli obiettivi degli autori della legge o della decisione medesima, e che siano motivati dal solo scopo di eludere o ridurre il carico fiscale che altrimenti il contribuente avrebbe dovuto sopportare in ragione della sua situazione effettiva o delle sue attività, qualora non avesse posto in essere gli atti oggetto di contestazione*”.

In virtù di tale novella, dunque, è stato eliminato il catalogo normativo che faceva riferimento alle specifiche imposte in relazione alle quali, in origine, era limitato l'ambito applicativo dell'art. L 64 ed è stata ampliata la categoria degli atti rientranti nel divieto posto dalla suddetta norma, in quanto agli atti simulati sono stati affiancati gli atti che abbiano quale scopo esclusivo l'aggiramento delle disposizioni fiscali. Come è stato rilevato in dottrina, è soltanto a seguito della riforma del 2009 che l'ordinamento fiscale francese si è dotato di una normativa antiabuso con vocazione realmente generale⁴³⁷, in quanto, facendo un parallelismo con l'esperienza giuridica italiana, fino ad allora la clausola antiabuso di cui all'art. L 64 costituiva una clausola “quasi-generale”, simile all'ormai abrogato art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. A seguito della novella del 2009, inoltre, è stato esteso a tutte le contestazioni di abuso del diritto il procedimento davanti al *Comité de l'abus de droit*, eliminando in tal modo l'effetto discriminatorio prodotto dal precedente assetto normativo, come interpretato dalla giurisprudenza del *Conseil d'Etat*.

Tralasciando la modifica concernente l'ampliamento dell'ambito applicativo della nuova clausola antiabuso a tutte le imposte, l'aspetto più rilevante della

⁴³⁶ V. LIPRINO, cit., pag. 445.

⁴³⁷ V. LIPRINO, cit., pag. 447.

riforma del 2009 è stato sicuramente rappresentato dall'estensione del divieto di cui all'art. L 64 anche alle operazioni poste in essere in frode alla legge, ossia alle operazioni propriamente qualificabili come abusive. Per la verità, un profilo di criticità emerge *ictu oculi* se, leggendo la nuova formulazione della norma, si assume come termine di paragone la normativa italiana in materia di abuso del diritto e si tiene a mente l'acceso dibattito che ha portato, infine, la dottrina e la giurisprudenza italiane ad affermare la totale diversità tra il fenomeno abusivo e quello simulatorio. Infatti, l'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales*, come risultante dalla novella del 2009, non considera su piani ben distinti il concetto di abuso del diritto e quello di simulazione, ma, al contrario, qualifica espressamente come abusivi anche gli atti aventi carattere fittizio⁴³⁸, delineando il concetto di abuso del diritto in modo decisamente più ampio rispetto a quello vigente in Italia ed a quello fatto proprio anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Come ha riconosciuto la stessa giurisprudenza francese, nel concetto di atti fittizi rientrano gli atti che integrano sia il fenomeno della simulazione assoluta che relativa ed inoltre gli atti propriamente rientranti nello schema dell'interposizione di persona⁴³⁹.

Del resto, l'indebita commistione, da parte della giurisprudenza, tra il fenomeno abusivo e quello simulatorio è stata evidenziata dalla dottrina francese, la quale ha osservato, sotto la vigenza della precedente normativa, che era priva di significato l'affermazione secondo cui l'abuso del diritto non comprende la frode alla legge, se poi in concreto i giudici, adottando un concetto assai ampio di

⁴³⁸ Cfr. P. PIANTAVIGNA, cit., pag. 36, il quale osserva come la dottrina tributaria francese distingua tra un abuso in senso sostanziale, riconducibile propriamente alla simulazione e, in quanto finalizzata all'occultamento della base imponibile, accomunata all'evasione, ed un abuso realizzato attraverso operazioni giuridiche che, pur essendo effettive, hanno quale esclusivo obiettivo l'ottenimento di un trattamento fiscale più vantaggioso o la diminuzione del carico fiscale che dovrebbe normalmente essere sopportato.

⁴³⁹ *Conseil d'Etat*, 21 Dicembre 1983, N. 38908 : *Dr. fisc.* 1984, N. 17; Cass. com., 23 giugno 2015, N. 13-19.486; *Conseil d'Etat*, 20 Febbraio 1974, *Lemarchand*, n. 83270, *Dr. fisc.* 1974, N. 30, at. 958, concl. D. Mandelkern.

simulazione, arrivavano a ricomprendere di fatto anche le fattispecie propriamente fraudolente, pertanto confondendo le due nozioni⁴⁴⁰.

Per quanto riguarda, invece, gli atti che anche secondo la prospettiva giuridica italiana sarebbero qualificabili come autenticamente abusivi, il succitato art. L 64 ha recepito puntualmente le indicazioni fornite dal *Conseil d'Etat*⁴⁴¹ e dalla *Cour de Cassation*⁴⁴², prevedendo tre principali elementi costitutivi del concetto di frode alla legge fiscale o abuso del diritto. La nozione in esame comprende infatti qualsiasi comportamento che sia effettivo e reale, ancorché anormale in quanto non coerente con ciò che accade nella prassi commerciale (primo elemento), il quale sia posto in essere per ragioni esclusivamente fiscali (secondo elemento) e che comporti una riduzione del carico impositivo tramite l'elusione delle norme tributarie⁴⁴³ (terzo elemento). Anche secondo la disciplina francese, quindi, un fondamentale elemento costitutivo del concetto di abuso del diritto è il carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito tramite la condotta del contribuente: il vantaggio fiscale ottenuto, in altre parole, deve porsi in contrasto con gli obiettivi

⁴⁴⁰ M. COZIAN, *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, Parigi, 1999, n. 43.

Ad esempio, tramite il contestuale riferimento alle “operazioni simulate o fraudolente” la giurisprudenza francese ha contrastato il fenomeno, tipicamente riconducibile nell'ambito dell'elusione fiscale, del c.d. commercio delle bare fiscali. Nello stesso senso, cfr. anche D. DEOTTO e M. NADALUTTI, *Abuso del diritto in materia tributaria negli altri Paesi dell'Unione europea*, cit., pag. 100; C. Acard, N. Genestier, *La ligne de demarcation entre risque fiscal et risque pénal (2e volet) – Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ?*, in *Dr. fisc.* N. 10, 10 Marzo 2016, 207; J. DAVID, *L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et aux Royaume-Uni*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, pag. 231, osserva che in Francia la normativa accomuna l'abuso del diritto-simulazione all'abuso di diritto-frode d'intenzione.

⁴⁴¹ Conseil d'Etat, Adunanza Plenaria 10 giugno 1981, req. 19.079, in “RJF”, 1981, n. 9, pag. 429; secondo D. DEOTTO e M. NADALUTTI, *Abuso del diritto in materia tributaria negli altri Paesi dell'Unione europea*, cit., pag. 100, i principi affermati in questa sentenza, pur essendo rilevanti dal punto di vista teorico, non hanno avuto una significativa incidenza pratica in punto di concreta distinzione tra le fattispecie di simulazione e quelle di frode alla legge, in quanto nelle pronunce successive i giudici francesi non si sono soffermati specificamente su questo punto e per diverso tempo hanno continuato ad avallare contestazioni dell'Amministrazione finanziaria che facevano riferimento ad atti del contribuente “simulati o comunque in frode alla legge”.

⁴⁴² Cour de Cassation, 19 aprile 1988, n. 86-19079, in www.legifrance.gouv.fr.

⁴⁴³ V. LIPRINO, cit., pag. 448.

delle disposizioni tributarie⁴⁴⁴ in quanto deriva dalla elusione di queste ultime. È questo, infatti, il connotato che consente di qualificare una condotta in termini di aggiramento ed elusione di una norma tributaria. Al pari di quanto si è verificato nell'esperienza giuridica italiana, prima della novella legislativa la giurisprudenza francese aveva fortemente sminuito questo fondamentale elemento costitutivo del fenomeno elusivo⁴⁴⁵, qualificando come abuso del diritto gli atti posti in essere dal contribuente soltanto perché caratterizzati dall'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Sotto questo profilo, acquista rilievo la pronuncia resa dal *Conseil d'Etat* nel caso *Min c/ Sté Sagal* del 21 maggio 2005, n. 267087, in cui gli atti fraudolenti (e dunque abusivi) sono stati definiti come quelli ispirati unicamente da scopi fiscali⁴⁴⁶.

Il caso riguardava cinque società francesi che avevano acquisito ciascuna una quota partecipativa nel capitale di una società lussemburghese. Secondo il regime giuridico applicabile in Lussemburgo nei confronti della società partecipata, la remunerazione pagata per la corresponsione dei dividendi era totalmente esente da imposta ed i dividendi non erano tassabili neanche in capo alle partecipanti francesi, non residenti in Lussemburgo, in quanto la quota di partecipazione da ciascuna detenuta era inferiore alla soglia rilevante del 25% del capitale della società partecipata. D'altro canto le società francesi, beneficiando del regime stabilito dalla direttiva comunitaria madre-figlia ed implementato dal legislatore d'oltralpe, applicavano l'istituto della *participation exemption* e dunque assoggettavano a tassazione solo il 5% dei dividendi ottenuti dalla partecipata lussemburghese. Non condividendo il tentativo del contribuente di dimostrare la

⁴⁴⁴ F PEDROTTI, cit., pag. 1021.

⁴⁴⁵ O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, in "Droit Fisc", 2006, n. 47, étude n. 65, par. 24.

⁴⁴⁶ Cfr. G. CHINELLATO, cit., pag. 483, il quale sottolinea che in Francia il concetto di abuso del diritto è fortemente connotato in senso soggettivo, a differenza di altri ordinamenti, quale ad esempio quello tedesco. Ciò deriva, a sommosso avviso di chi scrive, dal recepimento ad opera della giurisprudenza d'oltralpe della teoria della *fraus legis* di matrice romanistica, la quale, per la ricorrenza di un comportamento fraudolento, richiede l'indefettibile elemento dell'*intentio* soggettiva di eludere una norma giuridica.

ricorrenza di valide ragioni economiche extrafiscali, il *Conseil d'Etat* ha concluso riconoscendo la natura elusiva dell'operazione, in quanto quest'ultima era motivata esclusivamente dal fine di ridurre il carico impositivo che altrimenti sarebbe gravato sulle società partecipanti, se avessero conseguito direttamente il reddito della società partecipata lussemburghese.

Risulta allora apprezzabile che il legislatore francese, con la novella del 2009, abbia sancito (seppur in via implicita, ponendo l'accento sul necessario carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito) il fondamentale diritto del contribuente al perseguimento di un legittimo risparmio d'imposta⁴⁴⁷. Del resto, il principio secondo cui l'art. L 64 non è d'ostacolo al diritto del contribuente al perseguimento della soluzione in concreto meno onerosa dal punto di vista fiscale è stato espressamente riconosciuto sia dallo stesso *Conseil d'Etat*⁴⁴⁸ che da parte dell'Amministrazione finanziaria⁴⁴⁹.

A seguito della novella del 2009, il *Conseil d'Etat* si è pronunciato sui criteri che devono essere utilizzati nell'interpretazione dell'elemento oggettivo, affermando la necessità di far riferimento ai lavori preparatori della norma che in concreto viene aggirata dalla condotta del contribuente⁴⁵⁰.

Sebbene la succitata sentenza *Min c/ Sté Sagal* sia criticabile, laddove ha svalutato l'elemento oggettivo della condotta abusiva, ossia l'aggiramento e quindi l'elusione di una norma tributaria, essa risulta condivisibile nella parte in cui si concentra sulla definizione dell'elemento soggettivo, in quanto afferma che quest'ultimo deve essere accertato sulla base di rigorosi parametri oggettivi quali il carattere puramente artificiale dell'operazione, derivante dall'obiettiva assenza di sostanza economica.

⁴⁴⁷ Peraltro, vi è da notare che la modifica legislativa in esame è stata anticipata da un'altra importante sentenza pronunciata dal *Conseil d'Etat* nel 2006 nel caso *Sté Janfin*. Tale arresto giurisprudenziale ha sottolineato l'importanza di individuare, nell'applicazione della procedura antiabuso, un contrasto tra la condotta del contribuente e la *ratio* ispiratrice della disposizione oggetto di aggiramento.

⁴⁴⁸ CE, 16 giugno 1976, N. 95513.

⁴⁴⁹ Adm. Reg. 13 L-153.

⁴⁵⁰ *Conseil d'Etat*, 7 Settembre 2009, *Sté Henri Goldfarb*.

Come è stato osservato da una parte della dottrina⁴⁵¹, con la pronuncia da ultimo citata, risalente al 2005, il *Conseil d'Etat* francese ha anticipato le conclusioni cui per la prima volta, l'anno successivo, è pervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione europea con la sentenza *Cadbury Schweppes*⁴⁵², incentrando la nozione di abuso del diritto sul concetto di “costruzioni di puro artificio” o “*wholly artificial arrangements*”, secondo la traduzione in lingua inglese.

Una peculiarità della clausola generale antiabuso risultante dalla riforma del 2009 è costituita dall'inserimento, tra gli atti oggetto di un possibile aggiramento da parte del contribuente, delle “*decisions*”, ossia delle risoluzioni ministeriali volte ad esprimere l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in relazione a casi specifici. Si è trattato di una scelta criticata da una parte della dottrina, la quale ha osservato che qualsiasi norma generale antiabuso, aspirando a fungere da clausola di chiusura del sistema e quindi a colmare le lacune che la legge generale ed astratta inevitabilmente presenta, dovrebbe colpire soltanto gli atti del contribuente che mirano proprio a sfruttare tali lacune e dunque ad aggirare norme di legge generali ed astratte⁴⁵³.

Al pari di quanto previsto dalla normativa italiana, inoltre, l'effetto della qualificazione di un'operazione come elusiva è la sua inopponibilità, dal punto di vista degli effetti tributari, rispetto all'Amministrazione finanziaria, conservando peraltro piena validità tra le parti dal punto di vista civilistico.

Prima della riforma del 2009, la giurisprudenza francese si è preoccupata di delineare sia i confini tra la procedura antiabuso e la mera riqualificazione giuridica di un atto, che la differenza tra l'abuso del diritto, inteso quale mero aggiramento, e vera e propria violazione diretta di una norma tributaria. Le

⁴⁵¹ P. LEGER, E. GINTER, C. COMOLET, TIRMAN, L. VALÈE, M. AUJAN, *Liberté communautaires et abus de droit*, in “Dir. Fisc”, 2007, n. 47, étude n. 978.

⁴⁵² CGCE, 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, pag. 13, con nota di S. CIPOLLINA, CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso *Cadbury Schweppes*.

⁴⁵³ V. LIPRINO, cit., pag. 451.

relative conclusioni, comunque, sono state confermate anche a seguito della novella del 2009.

Sotto il primo profilo, si è stabilito che non è necessario far ricorso alla procedura antiabuso e, quindi, applicare le specifiche garanzie procedurali previste dall'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales*, nei casi in cui l'operato dell'Amministrazione finanziaria si risolve in una semplice riqualificazione giuridica dell'atto posto concretamente in essere dalle parti: in questi casi si controverte non sulla natura simulata o in frode alla legge di un negozio, quanto sulla sua esatta qualificazione giuridica⁴⁵⁴, ossia basata sui reali effetti giuridici che l'atto è idoneo a produrre indipendentemente dal *nomen iuris* formalmente attribuito dalle parti⁴⁵⁵. Ad esempio, un caso posto all'attenzione del *Conseil d'Etat*⁴⁵⁶ riguardava l'esatta qualificazione giuridica di un contratto con cui una parte concedeva all'altra il godimento di un aeromobile verso un corrispettivo da versare in rate, con l'accordo che la proprietà del velivolo si sarebbe trasferita in capo all'utilizzatore in caso di regolare pagamento delle rate. Mentre le parti avevano qualificato il contratto come *location-bail*, ossia come leasing puro e semplice, l'Amministrazione ha proceduto alla riqualificazione giuridica del negozio come *location-vente*, cioè come locazione-vendita, sul rilievo per cui il passaggio di proprietà del bene in capo all'utilizzatore alla scadenza del contratto era automatico e non subordinato all'esercizio di un'opzione da parte sua. Nel caso in esame, il *Conseil d'Etat* ha statuito che il Fisco doveva procedere alla riqualificazione senza ricorrere alla procedura antiabuso e senza osservare tutte le cautele che la circondano in termini di oneri probatori e di necessario rispetto di specifiche garanzie procedurali, in quanto ciò che si richiedeva era la semplice correzione di un errore di qualificazione giuridica commesso dal contribuente.

⁴⁵⁴ V. LIPRINO, cit., pag. 453.

⁴⁵⁵ J. UNTERMAIER, *Déqualification et requalification en droit fiscal – Reflexion à propos de la repression des abus de droit*, in *Annales de l'université de Jean Moulin de Lyon III*, pag. 154.

⁴⁵⁶ *Conseil d'Etat*, 7 ottobre 1987, req. 49.774, in "Droit fisc.", 1988, n. 5, comm. 158.

Sotto il secondo profilo, cioè quello concernente il rapporto tra aggiramento e diretta violazione di una norma tributaria, il giudice d'oltralpe ha affermato l'impossibilità di ricorrere alla procedura antiabuso nei casi in cui l'operazione posta in essere dal contribuente non presenti i connotati dell'elusione di una norma fiscale, bensì si ponga in diretto contrasto con la norma stessa. Com'è noto, infatti, la caratteristica tipica dell'elusione fiscale è quella di riferirsi a fattispecie che formalmente sono conformi alla lettera della legge, ma che sostanzialmente contrastano con il suo spirito, con la sua *ratio* ispiratrice. Se, dunque, una condotta specifica non si pone neanche formalmente in linea con il dato letterale di una determinata norma, risulta impossibile far ricorso alla procedura antiabuso in quanto si è al di fuori del concetto di elusione. Più precisamente, nel 2007 il *Conseil d'Etat*⁴⁵⁷ ha analizzato un caso in cui un contribuente aveva effettuato un conferimento d'azienda dichiarando, all'atto della registrazione, un valore della stessa pari a cinque milioni di franchi. Poco tempo dopo lo stesso soggetto rettificava contabilmente il valore originariamente dichiarato, indicando una somma pari a otto milioni di euro e successivamente a ciò procedeva alla cessione delle quote sociali detenute nel capitale della società conferitaria, con il risultato di dichiarare una plusvalenza assai ridotta. Mentre l'Amministrazione finanziaria francese ha contestato l'abusività dell'operazione, in quanto volta unicamente a ridurre l'onere fiscale sulle plusvalenze realizzate al momento della cessione, il *Conseil d'Etat* ha censurato l'operato del Fisco, ritenendo che il contribuente non aveva posto in essere un'operazione qualificabile in termini di abuso del diritto, ma semplicemente aveva direttamente violato la norma fiscale che non gli consentiva, in quella situazione, di operare un rettifica contabile con effetto retroattivo. In altre parole, nel caso di specie non si era verificato nessun aggiramento della normativa tributaria, bensì una sua diretta violazione. Sebbene l'orientamento espresso dal *Conseil d'Etat* sia condivisibile e richiami i termini del dibattito italiano circa la distinzione tra il fenomeno abusivo e quello evasivo, un profilo di criticità deriva dal fatto che

⁴⁵⁷ Conseil d'Etat, 5 marzo 2007, n. 284457.

prima la stessa giurisprudenza francese, poi lo stesso legislatore del 2009, hanno ricondotto nell'ambito di applicazione dell'abuso del diritto anche le ipotesi di simulazione, le quali tradizionalmente sono ascrivibili alla casistica dell'evasione fiscale⁴⁵⁸.

Sulla definizione del concetto di abuso del diritto tributario francese “in senso stretto” (cioè di quella forma di abuso che non comprende anche il fenomeno della simulazione) risultante dalla *Loi de finance* del 2009, ha inciso un intervento legislativo del 2014. Infatti, con l'art. 100 della legge finanziaria per il 2014 il legislatore transalpino ha modificato la definizione di abuso del diritto contenuta nell'art. L 64 del *Livre des procédures fiscales*. Come anticipato, prima della modifica quest'ultima disposizione definiva come abusivi e quindi inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti diretti all'esclusivo scopo di eludere o ridurre l'onere fiscale. Il nuovo testo considerava invece abusivi gli atti che avevano come “*motivo principale*” quello di eludere o di attenuare l'onere fiscale; formulazione, questa, analoga in sostanza a quella contenuta, in Italia, nell'art. 5 della legge delega n. 23/2014. Il legislatore transalpino aveva in tal modo inteso recepire le istanze provenienti da una parte della dottrina francese, la quale da tempo invocava una modifica della formula legislativa sul rilievo per cui il requisito della esclusività dello scopo elusivo si prestava ad agevoli aggiramenti: bastava infatti addurre, al fine di giustificare una determinata operazione, una ragione extrafiscale anche di carattere marginalissimo, perché la fattispecie concretamente posta in essere fosse indenne da qualsiasi contestazione di abuso del diritto⁴⁵⁹.

⁴⁵⁸ Al riguardo, cfr. A. DI PIETRO, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Giuffrè, 1999, pag. 5, il quale osserva come il diritto tributario francese abbia sempre trovato delle difficoltà nella distinzione del fenomeno elusivo da quello evasivo. L'Autore, ricostruendo la genesi del concetto francese di elusione fiscale, rileva come esso era originariamente utilizzato per individuare le pratiche tramite le quali il contribuente sottraeva la propria ricchezza risparmiata al Fisco, tramite il trasferimento della stessa all'estero. La locuzione “*elusione fiscale*”, dunque, è stata inizialmente utilizzata in Francia quale sinonimo di evasione fiscale internazionale.

⁴⁵⁹ E. DE LA BETIÈRE, *The meaning of avoidance and aggressive tax planning and the BEPS initiative*, in French National Report, 2015, pag. 15.

Tuttavia, con la sentenza 685/2013, il *Conseil Constitutionnel* ha dichiarato l'incostituzionalità della nuova norma, accogliendo i rilievi formulati da 60 deputati e altrettanti senatori. A detta del giudice costituzionale francese, la nuova definizione violava una serie di valori fondamentali, quali la libertà del contribuente di scegliere la via fiscale meno onerosa, la tutela della proprietà, garantita dall'art. II della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, i principi di legalità dell'imposizione e di certezza giuridica, nonché l'obiettivo di accessibilità e di intelligibilità della legge. E la causa di queste inaccettabili violazioni veniva ravvisata nell'aggettivo "*principale*", che aveva sostituito l'aggettivo "*unico*". Il generico riferimento ad uno scopo elusivo "*principale*" avrebbe comportato, infatti, l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria di un potere di apprezzamento discrezionale eccessivamente ampio, incontrollabile, mentre, come si legge nelle motivazioni della sentenza, i principi contenuti nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo impongono al legislatore di "*adottare disposizioni di legge sufficientemente precise e norme non equivocate al fine di proteggere le persone da interpretazioni contrarie alla Costituzione o dal rischio di arbitrio, senza che si debba riversare sull'autorità amministrativa o giudiziaria il compito di creare regole, compito che la Costituzione assegna solo alla legge*"⁴⁶⁰. Sotto il profilo dell'elemento soggettivo, dunque, il concetto di abuso del diritto in Francia diverge sia da quello definito in Italia nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, che da quello elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. In questi ultimi due casi, infatti, le operazioni elusive sono definite come quelle essenzialmente preordinate all'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito, non richiedendosi, per l'integrazione della fattispecie elusiva, l'unicità dello scopo di aggiramento⁴⁶¹.

⁴⁶⁰ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, *Abuso del diritto in materia tributaria negli altri Paesi dell'Unione europea*, cit., pag. 100.

⁴⁶¹ Per quanto riguarda il diritto dell'Unione europea, sebbene tradizionalmente la Corte di Giustizia abbia fatto riferimento tanto allo scopo essenziale (nel settore delle imposte armonizzate) quanto a quello esclusivo (nel settore delle imposte non armonizzate), i

Il risultato della pronuncia di incostituzionalità del 2013 e, quindi, del mantenimento del criterio della necessaria unicità dello scopo di elusione, come dimostrano le statistiche relative alle decisioni giudiziarie in materia tributaria in Francia, è che di fatto sono relativamente pochi i casi in cui i giudici d'oltralpe accertano l'elusività della condotta del contribuente, in quanto si tende a riconoscere con una certa ampiezza la ricorrenza di valide ragioni di carattere extrafiscale, che possano giustificare le operazioni concrete altrimenti che con il mero conseguimento di un vantaggio tributario⁴⁶².

Per quanto riguarda il trattamento sanzionatorio applicabile alle operazioni abusive ex art. L 64 del *Livre des procédures fiscales*, l'art. 1729 del *Code Général des Impôts* prevede l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari all'ottanta per cento dell'imposta elusa, riducibile al quaranta per cento quando non sia dimostrato che il contribuente sia stato il principale beneficiario dell'operazione elusiva o che abbia assunto l'iniziativa per il suo compimento. Inoltre, il successivo art. 1754 sancisce la responsabilità solidale di tutti i soggetti che abbiano preso parte all'operazione contestata, relativamente al pagamento delle sanzioni, mentre il contribuente accertato è tenuto al pagamento di un interesse per ritardato pagamento con tasso mensile pari allo 0,40%.

Il contribuente ha inoltre la possibilità di presentare una richiesta di interpello all'Amministrazione finanziaria, con la quale può interrogarla circa la corretta interpretazione di una norma tributaria o circa il regime fiscale che il Fisco ritiene applicabile ad un'operazione specifica. Nel caso in cui l'Amministrazione concordi con la soluzione che il contribuente deve comunque prospettare nella richiesta, ovvero nel caso in cui essa non risponda nel termine di sei mesi

recenti interventi del legislatore comunitario fanno propendere nel senso del progressivo abbandono del criterio della unicità dello scopo di elusione. Sul punto, cfr. secondo capitolo, par. 2.12.

⁴⁶² L. LECLERCQ, *Interacting Principles: The French Abuse of Law Concept and The EU Notion of Abusive Practices*, in *Bulletin for International Taxation*, giugno 2007, pag. 3.

dall'inoltro dell'istanza, successivamente le è preclusa l'emanazione di un avviso di accertamento concernente la questione sottoposta dal contribuente⁴⁶³.

In alternativa alla presentazione dell'istanza di interpello, come è riconosciuto anche alla Amministrazione finanziaria, il contribuente ha la possibilità di chiedere l'intervento interpretativo, in sede procedimentale, del *Comité de l'abus de droit*, che ha il compito di pronunciarsi sulla situazione concreta. L'effetto di tale parere è l'allocazione dell'onere della prova in capo al soggetto che decide di non adeguarvisi⁴⁶⁴.

Infine, è interessante rilevare che, ai sensi dell'art. L 64, il procedimento di accertamento in materia di abuso del diritto deve essere promosso e condotto da parte di un funzionario dotato di un certo grado di professionalità e che abbia determinate competenze, al fine di prevenire il verificarsi di quella situazione che in Italia, in virtù della tendenza dell'Agenzia delle Entrate, può essere definita come un "abuso dell'abuso del diritto".

3.3 L'esperienza tedesca.

In Germania, l'esigenza di apprestare efficaci strumenti volti al contrasto del fenomeno elusivo è stata avvertita con forza nel primo dopoguerra, a causa delle ingenti necessità di riparazione economica derivanti dal conflitto mondiale e

⁴⁶³ T. PONS e C. COIRAULT-QUINQUET, *Abuse of law in France: Developments regarding Financial Transactions*, in IBFD, Gennaio 2005, pag. 28.

⁴⁶⁴ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, *Abuso del diritto in materia tributaria negli altri Paesi dell'Unione europea*, cit., pag. 102.

della volontà del legislatore di assicurare un più solido intervento pubblico in campo economico⁴⁶⁵.

Tuttavia, agli esordi del ventesimo secolo una tale esigenza è stata contrastata da un'interpretazione eccessivamente formalistica della legge tributaria, propugnata dalla giurisprudenza tedesca⁴⁶⁶. Ad esempio, una pronuncia definita clamorosa dalla dottrina⁴⁶⁷ è stata resa dalla Corte delle Finanze del *Reich* (*Reichfinanzhof*) nel caso *Mitropa*. Nella vicenda in commento, una società per azioni per l'estrazione della potassa è stata trasformata nel 1916 in un'impresa di vagoni letto, ma l'operazione complessiva è stata realizzata mediante l'acquisto in blocco di azioni da parte di un altro soggetto societario, il cambio di sede e la modifica statutaria dell'oggetto sociale. La Corte, pur riconoscendo l'elusività dell'operazione, consistente nel mancato assoggettamento della complessiva operazione all'imposta sugli atti costitutivi di società, ha nel contempo respinto la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, sul presupposto dell'assenza, nell'ordinamento tributario tedesco, di una norma che prevedesse la necessaria tassazione del negozio elusivo “*alla stregua di quel negozio la cui imposizione le parti avevano voluto risparmiare*”.

La progressiva sensibilità del legislatore tedesco nei confronti del fenomeno elusivo si è tradotta, nel 1919, nell'introduzione della *R.A.O.* (*Reichsabgabenordnung*) e nella codificazione di apposite norme volte a contrastare il fenomeno patologico in esame. Si trattava, nella specie, dei § 4 e 5 della *R.A.O.* del 1919, sostituiti dai successivi § 9 e 10 della *R.A.O.* del 1931,

⁴⁶⁵ P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, CEDAM, 1995, pag. 67; S. MARTINENGO, cit., pag. 364.

⁴⁶⁶ Cfr. A. DI PIETRO, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Giuffrè, 1999, pag. 203, il quale assimila l'approccio interpretativo tedesco, sviluppatosi agli inizi del '900, all'evoluzione che ha caratterizzato il diritto romano. In quest'ultimo contesto, infatti, ad un atteggiamento di eccessiva cavillosità e rigorismo interpretativo, propri del periodo repubblicano, ha fatto seguito, trascorsa l'età classica, un orientamento ermeneutico più sensibile allo spirito della legge.

⁴⁶⁷ G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, CEDAM, 2007, pag. 487; P. PISTONE, cit., pag. 68; J. FISCHER, *L'esperienza tedesca*, in Atti del convegno di Bologna del 29 – 30 settembre 1995, su A DI PIETRO, cit., pag. 244.

concernenti rispettivamente l'interpretazione economico-funzionale della fattispecie e l'abuso del diritto^{468 469}.

Muovendo due considerazioni alle originarie normative antielusive introdotte nell'ordinamento tedesco, innanzitutto è rilevante notare come la stessa *R.A.O.* del 1919 contenesse una specifica ed autonoma disposizione volta al contrasto del fenomeno simulatorio, poi trasfusa, successivamente, nel § 41 dell'*Abgabenordnung*. Essa prevede (tutt'oggi) che *“Le operazioni simulate non sono imponibili. Quando un'altra operazione giuridica è dissimulata dietro un'operazione apparente, l'operazione reale sarà soggetta ad imposta”*. A differenza della situazione francese, dunque, in Germania i concetti di abuso del diritto e simulazione sono stati tenuti sempre nettamente distinti e l'elemento discriminante l'una e l'altra ipotesi è stato unanimemente considerato quello del

⁴⁶⁸ In merito al tema del contrasto dell'elusione fiscale, sono note le parole pronunciate in quegli anni dal deputato tedesco Burlage: *“Non si deve regalare a quelli che posseggono una tale malizia, da sgusciare come un pesciolino rosso tra le maglie della legge, vantaggi sulle spalle degli altri cittadini che seguono in modo lineare e onesto la loro strada e dover poi innalzare le loro imposte. Lo sappiamo tutti: abbiamo nei prossimi anni così pesanti fardelli da sostenere, che questi vantaggi, che verranno donati a tali furbacchioni o magliari fiscali, sarebbero francamente percepiti come insostenibili”*. L'originaria norma volta al contrasto dell'abuso del diritto, sulla cui formulazione si tornerà in seguito, era del seguente tenore:

“Attraverso l'abuso delle forme giuridiche del diritto civile l'obbligo al tributo non può essere eluso. Un abuso nel senso del comma 1 sussiste quando:

- 1. Nei casi in cui la legge sottopone i precedenti economici, i fatti ed i rapporti all'imposta nella forma giuridica corrispondente, viene scelta una forma giuridica insolita o vengono intrapresi negozi giuridici ad essa non corrispondenti al fine di eludere l'imposta e*
- 2. Secondo lo stato e le modalità delle condizioni in base alle quali i partecipanti procederanno o si ritiene che debbano procedere si raggiungerà nella sostanza economica lo stesso risultato che sarebbe stato ottenuto adottando una forma giuridica corrispondente ai precedenti economici ed inoltre*
- 3. Gli svantaggi giuridici riconducibili all'iter scelto hanno poca o nessuna rilevanza.*

Ove sussista un abuso, ai fini del prelievo tributario non va ricollegato alcun rilievo alle forme adottate. Le imposte dovranno essere prelevate, così come avrebbero dovuto esserlo in relazione ad una forma giuridica appropriata ai precedenti economici, ai fatti ed al rapporto. Le imposte pagate dal contribuente sulla base delle forme giuridiche da lui adottate e che sono state dichiarate irreali verranno rimborsate su richiesta, non appena che la decisione che le abbia dichiarate tali abbia acquisito efficacia di giudicato”.

⁴⁶⁹ Come anticipato anche nel primo capitolo, la norma sull'interpretazione economico-funzionale della fattispecie prevedeva che *“Nell'interpretazione della legge devono essere tenuti presenti il relativo scopo, il significato economico e lo sviluppo dei rapporti”*.

carattere effettivo o meno dell'operazione posta in essere dal contribuente⁴⁷⁰. In secondo luogo, per quanto riguarda il rapporto tra l'originario § 4, concernente l'interpretazione economico-funzionale della fattispecie, ed il successivo § 5, riguardante dell'abuso del diritto, la dottrina tedesca dell'epoca ha osservato come in realtà quest'ultimo ha avuto un ambito applicativo piuttosto limitato e comunque non autonomo, a causa della contemporanea presenza della norma più generale riguardante l'interpretazione funzionale⁴⁷¹. Infatti, nella pratica applicativa l'istituto dell'abuso è stato sostanzialmente interpretato come un caso particolare di applicazione del criterio ermeneutico disciplinato dal § 4; in altre parole, il ricorso all'abuso del diritto è stato tutt'al più inteso come un espediente volto ad evitare l'esplicito ricorso al criterio dell'interpretazione funzionale da parte dei timorosi giudici del *Reichfinanzhof*⁴⁷².

Con la riforma del 1977, è stata formalmente eliminata dal codice fiscale tedesco la norma relativa all'interpretazione economico-funzionale e quella concernente l'abuso del diritto è stata modificata e trasfusa nella clausola generale di cui al § 42 dell' *Abgabenordnung*, rubricato "*Abuso nell'utilizzo delle forme giuridiche*", il quale era del seguente tenore:

"La norma fiscale non può essere elusa mediante l'abuso delle forme giuridiche. Vi è abuso, sotto il profilo fiscale, quando si configurano fenomeni economici in un modo giuridicamente non adeguato. Nel caso in cui sussista un abuso, la pretesa al tributo si realizza in modo che la forma giuridica risulti adeguata ai precedenti economici".

In realtà, una parte della dottrina tedesca ha asserito che, con l'eliminazione della norma sull'interpretazione funzionale, il legislatore non avrebbe mirato ad impedire all'interprete il ricorso ad essa, anzi, al contrario, avrebbe riconosciuto che tale tipo di processo ermeneutico costituisce in realtà un principio implicito nell'ordinamento giuridico tedesco, tale da non necessitare di una espressa

⁴⁷⁰ G. MELIS, cit., pag. 25; G. CHINELLATO, cit., pag. 488; P. PISTONE, cit., pag. 72.

⁴⁷¹ Il rilievo è di Enno Becker, richiamato da P. PISTONE, cit., pag. 72.

⁴⁷² G. CHINELLATO, cit., pag. 488.

previsione a livello legislativo⁴⁷³. In altre parole, si è detto che con la riforma del 1977 sia venuta meno la necessità di prevedere appositamente, a livello legislativo, la possibilità di utilizzare in campo tributario dei criteri interpretativi autonomi rispetto a quelli in uso nel diritto civile, con la conseguenza che l'interpretazione economica della norma è stata considerata come discendente dai generali criteri ermeneutici propri dell'ordinamento giuridico tedesco⁴⁷⁴. Addirittura, secondo un indirizzo dottrinale minoritario, il criterio dell'interpretazione funzionale rappresentava l'unico mezzo adeguato a contrastare con carattere di generalità i fenomeni abusivi, risultando lo stesso § 42 A.O. una norma ridondante e superflua⁴⁷⁵.

Come anticipato, la norma antielusiva faceva espressamente riferimento all'elusione della norma fiscale tramite l'abuso delle forme giuridiche: anche nell'ordinamento tedesco, dunque, il fenomeno elusivo si traduce in un aggiramento della norma tributaria⁴⁷⁶, ossia nell'ottenimento di un vantaggio fiscale tramite l'uso di una determinata forma giuridica che sia effettiva (non dando luogo, in tal modo, al fenomeno simulatorio) ma che nello stesso tempo sia oggetto di abuso, ossia di un utilizzo contrario o comunque diverso da quello tipico, predeterminato dalla legge. Pertanto, la norma riconosceva implicitamente il diritto del contribuente di utilizzare la strada che nel caso concreto si configuri come fiscalmente meno onerosa. Il contribuente ha, cioè, il diritto di perseguire un legittimo risparmio d'imposta ed il *discrimen* tra legittimità o meno del vantaggio fiscale è dato dall'assenza o presenza di un uso distorto, di un abuso, delle forme giuridiche. In sostanza, il legislatore tedesco non ha inteso interferire nelle decisioni economiche del contribuente, le quali conducano ad una minimizzazione del carico fiscale, ma ha inteso porre un limite alla scelta delle

⁴⁷³ J. KRAMER, *Abuse of Law by Tax Saving Devices*, in Intertax, 1991, pag. 97; nello stesso senso, cfr. E. BECKER, *Zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhof*, come citato da S. MARTINENGO, cit., pag. 376.

⁴⁷⁴ P. PISTONE, cit., pag. 78.

⁴⁷⁵ L'opinione è espressa da Danzer, Spitaler, Paulick e Thiel, richiamati da P. PISTONE, cit., pag. 84.

⁴⁷⁶ G. CHINELLATO, cit., pag. 488.

modalità attraverso le quali si perviene ad un vantaggio fiscale⁴⁷⁷. Del resto, già nella relazione di accompagnamento del progetto della *R.A.O.* del 1919, si leggeva che “*al contribuente non si può impedire di preordinare liberamente i propri rapporti giuridici anche se le sue scelte appaiono ispirate principalmente al risparmio d’imposta*”⁴⁷⁸.

Alla dimostrazione della sussistenza di una condotta elusiva fa seguito, al pari delle soluzioni elaborate negli altri ordinamenti che pure prevedono una clausola generale antiabuso, l’inopponibilità dei relativi atti all’Amministrazione finanziaria. In altre parole, la forma giuridica in concreto utilizzata dal contribuente viene disconosciuta, in favore di quella ritenuta più adeguata alla effettiva sostanza economica dell’operazione⁴⁷⁹. Conseguentemente, trova applicazione il trattamento fiscale previsto dalla norma che il contribuente ha inteso aggirare nel caso concreto.

Leggendo la norma generale contenuta nel § 42 *A.O.*, una differenza rispetto alle previgenti clausole antielusive risaltava subito agli occhi. Infatti, a fronte della breve e generale formulazione del § 42, l’abrogato § 5 della *R.A.O.* del 1919 ed il § 10 della *R.A.O.* del 1931 risultavano molto più dettagliati nella individuazione degli elementi costitutivi della condotta abusiva. Le suddette disposizioni erano così formulate:

“Attraverso l’abuso delle forme giuridiche del diritto civile l’obbligo al tributo non può essere eluso.

Un abuso nel senso del comma 1 sussiste quando:

1. Nei casi in cui la legge sottopone i precedenti economici, i fatti ed i rapporti all’imposta nella forma giuridica corrispondente, viene scelta una

⁴⁷⁷ P. PISTONE, cit., pag. 83.

⁴⁷⁸ J. FISCHER, cit., pag. 218.

⁴⁷⁹ G. CHINELLATO, cit., pag. 490; cfr. J. KRAMER, cit., pag. 100, il quale, mettendo in luce la specifica differenza sussistente tra il procedimento di applicazione analogica della norma giuridica ed il procedimento volto al contrasto dei fenomeni abusivi, rileva come, mentre l’analogia comporta l’estensione di una norma di diritto a fatti da essa non specificamente previsti, al contrario l’applicazione di una clausola antiabuso comporta l’adattamento dei fatti alle disposizioni legislative eluse.

forma giuridica insolita o vengono intrapresi negozi giuridici ad essa no corrispondenti al fine di eludere l'imposta e

2. *Secondo lo stato e le modalità delle condizioni in base alle quali i partecipanti procederanno o si ritiene che debbano procedere si raggiungerà nella sostanza economica lo stesso risultato che sarebbe stato ottenuto adottando una forma giuridica corrispondente ai precedenti economici ed inoltre*

3. *Gli svantaggi giuridici riconducibili all'iter scelto hanno poca o nessuna rilevanza.*

Ove sussista un abuso, ai fini del prelievo tributario non va ricollegato alcun rilievo alle forme adottate. Le imposte dovranno essere prelevate, così come avrebbero dovuto esserlo in relazione ad una forma giuridica appropriata ai precedenti economici, ai fatti ed al rapporto. Le imposte pagate dal contribuente sulla base delle forme giuridiche da lui adottate e che sono state dichiarate irreali verranno rimborsate su richiesta, non appena che la decisione che le abbia dichiarate tali abbia acquisito efficacia di giudicato”.

In occasione della riforma del 1977, il legislatore ha optato per l'eliminazione delle specificazioni⁴⁸⁰ contenute nel secondo comma delle due norme appena citate, in quanto nella prassi applicativa esse erano risultate eccessivamente restrittive e dettagliate⁴⁸¹. Di conseguenza, a seguito dell'emanazione del § 42 A.O., è toccato alla Corte Finanziaria Federale

⁴⁸⁰ Per vero, l'introduzione degli elementi di dettaglio in parola, avvenuta per la prima volta nel 1919, aveva recepito i timori di una parte della dottrina tedesca che vedeva in una clausola generale antiabuso una minaccia al valore fondamentale della certezza del diritto, in quanto foriera del rischio di lasciare il contribuente “in balia” dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici tributari. Sul punto, cfr. S. MARTINENGO, cit., pag. 364.

⁴⁸¹ Sembra, dunque, che con l'eliminazione degli elementi di dettaglio di cui al secondo comma della norma antiabuso il legislatore tedesco abbia inteso recepire le istanze provenienti dalla dottrina più avveduta (in particolare, E. BECKER), la quale affermava l'esigenza che la determinazione del concetto di abuso del diritto fosse lasciata ai giudici tributari. Sul punto, cfr. S. MARTINENGO, cit., pag. 364.

Tedesca (il *Bundesfinanzhof*) il compito di specificare gli elementi costitutivi della condotta elusiva ed i criteri che dovevano guidare l'interprete nella applicazione della nuova clausola generale antiabuso⁴⁸². Così, dalla giurisprudenza del *Bundesfinanzhof* risulta che *“un abuso esiste quando una forma giuridica, anche se non è adeguata allo scopo perseguito, è scelta in modo da consentire una riduzione del carico fiscale e non possa essere giustificata da motivi economici o altre ragioni non fiscali”*⁴⁸³. Dunque, dall'interpretazione del § 42. A.O. sono stati enucleati tre elementi costitutivi del fenomeno elusivo, l'uso distorto di strumenti giuridici, il perseguimento di un risparmio d'imposta (indebito) e l'assenza di valide ed alternative ragioni economiche alla base dell'operazione posta in essere.

Più nello specifico, un primo, necessario presupposto per il riconoscimento dell'abusività di una condotta consiste nell'adozione di una forma giuridica non corrispondente alla obiettiva sostanza economica dell'operazione: il requisito in esame è espresso tramite la precisazione per cui *“Vi è abuso, sotto il profilo fiscale, quando si configurano fenomeni economici in un modo giuridicamente non adeguato”*. La forma giuridica utilizzata, dunque, deve configurarsi come “non adeguata” rispetto al fenomeno economico che obiettivamente intendeva realizzare; ciò significa che gli strumenti giuridici adoperati devono comunque essere idonei a realizzare quello specifico fenomeno economico, ma devono, altresì, qualificarsi come anomali rispetto ad altri mezzi, più diretti e “normali”, con cui il contribuente avrebbe potuto raggiungere il medesimo risultato dal punto di vista economico⁴⁸⁴. Il requisito

⁴⁸² G. CHINELLATO, cit., pag. 492; nello stesso senso, cfr. P. PISTONE, cit., pag. 80, il quale osserva che, a seguito della riforma del 1977, il legislatore ha affidato la determinazione concreta del concetto di abuso del diritto a coloro che sono chiamati ad applicare la clausola generale antielusiva.

⁴⁸³ BFH, 1 febbraio 1989, IR 2/85; BFH, 31 luglio 1984, IX R 3/79.

⁴⁸⁴ Cfr. J. FISCHER, *L'esperienza tedesca*, cit., pag. 219, il quale parla di *“vie indirette, astuzie e manipolazioni fuorvianti”*; nello stesso senso si esprime P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Giappichelli, 2011, pag. 38, il quale include tra gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto *“il raggiungimento, dal punto di*

della non adeguatezza cui faceva riferimento il § 42 A.O., in altre parole, corrisponde al presupposto dell'uso distorto di strumenti giuridici e richiama, per definizione, un concetto di relazione. Infatti, parlare di uso distorto o di forme giuridiche non adeguate fa sorgere spontanea una domanda: rispetto a cosa una forma giuridica non è adeguata? Paragonato a cosa l'uso di uno strumento giuridico può definirsi distorto? L'interpretazione che si ritiene più corretta è quella in base alla quale l'uso di uno strumento o di una forma giuridica è da valutare, nel senso della sua normalità o meno, raffrontandolo con il comportamento che, in quelle stesse circostanze ed al fine di ottenere quello stesso effetto economico, avrebbe assunto l'operatore economico medio⁴⁸⁵. È evidente che anche quest'ultimo criterio non consente di risolvere del tutto il problema dell'astrattezza del concetto di inadeguatezza della forma giuridica impiegata. Vi è da considerare, infatti, che all'interno del mercato non è rinvenibile un'unica figura di operatore medio bensì, al contrario, sono riscontrabili tanti "tipi" di soggetti quanti sono gli obiettivi di profitto astrattamente conseguibili. Tuttavia, pare a chi scrive che il parametro dell'operatore medio consenta comunque di circoscrivere l'aleatorietà valutativa insita nei concetti di uso distorto e di inadeguatezza. Si tratta, peraltro, di un parametro la cui validità è stata espressamente riconosciuta dal *Bundesfinanzhof*, come si dirà a breve.

vista economico, dello stesso risultato che il contribuente avrebbe ottenuto se avesse adottato la forma giuridica tipica".

⁴⁸⁵ Nello stesso senso sembra esprimersi P. PISTONE, cit., p. 145, il quale afferma che il requisito della inadeguatezza delle forme giuridiche utilizzate deve essere considerato in maniera autonoma ed indipendente rispetto agli elementi del vantaggio fiscale indebito e dell'assenza di valide ragioni economiche. In questo senso, la forma giuridica sarebbe da ritenere inadeguata allorché *"le parti ... assennate, in considerazione non solo della fattispecie economica ma soprattutto dello scopo che esse si sono preposte, non avrebbero seguito quell'iter procedimentale che esse hanno invece scelto"*; cfr. J. FISCHER, cit., pag. 220, il quale parla di configurazione giuridica non coerente ad un *"fine economico razionale"*; un criterio sostanzialmente analogo è richiamato da P. PIANTAVIGNA, cit., pag. 38, il quale afferma che, affinché la forma giuridica utilizzata possa considerarsi inadeguata, è necessario che essa non sia conforme agli usi del traffico commerciale.

In ogni caso, occorre rilevare come il requisito della non adeguatezza delle forme giuridiche utilizzate era espresso, nelle precedenti formulazioni della norma antiabuso, attraverso il riferimento al necessario carattere “insolito” dei negozi posti in essere⁴⁸⁶. A ciò si aggiunga che, nonostante una riforma del 1934 abbia sostituito l’aggettivo “insolito” con la locuzione “non adeguato”, anche a seguito di tale modifica legislativa la giurisprudenza tedesca ha continuato a ragionare in termini di equivalenza di significato tra le due espressioni, riconoscendo la natura abusiva delle fattispecie di volta in volta prese in esame perché “*inadeguate, cioè insolite*”, o “*inadeguate e insolite*”, oppure ancora “*inadeguate quando insolite*”⁴⁸⁷. Emblematica, al riguardo, è la sentenza pronunciata dal *Reichsfinanzhof* il 30 giugno 1922, nella quale si è arrivato a riconoscere la natura abusiva, perché insolita, della figura della società cooperativa a responsabilità limitata.

Questo orientamento ha suscitato delle accese critiche nella dottrina dell’epoca, in quanto foriero di provocare una sensibile restrizione dell’autonomia negoziale privata⁴⁸⁸. Si è detto, infatti, che “*la natura insolita di un’operazione o di una forma giuridica è tutt’al più quella di mero indizio della possibilità che la stessa sia strumentale ad una pratica elusiva*”⁴⁸⁹, ma ciò non significa in alcun modo che la predetta natura insolita possa assurgere ad elemento essenziale della clausola generale antiabuso. Si è osservato, ancora, che “*il diritto tributario è in continua evoluzione e non impone ai contribuenti l’utilizzazione di istituti e forme giuridiche usuali. Una forma giuridica insolita risulta adeguata allorché esistono ragioni oggettive che giustificano tale scelta. Tali ragioni possono risultare di natura*

⁴⁸⁶ A. HENSEL, *Steuerrecht*, terza edizione, 1933, pag. 97, afferma che si pone in essere un’elusione fiscale quando si realizza una determinata situazione economica “*impedendo od ostacolando l’applicazione di quelle fattispecie giuridiche che il legislatore ha considerato d’uso comune nella vita commerciale e in base alle quali ha preraffigurato la stessa imposizione fiscale*”.

⁴⁸⁷ P. PISTONE, cit., pag. 139; S. MARTINENGO, cit., pag. 366

⁴⁸⁸ G. CHINELLATO, cit., pag. 493.

⁴⁸⁹ P. PISTONE, cit., pag. 139; nello stesso senso, cfr. J. FISCHER, *L’esperienza tedesca*, cit., pag. 220.

*economica o giuridica anche tributaria, finché la forma è adeguata, cioè semplice, appropriata e capace di perseguire razionalmente l'obiettivo economico*⁴⁹⁰. Si è evidenziata, inoltre, la netta diversità di significato tra i termini “insolito” e “inadeguato”: mentre il primo dei due concetti attiene alla frequenza statistica con cui viene posta in essere una determinata operazione, il secondo riguarda prettamente le modalità tramite le quali viene raggiunto un dato obiettivo economico. Del resto, utilizzando il parametro della natura insolita della fattispecie negoziale concreta, di fatto tutti i nuovi tipi di forme giuridiche elaborate dalla legge, dalla prassi e dal mondo dell'economia non avrebbero mai potuto essere considerate adeguate e ciò avrebbe provocato una cristallizzazione del diritto senza alcuna possibilità di progresso⁴⁹¹.

Va peraltro rilevato che anche il concetto di inadeguatezza è stato foriero di incertezze nella prassi interpretativa ed applicativa e molto spesso il contenuto del requisito in esame è stato riconosciuto da parte della dottrina e della giurisprudenza non in maniera autonoma, ma in via presuntiva, ossia considerandolo esistente ogniqualvolta il comportamento del contribuente non fosse sorretto da valide ragioni economiche e risultasse idoneo a produrre un vantaggio fiscale⁴⁹². In altri casi, si è parlato invece di inadeguatezza della condotta come di un comportamento pesante, innaturale, antieconomico, economicamente illogico, anomalo, ridondante, complicato e così via. A queste nozioni si contrapporrebbero quelle di normalità, chiarezza, non complicazione, semplicità⁴⁹³.

Nella propria giurisprudenza successiva, tuttavia, il *Bundesfinanzhof* ha correttamente collegato il requisito dell'inadeguatezza delle forme giuridiche utilizzate al fenomeno economico realizzato nel caso concreto, precisando che *“In generale è inadeguata una forma giuridica che le parti giudiziose non*

⁴⁹⁰ H. W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, 1994, pag. 1127.

⁴⁹¹ In questo senso si esprimono Druen, Klein e Hahn, citati da S. MARTINENGO, cit., pag. 379.

⁴⁹² L'osservazione è di Tipke e Kruse, citati in G. CHINELLATO, cit., pag. 493.

⁴⁹³ P. PISTONE, cit., pag. 142.

*sceglierebbero in vista del fine economico, poiché impropria*⁴⁹⁴. In tal modo, la Corte Finanziaria Federale Tedesca ha espressamente riconosciuto la validità, ai fini dell'accertamento dell'elusione fiscale, del criterio che si fonda sulla figura dell'operatore economico medio (*"parti giudiziose"*).

Come anticipato, il secondo elemento costitutivo della fattispecie abusiva individuato dalla Corte Fiscale Federale Tedesca è rappresentato dal necessario perseguimento di un vantaggio fiscale (indebito). La giurisprudenza richiede, cioè, ai fini della qualificazione di una condotta in termini elusivi, che sia configurabile un oggettivo legame di strumentalità tra l'abuso delle forme giuridiche e il conseguimento di un vantaggio fiscale. Quest'ultimo, inoltre, proprio per la circostanza di derivare da un uso distorto di strumenti giuridici, si configura necessariamente come vantaggio fiscale indebito. Ne conseguono, dunque, due specifiche differenze rispetto al concetto di abuso del diritto vigente in Italia, in Francia e nell'ordinamento sovranazionale dell'Unione europea. Innanzitutto, ai fini del riconoscimento dell'elusività di una condotta non è necessaria la verifica di alcun intento soggettivo di aggirare la normativa tributaria normalmente applicabile, essendo sufficiente una idoneità oggettiva degli strumenti giuridici utilizzati (a condizione che siano qualificabili come distorti, anomali) a minimizzare il carico fiscale⁴⁹⁵. In secondo luogo, il carattere indebito del vantaggio fiscale non deriva, come ad esempio ha costantemente affermato la Corte di Giustizia dell'Unione e come prescrive, in Italia, l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, dal contrasto con l'obiettivo e la *ratio* della norma tributaria aggirata nel caso concreto, ma semplicemente dal fatto che la minimizzazione del carico fiscale (quindi la mancata applicazione di una norma impositiva o l'ottenimento di un

⁴⁹⁴ BFH, 1 gennaio 2001, IV R 3/00; BFH, 18 luglio 2001, I R 48/97; BFH, 21 gennaio 1999, IV 96/96; BFH, 10 novembre 1993, I S 9/93; BFH, 29 novembre 1984, V R 38/78; BFH, 17 gennaio 1991, IV R 132/85.

⁴⁹⁵ G. CHINELLATO, cit., pag. 494; P. PISTONE, cit., pag. 151; G. MELIS, cit., pag. 25, nel richiamare l'elemento costitutivo in commento, come definito dalla giurisprudenza della Corte Finanziaria Federale Tedesca, non fa riferimento allo scopo di perseguire un risparmio d'imposta, ma parla di *"funzione di risparmiare l'imposta"*

beneficio fiscale previsto da una norma agevolativa) sia realizzata attraverso l'uso di strumenti negoziali considerati come anormali e distorti.

Il terzo elemento costitutivo della condotta elusiva è rappresentato dalla assenza di valide ragioni economiche. Coerentemente con l'impostazione oggettiva da sempre adottata dal *Bundesfinanzhof*, l'elemento in esame non è stato interpretato facendo riferimento agli scopi soggettivi perseguiti dal contribuente con il compimento di una determinata operazione, bensì avendo riguardo alla obiettiva funzione economica insita nella forma giuridica prescelta⁴⁹⁶. Ne deriva, allora, che il requisito della mancanza di valide ragioni economiche non può essere interpretato come autonomo presupposto rispetto all'inadeguatezza dello strumento negoziale utilizzato ma, al contrario, i due elementi sono strettamente connessi e si confondono tra loro. Si è detto, infatti, che l'inadeguatezza deve essere interpretata come un uso distorto di strumenti giuridici, ossia come l'impiego di negozi che consentono di raggiungere un determinato risultato economico ma in maniera più artificiosa e complessa di quanto si otterrebbe percorrendo una via più diretta prefigurata dall'ordinamento. È ovvio, quindi, che anche strumenti giuridici anomali sono dotati di sostanza economica, nel senso che consentono di perseguire un determinato effetto economico, e dunque il requisito della mancanza di valide ragioni extrafiscali richiede qualcosa di diverso: in particolare, esso risulta integrato quando la strumentazione giuridica utilizzata nel caso di specie obiettivamente non è in grado di produrre effetti economici diversi od ulteriori rispetto a quelli che si sarebbero ottenuti facendo ricorso alla fattispecie "normale" e più diretta, che il legislatore mette a disposizione degli operatori economici. Dunque, il collegamento con l'elemento dell'inadeguatezza delle forme giuridiche risulta evidente; anzi, si potrebbe dire che, una volta verificata l'inadeguatezza della forma giuridica, ossia il suo carattere anormale e distorto, l'interprete debba altresì verificare che l'uso di quella strada più complessa non consentirebbe al contribuente di ottenere dei vantaggi

⁴⁹⁶ P. PISTONE, cit., pag. 153.

economici ulteriori a quelli che avrebbe ottenuto se avesse percorso la strada più “normale”. In questo caso, sarebbe corretto concludere di essere in presenza di un uso distorto di strumenti giuridici, privo di un’obiettivo sostanza economica⁴⁹⁷.

Per avere contezza della connotazione oggettiva attribuita all’elemento delle valide ragioni economiche, con esclusione di qualsiasi riferimento alla *intentio* soggettiva del contribuente, è utile richiamare alla mente alcuni importanti casi in tema di interposizione reale di persona affrontati dalla Corte Finanziaria Federale Tedesca⁴⁹⁸. Una volta accertata l’esistenza del fenomeno interpositorio e dunque l’applicabilità del § 42 A.O., nel valutare l’elemento delle valide ragioni economiche la Corte concentra di solito la sua attenzione sulla funzione obiettivamente svolta dal soggetto interposto, al fine di stabilire se tale funzione sia tale da giustificare l’adozione di un *iter* negoziale più complesso rispetto a quello rappresentato dalla contrattazione diretta tra l’interponente ed il soggetto terzo. Così, nelle ipotesi di concessione, da parte

⁴⁹⁷ Volendo fare un esempio riferito all’ordinamento giuridico italiano, si pensi all’operazione consistente nel conferimento di azienda seguito dalla cessione ad un terzo delle quote di partecipazione detenute nella società conferitaria. Tale fattispecie viene spesso riqualificata dall’Amministrazione finanziaria, ai fini dell’imposta di registro, nell’operazione di cessione diretta di azienda. A prescindere dalle criticabili argomentazioni che vengono addotte a supporto dell’attività di riqualificazione e considerando la fattispecie complessiva unicamente sotto il profilo economico, si potrebbe affermare che il conferimento seguito dalla cessione si configura come un’operazione anomala rispetto alla cessione diretta dell’azienda, in quanto, rispetto a quest’ultima, rappresenta un’operazione più complessa ed inoltre consente di produrre lo stesso effetto economico, non uno ulteriore.

Ovviamente, avendo riguardo alla legislazione italiana questa conclusione non potrebbe comunque portare a qualificare la complessiva operazione in termini elusivi, in quanto in Italia il requisito della mancanza di valide ragioni economiche è inteso in senso soggettivo e dunque, fermo restando il carattere anomalo della condotta, la presenza di valide ragioni soggettive, come lo scopo di ristrutturare la fisionomia aziendale di una determinata società o la volontà di dotare un terzo di una quota di partecipazione nella società conferitaria, escluderebbero l’elusività della condotta.

⁴⁹⁸ Secondo il *Bundesfinanzhof*, il requisito fondamentale che, in presenza di un fenomeno interpositorio, consente di applicare il § 42 A.O. in tema di abuso del diritto, in luogo del § 41, che riguarda la simulazione, è la circostanza che le parti abbiano voluto effettivamente il negozio da esse posto in essere. In altre parole, integra il fenomeno elusivo l’interposizione reale, non quella fittizia.

una persona fisica, di immobili in uso a favore di una società, con l'accordo che quest'ultima provvedesse alla loro locazione a terzi al fine di beneficiare della detrazione dell'IVA (risultato, questo, impossibile da raggiungere da parte del soggetto interponente nelle ipotesi in cui questi svolgesse attività esenti dall'imposta sul valore aggiunto), il *Bundesfinanzhof* ha analizzato la funzione effettivamente esercitata dal soggetto interposto, con lo scopo di accertare se, a fronte della limitatezza di tale funzione, l'intervento della società serviva solo ad ottenere un vantaggio fiscale da parte del soggetto interponente⁴⁹⁹. Un altro caso spesso sottoposto all'esame del *Bundesfinanzhof* riguarda l'ipotesi in cui un soggetto, invece di far costruire direttamente un immobile per poi utilizzarlo al fine di svolgervi la propria attività lavorativa, fornisce le necessarie risorse finanziarie ad un proprio familiare affinché sia quest'ultimo ad intervenire al suo posto, con l'accordo che l'immobile verrà successivamente locato a favore del soggetto interponente. Il vantaggio fiscale conseguibile dalla operazione complessiva consiste nella detraibilità dell'IVA da parte del soggetto interposto: si tratta di un risultato che non potrebbe essere raggiunto dal soggetto interponente qualora questi, come accade in queste ipotesi, svolga una attività professionale (come ad esempio quella di medico) considerata esente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. In questi casi, la Corte ha posto la propria attenzione sulla posizione del soggetto interposto, valutando, ad esempio, se fosse titolare di una autonoma capacità contributiva in grado di permettergli di affrontare le spese di costruzione dell'immobile, ovvero se fosse privo di tale capacità e potesse compiere quella determinata operazione soltanto grazie alle risorse finanziarie garantitegli dal soggetto interponente⁵⁰⁰.

Proprio in virtù di questo approccio interpretativo, una parte della dottrina tedesca ha considerato l'elemento dell'assenza di valide ragioni extrafiscali non come requisito autonomo della condotta abusiva, ma alla stregua di un

⁴⁹⁹ Cfr., ad esempio, BFH 19.1.1994 XI R 57/90.

⁵⁰⁰ Cfr., ad esempio, BFH, 14.5.1992 V R 56/89.

mero indizio dell'inadeguatezza delle forme giuridiche impiegate dal contribuente⁵⁰¹. Peraltro, tale impostazione è stata condivisa anche dalla giurisprudenza tedesca in alcune pronunce. Un esempio è rinvenibile in un tradizionale caso⁵⁰² in cui un medico, per ragioni fiscali, invece di far costruire direttamente il proprio studio professionale ha fornito, a tal fine, i relativi mezzi finanziari alla moglie, dalla quale ha poi preso i locali in affitto. Con riferimento a questa fattispecie, la Corte Finanziaria Federale Tedesca ha riconosciuto la ricorrenza di una pratica abusiva posta in essere dal professionista. Il comportamento assunto da quest'ultimo, infatti, è stato considerato privo di un'apprezzabile, oggettiva, ragione economica extrafiscale e quindi inadeguato⁵⁰³. In realtà, sebbene sia indubbio il collegamento tra i due richiamati elementi costitutivi dell'abuso del diritto, ad avviso di chi scrive essi dovrebbero essere comunque considerati in termini di autonomia ed indipendenza reciproca. Infatti, il giudizio di inadeguatezza ha ad oggetto esclusivamente la forma giuridica impiegata dal contribuente nel caso concreto, la quale viene posta a paragone rispetto a quella cui avrebbe fatto ricorso l'operatore economico medio che si fosse trovato nelle medesime circostanze, mentre il giudizio sulle valide ragioni extrafiscali ha ad oggetto la valutazione degli effetti economici che la forma giuridica utilizzata è obiettivamente idonea a produrre⁵⁰⁴. Infine, una fattispecie ricorrente riguarda l'interposizione di società costituite in Paesi a fiscalità privilegiata. In relazione a queste ipotesi, la Corte ha considerato assenti le valide ragioni economiche extrafiscali quando la società estera non svolga alcuna funzione

⁵⁰¹ . J. FISCHER, *L'esperienza tedesca*, cit., pag. 220; P. PISTONE, cit., pag. 154.

⁵⁰² BFH 10.12.1992 V R 90/92.

⁵⁰³ D'altra parte, in una precedente pronuncia relativa ad un caso simile la Corte, giungendo alle medesime conclusioni circa il carattere elusivo della condotta, ha parlato distintamente di mancanza di valide ragioni economiche extrafiscali e inadeguatezza delle forme giuridiche impiegate.

⁵⁰⁴ In senso adesivo, cfr. P. PISTONE, cit., pag. 156.

attiva, limitandosi, ad esempio, alla mera percezione di redditi di capitale provenienti dalla Germania⁵⁰⁵.

Come risulta chiaramente dalle più frequenti decisioni giurisprudenziali rese nei casi di interposizione reale, l'orientamento della Corte Finanziaria Federale Tedesca è granitico nell'interpretare l'elemento delle valide ragioni economiche in senso oggettivo, escludendo qualsivoglia rinvio alla verifica dell'*intentio* elusiva in capo al contribuente. In altri termini, l'elemento in parola viene inteso come “*funzione economica oggettivamente rinvenibile in capo alla forma giuridica scelta, in base alle regole del mercato*”⁵⁰⁶.

In altri Paesi, invece, l'elemento della assenza di valide ragioni economiche è inteso in senso soggettivo e si va ad aggiungere agli elementi oggettivi costituiti dal conseguimento di un vantaggio fiscale indebito e dall'uso distorto di strumenti giuridici (quest'ultimo requisito è integrato, come si è specificato, anche dalla assenza di un'obiettiva sostanza economica dell'operazione posta in essere).

La stessa dottrina tedesca, comunque, è apparsa divisa circa la necessità di qualificare il fenomeno dell'abuso del diritto in senso soggettivo od oggettivo. Da un lato, i sostenitori della c.d. teoria della fattispecie soggettiva affermano che, in linea con l'impostazione romanistica della *fraus legis*, l'abuso del diritto implica indefettibilmente l'elemento psicologico della preordinazione, da parte del contribuente, di un determinato schema negoziale all'aggiramento della normativa tributaria⁵⁰⁷. Dall'altro lato, i sostenitori della c.d. teoria della fattispecie oggettiva fondano il fenomeno elusivo sull'obiettivo risultato raggiunto tramite una determinata operazione, rappresentato dall'ottenimento di un vantaggio fiscale tramite la non applicazione di una norma impositiva o

⁵⁰⁵ Cfr., ad esempio, BFH, 9.5.1979, I R 126/77.

⁵⁰⁶ P. PISTONE, cit., pag. 166.

⁵⁰⁷ Questa teoria è sostenuta da Bopp, Schwarz, Rose-Glorius, Nevermann, richiamati da G. CHINELLATO, cit., pag. 497.

la applicazione di una norma agevolativa in contrasto con la sua *ratio* ispiratrice⁵⁰⁸.

Un'altra questione rilevante attiene al rapporto tra l'idoneità degli strumenti negoziali utilizzati a produrre un risparmio d'imposta e le valide ragioni economiche extrafiscali: ci si chiede in particolare se, ai fini di qualificare una determinata condotta come elusiva, la "motivazione fiscale" degli atti del contribuente, intesa in senso rigorosamente oggettivo, debba essere esclusiva o possa anche essere essenziale. A rigore, la soluzione corretta appare essere la seconda tra le due alternative proposte. Infatti, nelle proprie pronunce la Corte Finanziaria Federale Tedesca ha più volte fatto riferimento alla impossibilità di giustificare un'operazione negoziale invocando delle valide ragioni economiche extrafiscali. Ebbene, risulta chiaro che una determinata fattispecie negoziale non è giustificabile in base a valide ragioni economiche extrafiscali non soltanto quando è obiettivamente idonea a produrre esclusivamente un risparmio d'imposta, ma anche quando eventuali ragioni extrafiscali, pur esistenti nel caso concreto, appaiano marginali e quindi non siano idonee a sorreggere autonomamente l'operazione complessiva⁵⁰⁹.

Per quanto riguarda l'onere della prova degli elementi costitutivi dell'abuso, la loro dimostrazione è a carico dell'Amministrazione finanziaria⁵¹⁰. In materia è intervenuta la Corte Costituzionale tedesca (il *Bundersverfassungsgericht*), la quale ha esplicitamente affermato che "*è compito dell'Amministrazione quello di provare che nel caso concreto sussista una elusione fiscale attraverso l'abuso delle forme giuridiche*"⁵¹¹. A ben vedere, tale regime costituisce un'ulteriore evidenza che il requisito dell'assenza di valide ragioni extrafiscali è assimilabile, volgendo uno sguardo

⁵⁰⁸ Questa teoria è sostenuta da Fischer, Kottke, Danzer, Hopfenmuller, richiamati da G. CHINELLATO, cit., pag. 497.

⁵⁰⁹ Cfr. P. PISTONE, cit., pag. 157.

⁵¹⁰ Cfr. J. FISCHER, cit., pag. 244 il quale osserva come Secondo la Corte Fiscale Federale Tedesca, il ricorso ad una pluralità di fattispecie negoziali tra loro collegate costituisce una valida presunzione relativa di elusione fiscale.

⁵¹¹ Cfr. BFVerfGE, 16, 1964.

alla disciplina italiana in tema di abuso del diritto, a quello della assenza di obiettiva sostanza economica di cui al comma 1 dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, la cui prova è ugualmente posta a carico dell'Agenzia delle Entrate, dovendo il contribuente italiano dimostrare la ricorrenza di soggettive e valide ragioni economiche di carattere extrafiscale, non marginali.

Infine, le condotte elusive rientranti nell'ambito di applicazione della norma di cui al § 42 *A.O.* non sono punibili sul piano penale o amministrativo. Una previsione sanzionatoria era originariamente contenuta nel § 367, co. 2, della *R.A.O.* del 1919, poi trasfusa nel § 402, co. 2, della *R.A.O.* del 1931. Tali norme prevedevano l'applicazione di una sanzione penale quando la condotta elusiva si fosse tradotta nell'ottenimento di una ingiustificata riduzione delle entrate fiscali, ovvero nella concessione di illeciti vantaggi tributari, sul presupposto che il presunto colpevole, con colpa o dolo, fosse venuto meno ai suoi doveri di contribuente⁵¹². La previsione in esame è stata abrogata con la riforma fiscale del 1977, anche in considerazione della connotazione oggettiva della nuova norma antiabuso introdotta in quell'anno: quest'ultima è considerata come un rimedio di carattere generale che consente di ripristinare l'oggettiva e corretta applicazione della norma tributaria, prescindendo dalla verifica circa l'intento soggettivo che ha spinto il contribuente ad agire⁵¹³.

La disciplina legislativa del fenomeno elusivo, risultante dalla riforma del 1977, è stata rivisitata prima nel 2001 e successivamente nel 2008.

La maggiore problematica che ha condotto al primo di tali due interventi ha riguardato la regolamentazione del rapporto tra la clausola generale antiabuso, di cui al § 42 *A.O.*, e le norme antielusive specifiche pur previste dalla legislazione tributaria tedesca⁵¹⁴. Infatti, in determinati settori impositivi, il legislatore ha affidato il contrasto del fenomeno elusivo a specifiche clausole,

⁵¹² J. FISCHER, *L'esperienza tedesca*, cit., pag. 246.

⁵¹³ G. CHINELLATO, cit., pag. 498.

⁵¹⁴ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 103.

volte a colpire l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali tramite l'aggiramento della normativa tributaria. Tuttavia capitava spesso che, in quegli stessi settori, alcuni comportamenti sfuggissero all'applicazione delle norme particolari antiabuso, ricadendo dunque in un'area di vuoto normativo: da un lato, infatti, la norma specifica non poteva operare, in quanto il caso concreto esulava dal suo ambito oggettivo di applicazione, mentre, dall'altro lato, secondo la Corte Finanziaria Federale Tedesca la norma generale antiabuso non poteva colpire la condotta in questione, in quanto, in virtù del principio *lex specialis derogat legi generali*, in quello specifico settore impositivo era destinata ad operare soltanto la norma speciale⁵¹⁵. Emblematico, al riguardo, è stato un caso di *dividend stripping* riguardante azioni quotate in Borsa, deciso dal *Bundesfinanzhof* nel 1999⁵¹⁶. All'epoca dei fatti di causa era in vigore una norma antielusiva specifica diretta a contrastare le pratiche di *dividend stripping*⁵¹⁷, la quale tuttavia non era applicabile alle operazioni eseguite in Borsa. Sulla base di questa constatazione, la Corte ha escluso che l'operazione del caso di specie potesse essere contrastata ricorrendo alla clausola generale antiabuso di cui al § 42 A.O., affermando che era compito del legislatore colmare la lacuna normativa che si era venuta a creare⁵¹⁸.

Nel 2001, allora, il legislatore tedesco è intervenuto aggiungendo al § 42 A.O. un nuovo secondo comma, con cui è stata estesa l'applicabilità della norma a tutti i casi in cui la legge espressamente non la esclude (*"Il primo comma è applicabile quando la sua applicabilità non è espressamente esclusa dalla legge"*). A seguito di questa modifica, è mutato il rapporto tra la clausola generale antiabuso e le norme antielusive specifiche: mentre in passato queste ultime erano viste come norme speciali, tali da escludere l'operatività della clausola generale nei settori impositivi in cui esse incidevano, a seguito della

⁵¹⁵ S. MARTINENGO, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rass. trib.*, 3/2010, pag. 360.

⁵¹⁶ BFH, 15 dicembre 1999, I R 29/97.

⁵¹⁷ Si trattava del § 50c EStG 1987/1990

⁵¹⁸ S. MARTINENGO, *cit.*, pag. 360.

riforma del 2001 le norme antielusive specifiche sono state considerate espressione del principio generale codificato nel § 42 A.O., il quale ultimo esplica la propria efficacia nei confronti di tutte le fattispecie non espressamente regolamentate da una clausola specifica⁵¹⁹.

La norma risultante dalla novella del 2001, tuttavia, è stata criticata sotto due specifici profili. Innanzitutto, stando ad una interpretazione strettamente letterale, essa esprimeva un significato alquanto ovvio e quindi appariva superflua. In secondo luogo, essa era stata introdotta dal legislatore tedesco non tanto per fornire un semplice chiarimento, quanto per reagire a quell'orientamento giurisprudenziale, poc'anzi citato, particolarmente favorevole al contribuente (in quanto esso negava sostanzialmente la portata residuale della clausola di cui al § 42 A.O. rispetto alle norme antielusive specifiche). Dunque, si è detto, la funzione della disposizione introdotta nel 2001 era quella di fornire una nuova interpretazione delle norme antielusive specifiche, non considerandole più come norme speciali rispetto alla clausola generale antiabuso, ma come mere “*norme-esempio*”, concretizzanti il contenuto del primo comma del § 42. Di conseguenza, a parere di una parte della dottrina, la novella legislativa avrebbe potuto trovare applicazione soltanto per il futuro e non per il passato⁵²⁰.

A ciò si aggiunga che la portata pratica della novità legislativa introdotta nel 2001 è stata di fatto posta nel nulla dalla giurisprudenza tedesca, la quale ha continuato a far applicazione del principio *lex specialis derogat legi generali* e quindi a ritenere non operante la clausola generale di cui al § 42 A.O. al di fuori dell'ambito applicativo delle norme specifiche antiabuso⁵²¹. Ad esempio, in un caso deciso nel 2007⁵²², parimenti relativo ad una fattispecie di *dividend stripping* riferita ad azioni quotate in Borsa e dunque

⁵¹⁹ In questo senso, cfr. D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 103.

⁵²⁰ S. MARTINENGO, cit., pag. 360.

⁵²¹ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 103; nello stesso senso S. MARTINENGO, cit., pag. 360.

⁵²² BFH, 20 novembre 2007, I R 85/05.

identico a quello esaminato nel 1999, la Corte Finanziaria Federale Tedesca ha negato l'abusività della condotta del contribuente, atteso che in materia di *dividend stripping* è operante una norma antielusiva specifica i cui requisiti di tipicità oggettiva, tuttavia, nel caso concreto non erano soddisfatti. Negando l'applicabilità del comma 1 del § 42 A.O., il *Bundesfinanzhof* ha affermato che *“le norme speciali derogano le disposizioni generali del § 42 A.O. . Il secondo comma del § 42 A.O. non modifica nulla”*⁵²³.

Di conseguenza, ben presto si è avvertita l'esigenza di riformulare il § 42 A.O. per dotarlo di maggiore incisività dal punto di vista pratico. Infatti, da un lato si rilevava la necessità di chiarire, tra tutti gli elementi costitutivi dell'abuso, soprattutto il significato del requisito dell'inadeguatezza delle forme giuridiche impiegate. In secondo luogo, si intendeva richiamare la giurisprudenza del *Bundesfinanzhof* ad una applicazione più ampia, rispetto al passato, della clausola generale antiabuso, con specificazione di un numero limitato di “scusanti” che il contribuente avrebbe potuto invocare a proprio favore⁵²⁴.

Così, con la riforma fiscale del 2008⁵²⁵ la disposizione in esame è stata così riscritta:

“Con l'abuso delle forme giuridiche la norma tributaria non può essere elusa. Se la fattispecie è regolata da una norma tributaria specifica, intesa ad impedire l'elusione fiscale, allora le conseguenze giuridiche si determineranno secondo quella norma. Altrimenti il tributo è dovuto, in presenza di un abuso come quello stabilito al comma 2, in corrispondenza di una forma giuridica adeguata ai fatti economici. Un abuso sussiste quando viene scelta una forma giuridica inadeguata, che comporta, per il soggetto d'imposta o un terzo, in confronto ad una forma adeguata, un beneficio fiscale non previsto dalla legge. Questo non vale quando il soggetto d'imposta prova,

⁵²³ Nello stesso senso, BFH, 29 gennaio 2008, I R 26/06.

⁵²⁴ S. MARTINENGO, cit., pag. 361.

⁵²⁵ Art. 14 della JStG 2008.

*per la forma giuridica scelta, delle ragioni extrafiscali che secondo il quadro complessivo dei rapporti sono meritevoli di tutela*⁵²⁶.

Una differenza che risalta subito agli occhi riguarda la collocazione, all'interno del nuovo § 42, della disposizione che rinvia ai casi in cui l'ordinamento prevede una norma antielusiva specifica in relazione ad una determinata fattispecie. Mentre prima della modifica del 2008 tale rinvio era posposto alla descrizione della clausola generale antiabuso, a seguito della novella il legislatore ha stabilito un diverso ordine logico che l'interprete è chiamato a seguire: in applicazione del nuovo § 42, è necessario per prima cosa valutare se esistano o meno, in relazione ad una fattispecie concreta, delle norme antielusive specifiche che consentano di colpire il comportamento abusivo, essendo possibile ricorrere alla clausola generale e residuale soltanto quando la prima questione sia risolta negativamente⁵²⁷.

Una seconda novità derivante dalla riforma del 2008 ha riguardato l'introduzione dello specifico riferimento alla produzione di un "*beneficio fiscale non previsto dalla legge*". Al riguardo, la dottrina tedesca si è interrogata se rientrino nel campo di applicazione della nuova norma soltanto i comportamenti volti a beneficiare indebitamente di agevolazioni fiscali o anche quelli finalizzati ad evitare l'applicazione di norme impositive⁵²⁸. Infatti, nella relazione illustrativa si portano ad esempio solo i vantaggi fiscali derivanti dallo sfruttamento di norme tributarie agevolative. È chiaro, comunque, che aderendo alla prima tesi, più restrittiva, si perverrebbe a ridurre notevolmente l'ambito di applicazione della nuova disposizione normativa e, conseguentemente, si frustrerebbero gli scopi perseguiti dal legislatore della

⁵²⁶ La nuova norma è entrata in vigore il 1 gennaio 2008, quindi le fattispecie anteriori a tale data ricadono nell'ambito di applicazione del previgente § 42.

⁵²⁷ L'introduzione di questa diversa struttura della norma è posta in luce da D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 104; nello stesso senso, cfr. S. MARTINENGO, cit., pag. 362.

⁵²⁸ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 105.

riforma del 2008⁵²⁹. Sempre con riferimento all'elemento dei benefici fiscali non previsti dalla legge, è interessante rilevare come il legislatore del 2008 abbia inteso confermare la connotazione oggettiva del fenomeno dell'abuso del diritto, risultante già dalla riforma del 1977 e più volte affermata dalla giurisprudenza tedesca: la nuova norma, infatti, non fa riferimento allo scopo del contribuente di perseguire un vantaggio fiscale indebito, ma alla obiettiva idoneità della forma giuridica utilizzata (espressa tramite il verbo "*comporta*") alla produzione del beneficio fiscale in esame. Infine, l'espressa previsione secondo cui il vantaggio fiscale deve essere "*non previsto dalla legge*" consente di ridurre le distanze tra il concetto di abuso del diritto vigente in Germania e quello di matrice comunitaria, applicabile, ad esempio, anche in altri Paesi quali l'Italia stessa. Come anticipato, tale differenza era costituita dal fatto che, mentre la nozione comunitaria di abuso del diritto presuppone che il vantaggio fiscale sia indebito in quanto contrario allo spirito della norma elusa nel caso concreto, in Germania, fino alla riforma del 2008, il carattere di indebito era collegato esclusivamente all'abuso delle forme giuridiche, in altre parole ad un uso distorto di strumenti giuridici. Ebbene, la riforma del 2008, rinviando espressamente ai benefici fiscali non previsti dalla legge, ha chiaramente agganciato il connotato indebito del vantaggio fiscale alla sua contrarietà rispetto alla legge tributaria⁵³⁰.

Una terza novità è costituita dalla previsione per cui il vantaggio fiscale indebito può prodursi in capo al soggetto passivo d'imposta ma anche a favore di un soggetto terzo. Sebbene la norma non sia più precisa al riguardo, nella fase applicativa immediatamente successiva alla riforma del 2008 si è ritenuto

⁵²⁹ S. MARTINENGO, cit., pag. 363, osserva che, mentre una parte della dottrina tedesca è favorevole all'estensione dell'ambito applicativo della nuova norma ai vantaggi fiscali derivanti dall'aggiramento di norme impositive, altri autori ritengono che in tal modo si perverrebbe ad un vero e proprio stravolgimento del dato letterale, in quanto al concetto di beneficio fiscale non previsto dalla legge si aggiungerebbe quello di aggiramento dell'onere tributario previsto dalla legge.

⁵³⁰ Cfr. S. MARTINENGO, cit., pag. 369.

che il riferimento abbia ad oggetto individui “vicini” al soggetto agente, in virtù di legami di parentela, di particolari rapporti contrattuali e così via⁵³¹.

Un’ultima novità, introdotta con l’intervento del 2008, è rappresentata dall’espresso riconoscimento del diritto del contribuente di addurre, a giustificazione dell’operazione da lui posta in essere, l’esistenza di valide ragioni economiche extrafiscali meritevoli di tutela, da intendersi comunque in senso oggettivo. Con questa specificazione, il legislatore del 2008 ha esplicitamente recepito il costante orientamento del *Bundesfinanzhof*, secondo cui un elemento costitutivo dell’abuso del diritto è costituito dall’assenza di valide ragioni economiche (intese in senso oggettivo)⁵³². In aggiunta ai risultati interpretativi cui era già pervenuta la giurisprudenza, il legislatore ha inoltre chiarito che la prova del requisito in esame grava sul contribuente e che deve essere fornita quando l’Amministrazione finanziaria abbia dimostrato la ricorrenza degli altri elementi costitutivi.

3.4 L’esperienza spagnola.

Nell’ordinamento spagnolo una clausola generale antielusiva è stata introdotta con la *Ley General Tributaria* del 1963 ed è stata modificata ad opera della riforma apportata a quest’ultima legge nel 1995.

Similmente a quanto visto con riferimento all’esperienza francese, in Spagna il concetto di elusione è utilizzato con due diverse accezioni. Innanzitutto, il termine elusione rinvia propriamente al fenomeno in base al quale il

⁵³¹ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 105.

⁵³² S. MARTINENGO, cit., pag. 368.

contribuente, utilizzando delle apposite “manovre”, evita l’applicazione di una determinata norma tributaria creando i presupposti per l’applicazione di una norma fiscale più favorevole; in questo senso, l’art. 24 della *Ley General Tributaria* utilizza la parola elusione nel disciplinare l’istituto della frode alla legge. In secondo luogo, peraltro, in maniera impropria si parla di “elusione” del pagamento dei tributi per indicare il danno arrecato all’Erario dal fenomeno dell’evasione fiscale: in altre parole, in base a questa seconda accezione, il termine elusione è utilizzato come sinonimo di inadempimento del debito tributario da parte del contribuente⁵³³.

Secondo l’opinione espressa dalla dottrina prevalente, comunque, il termine in esame, il quale viene adoperato per designare due fenomeni da tenere ben distinti, dovrebbe essere ricondotto entro i suoi limiti naturali, ossia dovrebbe essere inteso come termine volto ad indicare il risultato di una frode alla legge tributaria⁵³⁴, di un abuso del diritto. In particolare, si afferma che l’elusione fiscale consiste nell’ottenimento di “*un risultato economico attraverso mezzi giuridici diversi dai normali, i quali, in modo naturale e primario, sono preordinati al raggiungimento di scopi diversi e per i quali il prelievo è inesistente o meno oneroso di quello che si sarebbe avuto, utilizzando mezzi normali od usuali*”⁵³⁵.

Con riferimento a questa accezione di elusione fiscale, prima della riforma del 1995 l’art. 24 della *Ley General Tributaria* era così formulato:

“*Al fine di evitare la frode alla legge, si considererà, agli effetti del numero precedente (che stabiliva il divieto di applicazione analogica delle norme impositive, n.d.r.) di non essere in presenza dell’estensione di una fattispecie imponibile nei casi in cui risultino soggetti ad imposizione fatti realizzati con il proposito provato di eludere l’imposta, sempre che essi diano luogo ad un risultato equivalente a quello derivante dalla fattispecie imponibile. Per*

⁵³³ F. P. ROYO, *L’esperienza spagnola*, in A. DI PIETRO, cit., pag. 174.

⁵³⁴ F. P. ROYO, *L’esperienza spagnola*, in A. DI PIETRO, cit., pag. 175.

⁵³⁵ La definizione è stata formulata da P. TABOADA, citato da F. P. ROYO, *L’esperienza spagnola*, in A. DI PIETRO, cit., pag. 175.

dichiarare la frode alla legge, è necessario ricorrere ad una procedura speciale, nel corso della quale sia data, dall'Amministrazione, la prova relativa e sia assicurato il contraddittorio con l'interessato".

Nel periodo successivo alla sua entrata in vigore, tuttavia, tale clausola generale antielusiva non ha trovato un'ampia applicazione.

Innanzitutto, il procedimento speciale, cui la norma in esame faceva riferimento e che era indispensabile per garantirne l'operatività concreta, è stato disciplinato soltanto nel 1979. Le garanzie procedimentali, così introdotte, si risolvevano essenzialmente nell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di instaurare un contraddittorio effettivo con il contribuente e di motivare l'atto impositivo eventualmente emesso.

In secondo luogo, anche dopo l'introduzione del procedimento speciale, i casi di riqualificazione di atti considerati come abusivi non sono aumentati in maniera significativa, soprattutto a causa delle difficoltà che l'Amministrazione finanziaria incontrava nel fornire la prova dell'*intentio* elusiva, interpretata, quest'ultima, in senso prettamente soggettivo⁵³⁶. Altri profili problematici riguardavano la difficoltà di tracciare una precisa linea di confine tra fattispecie negoziali lecite e produttive di un legittimo risparmio di imposta, da un lato, e costruzioni anomale ed integranti una frode alla legge, dall'altro. La clausola antielusiva del 1963, inoltre, operava nei confronti di quei comportamenti realizzati con il "*proposito provato di eludere l'imposta*" e questa specificazione era stata interpretata nel senso di escludere dal campo di applicazione dell'art. 24 le condotte del contribuente finalizzate semplicemente a ridurre la base imponibile e non a produrre un radicale salto d'imposta⁵³⁷.

A ciò si aggiunga che a tali difficoltà l'Amministrazione spagnola ha sopperito facendo ricorso ad un'ampia applicazione dell'art. 25 della *Ley General*

⁵³⁶ F. P. ROYO, *L'esperienza spagnola*, in A. DI PIETRO, cit., pag. 189. L'Autore sottolinea come la prova posta a carico dell'Amministrazione finanziaria, in virtù del rilievo attribuito all'elemento soggettivo della condotta elusiva, si traduceva sostanzialmente in una *probatio diabolica*; nello stesso senso, cfr. S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria*, Edizioni scientifiche italiane, 1996, pag. 211.

⁵³⁷ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 106.

Tributaria, il cui § 3, considerato il fondamento giuridico della c.d. “interpretazione economica della legge tributaria”, stabiliva che “Quando la fattispecie imponibile sia definita con riguardo a concetti economici, il criterio per la loro qualificazione prenderà in considerazione le situazioni e i rapporti economici posti concretamente in essere o ipotizzati dagli interessati, a prescindere dalle forme giuridiche utilizzate”. Dunque, la frequente applicazione della norma appena citata ha costituito un utile espediente volto a colpire, nella pratica, i comportamenti abusivi o in frode alla legge senza dover assolvere i gravosi oneri insiti nella procedura di cui all’art. 24 della *Ley General Tributaria*⁵³⁸. Nel 1993, probabilmente anche in virtù delle criticità emerse a partire dal 1979, il legislatore spagnolo ha abrogato il procedimento applicativo dell’art. 24, spingendo di fatto l’Amministrazione finanziaria a non applicare tale ultima disposizione ai fini del contrasto dei fenomeni elusivi⁵³⁹.

Con la legge del 20 luglio del 1995, il testo del citato art. 24 è stato così modificato:

“Al fine di evitare la frode alla legge, si considererà inesistente l’estensione della fattispecie imponibile nei casi in cui risultino soggetti ad imposizione fatti, atti o negozi giuridici – posti in essere con il proposito di eludere il pagamento del tributo, utilizzando il testo di norme stabilite con diversa finalità – qualora questi diano luogo ad un risultato che corrisponde a quello che si sarebbe ottenuto con l’applicazione della fattispecie imponibile. La frode alla legge dovrà essere dichiarata con una procedura speciale in contraddittorio con l’interessato.

I fatti, atti o negozi giuridici, compiuti in frode alla legge tributaria, non impediranno l’applicazione della norma tributaria elusa, né consentiranno di godere dei vantaggi fiscali che si è cercato di ottenere attraverso essi.

⁵³⁸ F. P. ROYO, cit., pag. 190; S. FIORENTINO, cit., pag. 212; D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 106; C PALAO, *The New General Tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance Clause*, in *Bulletin*, 2004, pag. 115.

⁵³⁹ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 106.

Negli atti di imposizione che saranno emessi al termine della procedura speciale di frode alla legge, sarà applicata la norma tributaria elusa e saranno richiesti gli interessi di mora corrispondenti, senza che a questi soli effetti siano applicabili sanzioni”.

Come emerge dalla lettura della nuova norma, il legislatore del 1995 ha innanzitutto specificato il concetto di elusione di imposta: infatti, mentre il previgente art. 24 faceva riferimento a “*fatti realizzati con il proposito provato di eludere l'imposta*”, senza chiarire le modalità tramite le quali si ottenesse un risultato di elusione, la nuova formulazione dell'articolo in commento fa discendere l'elusione del pagamento del tributo dall'utilizzo di “*norme stabilite con diversa finalità*”, dunque dall'aggiramento della *ratio* ispiratrice della norma elusa, al fine di ottenere un vantaggio fiscale che per tale motivo risulta essere indebito. Il tradizionale elemento oggettivo dell'abuso del diritto, quindi, è un requisito fondamentale anche secondo la clausola antielusiva spagnola⁵⁴⁰. Altro opportuno chiarimento è costituito dalla precisazione per cui alla qualificazione di una fattispecie come elusiva consegue l'applicazione del regime fiscale previsto dalla norma elusa. Come ha osservato la dottrina, si tratta di un rimedio ripreso dalla norma generale in tema di abuso del diritto contenuta nell'art. 6 del codice civile spagnolo⁵⁴¹. Tuttavia, rispetto alla disposizione codicistica, il novellato art. 24 della *Ley General Tributaria* richiedeva un ulteriore elemento oltre a quello della contrarietà rispetto allo spirito della norma elusa nel caso concreto, ossia la mancanza di autonoma sostanza economica dell'operazione realizzata dal contribuente⁵⁴². Quest'ultima, infatti, doveva essere tale da produrre “*un risultato che corrisponde a quello che si sarebbe ottenuto con l'applicazione della fattispecie imponibile*”. Un'ulteriore novità era quella secondo cui la condotta elusiva non dà luogo all'applicazione di sanzioni, ma soltanto all'obbligo di corrispondere gli interessi di mora per l'eventuale ritardo

⁵⁴⁰ Cfr. D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 106.

⁵⁴¹ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 106.

⁵⁴² D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 107.

nel pagamento dell'imposta che avrebbe dovuto essere assolta in mancanza della condotta abusiva.

Il secondo elemento costitutivo della fattispecie elusiva, ossia quello soggettivo, è stato apparentemente affievolito: la precedente formulazione dell'art. 24 faceva riferimento al “*proposito provato*” di eludere l'imposta, mentre quest'ultimo aggettivo è stato soppresso dalla novella del 1995. Sebbene nell'ordinamento spagnolo l'elemento soggettivo dell'elusione ha tradizionalmente rivestito una notevole importanza, la stessa dottrina spagnola ha rilevato la necessità di procedere all'accertamento di questo requisito costitutivo facendo ricorso ad indici obiettivi, quali, ad esempio, il carattere anomalo ed artificioso della strumentazione giuridica utilizzata nel caso concreto⁵⁴³.

Oltre ad aver modificato l'art. 24 della *Ley General Tributaria*, l'intervento del 1995 ha peraltro riformulato l'art. 25, concernente l'istituto della simulazione. A tal proposito, è stato eliminato il § 3 della disposizione da ultimo citata, al fine di evitare ogni eventuale sovrapposizione applicativa tra la nuova clausola generale antielusiva e la teoria della c.d. “*interpretazione economica della legge tributaria*”. Di talché, a seguito della riforma, l'unico strumento utilizzabile dall'Amministrazione finanziaria per riqualificare una complessiva operazione negoziale, avendo riguardo all'effetto economico finale da essa prodotto ed indipendentemente dalla forma giuridica prescelta dal contribuente, risulta essere esclusivamente la clausola generale antielusiva di cui all'art. 24.

A seguito della riforma del 1995, la nuova norma ha trovato una maggiore applicazione pratica, ma successivamente il legislatore spagnolo ha nuovamente avvertito la necessità di intervenire in materia al fine di apportare dei significativi correttivi, sulla base delle più rilevanti problematiche emerse dalla prassi applicativa.

⁵⁴³ F. P. ROYO, cit., pag. 198.

Così, con un intervento del 17 dicembre del 2003, è stato introdotto nella *Ley General Tributaria* un nuovo art. 15, rubricato “*Conflicto nell’applicazione della norma tributaria*”⁵⁴⁴, il quale risulta così formulato:

“1) *Si verificarà un conflicto nell’applicazione della norma tributaria quando si eviti totalmente o parzialmente la realizzazione del fatto imponible ovvero si diminuisca la base imponible o il debito tributario mediante atti o negozi in cui ricorrono le seguenti caratteristiche:*

a) che, individualmente o congiuntamente considerati, siano notoriamente artificiosi o impropri per il conseguimento del risultato da ottenere;

b) che dal loro utilizzo non risultino effetti giuridici od economici rilevanti, diversi dal risparmio fiscale e dai fatti che si sarebbero ottenuti con gli atti o negozi usuali o propri.

2) *Affinché l’Amministrazione finanziaria possa dichiarare un conflicto nell’applicazione della norma tributaria sarà necessario il previo parere favorevole della Commissione consultiva cui si riferisce l’articolo 159 della presente Legge.*

3) *Negli atti impositivi che saranno emessi in conformità al disposto del presente articolo, si esigerà il tributo applicando la norma che sarebbe corrisposta agli atti o i negozi usuali o propri o eliminando i vantaggi fiscali ottenuti e si liquideranno gli interessi di mora senza che si proceda all’applicazione di sanzioni”.*

Rivolgendo un commento alla nuova normativa, con particolare riferimento al comma 1, che racchiude la descrizione degli elementi costitutivi della condotta elusiva, merita innanzitutto attenzione la circostanza che l’art. 15 non utilizza più la categoria della frode alla legge ed identifica il “*conflicto nell’applicazione*

⁵⁴⁴ Come osserva C. PALAO, cit., pag. 116, nel progetto iniziale l’art. 15 era rubricato “*Abuso nell’applicazione della norma tributaria*”, ma alla fine il termine abuso è stato sostituito con la parola “*conflicto*”.

della norma tributaria” (*rectius*: il fenomeno elusivo) non soltanto nella totale elusione dell’obbligo di pagamento del tributo, ma anche in quei comportamenti che evitino parzialmente il fatto imponibile, o che semplicemente diminuiscano la base imponibile o il debito tributario. Un altro aspetto rilevante è l’ulteriore affievolimento dell’elemento soggettivo dell’abuso del diritto⁵⁴⁵: mentre le norme del 1963 e del 1995 facevano riferimento al “*proposito (provato)*” di eludere l’imposizione, la novella del 2003 descrive la condotta elusiva in termini marcatamente oggettivi⁵⁴⁶, focalizzando il carattere abusivo della fattispecie sugli effetti che obiettivamente gli atti posti in essere dal contribuente sono in grado di produrre⁵⁴⁷. Tali effetti, come si evince *a contrario* dalla lett. b) del primo comma, devono essere effetti essenzialmente fiscali, in quanto dall’operazione complessiva non devono derivare effetti giuridici od economici “*rilevanti*” che siano diversi dal conseguimento di un risparmio fiscale⁵⁴⁸.

Le lett. a) e b) del primo comma precisano i contorni della condotta elusiva, descrivendo gli elementi dell’uso distorto di strumenti giuridici e della assenza di obiettiva sostanza economica dell’operazione.

Infatti, la lett. a) rinvia ad atti “*artificiosi o impropri per il conseguimento del risultato*” avuto di mira dal contribuente. Si tratta, in altre parole, di atti anomali e meno lineari rispetto a quelli che il contribuente avrebbe potuto utilizzare per raggiungere un determinato obiettivo. Peraltro, la norma in commento richiede un elevato grado di artificiosità, come segnala l’avverbio “*notoriamente*”, riferito agli aggettivi “*impropri ed artificiosi*”. Ciò, al fine di limitare l’applicazione

⁵⁴⁵ Nello stesso senso, J. J. ZORNOZA, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? Spanish Report*, pag. 5; C. PALAO, cit., pag. 117.

⁵⁴⁶ Nello stesso senso, cfr. G. PETRILLO, *La rigorosa individuazione del livello di artificiosità di una condotta abusiva: spunti di riflessione alla luce dell’ordinamento spagnolo*, Atti del convegno annuale AIPDT 2015, pag. 4.

⁵⁴⁷ J. J. ZORNOZA, cit., pag. 8, osserva come gran parte della dottrina spagnola ha accolto con favore la maggiore “oggettivizzazione” del concetto di abuso del diritto, in quanto, in passato, l’elemento del “*proposito provato*” di eludere l’imposizione aveva costituito un ostacolo molto significativo al contrasto dei fenomeni elusivi.

⁵⁴⁸ Nello stesso senso, cfr. D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 107.

dell'art. 15 ai casi di abuso maggiormente rilevanti e allo scopo di preservare il diritto del contribuente al perseguimento di un legittimo risparmio d'imposta⁵⁴⁹. Questa precisazione trova conferma in una Risoluzione emanata dal Tribunale Amministrativo Economico Centrale il 12 marzo 2008, in cui si legge che l'art. 15 della *Ley General Tributaria* deve trovare applicazione in casi eccezionali, in quanto esso costituisce uno strumento volto a fungere da *extrema ratio* rispetto agli altri metodi di accertamento a disposizione dell'Amministrazione finanziaria⁵⁵⁰. In caso contrario, si perverrebbe ad attribuire all'Amministrazione un potere discrezionale eccessivamente ampio e invasivo della sfera del contribuente, considerato che l'art. 15, a causa dell'indeterminatezza dei concetti su cui si fonda, può prestarsi ad applicazioni pratiche significativamente disomogenee.

Tuttavia, una volta accertato che, tra due diversi strumenti a disposizione del contribuente, l'uno è anomalo e meno lineare rispetto all'altro in vista del risultato da raggiungere, occorre peraltro verificare che l'uso della strada più contorta e quindi della fattispecie più complessa non sia retto da una sostanza economica autonoma, che giustifichi l'operazione complessiva in quanto essa sia in grado di produrre degli effetti ulteriori rispetto a quelli realizzabili con lo strumento considerato "normale" dall'ordinamento giuridico⁵⁵¹. Ed infatti, la lett. b) dello stesso primo comma dell'art. 15 in commento stabilisce che gli atti artificiosi ed anomali, affinché possano essere qualificati come tali, non devono essere in grado di produrre "*effetti giuridici od economici rilevanti, diversi dal risparmio fiscale*" e da quelli che "*si sarebbero ottenuti con gli atti o negozi*

⁵⁴⁹ G. PETRILLO, cit., pag. 5

⁵⁵⁰ G. PETRILLO, cit., pag. 6; J. J. ZORNOZA, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? Spanish Report*, pag. 5.

⁵⁵¹ In questo senso: G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, (a cura di) G. MAISTO, Milano, 2009, pag. 16; G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola anti-elusione*, in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 1; G. PETRILLO, cit., pag. 5.

usuali o propri”. È proprio quest’ultima circostanza che consente di considerare un atto come artificioso e non dotato di propria obiettiva sostanza economica⁵⁵².

Nel riformulare la clausola generale antielusiva, tuttavia, il legislatore spagnolo non ha fatto alcun riferimento espresso alla necessaria contrarietà della fattispecie negoziale realizzata dal contribuente rispetto allo spirito e alla *ratio* ispiratrice della norma elusa; ha trascurato, in altre parole, la tipizzazione dell’elemento oggettivo dell’abuso del diritto, anche se si potrebbe ragionare nel senso che la contrarietà allo spirito della norma elusa deriva indefettibilmente dal compimento di un’operazione artificiosa e priva di obiettiva sostanza economica. Aderendo a quest’ultima posizione, anche la clausola generale antielusiva spagnola sarebbe munita dei due fondamentali elementi costitutivi, soggettivo ed oggettivo.

Come è stato osservato da parte della dottrina in sede di commento alla nuova normativa, il testo dell’art. 15 della *Ley General Tributaria* è in linea con il concetto di abuso delle forme giuridiche, di matrice tedesca, e con quello di sostanza economica di matrice anglosassone⁵⁵³.

Per quanto riguarda gli aspetti procedurali, l’art. 15, comma 2, prevede la formulazione di un parere obbligatorio da parte di una Commissione consultiva, rinviando, per la disciplina della materia, al disposto dell’art. 159. Quest’ultimo delinea un procedimento speciale che si articola in diverse fasi.

In prima istanza, qualora l’Amministrazione finanziaria ritenga integrati i presupposti di applicazione dell’art. 15, è tenuta ad instaurare il contraddittorio con il contribuente. Se, nonostante le prospettazioni del contribuente, l’Amministrazione ritiene comunque applicabile l’art. 15, è obbligata ad inoltrare un’apposita documentazione ad una Commissione consultiva, la quale, nei successivi tre mesi, deve formulare un parere sull’applicabilità dell’art. 15.

⁵⁵² J. J. ZORNOZA, cit., pag. 6; L TELLO, *La cláusula antiabuso del Anteproyecto de Nueva Ley General Tributaria*, Actualidad Jurídica Uría & Menéndez (2003), p. 51.

⁵⁵³ D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 107.

Mentre l'eventuale avviso di accertamento emesso all'esito del procedimento costituisce atto impugnabile dinanzi al giudice tributario, il parere espresso dalla Commissione consultiva, indipendentemente dal suo contenuto, non è in nessun caso soggetto a gravame⁵⁵⁴.

Infine, sul versante sanzionatorio, sino all'11 ottobre 2015 il comma 3 dell'art. 15 in commento escludeva espressamente l'applicabilità di sanzioni nei confronti di condotte integranti un "*conflicto nell'applicazione delle norme*". Nessuna sanzione amministrativa o penale era quindi prevista nel caso di accertamento di una condotta di abuso del diritto. I rimedi erano, invece, costituiti dalla applicazione delle maggiori imposte che avrebbero dovuto essere assolte in mancanza del comportamento elusivo e dall'obbligo di corresponsione dei relativi interessi di mora. In tale contesto normativo, tuttavia, è intervenuto di recente il legislatore spagnolo, il quale, con la l. n. 34 del 21 settembre 2015, ha eliminato dal succitato comma 3 dell'art. 15 l'inciso "*senza che si proceda all'irrogazione delle sanzioni*". Pertanto, a partire dal 12 ottobre 2015 (data di entrata in vigore della nuova normativa) le condotte di elusione comportano l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie. Al riguardo, la predetta l. n. 34/2015 ha introdotto nella *Ley General Tributaria* un nuovo art. 206-bis ed ha modificato il previgente art. 179. In base, quindi, al regime sanzionatorio di recente introduzione, i fatti di elusione possono dar luogo all'applicazione di sanzioni amministrative soltanto ove la condotta risulti simile ad una fattispecie per la quale è stato pubblicamente fornito uno *standard* valutativo da parte dell'Amministrazione finanziaria (così dispone il nuovo art. 206-bis). Inoltre, salvo prova contraria, in presenza di una pratica di abuso del diritto non si ritengono applicabili le esimenti fondate sull'uso della dovuta diligenza da parte del contribuente e su una ragionevole interpretazione della legge (in tal senso dispone il novellato art. 179).

⁵⁵⁴ Cfr. D. DEOTTO e M. NADALUTTI, cit., pag. 107

3.5 L'esperienza del Regno Unito.

Nel Regno Unito, una clausola generale antielusiva è stata introdotta per la prima volta soltanto nel 2013, benché, già a partire dall'inizio degli anni 2000, siano state emanate alcune misure specifiche volte al contrasto del fenomeno elusivo.

Prima di allora, il criterio tradizionalmente adottato dalle Corti inglesi è stato quello secondo cui, in ambito fiscale, erano consentiti tutti i comportamenti che non risultassero espressamente vietati, quantunque potessero condurre ad una riduzione del debito tributario⁵⁵⁵. Più in particolare, fino al 1981 non era rinvenibile alcuna decisione che consentisse di censurare operazioni reali ed effettive, nonostante conducessero ad un risparmio d'imposta. L'orientamento assolutamente dominante, infatti, era quello dell'interpretazione letterale della norma tributaria⁵⁵⁶.

Il *leading case* in cui è stato adottato per la prima volta l'approccio ermeneutico da ultimo citato è rappresentato dal caso *IRC v. Duke of Westminster*, deciso dai giudici inglesi nel 1936. Venendo ad esporre brevemente i fatti del caso, nella vicenda in esame il duca di Westminster stipulava dei contratti con alcuni suoi dipendenti per corrispondere loro determinate somme, di ammontare equivalente alla loro ordinaria remunerazione. Con una successiva lettera, il duca spiegava ai propri dipendenti che essi avrebbero conservato il diritto a percepire, oltre alle predette somme, anche il normale salario, esortandoli tuttavia a rinunciare spontaneamente alla percezione di quest'ultimo.

⁵⁵⁵ A. SHIPWRIGHT, *L'esperienza britannica*, in A. DI PIETRO, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pag. 111.

⁵⁵⁶ S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria*, cit., pag. 208; G. CHINELLATO, cit., pag. 181.

La questione giuridica controversa riguardava il trattamento tributario da riservare alle somme previste in aggiunta alla ordinaria remunerazione, posto che, aderendo all'invito del duca, i dipendenti avevano rinunciato a quest'ultima. In particolare, l'Amministrazione finanziaria inglese sosteneva che le predette somme dovessero essere qualificate come fonte di reddito da lavoro dipendente e che pertanto erano indeducibili dal reddito complessivo del duca, mentre quest'ultimo affermava che costituissero dei pagamenti annuali derivanti da uno specifico patto (il c.d. *deed of covenant*), deducibili dal proprio reddito complessivo secondo una legge in vigore al tempo dei fatti di causa. A sostegno delle sue argomentazioni, il duca di Westminster osservava che l'invito, che egli aveva rivolto ai propri dipendenti, di rinunciare alla ordinaria remunerazione e di percepire solo le somme (c.d. *annuities*) previste dal *deed of covenant* non era vincolante dal punto di vista giuridico e, dunque, non era idoneo ad attribuire alle predette somme la natura di reddito da lavoro dipendente. Inoltre, il trattamento economico in questione sarebbe spettato ai dipendenti, per il periodo di tempo previsto dal *deed of covenant*, quantunque nel frattempo il rapporto di lavoro fosse cessato. Pur senza raggiungere un consenso unanime, la Camera dei Lords ha riconosciuto la legittimità dell'operazione complessiva, sancendo la prevalenza della forma sulla sostanza nell'applicazione della norma tributaria⁵⁵⁷. Secondo il celebre principio di diritto formulato da Lord Tomlin, “*Ogni uomo ha il diritto, se ne è in grado, di organizzare i propri affari in maniera tale che l'onere fiscale gravante sui propri appositi atti sia inferiore rispetto a quello che sarebbe stato altrimenti applicabile. Qualora il contribuente riesca a raggiungere un tale risultato, egli non può essere costretto a pagare una tassa maggiorata, nonostante l'Amministrazione finanziaria o gli altri contribuenti non apprezzino il suo ingegno*”⁵⁵⁸. Nel caso in esame la Camera dei Lords ha

⁵⁵⁷ A. SHIPWRIGHT, cit., pag. 118

⁵⁵⁸ Per vero, l'orientamento espresso nel caso *IRC v Duke of Westminster* ha origini ancor più risalenti. In particolare, nel caso *Ayshire Pullman Motor Services v IRC*, deciso nel 1929, il Lord Presidente Clyde aveva affermato che “*nessun uomo in questo Paese può essere sottoposto ad alcun vincolo, morale o di altra natura, che lo costringa a*

dunque respinto le censure della Amministrazione finanziaria inglese, statuendo che il contribuente dovesse essere tassato sulla base degli atti da lui effettivamente posti in essere, non sulla base di ciò che avrebbe dovuto fare. L'approccio ispirato al principio della c.d. *substance of the matter*, fatto proprio dall'*Internal Revenue*, è stato considerato come un espediente volto a costringere il contribuente a pagare l'imposta, in presenza di una condotta di quest'ultimo realizzata in maniera tale da non rendere formalmente esigibile il debito tributario riconosciuto come esistente dal Fisco inglese⁵⁵⁹.

A partire da questo precedente, si è affermato il principio (c.d. principio della *step by step transaction*) secondo cui, ai fini della attribuzione di un determinato trattamento fiscale, il giudice non può valutare l'operazione complessiva realizzata dal contribuente ma soltanto i singoli atti da cui essa è formata⁵⁶⁰. Proprio tale orientamento ha favorito la diffusione di diverse pratiche elusive tra gli anni 60' e 70' del secolo scorso, soprattutto in considerazione dell'elevata pressione fiscale esistente in quel periodo storico⁵⁶¹.

Al fine di contrastare tale dilagante fenomeno, le Corti inglesi hanno progressivamente iniziato a prendere le distanze dal principio affermato nel caso *IRC v Duke of Westminster* e ad adottare un criterio più ampio, sindacando la natura giuridica di un'operazione sulla base di tutte le fasi negoziali che la

pianificare le relazioni giuridiche, relative ai propri affari o al proprio patrimonio, in modo da non impedire che l'Amministrazione Fiscale possa mettere la badilata più grossa possibile nei propri magazzini".

In un caso ancor più risalente (*Partington v AG*, deciso nel 1869) Lord Cairns aveva affermato che *"Il contribuente deve essere tassato, per quanto grande possa essere la sofferenza per una mente giuridica, se la sua condotta ricade nell'ambito di applicazione della fattispecie, come risulta da un'interpretazione letterale. D'altra parte, il contribuente non deve pagare le imposte se l'Amministrazione finanziaria non riesce a ricondurre il comportamento al dettato della legge in base alla sola interpretazione letterale, anche se questo sarebbe possibile valorizzando le finalità cui è ispirata la medesima legge"*.

⁵⁵⁹ Sul punto, cfr. G. CHINELLATO, cit., pag. 182.

⁵⁶⁰ A. SHIPWRIGHT, cit., pag. 118.

⁵⁶¹ Si pensi, ad esempio, che l'aliquota marginale più elevata sul reddito da investimenti era pari al 98%.

compongono⁵⁶². Così, nel caso *Prenn v Simmons*, deciso nel 1971, al fine di stabilire la genesi del contratto dedotto in giudizio sono stati utilizzati, sulla base delle norme del diritto commerciale che ammettono il ricorso alla prova esterna, alcuni documenti redatti antecedentemente alla conclusione del contratto stesso. Tale approccio è stato condiviso da Lord Wilberforce nel caso *IRC v Europa Oil (NZ) Limited*, deciso sempre nel 1971. Nella vicenda in esame egli ha affermato che “*Non è legittimo ... non tenere in considerazione gli organismi societari separati o la natura dei contratti stipulati e sottoporre a tassazione separatamente l'Europa Oil L.t.d., sulla sola base del carattere economico e commerciale di ciò che fu compiuto*”. Ed ancora, nel caso *Ransom v Higgs*, risalente al 1974, si è affermato che “*E' legittimo considerare il piano nella sua interezza, nel caso in cui sussiste la prova (come in questo caso), poiché ogni passaggio dipende dagli altri, quando vengono perfezionati*”. Lo stesso concetto è stato ribadito nel caso *Black Nominees v Nicholl*, del 1975, in cui Lord Templeman ha affermato che il caso Westminster non avrebbe potuto giustificare qualsiasi ipotesi di sottrazione di materia imponibile; il principio per cui è l'Amministrazione finanziaria a dover provare la tassabilità delle operazioni realizzate dal contribuente non determina automaticamente che “*lo scambio deve essere esaminato da solo senza considerare le conseguenze sugli altri scambi*”. Infine, lo stesso punto di vista è stato adottato da Lord Everleigh nel caso *Floor v Davis*, sebbene egli abbia espresso un'opinione dissenziente rispetto a quella poi adottata dalla Corte. Nella vicenda in commento, Lord Everleigh ha affermato che “*se un uomo vuole vendere la propria casa all'amante ad un prezzo artificialmente basso e tenerlo nascosto alla propria moglie, potrebbe, con la collaborazione di un amico, socio di maggioranza di una società, vendere la casa alla società a quel prezzo, nella consapevolezza che il suo amico assicurerebbe poi la rivendita della casa all'amante. La società non sarebbe obbligata a comportarsi così. In ogni caso, secondo la mia opinione, sarebbe stato comunque l'originario proprietario a vendere la casa all'amante. ... Un*

⁵⁶² A. SHIPWRIGHT, cit., pag. 136.

uomo può agire attraverso un altro, cercando di influenzarne la condotta in qualche modo. Per giudicare però se abbia o meno agito così bisogna poi, in concreto, considerare complessivamente tutte le sue azioni”.

Ma la vicenda che ha segnato definitivamente il superamento della c.d. “dottrina Westminster”, consacrando l’adozione del principio “*substance over form*”, è stata costituita dal caso *IRC v Ramsay L.t.d.*, deciso nel 1981⁵⁶³. Alla base della pronuncia della *House of Lords* vi era la costituzione di due patrimoni separati su cui il contribuente operava in modo tale che l’uno subisse una diminuzione di valore in contropartita dell’aumento di valore dell’altro. In seguito, il patrimonio che aveva subito la diminuzione di valore veniva ceduto, realizzando in tal modo una minusvalenza. Quindi, anche il patrimonio che aveva subito l’incremento di valore veniva ceduto, realizzando una plusvalenza non sottoposta a tassazione, perché compensata dalla precedente minusvalenza. Analizzando la complessiva operazione, Lord Wilberforce ha affermato che la Corte, qualora una determinata transazione sia preceduta da passaggi che non hanno valide ragioni economiche diverse dall’ottenimento di un risparmio d’imposta⁵⁶⁴, ha il potere di considerare la transazione o la serie di connesse transazioni nel loro insieme, al fine di stabilire il debito d’imposta cui il contribuente è soggetto. Come ha ulteriormente specificato, la *capital gain tax* era stata creata per operare “*nella realtà e non nel mondo dei sogni*”, dunque avrebbe dovuto essere applicata superando il velo delle costruzioni artificiose poste in essere dal contribuente⁵⁶⁵. Con la decisione in esame, dunque, è stata per la prima volta contestata la assoluta libertà del contribuente di pianificare, da un punto di vista fiscale, le proprie scelte economiche⁵⁶⁶.

⁵⁶³ Sul punto, cfr. A. SEELY, *Tax Avoidance: a General Anti-Avoidance Rule. Background History (1997 – 2010)*, 2015, pag. 5.

⁵⁶⁴ D. BARBAGALLO, L. PETROLINI, L. RAIMONDI, *Il contrasto all’elusione e il recepimento del generale principio anti abuso nell’ordinamento italiano, da creazione giurisprudenziale a norma sostanziale. Spunti per un’analisi comparata: l’esperienza britannica*, in Riv. dir. banc., 12/2013, pag. 14.

⁵⁶⁵ A. SHIPWRIGHT, cit., pag. 135.

⁵⁶⁶ S. FIORENTINO, cit., pag. 208.

In alcuni casi successivi, la giurisprudenza inglese ha avuto modo di confermare e allo stesso tempo precisare i limiti della c.d. “*dottrina Ramsay*”. Una delle vicende esaminate dalla *House of Lords* nel 1984 è stato il caso *Furniss v Dawson*. La famiglia Dawson possedeva l'intero capitale di alcune società (c.d. *Operating companies*) fiscalmente residenti nel Regno Unito. In virtù di un accordo concluso tra i coniugi Dawson ed una terza società inglese, la *Wood Bastow Holding Limited*, quest'ultima si impegnavo ad acquistare l'intero capitale azionario delle *Operating companies*. Tuttavia, al fine di evitare la *capital gain tax* applicabile alle plusvalenze così realizzate, le parti ponevano in essere un'operazione complessa volta a beneficiare di uno speciale regime di esenzione. In particolare, si procedeva alla costituzione di una società, la *Green Jackets*, nell'Isola di Man, e questa attribuiva una quantità di proprie azioni ai Dawson in cambio dei titoli che i due coniugi detenevano nelle *Operating companies*. Successivamente, la società *Green Jackets* cedeva le azioni delle *Operating companies* alla originaria controparte contrattuale dei Dawson, ossia la società *Wood Bastow Holding Limited*. In tal modo, l'operazione di cessione delle quote partecipative dalla società *Green Jackets* alla *Wood Bastow Holding Limited* non scontava la *capital gain tax*, ma beneficiava di un particolare regime di esenzione, in quanto formalmente posta in essere da un soggetto residente nell'isola di Man.

Relativamente a questa vicenda, la Camera dei Lords ha considerato inopponibile, a fini fiscali, l'originaria operazione di permuta di azioni⁵⁶⁷ avvenuta tra i Dawson e la *Green Jackets* e ha dunque riqualificato l'intera vicenda negoziale (definita come una “*preordinata serie di operazioni*”) come una cessione diretta di quote partecipative effettuata dalla famiglia Dawson a favore della società *Wood Bastow Holding Limited*.

In particolare, Lord Brightman ha fissato i criteri in base ai quali una determinata operazione, da considerare nel suo complesso e non soltanto sulla

⁵⁶⁷ La quale è stata definita come un “*gradino*” (*step*) aggiunto esclusivamente per scopi elusivi.

base dei singoli atti che la compongono, è da qualificarsi come elusiva. Innanzitutto, è necessaria la realizzazione di una serie coordinata e preordinata di scambi, *id est* la realizzazione di uno scambio complesso. In secondo luogo, non è sufficiente che dall'operazione complessiva non derivino effetti commerciali, ma è necessaria la prova dell'esclusivo fine elusivo. Qualora queste due condizioni risultino soddisfatte, secondo l'opinione condivisa dalla Corte l'operazione deve essere disconosciuta ai fini fiscali ed il giudice deve considerare il risultato finale prodotto, che nel caso di specie è stato individuato nella vendita diretta dei titoli delle *Operating companies* dai coniugi Dawson alla società *Wood Bastow Holding Limited*.

La sentenza resa nel caso *Furniss v Dawson*, sebbene abbia riproposto la c.d. “dottrina Ramsay”, ha condotto ad un ampliamento di quest'ultima. Infatti, nel caso *Ramsay* la *House of Lords* ha disconosciuto a fini fiscali gli effetti prodotti da strutture negoziali c.d. “circolari” (*self-cancelling*), ossia caratterizzati dalla presenza di atti intermedi i quali, considerata l'operazione nel suo complesso, si elidono a vicenda. Nel caso *Dawson*, invece, i giudici inglesi hanno esteso la tecnica antielusiva anche alle fattispecie negoziali c.d. “lineari”, in cui i diversi atti che le compongono sono idonei alla produzione di effetti duraturi, senza alcuna reciproca elisione⁵⁶⁸.

La sentenza resa nel caso *Furniss v Dawson* ha, tuttavia, lasciato aperti alcuni interrogativi. Quando uno scambio può essere considerato complesso o articolato? Quando può considerarsi preordinato? Come si determina il risultato finale? A tali interrogativi la *House of Lords* ha tentato di fornire una risposta nei casi successivamente affrontati⁵⁶⁹.

Ad esempio, nel caso *Craven v White* del 1988, la Camera dei Lords ha precisato il concetto di “serie preordinata di scambi”, stabilendo che, per essere considerati tali, gli scambi devono far parte di un progetto unico ed indivisibile. Un insieme di atti non avrebbe potuto essere considerato parte di un progetto

⁵⁶⁸ In questo senso, G. CHINELLATO, cit., pag. 184.

⁵⁶⁹ A. SHIPWRIGHT, cit., pag. 143.

unico ed indivisibile qualora non fosse stato chiaro che al primo scambio sarebbe sicuramente seguito il secondo e così via. E, nel compiere questa analisi, i giudici inglesi hanno utilizzato criteri quali i vincoli giuridici esistenti tra le parti e gli intervalli di tempo trascorsi tra uno scambio ed un altro. Più in particolare, chiarendo un dubbio che era sorto già nel caso *Furniss v Dawson*, la Camera dei Lords ha affermato che un'operazione complessiva, realizzata al fine di ottenere un risparmio d'imposta, configura una “*serie preordinata di scambi*” e dunque è da considerare elusiva quando, al momento della stipula della prima pattuizione, le pattuizioni ulteriori erano certe e le relative condizioni erano già state determinate⁵⁷⁰.

Negli anni successivi, la giurisprudenza inglese ha continuato ad affrontare i casi di elusione fiscale non discostandosi sostanzialmente dall'orientamento sviluppatosi verso la fine del secolo scorso. Col tempo, è emersa progressivamente l'idea che l'approccio prettamente formale, che aveva caratterizzato l'applicazione della norma tributaria fino agli anni '80 del secolo scorso, era divenuto sempre più insostenibile. Il tributo, infatti, non è oramai più visto come una vessazione imposta ai sudditi per soddisfare i capricci del sovrano, ma costituisce la necessaria risorsa per mezzo della quale lo Stato riesce ad erogare i servizi essenziali alla collettività. Il diritto tributario, dunque, non è stato più considerato come “*un gioco nel quale i contribuenti possono permettersi di architettare qualsiasi schema per pagare meno tasse*”⁵⁷¹.

Nel 2010, comunque, il Governo ha costituito un gruppo di esperti con l'incarico di condurre un apposito studio, al fine di valutare l'opportunità o meno di introdurre nell'ordinamento inglese una clausola generale antielusiva⁵⁷². Il rapporto, redatto nel 2011 dal gruppo di esperti, si è espresso favorevolmente all'ipotesi di emanazione di una norma generale antiabuso e nel 2012 il Governo ha ufficialmente dichiarato di far proprie tali conclusioni. Di conseguenza, con il

⁵⁷⁰ Sul punto, cfr. S. FIORENTINO, cit., pag. 209; G. CHINELLATO, cit., pag. 184.

⁵⁷¹ HMRC's GAAR GUIDANCE, par. B2.3.

⁵⁷² HMRC's GAAR GUIDANCE, pag. 4.

Finance Act del 2013 è stata introdotta per la prima volta nel Regno Unito una clausola generale antielusiva. Per vero, già dai primi anni del 2000 si è avvertita l'esigenza di rafforzare le modalità di contrasto dell'elusione fiscale e a tal fine sono state emanate una serie di misure specifiche. Ad esempio, nel 2004 è stato introdotto, a carico di alcune categorie di contribuenti, un obbligo di *disclosure* dei piani di riduzione del carico fiscale, per consentire all'Amministrazione finanziaria di segnalare al legislatore gli schemi di pianificazione fiscale maggiormente aggressivi, cosicché quest'ultimo potesse emanare per il futuro degli appositi correttivi. Ancora, nel 2009 il Governo britannico ha pubblicato un codice di comportamento per le banche e gli intermediari finanziari, che proibisce a tali soggetti di compiere operazioni fiscali artificiose e soprattutto impone loro di documentare le proprie strategie fiscali e di assicurare che le remunerazioni dei propri dipendenti siano effettivamente assoggettate ad una equa tassazione⁵⁷³. Come è evidente, tuttavia, si trattava di misure insufficienti a garantire un'efficace e completo contrasto del fenomeno elusivo, in quanto, a tal fine, sarebbe stata necessaria l'emanazione di uno strumento legislativo generale che consentisse di colpire tutte le operazioni poste in essere da qualunque contribuente, che sulla base di parametri predeterminati potessero essere considerate come frutto di un abuso del diritto. D'altra parte, un tale strumento, posto a disposizione dell'Amministrazione finanziaria inglese, avrebbe richiesto una puntuale regolamentazione delle garanzie procedurali che avrebbero dovuto essere assicurate al contribuente sottoposto alla verifica fiscale.

La clausola antielusiva britannica, regolata dagli artt. 206 ss. del *Finance Act* del 2013, è entrata in vigore il 17 luglio 2013 e, in virtù del principio *tempus regit actum*, è applicabile solo alle operazioni poste in essere dopo tale data. Come anticipato, si tratta di una norma generale antiabuso, trovando applicazione nei settori dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (*income tax*), dell'imposta sulle plusvalenze (*capital gains tax*), dell'imposta sulle successioni (*inheritance tax*), dell'imposta sul reddito delle società (*corporate tax*), delle

⁵⁷³ D. BARBAGALLO, L. PETROLINI, L. RAIMONDI, cit., pag. 16.

imposte sostitutive, addizionali o comunque assimilabili alle precedenti (es. normativa in materia di *CFC*, addizionali per banche ed imprese petrolifere, *tonnage tax*), dell'imposta sui proventi derivanti dallo sfruttamento di giacimenti petroliferi (*petroleum revenue tax*), della tassa sul trasferimento di beni immobili (*stamp duty land tax*), della tassa annuale sugli immobili di pregio intestati a società (*annual tax on enveloped dwellings*), dei contributi al sistema nazionale di previdenza sociale (*national insurance contributions*)⁵⁷⁴.

Passando all'analisi della normativa antielusiva in commento, essa è volta a colpire i “*vantaggi fiscali derivanti da operazioni fiscali qualificabili come abusive*”.

Le operazioni fiscali sono definite come quelle operazioni in relazione alle quali, “*avendo riguardo a tutte le circostanze del caso, sarebbe ragionevole concludere che l'ottenimento di un vantaggio fiscale sia l'obiettivo principale, o uno degli obiettivi principali, delle operazioni stesse*”.

Un'operazione fiscale è qualificabile come abusiva qualora, “*avendo riguardo a tutte le circostanze del caso ... e alla normativa tributaria rilevante ... la sua conclusione od esecuzione non può essere ragionevolmente considerata come una serie ragionevole di atti*”. La norma in esame è costruita in termini prettamente oggettivi, escludendo la rilevanza dell'elemento psicologico⁵⁷⁵. A sostegno di questa conclusione depongono due elementi di rilievo, ossia il c.d. “*test di doppia ragionevolezza*” e gli indici di abusività della condotta individuati dall'art. 207.

Sotto il primo profilo, come è stato appena evidenziato, un'operazione è qualificabile come abusiva se, in sostanza, essa non può essere “*ragionevolmente considerata ... come una serie ragionevole di atti*”. Apparentemente, la reiterazione dell'avverbio “*ragionevolmente*” potrebbe apparire un refuso del legislatore, ma in realtà essa acquista un significato ben preciso: anche se

⁵⁷⁴ Cfr. W. SINCLAIR, E.B. LIPKIN, *St James's Place Tax Guide* 2013-2014.

⁵⁷⁵ D. BARBAGALLO, L. PETROLINI, L. RAIMONDI, cit., pag. 18.

l'interprete dovesse concludere che una determinata operazione non è ragionevole, la clausola generale antielusiva non potrebbe trovare applicazione qualora si concludesse che altri potrebbero ragionevolmente sostenere il contrario. Ciò in quanto all'interprete non si chiede semplicemente di valutare se una specifica operazione sia ragionevole, ma piuttosto gli si chiede di valutare se possa ragionevolmente essere sostenuto che una data operazione costituisca una iniziativa ragionevole⁵⁷⁶.

In secondo luogo, come anticipato l'art. 207 individua tre indici di abusività della condotta del contribuente, che fanno esclusivo riferimento alle obiettive modalità tramite le quali l'operazione viene posta in essere o al risultato oggettivo da essa realizzato. Il primo dei tre indici ricorre nel caso in cui gli effetti sostanziali prodotti dall'operazione non siano in linea con gli obiettivi sui quali si basano le norme di legge eluse nel caso concreto. Il secondo indice di abusività riguarda il caso in cui l'operazione posta in essere dal contribuente comprenda uno o più atti artificiosi o anormali, mentre il terzo indice ricorre nell'ipotesi in cui lo schema negoziale utilizzato dalle parti sia volto a sfruttare le lacune delle norme tributarie aggirate nel caso concreto.

L'art. 207, inoltre, recependo l'orientamento giurisprudenziale inglese formatosi a partir dagli anni '80 del secolo scorso, stabilisce che, nell'ipotesi in cui l'atto sottoposto a verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria faccia parte di una più ampia operazione, è necessario valutare l'abusività dell'operazione considerata nel suo complesso.

L'espressione "*vantaggi fiscali*" deve essere intesa in senso ampio, tale da ricomprendere, a titolo di esempio, "*deduzioni fiscali, rimborsi d'imposte, detrazioni, inibizione di azioni di accertamento, posticipo del versamento di imposte*" ed in genere ogni forma di "*aggiramento dell'obbligo di essere assoggettati al pagamento di una determinata imposta*".

Sebbene la norma antielusiva in commento non definisca espressamente il concetto di legittimo risparmio d'imposta, l'accento che essa pone sulla

⁵⁷⁶ Sul punto, cfr. D. BARBAGALLO, L. PETROLINI, L. RAIMONDI, cit., pag. 19.

necessaria caratterizzazione abusiva dello schema negoziale utilizzato dal contribuente e sugli elementi che tale schema deve a tal fine presentare consentono di concludere che non sono censurabili, da parte dell'Amministrazione finanziaria britannica, tutte le operazioni volte ad ottenere una minimizzazione del carico fiscale, ma soltanto quelle che conducono all'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito. Del resto, già nel 2012 la stessa Amministrazione finanziaria inglese ha riconosciuto che le operazioni elusive sono quelle operazioni che *“applicano in maniera distorta le regole del sistema tributario, al fine di ricavare un vantaggio fiscale non previsto dal legislatore. Tali pratiche comportano spesso operazioni contorte e artificiose che non hanno alcun proposito oltre a quello di produrre un vantaggio fiscale. Con l’elusione si opera seguendo la lettera, ma non lo spirito, della legge. L’elusione è cosa diversa dalla pianificazione fiscale. Con la pianificazione fiscale si utilizzano benefici fiscali per i fini intesi dal legislatore”*⁵⁷⁷.

Una volta individuati gli elementi costitutivi della condotta elusiva, l'art. 207 del *Finance Act* del 2013 elenca alcuni esempi non tassativi di comportamenti che configurano abuso del diritto. Così, viene preso in considerazione il caso in cui *“le operazioni generano un reddito imponibile a fini fiscali che è significativamente inferiore al risultato economico”* e quello, speculare, in cui *“le operazioni generano perdite o elementi deducibili a fini fiscali che sono significativamente superiori alla perdita economica”*. Infine, si fa riferimento all'ipotesi in cui *“le operazioni hanno come risultato l’ottenimento di un credito per il rimborso o un riaccredito di imposte (incluse le imposte estere) che non sono state pagate e che probabilmente non verranno pagate”*.

Il legittimo affidamento che il contribuente ripone negli orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria è tutelato dalla previsione per cui *“il fatto che le operazioni fiscali siano conformi alla prassi consolidata e che l'amministrazione finanziaria, all'epoca in cui tali operazioni sono state*

⁵⁷⁷ HMRC, “Tackling tax avoidance”, Settembre 2012.

intraprese, abbia indicato di accettare tale prassi, è un esempio di qualcosa che potrebbe indicare che le operazioni non sono elusive”.

Per quanto riguarda gli effetti conseguenti all'applicazione della clausola generale antiabuso, la qualificazione di una determinata operazione come elusiva comporta l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria dei vantaggi fiscali ottenuti e, all'esito di un processo dinanzi al giudice tributario, l'irrogazione di una multa. A quest'ultimo riguardo, in un documento presentato il 17 agosto 2016 il Ministero del Tesoro inglese ha proposto al Parlamento di introdurre la previsione di una multa, pari al 100% delle imposte non versate, applicabile a commercialisti e consulenti che inducano i propri clienti ad eludere la legge tributaria. Infatti, secondo le parole di Jane Ellison, sottosegretario alle Finanze del Tesoro, *“chi spaccia sistemi di elusione fiscale priva il Paese di introiti fiscali vitali e questo Governo intende punirli”.*

CAPITOLO QUARTO - UNA DEFINIZIONE CONCLUSIVA DEL CONCETTO DI ELUSIONE FISCALE O ABUSO DEL DIRITTO

4.1 Una proposta di clausola generale antiabuso.

Alla luce della dissertazione svolta nei capitoli precedenti, in chiusura di quest'opera si cercherà di pervenire ad una definizione conclusiva del concetto di elusione fiscale o abuso del diritto e dei suoi elementi costitutivi. Tale definizione, dunque, costituisce il frutto delle conclusioni raggiunte dallo scrivente a seguito dell'analisi comparatistica dei vari ordinamenti giuridici analizzati.

Avendo riguardo all'evoluzione legislativa, giurisprudenziale e dottrinale sviluppatasi nei diversi ordinamenti ed alle questioni controverse maggiormente significative, a modesto parere di chi scrive, una definizione unitaria di elusione fiscale o abuso del diritto potrebbe essere incardinata nella seguente clausola antielusiva generale:

“1. Integra abuso del diritto l'uso distorto di strumenti giuridici, anche tra loro collegati, che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, è diretto essenzialmente all'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) uso distorto di strumenti giuridici l'utilizzo di fatti, atti e contratti che producono lo stesso effetto economico che si sarebbe potuto raggiungere tramite

un'operazione più diretta e lineare, non contrastante con le norme dell'ordinamento giuridico;

b) vantaggi fiscali indebiti i vantaggi fiscali che derivano dall'aggiramento di obblighi o divieti specifici previsti dalle norme fiscali eluse.

3. Ai fini del comma 1, l'uso distorto di strumenti giuridici è diretto essenzialmente all'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti quando risulta, da una serie di elementi univoci ed obiettivi, che l'operazione complessiva è preordinata essenzialmente all'ottenimento di vantaggi del suddetto tipo e non può essere autonomamente giustificata in maniera alternativa.

4. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di carattere organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

5. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

6. In sede di accertamento, l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

7. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1,2 e 3. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 4”.

Prima di procedere all'esegesi della norma antielusiva proposta, è necessario sottolineare che non si è compresa in essa una specifica disciplina procedimentale, che qualunque clausola generale antiabuso pur deve contenere. La ragione di tale scelta, tuttavia, è semplicemente da ricondurre ad una sostanziale condivisione delle prescrizioni procedurali attualmente contenute, in Italia, nell'art. 10-bis l. n. 212/2000.

Analizzando, a questo punto, la definizione di abuso del diritto contenuta nella norma proposta, essa si ricava dai primi tre commi. Dalla lettura di questi ultimi

risulta che altrettanti sono gli elementi costitutivi della fattispecie elusiva: l'uso distorto di strumenti giuridici, l'essenziale preordinazione dell'operazione a fini elusivi e la produzione di vantaggi fiscali indebiti.

4.2 L'uso distorto di strumenti giuridici.

Ad avviso di chi scrive, non c'è dubbio che l'elemento in questione sia un fondamentale presupposto costitutivo dell'elusione fiscale o abuso del diritto. Parte della dottrina⁵⁷⁸ ritiene che l'impiego di percorsi anomali, inadeguati o inusuali sia soltanto un indice rivelatore della volontà del contribuente di ottenere un vantaggio asistemico, non assurgendo al rango di vero e proprio elemento costitutivo. Il contribuente, quindi, potrebbe eludere le norme fiscali anche compiendo delle operazioni perfettamente lineari e "normali". Secondo la sommersa opinione di chi scrive, tuttavia, questo indirizzo non può essere condiviso. È fuori dubbio, infatti, che in alcuni casi l'uso abnorme della strumentazione giuridica costituisca un fattore sintomatico della volontà del contribuente di aggirare le norme fiscali. Tuttavia, innanzitutto ciò non è sempre vero, nel senso che in molti casi il contribuente pone in essere delle operazioni che si configurano, sì, come anomale o distorte, ma che, d'altro canto, sono giustificate da valide ragioni economiche. Inoltre e a prescindere da ciò, l'uso distorto non può essere considerato come semplice indice rivelatore della volontà di ottenere un vantaggio fiscale indebito (di talché potrebbe anche mancare nel caso concreto) in quanto si tratta di un elemento che caratterizza in modo

⁵⁷⁸ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, CEDAM, 2013, pag. 6.

indefettibile qualsiasi fattispecie di elusione fiscale e quindi deve essere elevato al rango di indispensabile presupposto costitutivo dell'abuso del diritto.

Come è noto, in molti ordinamenti quest'ultimo istituto è nato dalle elaborazioni civilistiche in tema di frode alla legge ed in tal senso è stato ripreso ed utilizzato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea. I richiami più risalenti all'*agere in fraudem legis* si rinvencono nella compilazione giustiniana⁵⁷⁹, la quale conteneva due noti frammenti di Paolo e Ulpiano che per primi identificavano la fattispecie in esame nel fenomeno per cui l'agente "*salvis legis verbis substantiam eius circumvenit*"⁵⁸⁰. Come precisa Cipollina, dunque, eludere significa aggirare. Il *circumvenire legem*, in ambito fiscale, descrive il fenomeno per cui il contribuente pone in essere un comportamento artificioso (non nel senso di simulato bensì nel senso di anomalo, abnorme), sfruttando le lacune dell'ordinamento. In altre parole, tramite l'elusione "*si aggira la via maestra, che è legalmente sbarrata, con una tendenziosa combinazione di vie laterali*", al fine di "colpire" la legge con "*un attacco occulto e inosservato ai fianchi, al reale contenuto, che è il lato più debole, perché non difeso da alcuna parola*"⁵⁸¹.

Si ritiene, dunque, che l'uso distorto di strumenti giuridici integri uno dei tre elementi costitutivi dell'abuso del diritto, di cui l'Amministrazione finanziaria deve necessariamente fornire la prova. Ed infatti, quella stessa parte della dottrina⁵⁸² che nega la necessità di tale presupposto, sostenendo che si può eludere anche senza una qualche operazione distorta o comunque anormale, omette di addurre qualsiasi esempio a sostegno della propria tesi.

Altra parte della dottrina⁵⁸³ ritiene che l'uso distorto sia soltanto un indice rivelatore della mancanza di valide ragioni economiche dell'operazione posta in essere dal contribuente e non elemento costitutivo dell'abuso. Tuttavia, a parte le

⁵⁷⁹ G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Giuffrè, 1993, pag. 2.

⁵⁸⁰ S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., pag. 158.

⁵⁸¹ S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., pag. 159.

⁵⁸² M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, CEDAM, 2013, pag. 10.

⁵⁸³ G. ESCALAR, *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in Corr. Trib., n. 35/2012, pag. 6.

criticità (che saranno illustrate più avanti) insite nella scelta di collocare la mancanza di valide ragioni economiche tra i presupposti costitutivi dell'elusione, il discorso è simile a quello appena fatto: l'uso anomalo della strumentazione giuridica è elemento fondamentale ed indefettibile di qualsiasi fattispecie abusiva. Indipendentemente dalla sintomaticità che esso eventualmente esprima rispetto ad altri elementi, sicuramente è da elevare ad autonomo presupposto costitutivo dell'elusione fiscale.

Ciò premesso, nella norma proposta si definirebbe tale elemento (comma 2, lettera a) come *“l'utilizzo di fatti, atti e contratti che producono lo stesso effetto economico che si sarebbe potuto raggiungere tramite un'operazione più diretta e lineare, non contrastante con le norme dell'ordinamento giuridico”*. Come si evince da questa espressione, nel definire in termini discorsivi “l'uso distorto” si è deciso di non ripetere attributi quali “abnorme”, “anomalo”, “anormale” e così via.

Qualsiasi definizione del genere sarebbe troppo generica e indeterminata e lascerebbe adito alle interpretazioni (e alle prevaricazioni) più varie, mentre, come si è più volte ribadito, una clausola generale antielusiva dovrebbe tentare di ridurre al minimo il margine di incertezza e di apprezzamento discrezionale in capo all'organo accertatore, pur essendo, tale discrezionalità, in qualche misura ineliminabile.

Nel cercare di definire l'elemento rappresentato dall'uso distorto sorge spontaneo un interrogativo: quando si parla di percorso negoziale distorto, anomalo o abnorme, a cosa si paragona la distorsione, l'anomalia o l'abnormità? È necessario, in sostanza, individuare un termine di paragone, ossia un'operazione “normale” (che il contribuente avrebbe potuto compiere) rispetto alla quale quella concretamente posta in essere si configuri come abnorme, distorta ecc. Ma in che modo si può pervenire ad una tale distinzione tra due operazioni, qualificando una di essere come normale e l'altra come anomala e distorta? A sommosso avviso di chi scrive, occorre aver riguardo al risultato economico prodotto in concreto dall'operazione compiuta dal contribuente ed

interrogarsi se quello stesso risultato avrebbe potuto essere prodotto da una diversa operazione, pur sempre in linea con le previsioni normative ma più lineare e diretta e che sarebbe stata compiuta dall'uomo d'affari medio⁵⁸⁴. Se la risposta a questo interrogativo è negativa (cioè se l'uomo d'affari medio non avrebbe compiuto l'operazione considerata dal Fisco come più lineare e diretta), ciò significa che l'operazione del contribuente non è anomala e distorta e quindi è preclusa ogni possibilità di qualificare la sua condotta in termini elusivi. Il contribuente, in questo caso, persegue un legittimo risparmio d'imposta, in quanto ricorre all'utilizzo di strumenti negoziali che, non essendo in alcun modo distorti o alterati rispetto a normali logiche di mercato, rientrano in uno dei *“regimi opzionali diversi offerti dalla legge”* e quindi, semplicemente, tra *“operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*. Viceversa, se la risposta all'interrogativo in questione è positiva (cioè se l'uomo d'affari medio avrebbe compiuto l'operazione più diretta e lineare, individuata dal Fisco, per raggiungere lo stesso risultato economico concreto), la necessaria conseguenza è che la fattispecie posta in essere dal contribuente è da considerare come anomala, distorta o quanto meno *“anormale”*.

Ciò non significa, si badi, che il contribuente ha perciò soltanto posto in essere una fattispecie di elusione fiscale. L'Amministrazione finanziaria deve esimersi, contrariamente a quanto è avvenuto con frequenza in passato⁵⁸⁵ in molti ordinamenti, dall'emanare avvisi di accertamento fondati sulla semplice considerazione del carattere distorto degli atti compiuti dal soggetto passivo; l'abuso del diritto presuppone, infatti, un uso distorto di strumenti giuridici, ma l'accertamento di quest'ultimo elemento non è assolutamente sufficiente a fondare le contestazioni del Fisco.

Un'ultima precisazione deve essere fatta con riferimento all'elemento dell'uso distorto di strumenti giuridici. Si è poc'anzi sostenuto che, ai fini del suo

⁵⁸⁴ Al criterio dell'uomo d'affari medio fanno riferimento S. CIPOLLINA, cit., pag. 169; U. MORELLO, *Frude alla legge*, Giuffrè, 1969, pagg. 304 ss.

⁵⁸⁵ G. ESCALAR, *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in Corr. Trib., n. 35/2012, pag. 6

accertamento, è necessario aver riguardo al risultato prodotto in concreto dall'operazione compiuta dal contribuente. Ma di quale risultato si tratta? Di quello giuridico od economico? Chi scrive ritiene che non si possa che far riferimento al risultato economico dello schema negoziale concreto. Se, infatti, si assume quale punto di riferimento il risultato prettamente giuridico dell'operazione, è agevole notare che nessuna fattispecie negoziale, diversa da quella in concreto posta in essere, produrrebbe gli stessi, identici, effetti giuridici; ogni operazione è diversa da ciascun'altra, sotto questo profilo. Si pensi, ad esempio, al confronto tra una cessione di quote partecipative di controllo di una società, il cui patrimonio è rappresentato da un'azienda, e una vendita diretta dell'azienda stessa. Avendo riguardo agli effetti strettamente giuridici, le due operazioni non sono comparabili, in quanto la prima comporta non soltanto il trasferimento della proprietà di un bene da un soggetto ad un altro, ma anche la perdita della qualità di socio per il venditore e, specularmente, l'acquisto di tale *status* per l'acquirente. È evidente che, al contrario, questi ultimi due effetti non vengono prodotti attraverso la vendita diretta dell'azienda. Al contrario, se si ha riguardo soltanto all'effetto economico finale, le due fattispecie risultano comparabili, in quanto entrambe assicurano all'acquirente la possibilità di gestione del complesso produttivo secondo le proprie esigenze ed in linea con le proprie aspettative.

In conclusione, ai fini dell'accertamento dell'uso distorto di strumenti giuridici è all'effetto economico che occorre far riferimento; in altre parole, occorre che tra l'operazione (anomala) concretamente posta in essere e quella (normale) che il contribuente avrebbe potuto compiere vi sia surrogabilità in senso economico⁵⁸⁶, il ché è quanto dire che l'operazione realizzata dal soggetto

⁵⁸⁶ S. CIPOLLINA, cit., pag. 169; U. MORELLO, cit., pagg. 304 ss.; G. D'AMICO, cit., pag. 153. L'Autore afferma che, nella valutazione dell'elemento dell'uso distorto, è importante verificare se la via prescelta dalle parti comporti, per le stesse, particolari "costi" o "rischi", valutando altresì la possibilità o meno che essi siano eliminabili (o almeno riducibili) e le difficoltà che ciò comporta. L'esistenza e/o la difficoltà di superamento di rilevanti "costi" o "rischi" acquisterebbe rilevanza perché, il più delle volte, sarebbe indizio di un reale interesse delle parti, trascendente l'ipotetica motivazione elusiva, ad adottare quel determinato strumento negoziale. Questa opinione non può essere accolta, semplicemente per il fatto che essa presuppone che l'elemento dell'uso distorto abbia la funzione di indice rivelatore di mancanza di

passivo d'imposta, comparata con quella "normale", che sarebbe stata posta in essere dall'uomo d'affari medio, è priva di un'obiettivo sostanza economica.

Il criterio della surrogabilità in senso economico era utilizzato anche dall'ordinamento tributario tedesco. In particolare, il § 5 del Reichsabgabenordnung del 1919, nel precisare le condizioni che integravano un "*abuso delle forme civili*" (e, quindi, elusione tributaria), faceva riferimento al caso in cui, "*tenuto conto della natura dei rapporti e del modo in cui si è proceduto o si doveva procedere, le parti ottengono sostanzialmente, dal punto di vista economico, lo stesso risultato che avrebbero ottenuto se fosse stata adottata la forma giuridica corrispondente agli avvenimenti, fatti e rapporti*".

È evidente che, applicando i due metri di giudizio del riferimento all'uomo d'affari medio e della surrogabilità in senso economico, il giudizio sulla ricorrenza di un uso distorto di strumenti giuridici assume carattere oggettivo, riducendo in maniera significativa l'ambito di apprezzamento discrezionale in capo all'ufficio accertatore.

Le conclusioni raggiunte in questa sede sono state confermate anche dalla più recente giurisprudenza di legittimità italiana. Con la sentenza n. 438/2015, la Corte di Cassazione, affrontando un caso riguardante un'operazione di ristrutturazione societaria⁵⁸⁷, ha affermato che "*il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione ... presuppone l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo*

valide ragioni economiche e non di autentico presupposto costitutivo dell'elusione fiscale. Al contrario, seppure è indubbio che in molti casi l'uso distorto riveli mancanza di valide ragioni economiche, per la cointeressenza che esso esprime rispetto al fenomeno elusivo, ne deve essere considerato come necessario presupposto costitutivo, indipendentemente da un'eventuale sintomaticità dell'esistenza di altri elementi. Comunque, lungo la stessa linea di pensiero di D'Amico, si pone anche MAZZÙ C., *Proprietà, diritti di godimento e legislazione speciale*, Messina, 1977, pagg. 1456 ss.

⁵⁸⁷ Nel corso dell'esercizio 2000, la società INTERMAC prima aveva ceduto la propria partecipazione di maggioranza nella società Busetti alle persone fisiche dei soci appartenenti alla famiglia B. e poi aveva acquistato il ramo d'azienda della società Busetti, con esclusione di un immobile che era rimasto di proprietà della famiglia. L'Amministrazione finanziaria ha, quindi, notificato alla società Biesse, che nel frattempo aveva incorporato la società INTERMAC, una richiesta di chiarimenti, ritenendo che fosse stata realizzata un'operazione elusiva del regime fiscale dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione o scissione.

economico perseguito dal contribuente medesimo⁵⁸⁸. ... Deve ... essere indagato se vi siano manipolazioni e alterazioni di schemi negoziali classici, considerate irragionevoli in una normale logica di mercato⁵⁸⁹ e se vi sia reale fungibilità con le soluzioni prospettate dal fisco⁵⁹⁰”. Premesso ciò, la Suprema Corte ha proceduto alla valutazione dell’eventuale carattere distorto degli strumenti giuridici utilizzati, riconoscendo che “non v’è traccia di manipolazioni, alterazioni o artifici operati sugli schemi negoziali tipici. ... Nella specie, non può dirsi che l’operazione INTERCOM/BUSETTI manchi di sostanza economica, perché essa è reale, non ha natura circolare ed è coerente col fondamento giuridico⁵⁹¹ dei singoli istituti, mentre, sotto il profilo finalistico, pare rispondere a quelle legittime esigenze di riordino societario e produttivo accertate dal giudice di merito. ... La sentenza d’appello va, dunque, cassata e il giudice di rinvio dovrà procedere a nuovo esame con adeguata motivazione e attenendosi al seguente principio di diritto:

Nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell’operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d’imposta e manchi il presupposto dell’esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell’obiettivo economico perseguito”.

⁵⁸⁸ Nello stesso senso si è espressa anche Cass. n. 21390/2012

⁵⁸⁹ Cfr., sotto questo profilo, anche Cass. n. 1465/2009, Cass. SS. UU. N. 30055/2008, Cass. n. 4603 e 4604/2014, Cass. n. 6226/2015.

⁵⁹⁰ Di fungibilità tra operazione posta in essere dal contribuente e soluzioni prospettate dall’Amministrazione finanziaria ha parlato anche Cass. n. 4604/2014.

⁵⁹¹ In maniera criticabile, la Cassazione ha fatto riferimento alla non coerenza dello strumento utilizzato dal contribuente con il fondamento *giuridico* e non *economico* dei singoli istituti. Sul punto, cfr.. *supra*, cap. primo, par. 1.18.

Dalla citata sentenza, dunque, emerge che la Corte di Cassazione considera l'elemento rappresentato dall'uso distorto di strumenti giuridici come autentico presupposto costitutivo della fattispecie elusiva e che, per accertarne la configurabilità nel caso concreto, essa utilizza il criterio della fungibilità in senso economico tra l'operazione "anormale", posta in essere dal contribuente, e quella "normale" che quest'ultimo, alternativamente, avrebbe potuto compiere.

Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria non può astenersi dal fornire la prova di questi fondamentali elementi. Se, nel caso concreto, *manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito*", ciò significa che egli sta utilizzando uno strumento giuridico considerato fisiologico dall'ordinamento e che sta quindi perseguendo un legittimo risparmio d'imposta.

La succitata pronuncia è stata confermata da Cass. n. 6226/2015, la quale, dopo aver richiamato la precedente sentenza, ha affermato che "*assume allora rilevanza l'individuazione del diverso comportamento, alternativo e non elusivo, che avrebbe dovuto adottare la Techint per realizzare i propri obiettivi economici*".

L'elemento dell'uso distorto di strumenti giuridici figura anche nelle clausole antiabuso vigenti nella maggior parte degli ordinamenti giuridici analizzati nei capitoli precedenti.

Per quanto riguarda l'ordinamento comunitario, la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, nonché le recenti clausole antiabuso contenute nella *Parent-Subsidiary Directive* e nella direttiva "*anti-elusione*", fanno riferimento a "*costruzioni di puro artificio*" e a "*costruzioni non genuine*"; in Germania, il § 42 A.O. parla di "*forme giuridiche inadeguate ... in confronto ad una forma adeguata*"; in Spagna, il nuovo art. 15 della *Ley General Tributaria* stabilisce che l'abuso del diritto si realizza "*mediante atti o negozi ... che, individualmente o congiuntamente considerati, siano notoriamente artificiosi o impropri per il conseguimento del risultato da ottenere*" e che non producano "*effetti giuridici*".

od economici rilevanti, diversi dal risparmio fiscale e dai fatti che si sarebbero ottenuti con gli atti o negozi usuali o propri”; nel Regno Unito, una operazione è qualificabile come abusiva qualora *“avendo riguardo a tutte le circostanze del caso ... e alla normativa tributaria rilevante ... la sua conclusione od esecuzione non può essere ragionevolmente considerata come una serie ragionevole di atti”*.

4.3 I vantaggi fiscali indebiti.

Nella clausola generale antielusiva proposta, i *“vantaggi fiscali indebiti”* integrerebbero il secondo elemento costitutivo, di carattere oggettivo, dell’abuso del diritto. Gli Autori che si sono occupati dell’argomento hanno definito in vario modo l’elemento dell’indebito, ricorrendo a terminologie quali, ad esempio, contrasto dell’operazione posta in essere dal contribuente con i principi generali del sistema, o con i principi regolatori delle varie leggi d’imposta, o con i principi che ispirano la norma elusa nel caso concreto; si è parlato, ancora, di vantaggi che l’ordinamento giuridico disapprova, o (come oggi si esprime, in Italia, l’art. 10-bis l. n. 212/2000) di vantaggi realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario.

Il motivo che ispira la volontà di elevare l’elemento dell’indebito a presupposto costitutivo dell’abuso del diritto è apprezzabile: il necessario carattere indebito delle riduzioni d’imposta, dei rimborsi o delle agevolazioni conseguiti implica che non configura elusione fiscale il semplice perseguimento di un vantaggio fiscale, dovendo, quest’ultimo, avere una connotazione patologica. Tuttavia, le definizioni che nel tempo sono state date sono, a sommosso avviso di chi scrive, troppo generiche, finendo con l’attribuire,

all'Amministrazione finanziaria e al giudice, un'assoluta discrezionalità nella qualificazione come indebito di un risparmio d'imposta. Esse concretizzano, assumendo come parametro l'ordinamento giuridico italiano, la violazione del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., del principio di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost., nonché dei principi di legalità e di certezza del diritto⁵⁹². Come si è più volte sostenuto, tramite la formulazione di una clausola generale antielusiva, qualsiasi legislatore dovrebbe cercare di ridurre al minimo l'elemento dell'indeterminatezza, che indefettibilmente caratterizza qualsiasi misura volta a contrastare operazioni *borderline* come quelle abusive. Anche la definizione dell'elemento dell'indebito, dunque, deve essere quanto più oggettiva possibile.

La soluzione qui condivisa è quella proposta da una parte della dottrina⁵⁹³, la quale riconosce, innanzitutto, che in generale un vantaggio fiscale può considerarsi indebito allorché si ponga in contrasto con gli scopi perseguiti dalle norme fiscali. Tuttavia, a differenza di quanto avviene in ambito comunitario, dove gli scopi fondamentali delle disposizioni del diritto dell'Unione sono oggettivati nei preamboli dei Trattati, in ambito interno i corrispondenti scopi non trovano una tale oggettivazione nella formulazione normativa e dunque non possono che essere desunti da specifici obblighi o divieti previsti dalle norme di legge eluse, le quali abbiano ad oggetto condotte che consentono di realizzare risultati equivalenti a quelli perseguiti dal contribuente e contestati dall'Amministrazione finanziaria.

Concludendo, quindi, i vantaggi fiscali indebiti sono i rimborsi, le riduzioni di imposta o le agevolazioni ottenuti tramite l'aggiramento degli specifici obblighi o divieti previsti dalle norme fiscali eluse in concreto. Nella formulazione della norma antielusiva proposta, si è scelto di utilizzare la parola "*aggiramento*" in luogo di "*contrasto*" (come invece si esprime, ad esempio, l'attuale art. 10-bis l.

⁵⁹² G. ESCALAR, *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in Corr. Trib. n. 35/2012, pag. 1

⁵⁹³ G. ESCALAR, op. ult. cit., pag. 8

n. 212/2000) intendendo porre in risalto che il vantaggio fiscale non deve essere ottenuto tramite una violazione diretta di specifiche norme fiscali (integrando la condotta, in queste ipotesi, una fattispecie evasiva), ma tramite una loro elusione.

Assumendo una prospettiva comparatistica, si nota come anche l'elemento oggettivo, al pari dell'uso distorto di strumenti giuridici, è presente nella maggior parte delle clausole antiabuso straniere analizzate nei capitoli precedenti.

Così, per quel che concerne il diritto dell'Unione europea, il necessario contrasto con gli obiettivi delle disposizioni fiscali, eluse nel caso concreto, è richiesto, ai fini dell'integrazione della fattispecie abusiva, sia dalla giurisprudenza costante della Corte di Giustizia che dalle norme antielusive contenute nelle direttive; in Francia, l'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales* descrive gli atti posti in essere in abuso del diritto come quelli che si pongono “*in contrasto con gli obiettivi degli autori della legge*”; in Germania, il § 42 A.O. fa riferimento agli atti che consentono di ottenere un “*beneficio fiscale non previsto dalla legge*”, dunque un vantaggio fiscale in contrasto con la *ratio* ispiratrice della norma tributaria aggirata; nel Regno Unito, i vantaggi fiscali indebiti sono definiti come ogni forma di “*aggiramento dell'obbligo di essere assoggettati al pagamento di una determinata imposta*”.

4.4 Lo scopo essenziale di elusione.

Un presupposto di carattere soggettivo è stato da sempre considerato come elemento costitutivo dell'elusione fiscale o abuso del diritto, salve alcune eccezioni riscontrabili, ad esempio, negli ordinamenti tedesco e spagnolo, dove il concetto di abuso del diritto è definito in termini strettamente oggettivi. In altre parole, ai fini della qualificazione di una condotta in termini elusivi, si è da

sempre richiesto che tra l'operazione compiuta dal contribuente e il vantaggio indebito ottenuto fosse ravvisabile un elemento (soggettivo, appunto) di preordinazione della prima al conseguimento del secondo; il contribuente deve porre in essere una determinata fattispecie al fine (si tralascia, per ora, di chiarire il grado di intensità) di ottenere un vantaggio fiscale indebito.

Nell'ordinamento italiano, l'elemento soggettivo è stato recepito dapprima nell'art. 10 l. n. 408/1990, il cui primo comma richiedeva che la specifica operazione di ristrutturazione societaria fosse posta in essere allo "*scopo esclusivo*" di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta, e poi nell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, il quale faceva riferimento ad atti, fatti e negozi "*diretti ad aggirare*" obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. A sua volta, l'art. 5 della legge delega n. 23/2014 prescriveva al legislatore delegato, in sede di riforma della disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, di considerare lo "*scopo*" di ottenere indebiti vantaggi fiscali "*come causa prevalente*" dell'operazione abusiva. L'elemento soggettivo sembra, invece, essere stato trascurato dal vigente art. 10-bis l. n. 212/2000, il quale non fa alcun accenno allo scopo soggettivo che deve ispirare l'agire del contribuente, ma, al contrario, sembra richiedere che, da un punto di vista meramente oggettivo, l'operazione compiuta in concreto realizzi essenzialmente un vantaggio indebito, indipendentemente da qualsiasi considerazione sull'elemento psicologico della condotta.

Volgendo, ancora una volta, uno sguardo agli ordinamenti giuridici stranieri analizzati, anche l'elemento soggettivo è recepito nelle clausole antielusive vigenti nella maggior parte di questi.

Così, con riferimento all'ordinamento comunitario, il requisito in esame si rinviene già nelle tre direttive comunitarie (*Parent-Subsidiary Directive*⁵⁹⁴, *Merger Directive*, *Interest and Royalty Directive*) risalenti agli anni '90 del secolo scorso, le quali contengono tutte delle specifiche norme volte a contrastare

⁵⁹⁴ Per quanto riguarda quest'ultima direttiva, il riferimento all'elemento soggettivo è attualmente contenuto nella nuova versione dell'art. 1, risultante dalle modifiche introdotte dalla Commissione europea nel 2016.

gli abusi e le elusioni delle discipline fiscali da esse poste. Tali norme fanno tutte riferimento al caso in cui l'operazione compiuta dal contribuente abbia come "*principal motive*" o come "*one of the principal motives*" l'evasione, l'elusione o la frode/abuso. Peraltro, con la celebre sentenza *Halifax* l'elemento soggettivo è stato ripreso dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea ed elevato al rango di requisito costitutivo dell'abuso del diritto. In tempi più recenti, la Raccomandazione della Commissione Europea del 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva ha auspicato l'adozione (da parte degli Stati membri) di una clausola antiabuso volta a colpire le operazioni compiute "*essenzialmente allo scopo*" di eludere l'imposizione, espressione, quest'ultima, ripresa anche dalla recente direttiva "*anti-elusione*", approvata dall'Ecofin il 12 luglio del 2016.

In Francia, l'art. L 64 del *Livre dé procédures fiscales* fa riferimento ad operazioni aventi come "*unico motivo*" l'elusione d'imposta; mentre le clausole antiabuso vigenti in Germania ed in Spagna sono formulate in termini rigorosamente oggettivi (pur dovendosi ricordare che la norma spagnola era, in passato, incentrata sul "*proposito (provato)*" di eludere la legge d'imposta), la nuova clausola antielusiva introdotta nel Regno Unito, coerentemente con l'evoluzione del diritto comunitario, fa riferimento ad operazioni aventi come "*obiettivo principale*" o come "*uno degli obiettivi principali*" l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

Ciò posto, soluzioni non univoche sono state adottate sul tema riguardante il grado d'intensità che il requisito soggettivo deve assumere, per consentire di qualificare la condotta in termini di abuso. In ambito comunitario, la direttiva "*anti-elusione*", di recente introduzione, fa riferimento allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale indebito ed il concetto di essenzialità è stato ripreso anche in Italia, dall'art. 10-bis l. n. 212/2000. Quanto alla giurisprudenza, a fronte del consolidato orientamento della Corte di Giustizia comunitaria, la quale ha da sempre affermato la necessaria essenzialità dello scopo abusivo, la Corte di Cassazione italiana è stata alquanto contraddittoria e incostante, richiedendo uno scopo ora essenziale, ora prevalente, ora esclusivo. Per quanto riguarda gli altri

ordinamenti giuridici, mentre in Francia vige il criterio della esclusività dello scopo di elusione (al pari di quanto avveniva in Spagna, prima dell'introduzione dell'art. 15 della *Ley General Tributaria*), nel Regno Unito la clausola generale antiabuso riprende i concetti, di derivazione comunitaria, di “*obiettivo principale*” e “*uno degli obiettivi principali*”.

Pertanto, considerato il principio di prevalenza del diritto dell'Unione europea sul diritto interno con esso incompatibile (atteso che il Regno Unito, al tempo in cui si scrive, è ancora formalmente uno Stato membro dell'Unione), in virtù dell'evoluzione legislativa e giurisprudenziale comunitaria, è corretto concludere che lo scopo abusivo alla base della condotta del contribuente deve essere connotato dal carattere dell'essenzialità, pena l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria e al giudice tributario di un eccessivo margine di discrezionalità sulle scelte effettuate dal contribuente; inoltre, nella clausola generale antielusiva qui proposta, si porrebbe l'accento sulla necessità di far dipendere l'accertamento dell'elemento soggettivo non dall'analisi del processo psicologico in quanto tale, che fonda l'agire di un determinato soggetto, bensì dall'analisi del processo psicologico nella misura in cui quest'ultimo trovi riscontro in circostanze esterne, di carattere univoco ed obiettivo (pertanto verificabili dall'Amministrazione finanziaria e dal giudice). In caso contrario, infatti, si perverrebbe ad attribuire all'Amministrazione finanziaria e al giudice un margine di apprezzamento discrezionale troppo ampio, incompatibile con i principi costituzionali⁵⁹⁵ vigenti nei vari ordinamenti. In altre parole, ciò che qui si propone è l'adozione di una “teoria soggettiva temperata da connotati di oggettività”.

⁵⁹⁵ A conclusioni simili perviene M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in Riv. dir. civ., 1923, pag. 157. Con riferimento alla frode alla legge civilistica, l'Autore afferma che “*dar valore all'intenzione fraudolenta senza il concorso di presupposti di fatto rappresenta un arbitrio ingiustificabile*”.

4.5 Le valide ragioni extrafiscali.

Nella norma antielusiva qui proposta, si riconoscerebbe al contribuente la possibilità di dimostrare che l'operazione, in concreto posta in essere e contestata dall'Amministrazione finanziaria, è giustificata da valide ragioni extrafiscali di carattere non marginale. Si tratta, infatti, di un elemento generalmente condiviso dai vari ordinamenti giuridici analizzati. Tuttavia, esso non può essere considerato come elemento costitutivo dell'elusione fiscale o abuso del diritto, bensì come una esimente invocabile dal soggetto passivo a proprio favore.

Prendendo in esame il rapporto tra il diritto italiano e quello dell'Unione europea, occorre rilevare come il ruolo delle varie ragioni economiche sia cambiato dal 1990 (anno in cui esse sono comparse per la prima volta nell'art. 10 della legge n. 408) ad oggi.

Inizialmente, dalla formulazione letterale delle clausole antielusive “*quasi-generalì*”, l'assenza di valide ragioni economiche appariva essere configurata come un vero e proprio elemento costitutivo del concetto di elusione, con la conseguenza che l'onere di fornirne la prova, a prima vista (al di là cioè delle oscillazioni giurisprudenziali) sembrava gravare sull'Amministrazione finanziaria, allorché essa procedeva alla contestazione di una condotta elusiva. Infatti, nell'art. 10 della legge n. 408 del 1990 si leggeva che erano considerate elusive quelle specifiche operazioni, contemplate nel primo comma, “*poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta*”; allo stesso modo, secondo l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, elusivi erano “*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 di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*”.

A partire, invece, dalle pronunce della Corte di Giustizia della Comunità Europea in tema di abuso del diritto, fino ad arrivare alle più recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione, la presenza di valide ragioni economiche ha cessato di essere propriamente un elemento costitutivo del fenomeno dell'elusione fiscale, per divenire una scriminante invocabile dal contribuente, cui venga contestata una condotta elusiva da parte dell'Amministrazione finanziaria, in maniera tale da evitarne le conseguenze in termini di inopponibilità dell'operazione al Fisco e conseguente disconoscimento dei relativi vantaggi fiscali, asseritamente indebiti.

Gioco forza è stato concludere, come più volte ha fatto la Corte di Cassazione, che sull'Amministrazione finanziaria gravi l'onere di provare gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale/abuso del diritto (uso distorto, abnorme, di strumenti giuridici, scopo essenziale di ottenere vantaggi qualificabili come indebiti), mentre sul contribuente gravi l'onere di provare, appunto, la presenza di valide ragioni economiche extrafiscali. Come ha affermato autorevole dottrina⁵⁹⁶, *“le valide ragioni economiche, nella struttura motivazionale abbracciata dai giudici, costituiscono nulla più che una esimente rispetto a una fattispecie che abbia già superato la fase della qualificazione in termini di abuso”*. In altri termini, la possibilità di dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche costituisce un'arma di difesa per il contribuente, con cui questi può squarciare il velo di elusività che il Fisco ha posato o stia per posare (avendo notificato una richiesta di chiarimenti) sulla operazione compiuta dal soggetto attivo.

Questa impostazione sembra essere confermata, attualmente, dal diritto positivo. Tanto l'art. 5 della legge delega n. 23 del 2014, quanto il nuovo articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente confermano la rilevanza data alle valide ragioni economiche, ma configurano la presenza delle stesse come una scriminante, invocabile dal contribuente a proprio favore.

⁵⁹⁶ M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.* 2009, pag. 413.

Per la verità, l'art. 10-bis fa anche riferimento, tra gli elementi costitutivi dell'abuso ed in particolare nel comma 1, alla mancanza di sostanza economica dell'operazione contestata. Tuttavia, secondo il modesto parere di chi scrive si tratta di una formulazione impropria, da non confondere con l'assenza di valide ragioni economiche, ma da intendere come uso distorto, abnorme, di strumenti giuridici. In altre parole, la necessaria assenza di un'obiettivo sostanza economica, da non confondere con l'assenza di valide ragioni extrafiscali, richiama il criterio della fungibilità economica tra operazione "anomala", in concreto realizzata, ed operazione "normale", che avrebbe dovuto essere compiuta.

La rilevanza della scriminante costituita dalle valide ragioni economiche è riconosciuta anche negli altri ordinamenti giuridici analizzati nei capitoli precedenti. Così, nell'ordinamento francese, l'art. L 64 del *Livre des procédures fiscales* fa riferimento agli atti motivati dal solo scopo di eludere la legge d'imposta, aprendo implicitamente la strada alla possibilità, per il contribuente, di provare che lo scopo di riduzione del debito d'imposta non era esclusivo, nel caso concreto, bensì concorrente con valide ragioni economiche; in Germania, il § 42 A.O. prevede che la qualificazione di una condotta in termini elusivi è destinata a venir meno qualora il contribuente dimostri la ricorrenza di "*ragioni extrafiscali ... meritevoli di tutela*"; in Spagna, dalla lettura dell'art. 15 della *Ley General Tributaria* si desume chiaramente che il contribuente ha la facoltà di dimostrare che dall'operazione contestata derivino "*effetti giuridici od economici rilevanti, diversi dal risparmio fiscale*"; infine, la clausola antiabuso recentemente introdotta nel Regno Unito, al pari di quella francese, offre implicitamente al contribuente la possibilità di provare che l'ottenimento di un vantaggio fiscale non era uno degli obiettivi principali dell'operazione da lui realizzata, in virtù, dunque, dell'esistenza di valide ragioni economiche.

In conclusione, a modesto avviso di chi scrive, una clausola generale antielusiva, condivisa a livello internazionale, dovrebbe sancire una definizione di elusione fiscale o abuso del diritto formata da tre elementi costitutivi: l'uso

distorto di strumenti giuridici, l'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti e la circostanza che l'operazione sia essenzialmente volta alla produzione di siffatti vantaggi fiscali. D'altra parte, il contribuente dovrebbe essere ammesso a provare l'esistenza di valide ragioni economiche, intese come semplice scriminante.

Bibliografia

- A. CARINCI e D. DEOTTO, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, in *Il Fisco*, 32-33/2015;
- A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009;
- A. DI PIETRO, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Giuffrè, 1999;
- A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010;
- A. HENSEL, *Diritto tributario*, Giuffrè, 1956;
- A. HENSEL, *Steuerrecht*, terza edizione, 1933;
- LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva: alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009;
- A. LOVISOLO *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva e il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009;
- A. LOVISOLO, *La specificità del comportamento del contribuente in buona fede salva dall'abuso del diritto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011;
- A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2010;
- A. MARCHESELLI, *La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge*, in *Corr. trib.*, 2010;

A. RENDA, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011)*, in *Dir, prat. trib.*, 6, 2011;

A. RIZZO e M. TOLLA, *Dall'elusione fiscale all'abuso del diritto – I confini del lecito risparmio d'imposta tra normativa vigente e interpretazioni giurisprudenziali*, in *IPSOA*, 2014;

A. SAGAN, *The misuse of a European Company according to Article 11 of the Directive 2001/86/EC*, in *European Business Law Review*, 2010;

A. SEELY, *Tax Avoidance: a General Anti-Avoidance Rule. Background History (1997 – 2010)*, 2015;

A. SHIPWRIGHT, *L'esperienza britannica*, in A. DI PIETRO, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Giuffrè, 1999;

A. TOPPAN, *Elusione fiscale e sanzioni penali*, in *Rass. Trib.*, 1994;

A. TRIVOLI, *Contro l'introduzione di clausola generale antielusiva nell'ordinamento vigente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1992;

A. ZALASINSKI, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the EC's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 2007;

A. ZANETTI, *Note in materia di abuso del diritto sul piano fiscale*, in *Il Commercialista Veneto*, 2013;

B. RIS M. PULLEN, *Advocate General reinforces the principle of country of origin control under the Television without Frontiers Directive*, in *EC Law Review*, 1996;

C. Acard, N. Genestier, *La ligne de demarcation entre risque fiscal et risque pénal (2e volet) – Un abus de droit peut-il être constitutif d’une fraude fiscale ?*, in *Dr. fisc.* N. 10, 10 Marzo 2016, 207;

C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell’operazione elusiva*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2008;

C. SCAILTEUR, *La frode legale*, in *Dir. prat. trib.*, 1955;

D. BARBAGALLO, L. PETROLINI, L. RAIMONDI, *Il contrasto all’elusione e il recepimento del generale principio anti abuso nell’ordinamento italiano, da creazione giurisprudenziale a norma sostanziale. Spunti per un’analisi comparata: l’esperienza britannica*, in *Riv. dir. banc.*, 12/2013;

D. DEOTTO e M. NADALUTTI, *Abuso del diritto in materia tributaria negli altri Paesi dell’Unione europea*, in L. MIELE, *Il nuovo abuso del diritto*, Eutekne, 2016;

D. JARACH, *Principi per l’applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937;

D. STEVANATO, *Normativa antielusiva: le novità della finanziaria 1995*, in *Rass. trib.*, 1995;

E. ALTIERI, *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. trib.* 3/2014;

E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Giuffrè, 1954;

E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, 2003;

E. DE LA BETIÈRE, *The meaning of avoidance and aggressive tax planning and the BEPS initiative*, in *French National Report*, 2015;

F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 6/2014;

F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989;

F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000;

F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune norme recenti antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992;

F. MENTI, *Il principio comunitario del divieto di abuso del diritto e il rimedio civilistico della nullità del contratto*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2009;

F. MOSCHETTI, *Enc. Giur. Treccani*, voce *Capacità contributiva*;

F. P. ROYO, *L'esperienza spagnola*, in A. DI PIETRO, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Giuffrè, 1999;

F. PAPARELLA, *Riflessioni in margine all'art. 10 della legge 1990, n. 408, relativo alla ristrutturazione delle imprese*, in *Dir. prat. trib.*, 1995;

F. PEDROTTI, *Abuso del diritto e IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2009;

F. SANTONASTASO, *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1970;

F. TESAURO, *Divieto di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. It.*, 2008;

F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012;

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2006;

F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?*, in *EC Tax Review*, 2006;

F. VANISTENDAEL, *The role of the European Court of Justice as the Supreme Judge in Tax Case*, in *EC Tax Review*, 1996;

G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Cedam, 2007;

G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Giuffrè, 1993;

G. DE BURGA, *Proportionality and Subsidiarity as General Principles of Law*,

in BERNITZ-NERGELUIS, *General Principles of European Community Law*, The Hague, 2000;

G. ESCALAR, *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in *Corr. trib.*, 35/2012;

G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, 2008;

G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, (a cura di) G. MAISTO, Milano, 2009;

G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010;

G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 2011;

G. LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994;

G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, 2009;

G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2013;

G. MELIS, *L'elusione fiscale internazionale nelle legislazioni di Francia, Regno Unito, Germania e Paesi Bassi: aspetti generali*, CERADI, 1996;

G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, 2003;

G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2013;

G. MELIS, Relazione presentata al Convegno di Bolzano del 27 novembre 2014;

G. MELIS, *Sull'interpretazione antielusiva* in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni, in *Riv. dir. trib.* 2008;

G. PACCHIONI, *Elementi di diritto internazionale privato*, Padova, 1930;

G. PETRILLO, *La rigorosa individuazione del livello di artificiosità di una condotta abusiva: spunti di riflessione alla luce dell'ordinamento spagnolo*, Atti del convegno annuale AIPDT 2015;

G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2003;

G. VANZ, *L'elusione tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. trib.*, 5, 2002;

G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, n. 3/2008;

G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008;

G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, 2009;

G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola anti-elusione*, in *Rass. trib.*, 2008;

G. ZIZZO, *Sul lease back e l'elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1991;

G. ZOPPINI, *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002;

G.T.K. MEUSSEN, *Cadbury Schweppes: The ECJ significantly limits the application of CFC rules in the Member States*, in *Eur. Tax.*, 2007;

H. W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, 1994;

I. MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2007;

I. PASSERI, *Prime applicazioni in tema di normativa antielusione ex art. 10 della l. n.408/1990*, in *Rass. trib.*, 4, 1997;

J. DAVID, *L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et aux Royaume-Uni*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I;

J. HORNLE, *Country of origin regulation in cross-border media: One step beyond the freedom to provide services?*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2005;

J. J. ZORNOZA, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? Spanish Report*;

J. KRAMER, *Abuse of Law by Tax Saving Devices*, in *Intertax*, 1991;

J. SWINKELS, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, in *International VAT Monitor*, 2006;

J. UNTERMAIER, *Déqualification et requalification en droit fiscal – Reflexion à propos de la repression des abus de droit*, in *Annales de l'université de Jean Moulin de Lyon III*;

L. ROSSI e G. FICAI, *Modifiche “antielusive” alla Direttiva Madre Figlia*, in *Corr. trib.*, n. 22/2015;

L. TELLO, *La cláusula antiabuso del Anteproyecto de Nueva Ley General Tributaria*, *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, 2003;

L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1942;

L. H. HANSEN, *The Development of the Circumvention Principle in the Area of Broadcasting*, in *Legal Issues of European Integration*, 1999;

L. LECLERCQ, *Interacting Principles: The French Abuse of Law Concept and The EU Notion of Abusive Practices*, in *Bulletin for International Taxation*, 6/2007;

L. OCCHETTA e I. LA CANDIA, *Abuso del diritto – Le novità del decreto sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Il Sole 24Ore*, 9/2015;

L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006;

L. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008;

L. V. BERLIRI, *Interpretazione ed integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1942;

M. A. GALEOTTI FLORI, *L'elusione tributaria*, in *Il Fisco*, 1985;

M. ANDRIOLA *Ipotesi applicative di norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2006;

M. BASILAVECCHIA, *Norma antielusione e <<relatività>> nelle operazioni imponibili IVA*, in *Corr. trib.*, 2006;

M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.* 2009;

M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010;

M. BEGHIN, *L'elusione e il divieto di abuso del diritto*, CEDAM, 2013;

M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, CEDAM, 2013;

M. BEGHIN, *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed esercizi di stile*, in *Riv. dir. trib.*, 2008;

M. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2008;

M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il Fisco*, n. 23/2015;

M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione, in campo domestico, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008;

M. COZIAN, *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, Parigi, 1999;

M. HELMINEN, *Is There a Future for CFC-Regimes in the EU?*, in *Intertax*, 2005;

M. LANG, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, The Hague, 2004;

M. P. TABELLINI, *Fusione di società ed elusione d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1994;

M. P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Torino, 2007;

M. P. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988;

M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito*

fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali”, in *Riv. dir. trib.*, n.9/2008;

M. PROCOPIO, *La poco convincente riforma dell’abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 4/ 2014;

M. ROTONDI, *L’abuso del diritto*, *Riv. dir. civ.*, 1993;

M. VILLANI, *L’abuso del diritto: incomprensione o incertezza delle scelte di fondo*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2012;

N. CHAHID-NOURAI, *Taxe professionnelle et abus de droit*, in “*La letter des impots directs*”, Parigi, 1991;

N. DOLFIN, *Negozio indiretto e imposta di registro*, *Giur.it.*, 1978;

O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, in “*Droit Fisc*”, 2006, n. 47, ètude n. 65;

O. ROUSELLE – H. M. LIEBMAN, *The Doctrine of Abuse of Community Law; the Sword of Damocles Hanging Over the Head of EC Corporate Tax Law?*, in *Eur. Tax.*, 2006;

P. CENTORE, *L’elusione tributaria e l’imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.* n. 2/2009;

P. FARMER, *VAT Planning: Assessing the “Abuse of Rights” Risk*, in *The Tax Journal*, 2002;

P. FEDOZZI, *La frode alla legge nei rapporti di diritto internazionale privato*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1990;

P. FERNOUX, *Substance, effets multiples et montage purement artificiel: une approche comune de la fraude à la loi?*, in “*Droit fisc.*”, n. 23/2008, étude, 358;

P. HABERLE, *Per una dottrina della Costituzione Europea*, in *Quaderni Costituzionali*, 1999;

P. HARRIS, *Abus de Droit in the Field of Value Added Taxation*, in *British Tax Review*, 2003;

P. LEGER, E. GINTER, C. COMOLET, TIRMAN, L. VALÈE, M. AUJAN, *Libertè communautaires et abus de droit*, in “*Dir. Fisc.*”, 2007, n. 47, étude n. 978;

P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987;

P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, Giappichelli, 2011;

P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, CEDAM, 1995;

P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in G. MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, 2009;

P. PISTONE, *Il processo di armonizzazione in materia di IVA ed i limiti alla derogabilità della normativa comunitaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997;

P. PISTONE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in Fondazione Antonio Uckmar – I “Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria”, Macerata 29-30 giugno 2012;

P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2007;

P. RESCIGNO, *Manuale di diritto privato italiano*, Napoli, 1983;

R. BROADBENT, *VAT Compliance in the 21st Century*, in *British Tax Review*, 2003;

R. C. GUERRA, *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, in G.

MAISTO, *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, 2009;

R. LUPI, *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. trib.*, 1995;

R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali.*, in *Rass. trib.*, 1994;

R. LUPI, *Prime ipotesi in tema di norma antielusione sulle operazioni societarie (art. 10 legge 408/1990)*, in *Riv. dir. trib.*, 1992;

R. SALEILLES, *Etude sur la théorie générale de l'obligation dans la second rédaction du projet de code civil allemand*, Parigi, 1895;

R. SALEILLES, *Etude sur la théorie générale de l'obligation dans la second rédaction du projet de code civil allemand*, Parigi, 1895;

S. AMADEO, *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002;

S. CAFARO, *Abuse of Rights in the Community System: from the Van Binsbergen case to the Charter of Fundamental Rights, an Overview through the National Legal Orders*, in *Dir. Un. eur.*, 2003;

S. CIPOLLINA, *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007;

S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè, 2003;

S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992;

S. FERRETTO, *Le operazioni societarie e la norma antielusione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992;

S. M. CARBONE, *Brevi riflessioni sull'abuso del diritto comunitario: commercio internazionale ed esercizio delle libertà individuali*, 2011;

S. MARTINENGO, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rass. trib.*, 3/2010;

T. O'SHEA, *Marks and Spencer v. Halsey (HM Inspector of Taxes): Restriction, Justification and Proportionality*, in *EC Tax Review*, 2006;

T. PONS e C. COIRAULT-QUINQUET, *Abuse of law in France: Developments regarding Financial Transactions*, in *IBFD*, Gennaio 2005;

U. LEANZA, *L'ampliamento delle Comunità Europee nei suoi aspetti giuridici*, in *Tavole rotonde di diritto tributario*, Vol. I, Milano, 1980;

U. MORELLO, *Frode alla legge*, Giuffrè, 1969;

V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2008;

V. LIPRINO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in *Rass. trib.*, 2/2009;

V. UCKMAR – R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Dig. disc. priv.*, XII, Torino, 1999.

