



Dipartimento di Impresa e Management

Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione Finanza e Controllo

Cattedra di Diritto tributario dell'impresa

TITOLO

L'elusione fiscale e l'azione di contrasto dell'Unione europea alla pianificazione fiscale aggressiva messa in atto dalle imprese multinazionali

RELATORE Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO Donato Celetti

matricola 699981

CORRELATORE Prof. Giuseppe Napoli

ANNO ACCADEMICO 2018/2019

INDICE

INTRODUZIONE	<i>pag. 6</i>
CAPITOLO 1: <i>L'elusione fiscale</i>	<i>pag. 9</i>
<i>PARAGRAFO 1.1: Elusione fiscale: definizione e genesi comunitaria.</i>	<i>pag. 9</i>
<i>PARAGRAFO 1.2: Lo stretto confine tra l'abuso del diritto e il legittimo risparmio d' imposta.</i>	<i>pag. 16</i>
<i>PARAGRAFO 1.3: La pianificazione fiscale aggressiva e il Rapporto BEPS dell'OCSE del 2013.</i>	<i>pag. 20</i>
<i>CAPITOLO 2: Il fenomeno elusivo nell'ambito dell'Unione europea</i>	
	<i>pag. 25</i>
<i>PARAGRAFO 2.1: Il fenomeno elusivo nell' UE e le conseguenze dirette e indirette sul sistema economico.</i>	<i>pag. 26</i>
<i>PARAGRAFO 2.2: La Comunicazione della Commissione europea del 27 giugno 2012 sulle modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all' evasione fiscale, anche in relazione ai paesi terzi.</i>	<i>pag. 29</i>
<i>PARAGRAFO 2.3: Il piano di azione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 per la lotta alla frode, all' evasione fiscale e all' aggressive tax planning.</i>	
	<i>pag. 34</i>
<i>PARAGRAFO 2.3.1: La Raccomandazione della Commissione in materia di good governance fiscale.</i>	<i>pag. 39</i>

PARAGRAFO 2.3.2: La Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva.	<i>pag. 43</i>
PARAGRAFO 2.4: L'istituzione della cd. EU Platform.	<i>pag. 49</i>
PARAGRAFO 2.5: Il cd. "pacchetto anti-elusione fiscale" del 2016.	<i>pag. 55</i>
PARAGRAFO 2.5.1: La Comunicazione introduttiva della Commissione: linee guida per un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea.	<i>pag. 59</i>
PARAGRAFO 2.5.2: La direttiva (UE) 2016/1164 Anti Tax Avoidance Directive.	<i>pag. 67</i>
PARAGRAFO 2.5.3: Modifiche a proposito dello scambio di informazioni nel settore fiscale.	<i>pag. 72</i>
CAPITOLO 3: <i>Il fenomeno dell'elusione fiscale nell'ordinamento italiano.</i>	
PARAGRAFO 3.1: L'evoluzione normativa dell'elusione fiscale nell'ordinamento giuridico italiano: l'art. 10 della L. 408/1990.	<i>pag. 75</i>
PARAGRAFO 3.2: L'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973: ambito applicativo e carenze sistematiche.	<i>pag. 78</i>
PARAGRAFO 3.3: La giurisprudenza italiana e il fondamento costituzionale della clausola antielusiva.	<i>pag. 81</i>
PARAGRAFO 3.4: Il D.lgs. 128 del 2015 in attuazione della delega fiscale (L. n. 23 del 2014).	<i>pag. 85</i>

PARAGRAFO 3.5: La clausola generale anti- elusiva: l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente. ***pag. 91***

PARAGRAFO 3.6: L' importanza del contraddittorio: richiesta di chiarimenti. ***pag.95***

PARAGRAFO 3.7: L' istituto dell'interpello. ***pag. 103***

CAPITOLO 4: *Scambio di informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri*

PARAGRAFO 4.1: Lo scambio di informazioni nel settore fiscale e la sua evoluzione normativa. ***pag. 107***

PARAGRAFO 4.2: La direttiva 2018/822/UE: scambio automatico obbligatorio di informazioni e meccanismi transfrontalieri. ***pag. 112***

PARAGRAFO 4.2.1 L' ambito di applicazione. ***pag. 116***

PARAGRAFO 4.2.2 Comunicazione e scambio di informazioni. ***pag. 121***

PARAGRAFO 4.3: Verso l'attuazione della direttiva 2018/822/UE nell'ordinamento italiano: l'obbligo di comunicazione dell'intermediario. ***pag. 125***

PARAGRAFO 4.3.1: L'obbligo di comunicazione del contribuente. ***pag. 129***

PARAGRAFO 4.3.2: Il meccanismo transfrontaliero rilevante ai fini della comunicazione, oggetto e modalità di invio della comunicazione. ***pag. 130***

PARAGRAFO 4.3.3: Scambio di informazioni all' interno dell'Unione europea. ***pag. 133***

CONCLUSIONI	<i>pag. 137</i>
BIBLIOGRAFIA	<i>pag. 141</i>
RIASSUNTO	<i>pag. 151</i>

INTRODUZIONE

Le imprese transnazionali sempre più frequentemente sfruttano le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali con lo scopo di ridurre l'imposizione sul reddito.

È quanto ha rilevato l'Organizzazione per la Sicurezza e la Cooperazione in Europa (OCSE) nel Rapporto "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", pubblicato in data 12 febbraio 2013 (cd. "Rapporto BEPS").

In particolare, l'OCSE ha evidenziato che vi è una crescente separazione tra il luogo in cui le attività di business e gli investimenti vengono effettuati e quello dove i profitti sono registrati ai fini fiscali; inoltre, le imprese multinazionali tendono ad adottare strutture di pianificazione fiscale divenute nel corso degli ultimi anni piuttosto aggressive, che coinvolgono più giurisdizioni e hanno l'effetto di attuare il trasferimento effettivo degli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli. L'obiettivo finale è, dunque, quello di ridurre il carico fiscale complessivo di gruppo mediante operazioni legittime da un punto di vista formale, ma in contrasto con lo scopo della norma.

Il citato Rapporto BEPS mostra, infatti, come gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva risultino, in molti casi, formalmente non in contrasto con alcuna disposizione legislativa, bensì contrari ad un indefinito "*spirit of law*", vale a dire, quel comportamento responsabile nel campo fiscale che implica il rispetto, da parte dell'impresa, sia della lettera sia dello spirito delle norme e dei regolamenti fiscali di tutti i Paesi nei quali essa esercita le proprie attività.

L' OCSE, dunque, con il progetto BEPS (2013-2017) ha delineato una serie di misure volte a contrastare l'erosione della base imponibile mediante lo spostamento dei profitti.

In particolare, con la pubblicazione dei *Final Reports* sul BEPS del 5 ottobre 2015, ha evidenziato l'esigenza di addivenire ad una risposta coordinata e condivisa, a livello internazionale, avverso le strategie di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere dalle imprese multinazionali, al fine appunto di "spostare artificialmente" i profitti in giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità vantaggiosa (cd. "*profit shifting*"), specie in ragione delle conseguenze che comportano in termini di erosione della base imponibile degli Stati.

Muovendo da tali premesse si delinearà, in primis, un inquadramento generale sulle nozioni di elusione fiscale, legittimo risparmio d' imposta e pianificazione aggressiva, per poi passare ad analizzare , nel secondo capitolo , il pacchetto di misure promosse dall' Unione europea contro l' elusione dell' imposta sulle società (Anti Tax Avoidance Package), con la finalità di allineare la normativa fiscale in tutti i 28 Paesi UE per contrastare in modo efficiente ed efficace le pratiche fiscali aggressive delle grandi società e garantire, in tal modo, una tassazione equa, efficiente e favorevole alla crescita nell' Unione .

A seguire, nel terzo capitolo, si focalizzerà l'attenzione sull' evoluzione normativa e giurisprudenziale del tema dell'abuso o elusione fiscale all' interno dell'ordinamento italiano, mettendone in rilievo luci ed ombre.

Ed infine ci si soffermerà sulle novità normative in itinere, evidenziandone i profili di maggiore impatto nel contrasto al fenomeno dell'elusione fiscale, in particolare ad opera delle imprese internazionali.

CAPITOLO 1

ELUSIONE FISCALE

Sommario: 1. Elusione fiscale: definizione e genesi comunitaria. - 2. Lo stretto confine tra l'abuso del diritto e il legittimo risparmio d' imposta. - 3. La pianificazione fiscale aggressiva e il Rapporto BEPS dell'OCSE del 2013.

1. Elusione fiscale: definizione e genesi comunitaria

Per “elusione fiscale” si intende il comportamento del contribuente, pur rispettoso della lettera della normativa tributaria, tende ad aggirare obblighi o divieti, conseguendo un vantaggio tributario, qualunque sia il tributo in questione¹.

Un siffatto comportamento, privo di valide ragioni economiche², pur non violando espressamente alcuna norma si pone, dunque, in contrasto

¹ Cassazione, sentenza n. 25373/2008. Vedi, anche, Corte Costituzionale, sentenza del 26 maggio 2015, n. 132: “(...) è arbitrario il confronto di una norma di legge con un orientamento giurisprudenziale (...) si dovrebbero semmai estendere anche alle altre fattispecie antielusive, individuate sulla base del generale divieto di abuso del diritto, le stesse garanzie difensive previste a tutela del contribuente dalla norma denunciata, in ossequio al richiamato principio del giusto procedimento amministrativo, che è riconosciuto anche dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000, e che la Corte di giustizia dell'Unione europea ha più volte applicato in tema di accertamento dei tributi armonizzati, facendo così sorgere un'esigenza di pari trattamento dei comportamenti abusivi riguardanti i tributi non armonizzati, in particolare le imposte dirette”.

² F. RAU, *Aspetti peculiari dell'elusione fiscale*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2015, p. 14. *Ivi* si sottolinea che la validità delle ragioni economiche deve essere valutata con criteri economici e non giuridici, considerato che ciò che vale non è la validità dell'atto, ossia la sua idoneità a produrre effetti giuridici, bensì la sua apprezzabilità sotto il profilo economico. È necessario, cioè, controllare se un imprenditore medio, a parità di condizioni, avrebbe posto in essere quelle determinate

con i principi sottostanti ad un determinato sistema normativo, sfruttando le imperfezioni presenti nella norma³.

In molti casi, tuttavia, l'elusione non è condannabile e, pertanto, si distingue dall'evasione che è una violazione diretta delle norme tributarie, che comporta un illecito di natura amministrativa o penale, realizzato occultando il presupposto di imposta, per poi sottrarsi agli obblighi che ne derivano⁴.

In ambito fiscale, si assiste ad una sostanziale assimilazione fra l'abuso del diritto⁵ e l'istituto dell'elusione fiscale: un classico esempio si ha, infatti, quando il contribuente si serve della norma tributaria per ottenere vantaggi fiscali che non gli sarebbero dovuti, né riconosciuti dalla stessa legislazione.

operazioni, anche in assenza di vantaggi tributari. Ciò, perché, solo gli atti posti in essere in assenza di valide ragioni economiche, possono ritenersi intenzionali o, comunque, riconducibili alla volontà del soggetto. Per esempio sono state ritenute valide ragioni economiche l'integrazione verticale delle fasi successive dello stesso processo produttivo; il raggiungimento di vantaggi in termini di economia di scala con risparmio di costi ed aumento della produttività; il collegamento con aziende similari al fine di accrescere la produttività; il miglioramento nella gestione di distinte attività sociali, perseguito mediante una scissione che consenta la separazione dei relativi costi e ricavi e del patrimonio in funzione del rischio di impresa. Il requisito delle valide ragioni economiche si esplica, prevalentemente, sul piano probatorio, per cui l'assenza di valide ragioni economiche costituisce la prova necessaria e sufficiente per la strumentalizzazione delle imperfezioni dell'ordinamento tributario.

³ R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rassegna tributaria*, 1994, p. 225 ss.

⁴ G. DI VETTA, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie penale*, in E. MARZADURI, A. DI MARTINO, A. GIOVANNINI (a cura di), *Trattato di diritto tributario sanzionatorio*, Cedam, Torino, 2016, p. 58

⁵La formula "abuso del diritto" compare per la prima volta nella giurisprudenza francese del XIX secolo con riferimento al diritto di proprietà. Al riguardo, v. S. PATTI, voce *Abuso del diritto*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. civ., 1993, p. 8.

In termini più generali per “abuso del diritto” si intende l’esercizio di un diritto in contrasto con lo scopo per il quale esso è stato riconosciuto dall’ordinamento⁶, determinando l’apparente conformità del comportamento da parte del relativo titolare al contenuto del diritto medesimo⁷.

Nondimeno nell’ approccio tecnico-giuridico, l’utilizzo del termine abuso, sia nella prospettiva pubblicistica, penale o amministrativa, sia nella prospettiva privatistica, strettamente civilistica, finisce per indicare uno sviamento di potere e, più precisamente, un esercizio del potere attribuito per ragioni differenti da quello che lo giustificano, ossia per le quali esso è stato riconosciuto⁸.

Nello specifico, come anticipato, l’abuso del diritto in materia tributaria è un istituto di origine giurisprudenziale, generalmente individuato in quelle operazioni prive di spessore economico che l’impresa mette in atto con l’obiettivo principale di ottenere risparmi di imposta attraverso l’utilizzo distorto di schemi giuridici. Ognuno di questi schemi singolarmente appare perfettamente legittimo, mentre l’illegittimità

⁶ Ciò accade anche nella fattispecie civilistica, della frode alla legge, ove, a fronte dell’utilizzo di forme giuridiche in sé (ossia autonomamente considerate) assolutamente legittime, la relativa combinazione rappresenta lo strumento per il raggiungimento (attraverso l’aggiramento della regula iuris) del risultato (vantaggioso per le parti) disapprovato dall’ordinamento giuridico che, propriamente, lo sanziona (misconoscendone la validità) con il giudizio di (dis)valore della nullità. Per approfondimenti si rinvia a G. D’AMICO, Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge, Giuffrè, Milano, 1992; F. GALLO, Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge, in Rassegna tributaria, 1989, p. 11 ss.

⁷ U. NATOLI, Note preliminari ad una teoria dell’abuso del diritto nell’ordinamento giuridico italiano, in Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, 1958, p. 18 ss.

⁸ M. ROTONDI, L’abuso del diritto, in Riv. dir. civ., 1923, p. 116; P. RESCIGNO, L’abuso del diritto, in Rivista di diritto civile, 1965, I, p. 206.

deriva dal fatto che essi nel complesso sono messi in atto unicamente per ottenere vantaggi fiscali.

Al riguardo, il divieto dell'abuso del diritto rientra, dunque, tra gli istituti cosiddetti antielusivi⁹. Sul tema, assume poi indiscusso rilievo il contributo della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea.

La sua prima genitura si ha alla fine degli anni' 70 con la sentenza, *Van Binsbergen*¹⁰, con la quale la Corte di giustizia stabilì il divieto di aggirare le norme degli ordinamenti degli Stati membri attraverso l'esercizio dei diritti europei.

Successivamente con la sentenza *Emsland-Starke*¹¹, i giudici di Lussemburgo hanno elaborato alcuni parametri di riferimento funzionali all'esercizio delle libertà comunitarie e dotati di un ragionevole grado di certezza e prevedibilità, al fine di consentire agli organi dell'Unione e agli Stati membri di escludere determinati effetti abusivi della normativa comunitaria.

Inoltre, con la sentenza *Cadbury Schweppes*¹², la Corte di giustizia si pronunciò, per la prima volta, sulla compatibilità con le libertà fondamentali sancite dal Trattato istitutivo, della cd. "CFC legislation" cioè

⁹ S. LA ROSA, Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, n. 4, p. 712.

¹⁰ Corte di giustizia, sentenza del 3 dicembre 1974, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen c. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, causa C-33/74.

¹¹ Corte di giustizia, sentenza del 16 marzo 2006, *Emsland-Stärke GmbH c. Landwirtschaftskammer Hannover*, causa C-94/05.

¹² Corte di giustizia, Grande sezione, sentenza del 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue*, causa C-196/04.

delle norme nazionali in tema di *controller foreign company*, aventi la finalità di difendere le basi imponibili nazionali.

Ma è, in particolare, con la sentenza *Halifax*¹³ che i giudici di Lussemburgo, limitatamente all' imposta sul valore aggiunto (IVA) e ai tributi armonizzati, hanno elaborato una nozione di "abuso" autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo, a tal fine, che le operazioni, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità, debbano avere essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Al riguardo, la Corte di giustizia ricorda, anzitutto che, secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario.¹⁴ 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 comunitario¹⁵. Ebbene, questo principio di

¹³ Corte di giustizia, Grande sezione, sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, causa C-255/02. Si vedano, altresì, le Conclusioni dell'Avvocato generale POIARES MADURO, presentate il 7 aprile 2005, nella causa *Halifax*. In materia di abuso del diritto tributario nell'ordinamento europeo cfr. P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009.

¹⁴ V., in particolare, Corte di giustizia, sentenza del 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, punto 20; sentenza del 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*, punto 33, e sentenza del 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, punto 32.

¹⁵ V., in tal senso, in particolare, Corte di giustizia, sentenza dell'11 ottobre 1977, causa 125/76, *Cremer*, punto 21; sentenza del 3 marzo 1993, causa C-8/92, *General Milk Products*, punto 21.

divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA¹⁶ ed assume rilevanza, in generale, in ambito fiscale.

Come la Corte ha più volte dichiarato, tuttavia, la normativa comunitaria deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti¹⁷. Tale necessità di certezza del diritto si 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 loro¹⁸.

Tutto ciò considerato, 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 disposizioni¹⁹.

Non solo, deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di

¹⁶ La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva: vedi Corte di giustizia, sentenza del 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, punto 76.

¹⁷ V., in particolare, Corte di giustizia, sentenza del 22 novembre 2001, causa C-301/97, Paesi Bassi c. Consiglio, punto 43.

¹⁸ V., in particolare, Corte di giustizia, sentenza del 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi c. Commissione, punto 24 e sentenza del 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sudholz, punto 34.

¹⁹ L. PICCOLO, Abuso del diritto e IVA tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale, in *Rassegna tributaria*, 2006, I, p. 1016.

un vantaggio fiscale²⁰. Quanto a questo secondo elemento, in base al quale le operazioni controverse devono avere come scopo essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale, spetta al giudice nazionale stabilire contenuto e significato reali delle operazioni: egli può così prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di queste ultime nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale²¹.

In definitiva, grazie alla giurisprudenza della Corte di giustizia, il divieto di abuso del diritto è assunto al rango di principio generale dell'ordinamento comunitario²², tra l'altro, espressamente previsto all'art. 54 della Carta dei diritti fondamentale dell'Unione europea²³, divenuta giuridicamente vincolante all'indomani dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, nel 2009.

Come vedremo, inoltre, nel terzo capitolo dedicato esclusivamente all'ordinamento italiano, la nozione di abuso del diritto deve la sua

²⁰ Sulla giurisprudenza successiva alla sentenza Halifax, cfr. P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nel diritto comunitario*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 95 ss.

²¹ V., in tal senso, Corte di giustizia, sentenza del 16 marzo 2006, *Emsland-Stärke GmbH c. Landwirtschaftskammer Hannover*, causa C-94/05, punto 58.

²² Al riguardo v. F. MUNARI, *Il divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dell'Unione europea*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 4, p. 519 ss.

²³ Art. 54 Divieto dell'abuso di diritto: "Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta". Vedi, anche, la Spiegazione relativa all'art. 54 Divieto dell'abuso di diritto: "Questo articolo ricalca l'articolo 17 della CEDU, che recita: «Nessuna disposizione della presente Convenzione può essere interpretata nel senso di comportare il diritto di uno Stato, un gruppo o un individuo di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla stessa Convenzione»".

evoluzione anche alla Corte di Cassazione a partire dalle sentenze del 2005 sul *dividend washing* e il *dividend stripping*²⁴.

2. Lo stretto confine tra l'abuso del diritto e il legittimo risparmio d'imposta

Il principio di aggiramento deriva dall'abuso della libertà negoziale; dunque, tale abuso non esiste quando il soggetto passivo sceglie il regime fiscale meno oneroso, tra quelli che l'ordinamento pone a sua disposizione come alternative fisiologiche e strutturali²⁵.

Lecita, in sintesi, è la facoltà per il contribuente di optare, tra i diversi regimi offerti dalle norme tributarie, quello che fiscalmente è più vantaggioso e comporta un minore carico fiscale. Si tratta, al riguardo, della disciplina del legittimo risparmio d'imposta²⁶, ovvero di un concetto

²⁴ Cassazione, sentenza del 21 ottobre 2005, n. 20398 e sentenza del 14 novembre 2005, n. 22932. In dottrina cfr. G. ZIZZO, L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 59.

²⁵ G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopi di risparmio di spesa e collegamento negoziale*, in *Rassegna tributaria*, 2008, fasc. 3, p. 869 ss.; P.M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta. Il problema della titolarità ingannevole di redditi*, Cedam, Padova, 1995.

²⁶ R. LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta*, in *Rassegna tributaria*, 1997, p. 1099 ss. si evidenzia che, nel legittimo risparmio d'imposta fisiologico, il contribuente si limita ad usare la legislazione vigente, mentre in quello patologico ne abusa, ritorcendone a proprio favore incompletezza o difetti in modo da ottenere risultati che, pur formalmente legittimi, ripugnano al sistema nel suo complesso.

che, pur evolvendosi con il mutare dell'ordinamento, non necessita di norme che lo prevedano per assumere rilevanza giuridica.

In Italia un *favor* verso il riconoscimento di tali principi si è avuto da parte della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, dapprima nella circolare n. 26/E del 2016²⁷ sull'assegnazione agevolata dei beni e, quindi, con le risoluzioni n. 93 /E²⁸ e n. 101/E del 2016. In sostanza, anche l'Agenzia riconosce che se il contribuente, attraverso operazioni legittime, si pone nelle condizioni di fruire di un vantaggio fiscale previsto dalla legge si configura un'ipotesi di legittimo risparmio d'imposta.

Invece, l'art. 10 bis dello Statuto del contribuente, come vedremo più dettagliatamente nel terzo capitolo, stabilisce espressamente che “resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali differenti offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale”²⁹.

²⁷ Gli uffici sono stati invitati a valorizzare la ratio della disciplina dell'abuso del diritto, la quale può essere individuata solamente per esclusione, cioè dopo aver valutato se il risparmio d'imposta conseguito risulta legittimo o meno e quando il vantaggio fiscale, se indebito, non può essere annoverato tra i fenomeni riconducibili all'evasione.

²⁸ In tema di assegnazione agevolata è stato precisato che se una società, di fronte a dei promissari acquirenti di un immobile di proprietà della società stessa, anziché provvedere all'alienazione, conseguendo delle rilevanti plusvalenze, lo assegna prima ai soci, fruendo della tassazione agevolata sostitutiva dell'8 per cento, e poi gli stessi soci provvedono alla cessione del fabbricato ai precedenti promissari acquirenti della società al valore “di carico” conseguente all'assegnazione, si realizza ipotesi di legittimo risparmio d'imposta.

²⁹ Al legittimo risparmio d'imposta si faceva espresso riferimento già nella relazione di accompagnamento all'introduzione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, dove appunto si precisava che il legittimo risparmio tributario “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

Si tratta, in tal caso, del riconoscimento espresso al contribuente della facoltà di scegliere tra regimi opzionali diversi e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale.

Alla stregua di questa definizione si realizza, pertanto, un legittimo risparmio d' imposta, e quindi non elusione o abuso del diritto, qualora il contribuente semplicemente adotti soluzioni, percorsi giuridici, opzioni cui il sistema espressamente accorda un trattamento fiscale di maggior favore rispetto ad altri, equivalenti per effetti economici e/o giuridici conseguibili³⁰.

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 con i principi del sistema. La norma antielusione non può quindi vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema attribuisce pari dignità di quello fiscalmente meno oneroso. Tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il sistema pone su un piano di sostanziale parità si pensi, ad esempio, alla scelta sul tipo di società da utilizzare, alla scelta tra cedere aziende e cedere partecipazioni sociali, o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito, sul periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese, fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio [...]. In tutti questi casi la scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita, e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti”.

³⁰ Cassazione civile, sez. trib, sentenza del 16 gennaio 2019, n. 868: “Il divieto di comportamenti abusivi, fondati sull'assenza di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, con riferimento ai processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale, effettuati nell'ambito di grandi gruppi di imprese, non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta, poiché va sempre garantita la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale. In applicazione dell'anzidetto principio va, nella specie, esclusa la natura elusiva dell'operazione di “Leveraged buy out” (di seguito LBO), posta in essere per favorire

In definitiva, per individuare ipotesi “abusive” è necessario verificare: se il vantaggio conseguito è legittimo o meno; se illegittimo, occorre accertare che non si tratti di ipotesi riconducibile all’evasione; infine, se non è evasione e il vantaggio risulta illegittimo, si può ipotizzare l’abuso del diritto.

Quest’ ultimo inizia, pertanto, ove termina il confine del legittimo risparmio d’imposta: mentre il legittimo risparmio d’ imposta si colloca, infatti, all’ interno del contesto del “diritto”, l’atto abusivo, in quanto tale, che è indeterminato per natura, si pone concettualmente al di fuori dei suoi confini. In quest’ ultima ipotesi, infatti, l’aggiramento consiste nel cercare scappatoie formalmente legittime, al fine di ottenere vantaggi, che il sistema non consente ed indirettamente non approva, considerato che l’elusione avviene nel rispetto della normativa vigente³¹, con comportamenti del tutto leciti: tali espedienti si rilevano oggettivamente artificiosi, fraudolenti, per nascondere ciò che esiste oppure per far apparire ciò che non esiste. In sostanza l’aggiramento si fonda su manipolazioni; al contrario non c’è aggiramento quando il contribuente si limita a scegliere tra alternative messe a disposizione dal sistema fiscale.

In ogni caso, al di là di qualsivoglia definizione normativa, il legittimo risparmio d’ imposta rappresenta un vero e proprio profilo immanente dell’ordinamento tributario.

l'uscita di alcuni titolari dalla compagine societaria e per favorire l'entrata di altri soggetti, avendo l'appellante dimostrato che le risorse finanziarie utilizzate sono state reperite con finanziamento bancario e non mediante finanziamento diretto concesso dalla società “obiettivo” e che non è stato compromesso l’equilibrio economico e finanziario con la fusione della società “obiettivo” nella nuova società”.

³¹ D. STEVANATO, Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco, in Diritto e pratica tributaria, 2015, n. 5, p. 722.

3. La pianificazione fiscale aggressiva e il Rapporto BEPS dell'OCSE del 2013

Negli ultimi anni, le imprese multinazionali tendono ad adottare strutture di pianificazione fiscale aggressive, che coinvolgono più giurisdizioni e hanno l'effetto di trasferire gli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli, per ridurre il carico fiscale complessivo di gruppo mediante operazioni legittime da un punto di vista formale, ma in contrasto con lo scopo della norma.

Tale pianificazione consiste, dunque, nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta. Essa non comporta l'elusione o la violazione diretta di alcuna norma, ma sfrutta le differenze tra le norme impositive di ordinamenti diversi³².

A tal proposito la pianificazione *de qua* può assumere svariate forme: fra le conseguenze di questa pratica si possono citare le doppie detrazioni (ad esempio la stessa perdita è detratta sia nello Stato della fonte che nello Stato di residenza) e la doppia non imposizione (i redditi che non sono tassati nello Stato della fonte sono esenti nello Stato di residenza)³³.

In sintesi, dunque, gli elementi costitutivi della pianificazione fiscale aggressiva sono:

- 1) lo sfruttamento delle disparità tra sistemi diversi, al fine di trarre un indebito vantaggio fiscale;

³² Al riguardo cfr. G. GAVELLI, Niente elusione se ci si 'predispone' ad una operazione agevolata, in *Corriere tributario*, 2017, vol. 40, fasc. 2, pp. 115-119.

³³ P. PISTONE, La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2016, fasc. 2, pp. 395- 439.

- 2) il disallineamento tra il luogo di produzione e il luogo di tassazione della ricchezza;
- 3) il risultato di una doppia non imposizione a livello internazionale che gli Stati interessati non hanno inteso concedere, con l'effetto che un dato reddito non viene tassato né nella giurisdizione di origine (Stato della fonte), né nella giurisdizione di residenza del percettore finale (Stato della residenza).

Tanto esposto, le disposizioni nazionali vigenti in questo settore spesso non sono pienamente efficaci, soprattutto a causa della dimensione transnazionali di molte strutture di pianificazione fiscale e della maggiore mobilità dei capitali e delle persone.

Tali disposizioni sono, infatti, espressione di un contesto caratterizzato da uno scarso livello di integrazione economica transfrontaliera³⁴.

Secondo l'Organizzazione per la Sicurezza e la Cooperazione in Europa (OCSE)³⁵, esse appaiono poco inclini a disciplinare fenomeni in cui sono coinvolti contribuenti globali.

³⁴ A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, Pianificazione fiscale aggressiva: obblighi di disclosure, in *Amministrazione & finanza*, 2017, vol. 32, fasc. 11, pp. 15-21.

³⁵ L'OCSE è l'Organizzazione per la sicurezza e la cooperazione in Europa, ovvero un'organizzazione regionale per la promozione della pace, del dialogo politico, della giustizia e della cooperazione in Europa. Esso aiuta i governi ad affrontare situazioni nuove con l'esame di temi quali il governo societario, l'economia dell'informazione e delle sfide poste dall'invecchiamento demografico; inoltre, offre ai Governi un quadro di riferimento in cui possono raffrontare le loro esperienze in materia di politiche governative, individuare risposte a problemi comuni, identificare le buone pratiche e lavorare per il coordinamento delle politiche nazionali e internazionali. I Paesi membri dell'OCSE sono: Australia, Austria, Belgio, Canada, Cile, Corea, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Islanda, Israele, Italia, Giappone, Lussemburgo, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Repubblica di Slovenia, Spagna,

Il mercato globale, infatti, nel quale dovrebbero trovare applicazione norme anch'esse globali è, invece, dominato dalla presenza di tanti ordinamenti quanti sono gli Stati coinvolti nelle transazioni economiche³⁶; esse, quindi, non sono in grado, in quanto operanti nell'ambito di precisi e definiti confini politico-geografici, di disciplinare situazioni transfrontaliere³⁷.

L'OCSE nel Rapporto "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*", pubblicato in data 12 febbraio 2013 (cd. "Rapporto BEPS") ha sottolineato come le imprese multinazionali sempre più frequentemente sfruttano le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali con lo scopo di ridurre in modo considerevole l'imposizione del reddito.

Con l'obiettivo di contrastare lo spostamento artificioso di profitti, il Rapporto BEPS ha suggerito l'adozione di un "*comprehensive*" piano di azione, il quale dovrebbe includere nuove disposizioni sui prezzi di trasferimento; una ridefinizione delle regole alla base della potestà impositiva degli Stati; una rivisitazione dei principi contenuti nelle convenzioni contro le doppie imposizioni al fine di adeguarli al mutato contesto economico; la previsione di misure anti-abuso più efficaci, sia a livello nazionale che internazionale, una disciplina fiscale dei finanziamenti infragruppo e misure di contrasto ai regimi fiscali dannosi.

I principi contenuti nel rapporto BEPS e nell'*Actio Plan* BEPS sono stati accolti nella Dichiarazione dei leader del G 20, adottata al termine del

Stati Uniti, Svezia, Svizzera, Turchia e Ungheria. L'Unione Europea partecipa ai lavori dell'OCSE.

³⁶ P. PISTONE, La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale, cit., p. 395 ss.

³⁷ P. VALENTE, Manuale di Governance Fiscale, Il Quotidiano, Ipsoa, 2011, p. 7 ss.

vertice tenutosi a San Pietroburgo in data 5 e 6 settembre 2013, la quale individua nella lotta all' evasione fiscale, alla pianificazione fiscale aggressiva e al fenomeno dell'erosione della base imponibile, un fattore essenziale per il superamento della crisi economica mondiale.

L' esigenza degli Stati di contrastare questo tipo di pratiche, obiettivo cardine del Progetto BEPS, si spiega in base a diverse ragioni:

- per problemi di carattere finanziario, avendo queste pratiche provocato ingenti mancate entrate agli Stati;
- per motivi economici, considerato che la pianificazione fiscale aggressiva assicura ai grandi gruppi societari multinazionali un vantaggio competitivo notevole rispetto alle imprese nazionali che non hanno la possibilità di risparmiare imposte spostandosi su più giurisdizioni;
- per motivi politici e giuridici, perché se i grandi contribuenti risparmiano, il peso dei tributi ricade principalmente sugli altri e questo accresce la disuguaglianza nella distribuzione dei carichi pubblici.

Per la loro dimensione sovranazionale, questi fenomeni di sottrazione d' imposta non potevano essere efficacemente contrastati dai singoli Paesi, con azioni unilaterali³⁸. Si è, quindi, resa necessaria un'azione coordinata, che consentisse agli Stati di allineare le rispettive legislazioni, prevedendo apposite norme di contrasto alle

³⁸ V. DOURADO, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, in *Intertax*, 2015, n. 1, p. 43.

principali pratiche di erosione della base imponibile nazionale che fossero il più possibile efficaci ed uniformi tra loro³⁹.

Nel capitolo successivo analizzeremo, quindi, nel dettaglio le varie misure adottate, in particolare, dall'Unione europea per combattere la pianificazione fiscale aggressiva, tra cui la direttiva antielusione (Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD).

³⁹ F. AMATUCCI, L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, fasc. 1, p. 3 ss.

Capitolo II

IL FENOMENO ELUSIVO

NELL' AMBITO

DELL'UNIONE EUROPEA

Sommario: 1. Il fenomeno elusivo nell' UE e le conseguenze dirette e indirette sul sistema economico. – 2. La Comunicazione della Commissione europea del 27 giugno 2012 sulle modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all' evasione fiscale, anche in relazione ai paesi terzi. - 3. Il piano di azione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 per la lotta alla frode, all' evasione fiscale e all' aggressive tax planning. - 3.1 La Raccomandazione della Commissione in materia di *good governance* fiscale. – 3.2 La Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva. - 4. L' istituzione della cd. EU Platform. - 5. Il cd. “pacchetto anti-elusione fiscale” del 2016. - 5.1 La Comunicazione introduttiva della Commissione: linee guida per un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell' Unione europea. – 5.2 La direttiva (UE) 2016/1164 Anti Tax Avoidance Directive. – 5.3 Modifiche a proposito dello scambio di informazioni nel settore fiscale.

1. Il fenomeno elusivo nell' UE e le conseguenze dirette e indirette sul sistema economico

Una reazione al fenomeno elusivo si rinviene, altresì, in ambito UE, in particolare su iniziativa della Commissione europea.

Essa rileva che le norme vigenti in materia di tassazione delle società non sono più adatte al contesto moderno: il reddito delle società è tassato a livello nazionale, ma il contesto economico si è globalizzato e digitalizzato; inoltre, i modelli imprenditoriali e le strutture societarie sono diventati sempre più complessi ed è difficile stabilire a quale paese spetta tassare il reddito di una multinazionale⁴⁰.

Ecco, dunque, come già sottolineato nel capitolo introduttivo, che talune società sfruttano la situazione per spostare artificialmente gli utili verso le giurisdizioni dove l'imposizione fiscale è minima per ridurre il più possibile la loro contribuzione fiscale complessiva⁴¹.

A tal proposito, il fatto che talune multinazionali redditizie risultino pagare imposte modeste rispetto al loro reddito, mentre molti cittadini risentono fortemente degli interventi di risanamento del bilancio, è causa di scontento nell' opinione pubblica; quello che viene percepito come mancanza di equità minaccia il contratto sociale tra lo Stato e i suoi cittadini, e può persino ripercuotersi sull' adempimento degli obblighi fiscali generali.

⁴⁰ P. PISTONE, La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2016, fasc. 2, pp. 395-439.

⁴¹ A. MARCHESELLI, Equivoci e prospettive dell'elusione tributaria, fra principi comunitari e principi nazionali, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 1, p. 1011 ss.

Allo stesso tempo, altre società sono ancora soggette a doppia imposizione fiscale da parte di più Stati membri⁴²; norme fiscali complesse mettono in una situazione di svantaggio le imprese più piccole e creano incertezze ai fini degli investimenti; l' aumento dei già elevati oneri fiscali che gravano sulla manodopera frena la crescita; i regimi fiscali che favoriscono il finanziamento tramite capitale di rischio scoraggiano la creazione da parte delle imprese di una forte dotazione di capitale proprio e il ricorso ai mercati di capitale.

L' attuale mancanza di coordinamento fra gli Stati membri in materia di tassazione delle società⁴³ ostacola le imprese che operano nel mercato unico, poiché si trovano a dover trattare con 28 diverse basi imponibili per l'imposta sulle società, con conseguenti elevati costi di messa in conformità ed oneri amministrativi che danneggiano la competitività europea. Ciò consente, inoltre, alle imprese di sfruttare le asimmetrie esistenti e di creare nuove opportunità di pianificazione fiscale aggressiva.

Del resto, come è noto, i regimi odierni di tassazione delle società sono stati concepiti in larga misura all' indomani della prima guerra mondiale, quando le multinazionali erano per lo più imprese industriali, che vendevano beni materiali. I modelli imprenditoriali prevedevano un ampio decentramento e i processi produttivi erano chiaramente suddivisi tra società madri e figlie⁴⁴, di conseguenza era relativamente semplice

⁴² Sul contrasto al fenomeno della doppia imposizione fiscale cfr. L. MIELE, Il contrasto ai fenomeni di doppia non imposizione, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2013, fasc. 4, pp. 81-86.

⁴³ F. LA ROSA, A. GALLO, Presupposti di tassazione per le società, in *Contabilità finanza e controllo*, 1999, vol. 22, fasc. 8/9, pp. 862-868.

⁴⁴ M. DI PACE, Tassazione degli utili delle società controllate situate in altri Paesi comunitari, in *Amministrazione & finanza*, 2007, vol. 22, fasc. 14, pp. 10-14.

applicare la tassazione alla fonte, ossia nel luogo in cui si generano gli utili⁴⁵.

Per garantire l'equa distribuzione del gettito fiscale tra i paesi, evitando al tempo stesso la doppia imposizione, è stato poi introdotto il concetto dei prezzi di trasferimento sulla base del principio di piena concorrenza (*arm's length principle – ALP*). Tale principio garantisce che il prezzo delle operazioni infragruppo corrispondesse a prezzi di mercato comparabili, fornendo così un chiaro criterio di ripartizione degli utili all'interno di una multinazionale⁴⁶. Al riguardo, per risolvere le controversie transfrontaliere in materia di tassazione delle società, come strumento d'elezione sono stati scelti i trattati bilaterali, piuttosto che l'imposizione multilaterale.

Nel complesso, questo quadro internazionale per la tassazione delle società ha funzionato bene in un'epoca caratterizzata da attività transfrontaliere limitate e da modelli imprenditoriali tradizionali⁴⁷. È stato solo nel momento in cui l'economia si è evoluta e gli scambi si sono globalizzati che hanno cominciato a manifestarsi i primi problemi nel sistema.

⁴⁵ A. FANTOZZI, La ricerca 'Modelli di tassazione delle società e allargamento dell'Unione Europea'; metodo dell'indagine, in *Economia italiana*, 2007, fasc. 2, pp. 377-391.

⁴⁶ Sulla capacità elusiva delle operazioni infragruppo si rinvia a D. BORDINI, Potenzialità elusive delle operazioni infragruppo, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2013, fasc. 6, pp. 27-34.

⁴⁷ A. FRANCO, Le operazioni di riorganizzazione infragruppo: profili contabili alla luce dei principi contabili internazionali, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2006, vol. 57, fasc. 1, pp. 95-123. Vedi, anche, S.A. CERRATO, Osservazioni in tema di operazioni infragruppo e di vantaggi compensativi, in *Giurisprudenza italiana*, 2001, fasc. 8/9, pp. 1676-1678.

Nell' UE il dibattito sulla tassazione delle società è sorto già negli anni '60, man mano che l'integrazione politica ed economica determinasse maggiori attività transfrontaliere e che assumessero importanza crescente problemi che avrebbero potuto ostacolare lo sviluppo del mercato unico, come ad esempio la doppia imposizione.

Inoltre, la concorrenza dannosa in materia di tassazione delle società è diventata un fenomeno su scala mondiale⁴⁸; in particolare, le differenze che esistono da questo punto di vista tra i vari paesi sono l'elemento trainante del trasferimento degli utili⁴⁹.

Ecco, dunque, l'esigenza, maturata all'interno dell'Unione europea, di fornire risposte unitarie al fenomeno in questione, per arginare i problemi dirompenti in materia.

2. La Comunicazione della Commissione europea del 27 giugno 2012 sulle modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai paesi terzi

Tanto premesso, il 2 marzo 2012 il Consiglio europeo ha invitato la Commissione ad elaborare interventi concreti atti a rafforzare la lotta alla frode e all'evasione fiscale che, come visto, limitano la capacità degli Stati

⁴⁸ Al riguardo si segnala, D. DEOTTO, Società di comodo e utilizzo dei beni da parte dei soci, tra ipotesi di duplice 'funzione' e di doppia tassazione, in *Corriere tributario*, 2012, vol. 35, fasc. 31, pp. 2364-2367.

⁴⁹ Dal punto di vista politico, in materia di tassazione delle società i governi si trovano di fronte a una duplice sfida: da un lato vi è una forte domanda di maggiore equità fiscale da parte dell'opinione pubblica; dall'altro, gli Stati membri subiscono forti pressioni per creare regimi fiscali delle società che siano attraenti per gli investitori multinazionali e concorrenziali a livello internazionale.

membri di riscuotere entrate fiscali e di dare attuazione alla propria politica economica⁵⁰.

Il 2 giugno 2012 la Commissione ha così adottato la Comunicazione sulle modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione a Paesi terzi⁵¹.

Il suo obiettivo è quello di contribuire a creare un ambiente fiscale sano ed equo nell'Unione, per gli Stati membri, i contribuenti e gli investitori, che permetta di far fronte in maniera efficiente all'erosione delle basi imponibili all'interno dell'UE e in relazione ai Paesi terzi.

In particolare, siffatta Comunicazione analizza i seguenti elementi chiave:

- riscossione più efficace da parte degli Stati membri, considerato che una riscossione delle tasse inefficiente ostacola un risanamento di bilancio equo e ambizioso⁵² e può, altresì, falsare la concorrenza tra le imprese dell'UE;

⁵⁰ P. VALENTE, Cooperazione internazionale e principi comunitari in tema di lotta a frode fiscale, evasione e tax planning aggressivo, in *Il fisco*, 2012, n. 47, fasc. 1, p. 7535 ss.

⁵¹ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai paesi terzi, COM (2012) 351 final, Bruxelles, 27.6.2012.

⁵² La vasta analisi compiuta dalla Commissione si è tradotta in raccomandazioni sia ai singoli Stati membri che all'Eurozona, ha messo in luce che per molti Stati membri esistono considerevoli e reali problemi di evasione fiscale talora legati ad una scarsa capacità delle amministrazioni. Sono state rivolte raccomandazioni specifiche per paese su queste materie, ad esempio: Bulgaria, Cipro, Repubblica ceca, Estonia, Ungheria, Italia, Lituania, Malta, Polonia e Slovacchia, che hanno beneficiato di assistenza finanziaria nell'ambito del Fondo europeo per la stabilità finanziaria (FESF), del Meccanismo europeo di stabilizzazione finanziaria (MESF) o delle disposizioni dell'art. 143 TFUE ricevono la raccomandazione di attuare le misure stabilite nelle

- miglioramento della cooperazione transfrontaliera tra le amministrazioni fiscali dell'UE⁵³, favorendo, in particolare, lo scambio delle informazioni⁵⁴ e la condivisione di strumenti, sistemi e metodi di lavoro per identificare le tendenze e i sistemi utilizzati per la frode fiscale e l'evasione fiscale⁵⁵, oltre che per individuare i singoli frodatori transfrontalieri;

rispettive decisioni di esecuzione e ulteriormente specificate nei memorandum di intesa ed eventuali supplementi successivi.

⁵³ L'esperienza fatta con la direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio (direttiva "risparmio) dimostra i vantaggi della collaborazione transfrontaliera: Direttiva 2003/48/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, in GU L 157 del 26.6.2003, p. 38.

⁵⁴ Lo scambio di informazioni fornisce alle amministrazioni fiscali informazioni preziose sui redditi percepiti e sulle attività detenute dai loro contribuenti, che possono essere anche particolarmente utili per l'analisi dei rischi e servire da incentivo per l'adempimento volontario delle norme. Al riguardo v. la direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, in GU L 64, 11.3.2011, pp. 1-12 e la direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio, dell'8 dicembre 2015, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU L 332 del 18.12.2015, pp. 1-10.

⁵⁵ Si segnala, al riguardo, EUROFISC, una rete istituita nel 2010, che nasce con lo scopo di consentire alle Amministrazioni fiscali di scambiarsi informazioni mirate all'intercettazione tempestiva dei fenomeni fraudolenti. Con il Regolamento (UE) 2018/1541 del Consiglio, del 2 ottobre 2018, che modifica i regolamenti (UE) n. 904/2010 e (UE) 2017/2454 per quanto riguarda misure di rafforzamento della cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto, ST/10472/2018/INIT, in GU L 259 del 16.10.2018, pp. 1-11, consolida il ruolo di Eurofisc, permettendo lo scambio rapido di informazioni, ma anche il trattamento e l'analisi delle stesse ed il coordinamento di eventuali azioni di follow-up. Tale innovazione è strettamente collegata all'attuale implementazione da parte della Commissione Europea di nuovi applicativi informatici quali il TNA (Transaction Network Analysis), software di analisi che gli Stati membri potranno utilizzare su base volontaria a partire dal 2019 e che, procedendo all'elaborazione congiunta dei dati e delle informazioni scambiate all'interno di Eurofisc, consentirà un'individuazione più rapida delle catene di frode.

- garanzia di livelli elevati di adempimento da parte dei contribuenti sia a livello nazionale che transfrontaliero, attraverso l'informazione sulle norme fiscali in vigore nell' UE e negli Stati membri⁵⁶;
- promozione di una politica di *governance* fiscale (trasparenza, scambio di informazioni e concorrenza fiscale leale) coerente con quella dei Paesi terzi⁵⁷;

⁵⁶ L'adempimento dei contribuenti può essere incoraggiato in varie maniere: un modo sarebbe quello di diminuire i costi e la complessità per i contribuenti. I costi amministrativi del rispetto delle norme fiscali varia considerevolmente tra le imprese degli Stati membri. Dato che i tempi e i costi sono proporzionalmente più elevati per le piccole imprese, una riduzione della complessità amministrativa e un ricorso più diffuso a strumenti on-line contribuirebbe a migliorare la riscossione delle tasse e ad aumentare la competitività di molte ditte europee. È opportuno che questi principi siano inseriti in tutti i pertinenti accordi stipulati dall'UE con paesi terzi e che siano promossi attraverso lo sviluppo di incentivi alla collaborazione, come indica la Commissione nella comunicazione del 2009 "Promozione della buona governance in materia fiscale", COM(2009) 201 definitivo del 28.4.2009 e nella Comunicazione del 2010 "Fiscalità e sviluppo – Cooperazione con i paesi in via di sviluppo per la promozione delle buone pratiche di gestione in materia tributaria", COM(2010) 163 definitivo del 21.4.2010.

⁵⁷ Secondo la Commissione è importante garantire un maggiore coerenza tra le politiche dell'Unione in generale, in modo che i partner dell'UE si impegnino, nell'ambito di accordi commerciali e di cooperazione internazionali, a rispettare i principi della buona governance in campo fiscale, in linea con le: Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 14 maggio 2008 (comunicato stampa 8850/08).

Per paradisi fiscali, chiamati a volte "giurisdizioni non cooperative", si intendono generalmente le giurisdizioni in grado di finanziare i propri servizi pubblici senza prelevare imposte, o imponendo un'imposta minima, sui redditi, e che si offrono come luoghi che i non residenti possono utilizzare per sfuggire alla tassazione nel loro paese di residenza. L'OCSE ha individuato le tre caratteristiche tipiche di un paradiso fiscale: i) assenza di un effettivo scambio di informazioni, ii) mancanza di trasparenza e iii) nessun obbligo di svolgere attività significative. Inoltre i paradisi fiscali spesso offrono un trattamento fiscale preferenziale ai non residenti per attirare investimenti da altri paesi. La concorrenza che esercitano è quindi sleale e ne risulta ostacolata la riscossione di imposte di importo equo da parte di altri paesi. Vedi, al riguardo, la Risoluzione del Parlamento europeo del 21 maggio 2013, sulla lotta contro la frode fiscale, l'evasione fiscale e i paradisi fiscali, in GU C 55 del 12.2.2016, pp. 54-65, con cui il Parlamento europeo chiede agli Stati membri di impegnarsi nei confronti

- lotta ai paradisi fiscali, che continuano a costituire un danno potenziale per gli interessi degli Stati membri e contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva.

Detto questo, valga evidenziare che, secondo la Commissione, mentre l' evasione fiscale fa riferimento , in generale , a “sistemi illeciti per i quali l' assoggettamento dell' imposta è occultato o ignorato , ossia il contribuente paga meno di quanto sia tenuto a fare per legge, occultando redditi o informazioni alle amministrazioni fiscali”, l' *aggressive tax planning* include, invece, “il ricorso ad operazioni o strutture artificiali e lo sfruttamento delle disarmonie esistenti tra i sistemi tributari con l' effetto di minare le norme fiscali degli Stati membri ed esacerbare la perdita di entrate fiscali”.

In tal modo, con la Comunicazione innanzi descritta, la Commissione fornisce gli orientamenti di massima sugli aspetti che meritano di essere approfonditi ulteriormente nella lotta alla frode e all' evasione fiscale nel più ampio contesto dello sviluppo economico dell' UE e, al contempo, annuncia la redazione , entro la fine 2012, di un piano d' azione volto a stabilire gli interventi concreti necessari per rafforzare la cooperazione *amministrativa*⁵⁸ e promuovere lo sviluppo dell' attuale politica di buona governance, delle tematiche più generali dell' interazione con i paradisi fiscali e della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva.

dell'ambizioso obiettivo di ridurre almeno della metà la perdita di gettito fiscale entro il 2020, e alla Commissione di sviluppare una strategia globale basata su azioni legislative concrete nel quadro dei trattati vigenti, al fine di colmare la perdita di gettito fiscale nell'UE.

⁵⁸ Per approfondimenti si rinvia a A. BUCCISANO, Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale, in *Rivista di diritto tributario*, 2012, fasc. 7/8, pp. 669-720.

3. Il piano di azione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 per la lotta alla frode, all' evasione fiscale e all' *aggressive tax planning*

Dopo sei mesi dalla cd. "Comunicazione di giugno", n. 351 del 2012, la Commissione europea, come anticipato, il 6 dicembre 2012 ha presentato al Consiglio e al Parlamento europeo un piano di azione per la lotta alla frode, all' evasione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva⁵⁹.

Tale piano ha l'obiettivo di fornire, a livello comunitario, una risposta efficace al riguardo, specie per tutelare le basi imponibili e il gettito fiscale e, a tal uopo, contiene interventi pratici che possono dare risultati concreti a tutti gli Stati membri.

Esso elenca, anzitutto, le misure già adottate a livello comunitario:

- un quadro di cooperazione amministrativa predisposto dal Consiglio⁶⁰, che prepara il terreno per l'elaborazione di nuovi strumenti da parte della Commissione e degli Stati membri;
- l'adozione delle modifiche proposte dalla Commissione alla direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio⁶¹, che permette di colmare le lacune e

⁵⁹ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, COM (2012) 722.

⁶⁰ Direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, in GU L 84 del 31.3.2010, p. 1); regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, in GU L 268 del 12.10.2010, p. 1; direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, in GU L 64 dell'11.3.2011, p. 1; regolamento (UE) n. 389/2012 del Consiglio, del 2 maggio 2012, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise e che abroga il regolamento (CE) n. 2073/2004, in GU L 121 dell'8.5.2012, p. 1.

⁶¹ COM (2008) 727 definitivo del 13.11.2008.

- migliorarne l'efficacia, consentendo agli Stati membri di assicurare l'effettiva tassazione dei redditi da risparmio transnazionali;
- l'invito della Commissione al Consiglio a firmare e concludere l'accordo antifrode e di cooperazione in materia fiscale tra l'UE e i suoi Stati membri e il Liechtenstein, presentato al Consiglio nel 2009⁶² e, altresì, ad adottare il progetto di mandato per aprire negoziati analoghi con altri quattro paesi terzi confinanti;
 - una proposta della Commissione del 31 luglio 2012 per un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA⁶³, per autorizzare rapidamente uno Stato membro ad adottare deroghe temporanee per far fronte a casi di frode improvvisa e massiccia che hanno un rilevante impatto finanziario;
 - una proposta della Commissione del 2009 relativa all'applicazione facoltativa del meccanismo dell'inversione contabile dell'IVA alla cessione di determinati beni e alla prestazione di dati servizi a rischio di frodi⁶⁴, per permettere a tutti gli Stati membri di applicare il meccanismo dell'inversione contabile alle stesse condizioni nei settori in cui costituisce lo strumento più efficace contro la "frode carosello", anziché adottare deroghe individuali alla direttiva IVA che avrebbero un impatto negativo sulla lotta alla frode in altri Stati membri;
 - la decisione di istituire un forum dell'UE sull'IVA⁶⁵ al fine di migliorarne la *governance* a livello UE, ossia una piattaforma di dialogo in cui i rappresentanti delle grandi, piccole e medie imprese e le autorità

⁶² COM (2009) 644 definitivo del 23.11.2009 e COM (2009) 648 definitivo del 23.11.2009.

⁶³ COM (2012) 428 definitivo del 31.7.2012.

⁶⁴ COM (2009) 511 definitivo del 29.9.2009.

⁶⁵ Decisione della Commissione (2012/C198/05), del 3 luglio 2012, che istituisce il forum dell'UE sull'IVA.

tributarie possano scambiare opinioni sugli aspetti pratici transnazionali dell' amministrazione dell' IVA, nonché individuare e discutere le migliori pratiche che potrebbero contribuire a razionalizzare la gestione del regime dell' IVA , al fine di ridurre i costi di adempimento e garantire al contempo la riscossione delle entrate dell' imposta.

Insieme al piano d' azione, la Commissione presenta poi una serie di nuove iniziative in risposta ad alcune esigenze individuate nella necessità di assicurare una politica uniforme nei confronti dei paesi terzi, rafforzare lo scambio d' informazione e combattere determinate tendenze della frode fiscale.

Esse sono le seguenti:

- una raccomandazione concernente misure destinate ad incoraggiare i paesi terzi ad applicare norme minime di buona *governance* in materia fiscale⁶⁶; in particolare, la Commissione raccomanda agli Stati membri di adottare una serie di criteri atti ad individuare i paesi terzi che non rispettano le norme minime di *buona governance* in materia fiscale ed un pacchetto di misure nei confronti dei paesi terzi, a seconda che rispettino o meno tali norme o abbiano intenzione di rispettarle. Le misure

⁶⁶ Secondo l'analisi della Commissione dello stato attuale, gli Stati membri riconoscono il danno potenziale ed effettivo causato dalle giurisdizioni che non rispettano le norme minime di buona *governance* in materia fiscale, tra cui quelle comunemente considerate paradisi fiscali. Tutti gli Stati membri hanno reagito a questa situazione, in vario modo. Tenendo presente le libertà accordate loro quando operano nel mercato interno, le imprese hanno facoltà di stipulare accordi con le suddette giurisdizioni attraverso lo Stato membro che risponde nel modo più debole. Di conseguenza, l'efficacia della protezione complessiva del gettito fiscale di uno Stato membro trova il suo limite nella risposta più debole di qualsiasi altro Stato membro. Questo stato di cose non solo erode la base imponibile degli Stati membri, ma compromette anche la concorrenza leale tra le imprese e, in ultima analisi, distorce il funzionamento del mercato interno.

comprendono l'eventuale iscrizione delle giurisdizioni non conformi in una lista nera e la rinegoziazione, sospensione o conclusione delle convenzioni sulla doppia imposizione⁶⁷. Per evitare di incoraggiare gli scambi con paesi terzi inseriti nella lista nera, la Commissione invita, altresì, gli Stati membri a prendere misure supplementari pur nel pieno rispetto del diritto dell'UE. Inoltre, i Paesi UE dovrebbero valutare l'eventualità di distaccare esperti *ad hoc* per assistere le amministrazioni fiscali dei paesi terzi che si impegnano a rispettare le norme minime di buona *governance*, ma che hanno bisogno di assistenza tecnica;

- una raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, la quale, secondo la Commissione, potrebbe essere considerata contraria ai principi della responsabilità sociale delle imprese⁶⁸. Per affrontare questo problema occorrono misure concrete; in particolare la Commissione raccomanda l'uso di una norma generale comune antiabuso, che contribuisca ad assicurare uniformità ed efficacia in un settore in cui le pratiche variano sensibilmente da uno Stato membro all'altro⁶⁹;
- la creazione di una piattaforma per *la buona governance* in materia fiscale; la Commissione intende istituire una piattaforma, composta da esperti degli Stati membri e da rappresentanti dei portatori d'interesse che prestino assistenza alla preparazione della sua relazione sull'

⁶⁷ Per approfondimenti si rinvia a P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, Milano, 2012, p. 22 ss.

⁶⁸ Comunicazione "Strategia rinnovata dell'UE per il periodo 2011-14 in materia di responsabilità sociale delle imprese", COM (2011) 681 definitivo del 25.10.2011.

⁶⁹ Ivi la Commissione ricorda che le direttive dell'UE in materia fiscale (direttive sugli interessi e i canoni, sulle fusioni e sulle società madri-società figlie) permettono già agli Stati membri di applicare salvaguardie antiabuso; inoltre, la Commissione è pronta a contribuire ai lavori nei consessi internazionali fiscali, quali l'OCSE, per affrontare le complessità della tassazione del commercio elettronico, sviluppando adeguate regole internazionali.

applicazione delle due raccomandazioni, nonché ai suoi lavori in corso sulla pianificazione fiscale aggressiva e sulla buona *governance* in materia fiscale;

- dei miglioramenti nell' ambito della tassazione dannosa delle imprese e settori connessi; la Commissione sottolinea, infatti, l'urgente necessità di dare nuovo impulso ai lavori attualmente in corso nel contesto del codice di condotta sulla tassazione delle imprese⁷⁰ (codice) ed evidenzia che, negli ultimi anni è diventato sempre più difficile avanzare e conseguire risultati tangibili in sede di gruppo "Codice di condotta" incaricato della valutazione delle disposizioni fiscali che possono rientrare nel campo d' applicazione del codice⁷¹;
- un Portale "CIF su EUROPA", ovvero un nuovo strumento pratico per migliorare la cooperazione amministrativa nel settore dell'imposizione diretta⁷²;
- l'adozione di formulari per lo scambio d' informazione nel settore fiscale, prevista dalla direttiva 2011/16/UE adottata il 15 febbraio 2011, in merito a richieste e scambi spontanei d' informazioni, notifiche e riscontri. Al riguardo la Commissione ha adottato un regolamento d' esecuzione per i suddetti formulari che rafforzano l'efficienza e l'efficacia dello scambio d'

⁷⁰ In GU C 2 del 6.1.1998, p. 2.

⁷¹ In GU C 99 dell'1.4.1999, p. 1.

⁷² Al riguardo, la nuova applicazione "CIF su EUROPA", che fornisce campioni di documenti d'identità contenenti il CIF (codice d'identificazione fiscale), consente ad un terzo, in particolare agli istituti finanziari, di identificare in modo rapido, facile e accurato e di registrare i codici d'identificazione fiscale nei rapporti transnazionali. Inoltre, un sistema di controllo in linea analogo a VIES (sistema di scambio di informazioni sull'IVA) permette di accertare la correttezza della struttura o dell'algoritmo di un determinato codice d'identificazione fiscale. Questa nuova applicazione potrebbe essere un primo passo verso un approccio più coerente dei codici d'identificazione fiscale a livello UE e contribuirà ad uno scambio d'informazioni automatico più efficace.

informazioni e ha anche sviluppato un'applicazione informatizzata per questi formulari in tutte le lingue dell'UE, che è già stata messa a disposizione degli Stati membri dall'inizio di gennaio 2013.

Con tale Comunicazione la Commissione fissa, pertanto, le linee guida da seguire nella lotta, *step by step*, alla frode, all'evasione fiscale e all'*aggressive tax planning*.

3.1. La Raccomandazione della Commissione in materia di *good governance* fiscale

Al piano d'azione suindicato ha fatto seguito, anzitutto, la raccomandazione in materia di *good governance*⁷³. Essa stabilisce quei criteri che permettono di identificare i paesi terzi che non ottemperano alle norme minime di buona *governance* in materia fiscale, concernenti tanto la trasparenza e lo scambio di informazioni, quanto le misure fiscali dannose.

In materia di trasparenza e di scambio di informazioni, una norma riconosciuta a livello internazionale è stata definita nel mandato stabilito dal Forum mondiale nel 2009 che, di fatto, finisce per costituire la base della presente raccomandazione.

Quanto alle misure fiscali dannose, il codice di condotta in materia di tassazione delle imprese rappresenta un riferimento pertinente

⁷³ Raccomandazione della Commissione, del 6 dicembre 2012, concernente misure destinate a incoraggiare i paesi terzi ad applicare norme minime di buona *governance* in materia fiscale, in GU L 338, 12.12.2012, pp. 37-40.

nell'ambito dell'Unione, che gli Stati membri si sono impegnati ad applicare e a far rispettare anche nei paesi terzi⁷⁴.

Tale raccomandazione prevede, inoltre, una serie di misure che gli Stati membri possono adottare nei confronti di paesi terzi che non rispettano dette norme e a favore di paesi terzi che le soddisfano⁷⁵.

Al riguardo, come si precisa al punto 3, un paese terzo soddisfa le norme minime di buona *governance* in materia fiscale unicamente se:

- a) ha adottato misure legislative, regolamentari ed amministrative intese ad ottemperare alle norme in materia di trasparenza e di scambio di informazioni e le applica in modo efficace;
- b) non mette in atto misure fiscali dannose in materia di tassazione delle imprese⁷⁶.

Invece, le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore ai livelli in genere applicati nel paese terzo in esame, ivi compresa l'imposizione a tasso zero, vanno considerate

⁷⁴ A questo proposito è opportuno fare riferimento ai lavori del gruppo «Codice di condotta» (tassazione delle imprese), istituito nell'ambito del Consiglio, al fine di valutare le misure fiscali che possano rientrare nel campo di applicazione del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese. In GU C 99 dell'1.4.1998, p. 1.

⁷⁵ Considerando n. 10 della raccomandazione 2012/771/UE: "È opportuno che la presente raccomandazione elenchi una serie di misure da applicare nei confronti dei paesi terzi che non rispettano le norme minime di buona governance in materia fiscale. Se applicano congiuntamente queste misure, gli Stati membri aumentano in modo significativo l'efficacia globale delle misure adottate da ciascuno di essi. Sarebbe così possibile ridurre le perdite di gettito fiscale nonché i costi amministrativi per le amministrazioni tributarie e le formalità a carico dei contribuenti".

⁷⁶ Vedi, pure, Comunicazione della Commissione "Promozione della buona governance in materia fiscale", COM (2009) 201 definitivo del 28 aprile 2009 e Comunicazione della Commissione «Fiscalità e sviluppo "Cooperazione con i paesi in via di sviluppo per la promozione delle buone pratiche di gestione in materia tributaria", COM (2010) 163 definitivo del 21 aprile 2010.

potenzialmente dannose. Questo livello d'imposizione può essere raggiunto agendo sull'aliquota fiscale nominale, sulla base imponibile o su altri elementi pertinenti.

Nel valutare il carattere pregiudizievole di tali misure secondo la Commissione occorre tener conto, tra l'altro, delle seguenti caratteristiche:

- a) se le agevolazioni sono accordate esclusivamente ai non residenti o per transazioni effettuate con non residenti;
- b) se le agevolazioni sono completamente isolate dall'economia nazionale e, pertanto, non incidono sulla base imponibile nazionale;
- c) se le agevolazioni sono accordate anche in assenza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno del paese terzo che offre queste agevolazioni fiscali⁷⁷;
- d) se le norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne di un gruppo multinazionale si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, in particolare le norme concordate in sede di Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico,
- e) se le misure fiscali mancano di trasparenza, compresi i casi di applicazione elastica ed opaca a livello amministrativo delle disposizioni giuridiche.

Nell'applicare questi criteri, gli Stati membri dovrebbero tener conto delle conclusioni raggiunte nell'ambito del gruppo "Codice di condotta"

⁷⁷ In materia di agevolazioni fiscali cfr. G. GIANGRANDE, La fiscalità di vantaggio tra vincoli costituzionali ed europei: le agevolazioni fiscali del contratto di rete, in *Diritto e pratica tributaria*, 2017, vol. 88, fasc. 3, pp. 983-1003.

(tassazione delle imprese) riguardo alle misure fiscali che questo ha ritenuto dannose⁷⁸.

Con riguardo, invece, ai paesi terzi che non rispecchiano le norme minime citate, gli Stati membri sono invitati a compilare “liste nere” o comunque ad inserire l’elenco di siffatti Paesi nelle liste nazionali preesistenti.

Man mano, poi, che si conformano alle norme, i paesi terzi vengono espunti dalle liste citate.

Inoltre, ogni Stato membro che ha concluso una convenzione contro la doppia imposizione con un paese terzo che non soddisfa le norme minime dovrebbe, a seconda di ciò che appare più opportuno per migliorare l’osservanza di siffatte norme da parte di detto paese terzo, cercare di rinegoziare la convenzione, sospenderla o porvi fine.

Qualora, invece, un paese terzo, specie se in via di sviluppo, dovesse impegnarsi a rispettare le norme minime, gli Stati membri dovrebbero valutare l’opportunità di intensificare la collaborazione e l’assistenza nei confronti di costoro allo scopo di aiutarli a lottare efficacemente contro l’evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva. A tal fine possono pure prevedere il distacco di esperti fiscali in tali paesi per un limitato periodo di tempo.

La Commissione invita, infine, gli Stati a comunicare le misure adottate per conformarsi alla raccomandazione, nonché eventuali modifiche apportate al riguardo.

⁷⁸ Per approfondimenti si rinvia ad A. CADBURY, N. PICCHIO, Un codice di condotta per le società, in *L’impresa*, 2007, fasc. 5, pp. 30-31.

3.2 La Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva

A seguire, come anticipato, la Commissione europea nella Raccomandazione del 6 dicembre 2012, si sofferma, nello specifico, sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta⁷⁹.

Essa muove dalla considerazione secondo cui i paesi di tutto il mondo hanno sempre considerato la pianificazione fiscale come una pratica legittima; tuttavia le relative strutture sono diventate sempre più sofisticate, sviluppandosi tra più giurisdizioni e trasferendo gli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli.

Una caratteristica fondamentale delle pratiche in questione è che esse riducono l'ammontare dell'imposta dovuta mediante operazioni legali in senso stretto che sono, però, in contrasto con lo scopo della norma. Tuttavia, nonostante gli sforzi considerevoli, gli Stati membri hanno difficoltà a proteggere le loro basi imponibili dall'erosione dovuta alla pianificazione fiscale aggressiva.

Al riguardo, come sottolinea la Commissione al n. 4, nella prospettiva di conseguire un migliore funzionamento del mercato interno è necessario incoraggiare tutti gli Stati membri a seguire lo stesso approccio generale nei confronti della pianificazione fiscale aggressiva, contribuendo così a ridurre le distorsioni esistenti.

Al tal fine è necessario rimediare, in particolare, ai casi in cui un contribuente trae vantaggi fiscali organizzando i propri affari in modo che il reddito non sia tassato da nessuna delle giurisdizioni fiscali interessate

⁷⁹ P. VALENTE, La Raccomandazione UE in materia di aggressive planning e good governance fiscale, in *Il Fisco*, 2013, n. 10.

(doppia non imposizione). Il persistere di tali situazioni può dar luogo a flussi artificiali di capitali e movimenti artificiali di contribuenti nel mercato interno, danneggiando il corretto funzionamento dello stesso ed erodendo le basi imponibili degli Stati membri⁸⁰.

Nelle loro convenzioni contro la doppia imposizione i Paesi UE spesso si impegnano a non assoggettare ad imposizione determinati elementi di reddito. Nello stabilire tale trattamento è possibile che essi non verifichino se tali elementi di reddito sono soggetti ad imposta nell' altro paese aderente alla convenzione e se sussiste, quindi, il rischio di una doppia non imposizione.

A tal riguardo, dunque, la Commissione raccomanda che qualora gli Stati membri, nelle convenzioni contro la doppia imposizione che hanno concluso tra loro o con paesi terzi, si siano impegnati a non assoggettare ad imposizione un determinato elemento di reddito, devono garantire che tale impegno si applichi solo se l'elemento di reddito in questione è soggetto ad imposta nell' altro Stato parte contraente della convenzione.

A tal uopo gli Stati membri sono incoraggiati ad includere una clausola appropriata nelle loro convenzioni contro la doppia imposizione⁸¹, clausola che, secondo la Commissione, potrebbe essere così formulata: *“Ove la presente convenzione preveda che un elemento di reddito sia imponibile*

⁸⁰ Nel 2012 la Commissione ha effettuato una consultazione pubblica sulla doppia non imposizione nel mercato interno. Poiché non è possibile risolvere tutte le questioni esaminate nell'ambito di tale consultazione con un'unica soluzione, è opportuno in un primo tempo trattare il problema legato all'utilizzo frequente di determinate strutture di pianificazione fiscale che traggono vantaggio dalle disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali e spesso comportano una doppia non imposizione.

⁸¹ S. DORIGO, Doppia imposizione internazionale e diritto dell'Unione Europea, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, fasc. 1, pp. 23-53.

solo in uno degli Stati contraenti o che possa essere soggetto ad imposizione in uno degli Stati contraenti, all' altro Stato contraente è preclusa l' imposizione di tale elemento solo se detto elemento è soggetto a imposta nel primo Stato contraente”.

Nel caso poi di convenzioni multilaterali occorre che il riferimento all'altro “Stato contraente” sia sostituito da un riferimento agli “altri Stati contraenti”.

Tale rischio può verificarsi anche se gli Stati membri esentano unilateralmente elementi di redditi esteri, a prescindere dal fatto che siano soggetti ad imposta nello Stato della fonte.

A tal proposito, precisa la Commissione, se, al fine di evitare la doppia imposizione mediante norme nazionali unilaterali, gli Stati membri prevedono un' esenzione fiscale per un determinato elemento di reddito percepito in un' altra giurisdizione in cui detto elemento non è assoggettato ad imposta, essi sono incoraggiati a garantire che l' elemento sia tassato⁸².

Al riguardo – precisa la Commissione – un elemento di reddito dovrebbe essere considerato soggetto ad imposta quando è ritenuto imponibile dalla giurisdizione interessata e non è esente da imposta, né beneficia di un credito fiscale pieno o di un' imposizione a tasso zero.

Tanto esposto, considerato che le strutture di pianificazione fiscale sono sempre più elaborate e spesso i legislatori nazionali non hanno tempo sufficiente per reagire, le specifiche misure antiabuso si rilevano in

⁸² Per approfondimenti sull' esenzione fiscale in generale v. F. NAPOLITANO, Esenzione fiscale per gli aumenti di capitale a copertura di perdite, in *Le società*, 1994, vol. 13, fasc. 4, pp. 463-464.

molti casi inadeguate a far fronte alle nuove strutture di pianificazione fiscale aggressiva e tali strutture possono incidere negativamente sul gettito fiscale nazionale e sul funzionamento del mercato interno.

Secondo il parere della Commissione è, pertanto, opportuno raccomandare l'adozione, da parte degli Stati membri, di una norma antiabuso generale comune intesa anche ad evitare la complessità di molte norme diverse, tenendo conto dei limiti imposti dal diritto dell'Unione per quanto riguarda le norme antiabuso⁸³.

Si tratterebbe, dunque, di una norma generale antiabuso da adattare alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi.

A tal uopo gli Stati membri sono incoraggiati dalla Commissione ad inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale: *“Una costruzione di puro artificio (o una serie artificiosa di costruzioni) che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata”*. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni ai fini fiscali facendo riferimento alla loro *“sostanza economica”*⁸⁴.

Ebbene, una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale; e per determinare ciò, le autorità

⁸³ P. PISTONE, Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, vol. 69, fasc. 4, pp. 581-622.

⁸⁴ A tal riguardo, precisa la Commissione, per “costruzione” deve intendersi una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno o un evento e può comprendere più di una misura o di una parte di essa.

nazionali sono invitate a valutare se essa presenta una o più delle seguenti situazioni:

- a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme;
- b) 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;
- c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente;
- d) le operazioni concluse sono di natura circolare;
- e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa;
- f) Le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali.

Inoltre, 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. A tal proposito 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.

Per determinare poi se una o una serie di costruzioni artificiali ha comportato un vantaggio fiscale⁸⁵, le autorità nazionali 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.

In tale contesto è utile esaminare se si verifica una o più delle seguenti situazioni, ovvero se:

- a) un importo non è compreso nella base imponibile;
- b) il contribuente beneficia di una detrazione;
- c) vi è una perdita ai fini fiscali;
- d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte;
- e) l'imposta estera è compensata.

Al riguardo, al fine di preservare l'autonomia operativa degli atti dell'Unione vigenti nel settore interessato, la raccomandazione in esame non si applica ai casi che rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 2009/133/CE del Consiglio⁸⁶, della direttiva 2011/96/UE⁸⁷ e della direttiva 2003/49/CE del Consiglio⁸⁸.

La raccomandazione, infine, impone agli Stati membri di informare la Commissione in merito alle misure adottate per conformarsi alla raccomandazione stessa, ancorché si tratti di una fonte di diritto derivato

⁸⁵ S. GIORDANO, Vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari per le reti d'impresa, in Bilancio e reddito d'impresa, 2010, vol. 1, fasc. 12, pp. 11-16.

⁸⁶ In GU L 310 del 25.11.2009, p. 34

⁸⁷ In GU L 345 del 29.12.2011, p. 8.

⁸⁸ In GU L 157 del 26.6.2003, p. 49.

dell'Unione europea non vincolante- nonché alle eventuali modifiche apportate a tali misure.

A seguire, la Commissione si impegna a pubblicare una relazione sull'applicazione della presente raccomandazione entro tre anni dalla sua adozione.

4 L' istituzione della cd. *EU Platform*

Con la decisione del 23 aprile 2013 la Commissione ha istituito, altresì, un gruppo di esperti denominato "Piattaforma sulla buona *governance* fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e la doppia imposizione"⁸⁹, che costituisce una delle iniziative previste dal succitato piano d' azione.

Tale piattaforma ha le seguenti funzioni:

- a) promuovere il dialogo tra imprese, società civile ed esperti delle autorità tributarie nazionali su temi relativi alla buona *governance* in materia fiscale (trasparenza, scambio di informazioni e concorrenza fiscale leale)⁹⁰, alla pianificazione fiscale aggressiva e alla doppia imposizione;
- b) comunicare alla Commissione le informazioni utili ad individuare le priorità in tali settori e a scegliere i mezzi e gli strumenti idonei a compiere progressi nel loro ambito;

⁸⁹ Decisione della Commissione del 23 aprile 2013 che istituisce un gruppo di esperti della Commissione denominato «Piattaforma sulla buona *governance* fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e la doppia imposizione», in GUUE C-120/17 del 26.4.2013.

⁹⁰ Sulla buona *governance* v. V. DE MOLLI, La buona *governance* attrae i capitali, in *Il sole 24 ore*, 17 dicembre 2015, la quale evidenzia che la qualità del sistema di governo delle imprese, assieme ai criteri legati all'analisi fondamentale e alla qualità del management, si conferma una delle principali determinanti delle decisioni di investimento degli investitori istituzionali.

- c) contribuire ad applicare ed attuare nel miglior modo possibile le suddette raccomandazioni della Commissione, individuando le questioni tecniche e pratiche potenzialmente rilevanti in quest' ambito, nonché le possibili soluzioni;
- d) trasmettere alla Commissione le informazioni pertinenti al fine di elaborare la relazione sull' attuazione delle raccomandazioni riguardanti le misure destinate ad incoraggiare i paesi terzi ad applicare norme minime di buona *governance* in materia fiscale e di pianificazione fiscale aggressiva;
- e) discutere gli spunti pratici suggeriti dalle autorità tributarie, nonché dalle imprese, dalla società civile e dagli operatori in ambito fiscale e studiare possibili modalità volte ad affrontare con maggior efficienza le difficoltà attuali in materia di doppia imposizione che incidono sul buon funzionamento del mercato interno.

Inoltre, la Commissione potrà consultare la piattaforma su qualsiasi questione relativa alla buona *governance* in materia fiscale, alla pianificazione fiscale aggressiva e alla doppia imposizione⁹¹.

Relativamente alla sua composizione, tale piattaforma comprende un massimo di 45 membri, i quali possono essere scelti tra:

- a) le autorità tributarie degli Stati membri;
- b) e fino a quindici rappresentanti di imprese, società civile e organizzazioni di operatori in ambito fiscale.

⁹¹ Cfr. C. ALAGNA, La platform for tax good governance, aggressive tax and double taxation, in (Il Quotidiano Ipsoa, 5 giugno 2013; A. DELLA ROVERE), Commissione UE: nuovo gruppo di lavoro sulla «good governance fiscale», in Il quotidiano del commercialista, 4 giugno 2013.

Oltretutto le autorità tributarie di ciascuno Stato membro designano un rappresentante fra i funzionari incaricati della tassazione transfrontaliera, che si concentrerà, in particolare, sulla lotta alla pianificazione fiscale aggressiva.

Al riguardo, in seguito ad un invito a presentare candidature (*call for applications*), il direttore generale della DG Fiscalità e unione doganale designa le organizzazioni citate che hanno presentato la propria candidatura. Nella risposta all' invito, queste ultime scelgono un rappresentante ed un supplente al fine di sostituire il titolare in caso di assenza o impedimento; tuttavia, il direttore generale della DG Fiscalità e unione doganale può rifiutare il nominativo di un rappresentante o di un supplente proposti da un 'organizzazione se il profilo della persona proposta non corrisponde a quello richiesto nell' invito a presentare candidature. In tali casi l'organizzazione interessata è invitata a nominare un altro rappresentante o un altro supplente.

Al riguardo, l'obiettivo è quello di selezionare candidati con un elevato livello di esperienza in tema di *good governance* fiscale, oltre che di comprovata capacità a fornire consulenza ed assistenza nell'ambito delle politiche fiscali⁹².

Ad ogni modo i supplenti sono nominati alle stesse condizioni dei membri e sostituiscono automaticamente i membri titolari in caso di assenza o impedimento.

Tali organizzazioni sono nominate per tre anni, a meno che non siano sostituite o escluse e il loro mandato può essere rinnovato dopo che

⁹² P. VALENTE, Good governance fiscale e aggressive tax planning: l'istituzione della EU Platform, in *il Fisco*, 2013, n. 31, p. 4952 ss.

queste abbiano risposto ad un ulteriore invito a presentare candidature. Invece, quelle ritenute idonee, ma non nominate, possono figurare in un elenco di riserva, valido per tre anni, cui la Commissione può attingere per le sostituzioni⁹³.

In ogni caso, esse o i loro rappresentanti possono essere sostituiti o esclusi per la parte restante del loro mandato nei seguenti casi:

- a) l'organizzazione, o il suo rappresentante, non è più in grado di contribuire efficacemente ai lavori della piattaforma;
- b) l'organizzazione, o il suo rappresentante, non rispetta le condizioni previste all' art. 339 TFUE⁹⁴;
- c) l'organizzazione, o il suo rappresentante, presenta le dimissioni;
- d) ove ciò risulti auspicabile per mantenere una rappresentanza equilibrata dei rispettivi settori di competenza e di interesse⁹⁵.

⁹³ Comunicato stampa "Lotta all'evasione fiscale: la Commissione crea una piattaforma per la buona governance fiscale" del 23 aprile 2013, ove si legge: "Battersi contro l'evasione fiscale significa battersi per proteggere l'equità del nostro sistema fiscale, la competitività della nostra economia e la solidarietà tra gli Stati membri. Non possiamo permetterci di perderla questa battaglia, la posta in gioco è troppo preziosa! Per questo ci rallegriamo del rinnovato impegno degli Stati membri in questa lotta, ma è ora che si trasformi in azione concreta. La piattaforma che nasce oggi permetterà agli Stati membri di restare in allerta e di raggiungere risultati all'altezza delle aspettative nella lotta all'evasione".

⁹⁴ Art. 339 (ex art. 287 del TCE) del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea: "I membri delle istituzioni dell'Unione, i membri dei comitati e parimenti i funzionari e agenti dell'Unione sono tenuti, anche dopo la cessazione dalle loro funzioni, a non divulgare le informazioni che per loro natura siano protette dal segreto professionale e in particolare quelle relative alle imprese e riguardanti i loro rapporti commerciali ovvero gli elementi dei loro costi".

⁹⁵ Ai sensi dell'art. 4 della decisione in oggetto, il direttore generale della DG Fiscalità e unione doganale può, se del caso, designare un sostituto attingendo dall'elenco delle organizzazioni di riserva, oppure invitare un'organizzazione a nominare un altro rappresentante o un altro supplente.

I nomi delle organizzazioni e dei loro rappresentanti sono poi pubblicati nel registro dei gruppi di esperti della Commissione e altre entità analoghe, nonché su un apposito sito web.

Quanto al funzionamento della piattaforma *de qua*, essa è presieduta dal direttore generale della DG Fiscalità e unione doganale o dal suo rappresentante. Con l'accordo della presidenza, egli può poi istituire sottogruppi al fine di esaminare questioni specifiche sulla base di un mandato definito dalla piattaforma stessa, i quali vengono sciolti una volta espletato il loro mandato.

Inoltre, il presidente può, su base *ad hoc*, invitare esperti esterni con competenze specifiche su una questione all'ordine del giorno a partecipare ai lavori della piattaforma o di un suo sottogruppo e, in qualità di osservatori, anche persone fisiche o organizzazioni, nonché rappresentanti di paesi candidati all'adesione e di organizzazioni internazionali⁹⁶.

Tanto esposto, i membri e i loro rappresentanti, così come gli esperti e gli osservatori invitati, sono tenuti a rispettare gli obblighi del segreto professionale previsti dai trattati e da altre norme pertinenti dell'Unione, nonché le disposizioni riguardanti la protezione delle informazioni classificate UE di cui all'allegato del regolamento interno della Commissione⁹⁷. In caso di inosservanza di tali obblighi, la Commissione può prendere gli opportuni provvedimenti.

⁹⁶ Vedi Comunicazione del presidente alla Commissione "Framework for Commission expert groups: horizontal rules and public register (Inquadramento dei gruppi di esperti della Commissione: norme orizzontali e registro pubblico", C (2010) 7649 definitivo.

⁹⁷ In GU L 308 dell'8.12.2000, p. 26.

A livello organizzativo, le riunioni della piattaforma e dei suoi sottogruppi si svolgono di norma nei locali della Commissione che assicura i servizi di segreteria, alla stregua, altresì, del proprio regolamento interno dei gruppi di esperti.

Al riguardo, la Commissione pubblica tutti i documenti relativi alle attività svolte dalla piattaforma (quali, ordini del giorno, verbali e contributi dei partecipanti) nel registro o mediante un *link* dal registro verso il corrispondente sito *web*. Qualora, però, la divulgazione di un documento possa compromettere la tutela di un interesse pubblico o privato, definito all' art.4 del regolamento (CE) n.1049/2001, tale documento non deve essere pubblicato⁹⁸.

Circa i costi, i partecipanti alle attività della piattaforma non sono retribuiti per i servizi resi. La Commissione rimborsa, in base alle proprie disposizioni interne, le spese di viaggio e, ove necessario, quelle di soggiorno sostenute dai partecipanti alle attività della piattaforma. Tali spese sono rimborsate nei limiti degli stanziamenti disponibili assegnati nel quadro della procedura annuale di assegnazione delle risorse.

In definitiva, con l'istituzione di tale "Piattaforma sulla buona *governance* fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e la doppia imposizione", la Commissione perviene ad un ulteriore *step* in tale campo, in conformità al piano d'azione sopra delineato.

⁹⁸ In GU L 145 del 31.5.2001, p. 43. Tali eccezioni sono intese a tutelare la sicurezza pubblica, le questioni militari, le relazioni internazionali, la politica finanziaria, monetaria o economica, la vita privata e l'integrità dell'individuo, gli interessi commerciali, le procedure giurisdizionali e la consulenza legale, le attività ispettive, di indagine o di revisione contabile e il processo decisionale dell'istituzione.

5 Il cd. “pacchetto anti-elusione fiscale” del 2016

Il 28 gennaio 2016 la Commissione ha presentato un pacchetto di misure contro l’elusione dell’imposta sulle società (*Anti Tax Avoidance Package*)⁹⁹, ovvero nuove norme per allineare la normativa fiscale in tutti i 28 Paesi dell’Unione europea al fine di contrastare in modo efficiente ed efficace le pratiche fiscali aggressive delle grandi società e garantire, in tal modo, una tassazione equa, efficiente e favorevole alla crescita nell’Unione¹⁰⁰.

Esso si basa sulle raccomandazioni dell’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) formulate nel 2015 per affrontare il problema dell’erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (BEPS)¹⁰¹.

Tale pacchetto si compone dei seguenti elementi:

- a) una comunicazione introduttiva sul pacchetto anti- elusione ed un documento di lavoro dei servizi della Commissione, che espongono le

⁹⁹ Il Vicepresidente Valdis Dombrovskis, responsabile per l’Euro e il dialogo sociale, ha dichiarato: “Oggi compiamo un altro passo avanti per rafforzare la fiducia nell’intero sistema fiscale, rendendolo più equo e più efficiente. I cittadini devono fidare nel fatto che le norme fiscali si applicano egualmente a tutte le persone e a tutte le imprese. Le società devono pagare la loro giusta quota di tasse nel luogo in cui si svolge la loro attività economica effettiva. L’Europa può essere un leader mondiale nella lotta all’elusione fiscale. Il raggiungimento di questo obiettivo richiede un’azione coordinata a livello europeo per evitare che i 28 Stati membri adottino ciascuno un diverso approccio”.

¹⁰⁰ S. DORIGO, Fiscalità, mercato e solidarietà: la crisi economica globale ed il ruolo del diritto dell’Unione europea, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2017, fasc. 6, p. 1531.

¹⁰¹ I risultati delle relazioni finali sulle 15 azioni dell’OCSE contro il BEPS sono stati accolti con favore dal Consiglio nelle sue conclusioni dell’8 dicembre 2015, nelle quali si sottolinea l’esigenza di trovare soluzioni comuni, seppur flessibili, a livello dell’UE in linea con le conclusioni dell’OCSE sul BEPS.

motivazioni politiche ed economiche sottese alle singole misure proposte nel pacchetto e il programma più ampio della Commissione contro l'elusione fiscale, accompagnato da uno studio sulla pianificazione fiscale aggressiva, che esamina i principali canali utilizzati dalle società per evitare le imposte;

- b) una direttiva anti-elusione, che stabilisce una serie di misure giuridicamente vincolanti contro la pianificazione fiscale aggressiva. In particolare, essa è volta ad affrontare le situazioni in cui i gruppi societari traggono profitto dalle disparità esistenti tra i sistemi fiscali nazionali al fine di ridurre il loro onere fiscale complessivo.

Tale pacchetto, che rispecchia l'attuale approccio politico ed economico globale all'imposta sulle società, invita, tra l'altro, gli Stati membri ad adottare una posizione più decisa e coordinata contro le società che tentano di evitare di pagare la giusta quota di tasse e ad attuare le norme internazionali contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili¹⁰².

Con tali finalità, il pacchetto in questione si basa, in sintesi, sui tre pilastri centrali del programma della Commissione per una tassazione più equa, vale a dire:

¹⁰² Al riguardo v. la risoluzione del Parlamento europeo del 6 luglio 2016 sulle decisioni anticipate in materia fiscale (tax ruling) e altre misure analoghe per natura o effetto (2016/2038(INI)), in GU C 101 del 16.3.2018, pp. 79-110. Il Parlamento europeo tramite la presente risoluzione, inter alia, invita gli Stati membri e la Commissione ad adottare ulteriori proposte legislative sull'elusione dell'imposta sulle società, accoglie con favore il pacchetto anti-elusione fiscale pubblicato dalla Commissione il 28 gennaio 2016, così come tutte le proposte legislative e le comunicazioni presentate in seguito; plaude, altresì, all'adozione, da parte del Consiglio, della direttiva recante modifica della direttiva sulla cooperazione amministrativa al fine di introdurre la comunicazione per paese alle autorità tributarie.

- 1) garantire l'effettiva tassazione nell' UE, tenuto conto che il principio fondamentale dell'imposta sulle società è l'assoggettamento nel luogo in cui sono generati i profitti. Al riguardo, il pacchetto *de quo* contiene proposte specifiche per aiutare gli Stati membri a fare in modo che ciò avvenga. A tal uopo la Commissione propone una direttiva anti-elusione che contiene misure giuridicamente vincolanti per contrastare alcuni dei più diffusi sistemi di elusione fiscale. Al contempo, una raccomandazione sui trattati fiscali consiglia agli Stati membri i modi migliori per proteggere i loro trattati contro gli abusi, compatibilmente con il diritto dell'Unione europea;
- 2) migliorare la trasparenza fiscale¹⁰³, considerato che quest' ultima è fondamentale per individuare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere dalle grandi società e garantire una concorrenza fiscale leale¹⁰⁴. A tal proposito il pacchetto in esame mira a rafforzare la trasparenza sulle imposte che le società versano mediante una revisione della direttiva sulla cooperazione amministrativa. Secondo le norme proposte, le autorità nazionali devono scambiarsi informazioni in materia

¹⁰³ Si segnala, altresì, la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sulla trasparenza fiscale per combattere l'evasione e l'elusione fiscali, del 18 marzo 2015, COM/2015/0136 final. Con tale Comunicazione la Commissione definisce una serie di misure che possono essere adottate nel breve periodo per migliorare la trasparenza fiscale al fine di lottare contro l'evasione fiscale e l'elusione dell'imposta sulle società nell'UE, garantire il legame tra l'imposizione e il luogo dell'attività economica reale e promuovere norme comparabili a livello mondiale. Esse sono: stabilire una trasparenza rigorosa per i ruling fiscali; semplificare la legislazione sullo scambio automatico di informazioni; valutare possibili ulteriori iniziative di trasparenza; rivedere il codice di condotta sulla tassazione delle imprese; quantificare più precisamente il divario fiscale; promuovere una maggiore trasparenza fiscale a livello internazionale.

¹⁰⁴ C. CARMINE, Modifiche alla trasparenza fiscale, in *Fiscalità internazionale*, 2006, vol. 4, fasc. 1, pp. 23-24.

fiscale sulle attività delle società multinazionali, ripartite per Paese, in modo tale che tutti gli Stati membri possano disporre di informazioni cruciali per individuare i rischi di elusione fiscale e mirare più efficacemente le loro verifiche fiscali;

- 3) assicurare, infine, condizioni di concorrenza uniformi, visto che l'elusione fiscale e la concorrenza fiscale dannosa sono problemi globali; in particolare, un'azione preventiva deve estendersi oltre i confini dell'Unione.

Al riguardo, in un contesto in cui gli Stati membri lavorano per attuare nuove norme globali di trasparenza fiscale e di concorrenza fiscale leale è importante, secondo la Commissione, che si attivino in tal senso anche i partner internazionali dell'Unione. I paesi in via di sviluppo, invece, dovrebbero essere inclusi nella rete internazionale della buona *governance* fiscale, in modo che anch'essi possano beneficiare della lotta globale contro l'elusione fiscale¹⁰⁵.

Il pacchetto in oggetto contiene, inoltre, una comunicazione su una strategia esterna per una tassazione effettiva, con l'obiettivo di rafforzare la cooperazione con i partner internazionali nella lotta contro l'elusione fiscale, potenziare le misure dell'Unione per promuovere un'imposizione equa a livello globale fondata su norme internazionali e creare, altresì, un approccio comune alle minacce esterne di elusione fiscale, al fine di garantire condizioni eque e paritarie per tutte le imprese e tutti i paesi.

¹⁰⁵ M. PIAZZA, Il pacchetto antielusione, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2016, fasc. 4, p. 83.

5.1 La Comunicazione introduttiva della Commissione: linee guida per un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea

La Commissione europea, nella Comunicazione indirizzata al Parlamento europeo e al Consiglio del 17 giugno 2015¹⁰⁶, delinea i 5 principali settori di intervento per garantire un regime equo ed efficace per l'imposta societaria.

Al riguardo essa definisce gli obiettivi da prefiggersi, promuovendo nell'UE una nuova impostazione relativa alla tassazione delle società, per affrontare efficacemente il problema dell'elusione dell'imposta societaria.

Tale imposizione mira a:

1. ristabilire il legame tra l'imposizione fiscale e il luogo in cui si svolge l'attività economica;
2. garantire che gli Stati membri siano in grado di determinare correttamente il valore dell'attività societaria nella loro giurisdizione;
3. creare per l'UE un contesto di tassazione delle società concorrenziale e favorevole alla crescita, che determini una maggiore resilienza del settore societario, conformemente alle raccomandazioni del semestre europeo;
4. tutelare il mercato unico ed assicurare un approccio deciso dell'UE sulle questioni esterne inerenti alla fiscalità delle società, comprese le misure intese ad attuare il progetto "Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili" (BEPS) dell'OCSE, nonché trattare la problematica delle giurisdizioni fiscali non collaborative ed aumentare la trasparenza fiscale.

¹⁰⁶ Bruxelles, 17.6.2015, COM (2015) 302 final.

Individuati gli obiettivi, la Commissione definisce, dunque, una serie di misure volte a raggiungerli. Esse si concentrano su quei settori in cui l'intervento dell'UE sarebbe il modo più efficace per affrontare le problematiche relative all'imposta societaria e le diverse tipologie di abuso, ovvero:

- a) una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), rilevante specie al fine del trasferimento degli utili, per conseguire obiettivi di maggiore equità ed efficienza della tassazione.¹⁰⁷
- Si tratta di una delle iniziative della Commissione risalente al 2011, volta a ridurre gli oneri amministrativi e a semplificare il mercato unico per le imprese¹⁰⁸. Essa intende ridurre le complessità e i costi di adeguamento alla normativa per le società transfrontaliere che, al momento del conteggio del loro reddito imponibile, dovrebbero seguire un solo insieme di norme, anziché affrontare fino a 28 regimi diversi. Inoltre, il consolidamento offre ai gruppi il considerevole vantaggio di poter compensare le perdite registrate in uno Stato membro con gli utili realizzati in un altro.

Allo stesso tempo, la CCCTB potrebbe essere molto efficace, come anticipato, nella lotta contro il trasferimento degli utili e gli abusi fiscali delle società nell'UE: la base comune eliminerebbe le asimmetrie tra i regimi fiscali nazionali, che la pianificazione fiscale aggressiva spesso

¹⁰⁷ L. KOVACS, Le prospettive della CCCTB, in *Rassegna tributaria*, 2008, vol. 51, fasc. 3, pp. 669-708.

¹⁰⁸ C. SCARDINO, La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2016, fasc. 3, pp. 34-38.

sfrutta, ed eliminerebbe la possibilità di utilizzare regimi preferenziali per il trasferimento degli utili¹⁰⁹.

La CCCTB potrebbe, inoltre, rappresentare un utile strumento per affrontare la distorsione a favore del debito e determinerebbe, altresì, la completa trasparenza sull'aliquota fiscale effettiva di ciascuna giurisdizione, riducendo in tal modo il margine per la concorrenza fiscale dannosa.

Per di più, la CCCTB consentirebbe agli Stati membri di presentare un'imposizione comune nei confronti dei paesi terzi e di difendere il mercato unico dalla pianificazione fiscale aggressiva. Ad esempio, gli Stati membri darebbero una risposta unitaria alle società controllate estere, al fine di evitare il trasferimento degli utili verso giurisdizioni non collaborative.

Dunque, considerati i vantaggi che la CCCTB può offrire, e tenendo conto delle osservazioni degli Stati membri, delle imprese e di altre parti interessate, la Commissione ha deciso di rilanciare la CCCTB, allo scopo di rafforzarla affinché affronti le sfide attuali nel settore della fiscalità delle imprese¹¹⁰. A tal proposito, le principali novità riguardano i seguenti aspetti:

- l'obbligatorietà della CCCTB (cd. *mandatory system*), visto che la proposta di direttiva del 16 marzo 2011 riguarda una CCCTB facoltativa, il che ne limiterebbe l'efficacia come strumento per evitare il trasferimento degli utili, in quanto è improbabile che le multinazionali, che riducono al minimo gli utili imponibili tramite la pianificazione fiscale aggressiva,

¹⁰⁹ P. SELICATO, The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) between the exigences of harmonization of the corporate tax and the problems of compatibility with the national system, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009, fasc. 1/2, pp. 145-159.

¹¹⁰ A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, Verso una base imponibile comune consolidata per le imprese UE, in *Il fisco*, 2018, n. 18, p. 1753 ss.

scelgano di aderire alla CCCTB. La Commissione lavorerà, quindi, ad una proposta volta a rendere la CCCTB obbligatoria, almeno per le multinazionali.

- un approccio graduale per l'applicazione della CCCTB, considerato che essa è un'iniziativa molto ambiziosa e il dibattito in sede di Consiglio ha mostrato che non sarà adottata integralmente in una volta sola, ovvero in una prima fase dovrebbe essere raggiunto l'accordo sulla base imponibile comune (*Common Corporate Tax Base*) e in una seconda fase (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) dovrebbero essere introdotte norme sul consolidamento della base medesima¹¹¹;

b) garantire l'effettiva tassazione nel luogo in cui sono generati gli utili, considerato che le società che beneficiano del mercato unico e vi generano utili, dovrebbero pagare l'imposta su tali utili all'interno dell'UE, nel luogo in cui operano.

Nondimeno in base alla vigente legislazione sull'imposta societaria¹¹², può verificarsi che ad uno Stato membro sia impedito di tassare il reddito delle società allorché questo sia trasferito in un altro Stato membro. Di conseguenza, è provato che talune multinazionali versano imposte effettive estremamente basse (o nessuna imposta) nel luogo in cui si svolge l'attività reale, anche se vi realizzano utili considerevoli.

¹¹¹ F. FLORIS, F. VITALE, La comunicazione della Commissione europea relativa alla base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB). Breve sintesi ed alcune riflessioni sulla ripartizione della base imponibile consolidata, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2006, fasc. 2, pp. 163-170.

¹¹² Direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, in *GU L* 345, 29.12.2011, pp. 8-16 e Direttiva 2003/49/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi, in *GU L* 157, 26.6.2003, pp. 49-54.

In tale direzione si vuole allora assicurare:

- un ravvicinamento dell'imposizione al luogo in cui sono generati gli utili a garanzia della loro effettiva tassazione; al riguardo, una CCCTB compiuta contribuirebbe in modo determinante a rafforzare il legame tra l'imposizione e il luogo in cui si generano gli utili;
 - un miglioramento del quadro in materia di prezzi di trasferimento nell'UE. A tal proposito si evidenzia che le norme in materia di prezzi di trasferimento sono intese a garantire che il prezzo delle operazioni intra-gruppo corrisponda ad un prezzo di mercato comparabile e che gli utili siano ripartiti equamente tra le giurisdizioni in cui una multinazionale opera. Tuttavia, è evidente che l'attuale sistema di fissazione dei prezzi di trasferimento non funziona più efficacemente nell'economia moderna; sia le imprese sia le amministrazioni fiscali considerano complesso il regime attuale;
 - un collegamento tra i regimi preferenziali e il luogo in cui si genera il valore, considerato che taluni regimi fiscali preferenziali sono percepiti come atti a facilitare l'elusione fiscale piuttosto che incoraggiare realmente le attività economiche per le quali viene offerta l'agevolazione fiscale¹¹³;
- c) ulteriori misure per migliorare il contesto fiscale delle imprese: al riguardo qualsiasi revisione del quadro in materia di imposta societaria

¹¹³ Ad esempio, una società può ubicare i suoi diritti di proprietà intellettuale in un paese diverso da quello in cui si svolgono realmente le attività di R&S, al fine di avvalersi del trattamento fiscale preferenziale, in particolare dei regimi fiscali speciali sugli utili riconducibili ai brevetti (patent boxes). Nel 2014 il gruppo Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese ha convenuto che, al fine di affrontare il problema, i regimi preferenziali, quali i patent boxes, dovrebbero basarsi sul "nexus approach modificato". Ciò significa che deve esistere un legame diretto tra le agevolazioni fiscali e le attività di ricerca e sviluppo sottostanti.

nell' UE deve incentrarsi sulla creazione di un contesto che stimoli l'imprenditorialità ed incentivi la crescita e l'occupazione nel mercato unico. Come sopra indicato, la concorrenza fiscale che facilita la pianificazione fiscale aggressiva da parte di talune società crea distorsioni della concorrenza per le imprese, ostacola una tassazione propizia alla crescita e frammenta il mercato unico. Per creare un contesto imprenditoriale più favorevole nell' Unione europea, occorrono, pertanto, come sottolinea la Commissione, un migliore coordinamento tra gli Stati membri sulla politica fiscale e provvedimenti di riduzione degli oneri amministrativi, dei costi di adeguamento alla normativa e degli ostacoli fiscali nel mercato unico.

La revisione delle norme in materia di prezzi di trasferimento o di stabile organizzazione per meglio tener conto della realtà imprenditoriale moderna, ad esempio, può determinare vantaggi pratici per le società transfrontaliere dell'UE.

La citata CCCTB così proposta dalla Commissione rappresenterebbe un passo importante verso il miglioramento del contesto fiscale delle imprese. Tuttavia, se nella prima fase della nuova imposizione in materia di CCCTB il consolidamento è rimandato, altre iniziative dovrebbero migliorare il contesto fiscale dell'UE per le società e gli investitori¹¹⁴. Al riguardo, la Commissione intende procedere con due nuove iniziative importanti in questo senso:

- possibilità di compensazione transfrontaliera delle perdite: la Commissione propone che, fino al pieno consolidamento della CCCTB, i gruppi di imprese possano compensare i profitti e le perdite che

¹¹⁴ R. RIZZARDI, CCCTB: la base imponibile europea del reddito d'impresa, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2006, vol. 57, fasc. 4, pp. 889-895.

registrano in vari Stati membri. Questa possibilità eliminerebbe un grosso ostacolo fiscale per le imprese operanti nel mercato unico, permettendo loro la compensazione transfrontaliera delle perdite, di modo che versino le imposte sugli utili netti nell' UE. Per garantire poi che uno Stato membro non debba sostenere definitivamente l'onere delle perdite registrate in un altro Stato membro, sarebbe previsto un meccanismo di recupero di tali perdite allorché il gruppo ritorna in attivo;

- miglioramento dei meccanismi di composizione delle controversie in materia di doppia imposizione: la maggior parte degli Stati membri ha concluso trattati fiscali bilaterali per mitigare la doppia imposizione quando essa si verifica, ed esistono procedure per comporre le eventuali controversie. Si tratta, tuttavia, di procedure lunghe, costose e che non sempre sfociano nella risoluzione della controversia. La Commissione propone allora miglioramenti degli attuali meccanismi di composizione delle controversie in materia di doppia imposizione nell'UE, allo scopo di definire, a partire dai sistemi esistenti, un'imposizione coordinata dell'UE per la composizione delle controversie, con regole più chiare e tempi più stretti¹¹⁵;
- d) ulteriori progressi in materia di trasparenza fiscale, a cui la Commissione dà precedenza assoluta nel mercato unico, come si evince da una serie di importanti iniziative¹¹⁶.

¹¹⁵ S. DORIGO, Doppia imposizione internazionale e diritto dell'Unione Europea, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, fasc. 1.

¹¹⁶ In particolare, la proposta di scambio automatico di informazioni sui ruling fiscali transfrontalieri, presentata nel marzo 2015, garantirà maggiore apertura e cooperazione tra le autorità fiscali e aiuterà i governi a proteggere meglio le rispettive basi imponibili.

Al riguardo, la Commissione ha formulato raccomandazioni¹¹⁷, con lo scopo, in particolare, di definire un ' impostazione comune in materia di individuazione e trattamento delle giurisdizioni fiscali non collaborative, che determini una posizione forte nell' UE nei loro confronti.

L' attuazione di tali raccomandazioni viene monitorata attraverso la Piattaforma per la buona *governance* in materia fiscale, appositamente istituita.

Ebbene, come primo passo, la Commissione ha pubblicato un elenco europeo delle giurisdizioni fiscali di paesi terzi non collaborativi ai fini della buona *governance* in materia fiscale. Nell' elenco europeo sono riportate le giurisdizioni individuate da almeno 10 Stati membri. Esso è pubblicato sul sito web della Commissione, ed offre ai Paesi UE uno strumento trasparente per raffrontare i rispettivi elenchi nazionali ed adeguare nella misura necessaria il proprio approccio nei confronti delle giurisdizioni fiscali non collaborative.

È previsto, altresì, che la Commissione modifichi periodicamente l'elenco per rispecchiare le variazioni degli elenchi nazionali dei singoli Stati membri.

Sulla base di tale elenco dovrebbe essere ulteriormente vagliata la conformità dei paesi terzi rispetto alle norme di buona *governance* fiscale. Il gruppo "Codice di condotta" in materia di tassazione delle imprese sarebbe la sede più appropriata a tal fine, tenuto conto della sua precedente esperienza nel campo. Il vaglio dovrebbe iniziare dai paesi che compaiono più spesso sugli elenchi degli Stati membri delle giurisdizioni

¹¹⁷ C (2012)8806 e C (2012)8805.

non collaborative, quali elencate nell' allegato al piano d' azione, per aiutarli a migliorare le loro norme di buona *governance*¹¹⁸.

La Commissione è pronta a sostenere gli Stati membri in quest'opera, che dovrebbe essere completata entro 24 mesi. In una seconda fase, invece, la Commissione è pronta a coordinare eventuali contromisure nei confronti delle giurisdizioni fiscali non collaborative, per affrontare le situazioni di inosservanza del principio di buona *governance* in ambito fiscale.

In ultimo la Commissione evidenzia che la cooperazione tra gli Stati membri è un elemento fondamentale per la lotta contro l'elusione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva, in un'ottica di cooperazione amministrativa¹¹⁹ tra le autorità fiscali degli Stati membri per la riscossione dei tributi loro dovuti.

Muovendo da ciò, il presente piano d' azione costituisce, dunque, la base dell'attività della Commissione in materia di politica fiscale societaria nei prossimi anni con obiettivi a brevissimo, medio e lungo termine.

5.2. La direttiva (UE) 2016/1164 *Anti Tax Avoidance Directive*

A seguire, il 2 luglio 2016 il Consiglio ha adottato la direttiva 2016/1164/UE, cd. *Anti Tax Avoidance Directive*- ATAD 3¹²⁰, che fa parte del citato pacchetto antielusione.

¹¹⁸ C. SCARDINO, Unione Europea: piano d'azione contro evasione ed elusione fiscale, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2013, fasc. 6, pp. 35-38.

¹¹⁹ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, in GU L 64, 11.3.2011, pp. 1-12.

¹²⁰ Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, in GU L 193, 19.7.2016, pp. 1-14.

Essa, in sostanza, stabilisce una serie di limiti alla pianificazione fiscale aggressiva, con particolare riferimento alle situazioni in cui i gruppi societari sfruttano le disparità esistenti tra i sistemi fiscali nazionali¹²¹.

Le aree tematiche oggetto della direttiva sono le seguenti:

- circa i limiti alla deducibilità degli interessi passivi, per contrastare lo spostamento dei profitti attraverso operazioni di indebitamento all'interno delle società del gruppo, l'art.4 della direttiva introduce la c.d. *earning – stripping rule*, che impone agli Stati membri di dotarsi di una normativa che limiti la deducibilità degli interessi passivi ad un importo non superiore al 30 per cento degli utili imponibili del contribuente al lordo di interessi, imposte, deprezzamento e ammortamento (cd. EBITDA). Al riguardo, la direttiva fa salve eventuali disposizioni specifiche contro la *thin capitalisation* le quali, qualora già presenti nella legislazione domestica, non dovranno essere abrogate, ma potranno convivere con il limite stabilito dalla direttiva;
- con riferimento alla tassazione in uscita (cd. *exit tax*), per evitare che i gruppi spostino i propri *assets* (specialmente quelli immateriali, quali brevetti e proprietà intellettuali) verso Stati con tassazione più favorevole, l'art. 5 stabilisce che gli Stati membri devono dotarsi di una disciplina specifica della tassazione in uscita, che deve essere computata come la differenza tra valore di mercato degli *assets* al momento dell'uscita dallo Stato e il loro valore fiscale;
- con l'art. 6 viene, invece, introdotta la *General Anti-Abuse Rule* (clausola generale antiabuso) secondo cui, per l'imposizione delle società, gli Stati membri sono tenuti ad ignorare le costruzioni (giuridiche o fiscali) che,

¹²¹ C. SANNA, L. BOSCO, La recente direttiva UE contro le pratiche di elusione fiscale: analisi e possibili impatti nella legislazione nazionale, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2016, fasc. 5, pp. 113-127.

poste in essere allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto applicabile, non sono genuine avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Al riguardo, una costruzione o una serie di costruzioni sono considerate "non genuine" nella misura in cui non sono state poste in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica¹²²;

- con riferimento alle società controllate estere (*controlled foreign companies* -CFC), la direttiva (art.7) persegue lo scopo di evitare che i gruppi societari trasferiscono i propri utili verso società del gruppo aventi sede in Stati con un'imposizione più favorevole allo scopo di ridurre gli oneri fiscali complessivi.

Le norme sulle CFC intendono riattribuire i redditi di una società controllata soggetta a bassa imposizione alla società madre; quest'ultima è, quindi, tassabile per i redditi che le sono stati attribuiti nello Stato in cui è residente ai fini fiscali. Gli Stati membri possono esentare da tale disciplina alcune entità con pochi utili o uno scarso margine di profitto che comportano rischi minori di elusione fiscale.

Inoltre, la direttiva si occupa di disciplinare il fenomeno dei cd.

disallineamenti da ibridi (art. 9)¹²³. Si tratta (art.2, punto 9 della direttiva) della situazione che insorge tra un contribuente in uno Stato membro ed un'impresa associata in un altro Stato membro, ovvero di una modalità strutturata tra parti negli Stati membri, in cui il risultato è imputabile a differenza della caratterizzazione giuridica di uno strumento finanziario o

¹²² M. LOGOZZO, Prime riflessioni sulla direttiva europea antiabuso (n. 2016/1164/UE), in Bollettino tributario d'informazioni, 2017, vol. 84, fasc. 21, pp. 1555-1559.

¹²³ A. DELLA CARITÀ, R. BIANCOLLI, Disallineamenti da ibridi e misure di contrasto: le modifiche alla Direttiva ATAD, in Fiscalità e commercio internazionale, 2017, fasc. 12, pp. 25-35.

di un' entità : lo stesso pagamento , le medesime spese o le stesse perdite sono dedotti sia nello Stato membro in cui il pagamento ha origine senza una corrispondente inclusione, a fini fiscali, dello stesso nell' altro Stato membro (deduzione senza inclusione).

Al riguardo, per evitare che i gruppi transnazionali possano avvantaggiarsi delle differenze dei sistemi legislativi dei Paesi membri per ridurre il loro onere fiscale, l'art. 9 della direttiva in esame prevede che nella misura in cui un disallineamento da ibridi determini una doppia deduzione, essa si applica unicamente nello Stato membro in cui il pagamento ha origine. Viceversa, nella misura in cui un disallineamento da ibridi determini una deduzione senza inclusione, la deduzione viene negata¹²⁴.

Il termine di recepimento della direttiva antielusione è stato fissato al 31 dicembre 2018 , ad eccezione delle norme sull' *exit tax*, per le quali il termine è fissato al 31 dicembre 2019, con la precisazione, altresì, che gli Stati membri nei quali sono vigenti norme equivalenti a quelle sui limiti alla deducibilità degli interessi passivi possono applicarle fino a quando l' OCSE non avrà raggiunto un accordo su una norma minima o al più tardi fino all' 1 gennaio 2024¹²⁵.

Giova, tuttavia, segnalare che il 29 maggio 2017 è stata pubblicata sulla Gazzetta ufficiale dell'UE la modifica della direttiva (UE) 2016/ 1164, ovvero la direttiva (UE) 2017/ 952 del Consiglio (cd. ATAD 2), che mira a contrastare i cd. "disallineamenti da ibridi" che coinvolgono i Paesi terzi,

¹²⁴ A. COMELLI, L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo 'spazio unico europeo dell'iva', la direttiva del Consiglio 'contro le pratiche di elusione fiscale' e l'abuso del diritto, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, vol. 89, fasc. 4, pp. 1397-1436.

¹²⁵ P. VALENTE, *Contrasto all'elusione fiscale internazionale: il recepimento della Direttiva ATAD I e successive modifiche*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2018, fasc. 12, pp. 5-14.

ovvero le differenze di trattamento fiscale a norma delle leggi di due o più giurisdizioni fiscali per ottenere una doppia non imposizione¹²⁶.

La direttiva (UE) 2016/1164, infatti, disciplina solo le regolazioni ibride da disallineamento fiscale derivate dall'interazione fra i regimi di imposizione delle società degli Stati membri. L'obiettivo della modifica, dunque, è applicare tali norme a tutti i contribuenti assoggettati all'imposta sulle società in uno Stato membro, comprese le stabili organizzazioni di entità residenti in Paesi terzi.

La nuova direttiva prevede, inoltre:

- l'esclusione facoltativa per uno Stato membro, dal campo di applicazione della direttiva di talune operazioni finanziarie;
- l'entrata in vigore delle disposizioni dall'inizio di gennaio 2020 (un anno in più rispetto alla direttiva 2016/1164);
- disposizioni giuridiche contro la pianificazione fiscale aggressiva relative a limiti sugli interessi, a norme sull'imposizione in uscita, a norme sulle società controllate estere, a norme generali anti-abuso e a norme sui disallineamenti da ibridi;
- la direttiva garantisce, inoltre, che le misure anti-BEPS dell'OCSE siano recepite in modo coordinato¹²⁷, anche da parte dei 7 Stati membri dell'UE che non sono membri dell'OCSE.

¹²⁶ L. MIELE, Il contrasto ai fenomeni di doppia non imposizione, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2013, fasc. 4, pp. 81-86.

¹²⁷ F. BONTEMPO, Lo schema di recepimento di ATAD: le norme di contrasto ai disallineamenti da ibridi, in *Corriere tributario*, 2018, vol. 41, fasc. 38, pp. 2887-2893.

5.3 Modifiche a proposito dello scambio di informazioni nel settore fiscale

Tra le modifiche poste in atto in tale contesto, si segnala, altresì, la direttiva (UE) 2016/881 del Consiglio, del 25 maggio 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale¹²⁸.

Tale direttiva, che ha come obiettivo una cooperazione amministrativa efficace tra gli Stati membri in condizioni compatibili con il corretto funzionamento del mercato interno, risponde all' esigenza che le autorità fiscali degli Stati UE necessitano di informazioni complete e pertinenti per quanto riguarda la struttura, la politica in materia di prezzi di trasferimento e le operazioni interne, sia nell' Unione che nei Paesi al di fuori dell'Unione, dei Gruppi di Imprese Multinazionali¹²⁹.

Al riguardo, essa specifica, altresì, i requisiti linguistici per lo scambio di informazioni tra gli Stati membri in materia di rendicontazione Paese per Paese e dispone in merito alle modalità pratiche necessarie per il potenziamento del sistema.

In ultimo valga evidenziare la direttiva (UE) 2018/ 822 del Consiglio del 25 maggio 2018 recante modifica della direttiva 2011/16/UE, come è emerso, è stata più volte modificata negli ultimi anni. In questo contesto,

¹²⁸ Direttiva (UE) 2016/881 del Consiglio, del 25 maggio 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU L 146 del 3.6.2016, pp. 8-21.

¹²⁹ Al riguardo si segnala anche la Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 1° marzo 2018 sulla proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (COM) (2017)0335-C8-0195/2017-2017/0138(CNS)), in GU C 129 del 5.4.2019, pp. 134-153.

la direttiva 2014/107/UE del Consiglio¹³⁰ ha introdotto lo standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard-“CRS”*) elaborato dall’ Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico per informazioni sui conti finanziari all’ interno dell’Unione. Il CRS prevede lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari di cui sono titolari persone fiscalmente non residenti e stabilisce un quadro per tale scambio a livello mondiale.

La direttiva 2011/16/UE è stata , altresì, modificata dalla direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio¹³¹, che dispone lo scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri , inserendovi una definizione appropriata di *ruling* preventivo transfrontaliero e di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento e definendo l’ ambito di applicazione e le condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni al riguardo; nonché della direttiva UE 2016/881 del Consiglio¹³² , che stabilisce lo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali.

Alla luce dell’ utilità che le informazioni in materia di antiriciclaggio possono avere per le autorità fiscali, la direttiva (UE) 2016/2258 del

¹³⁰ Direttiva 2014/107/UE del Consiglio, del 9 dicembre 2014, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU L 359 del 16.12.2014, p. 1.

¹³¹ Direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio, dell'8 dicembre 2015, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU L 332 del 18.12.2015, p. 1.

¹³² Direttiva (UE) 2016/881 del Consiglio, del 25 maggio 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU L 146 del 3.6.2016, p. 8.

Consiglio¹³³ ha disposto l'obbligo per gli Stati membri di fornire alle autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie ai sensi della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio¹³⁴. Tuttavia, nonostante la direttiva 2011/16/UE sia stata modificata più volte al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle autorità fiscali per reagire alla pianificazione fiscale aggressiva, risulta ancora necessario rafforzare alcuni aspetti specifici del quadro fiscale esistente inerenti alla trasparenza.

Tanto, dunque, è stato fatto e tanto è ancora da fare nell'iter in corso posto in essere dall'Unione europea, come emerge dalla relazione del Parlamento sui reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale del 26 marzo 2019¹³⁵.

¹³³ Direttiva (UE) 2016/2258 del Consiglio, del 6 dicembre 2016, che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio, in GU L 342 del 16.12.2016, p. 1.

¹³⁴ Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione, in GU L 141 del 5.6.2015, p. 73.

¹³⁵ 2018/2121(INI).

CAPITOLO III

IL FENOMENO DELL' ELUSIONE FISCALE NELL' ORDINAMENTO ITALIANO

Sommario; 1. L' evoluzione normativa dell'elusione fiscale nell' ordinamento giuridico italiano: l'art. 10 della L. 408/1990. – 2. L' art. 37 bis del D.P.R 600/1973: ambito applicativo e carenze sistematiche. 3. La giurisprudenza italiana e il fondamento costituzionale della clausola antielusiva. – 4. Il D.lgs. 128 del 2015 in attuazione della delega fiscale (L. n. 23 del 2014). – 5. La clausola generale anti- elusiva: l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente. - 6. L' importanza del contraddittorio: richiesta di chiarimenti. – 7. L' istituto dell'interpello.

1. L' evoluzione normativa dell'elusione fiscale nell' ordinamento giuridico italiano: l'art. 10 della L. 408/1990

Per quanto concerne l'ordinamento italiano, l'istituto dell'elusione fiscale ha fatto la sua prima comparsa negli anni '60 nella Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria (cd. Commissione Cosciani)¹³⁶, allorquando, tuttavia, la proposta di una clausola generale venne scartata, preferendo predisporre rimedi antielusivi a portata circoscritta.

¹³⁶ C. COSCIANI utilizzò il termine “evasione fiscale” e sostenne che esso rappresentava uno “strumento che il contribuente poteva mettere in atto per cercare di ridurre od evitare l'onere fiscale, distorcendo la propria attività o taluni comportamenti giuridici, attraverso la piena osservanza delle norme positive, almeno nel loro aspetto formale, così da non commettere un illecito tributario”. Al riguardo, cfr. V. CERIANI, Il contrasto a evasione ed elusione, in B. BISES (a cura di), Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo, Il Mulino, Bologna, 2014, p. 295.

Poi verso la fine degli anni ' 80 la dottrina tributaristica, in assenza di una clausola antielusiva in senso generale, ha iniziato ad interrogarsi sull' opportunità o meno di utilizzare i rimedi di carattere civilistico al fine di contrastare condotte elusive in ambito fiscale, in particolare richiamando l'istituto disciplinato dall'art. 1344 c.c. rubricato "Contratto in frode alla legge".

Tale articolo, come è noto, pone l'accento sull' illiceità della causa quale conseguenza dell'elusione di una norma imperativa (si pensi, ad esempio, ad un negozio realizzato in violazione dei patti successori). Da qui l'elusione, da intendersi – come evidenziato nel primo capitolo- nel senso di "aggiramento" della norma tramite l'utilizzo di strumenti giuridici formalmente conformi alle disposizioni di legge, ma in contrasto con la ragione giustificativa della norma medesima.

Tuttavia la Corte di Cassazione, non riconoscendo carattere imperativo alla normativa fiscale, ha escluso che il suo aggiramento potesse comportare l'illeceità, in particolare, la nullità, della relativa attività negoziale.

In effetti, la norma tributaria non vieta determinate condotte, né tutela un dato interesse generale, ma disciplina semplicemente gli effetti fiscali dei negozi giuridici¹³⁷ e, pertanto, sarebbe inappropriato fare applicazione dei principi sanciti dall' art. 1344 c.c. in ambito fiscale.

Al contempo il problema dell'elusione fiscale cominciò ad essere avvertito con maggior forza anche nell' opinione pubblica, specie con il diffondersi, negli anni' 80, delle fusioni di comodo tra società con perdite fiscali, il che indusse il Governo ad elaborare alcuni disegni di legge

¹³⁷ P. TABELLINI, L' elusione della norma tributaria, Giuffrè, Milano, 2007, p. 214.

finalizzati a contrastare le pratiche elusive, giungendo alla codificazione dell'art. 10 L. 408/90¹³⁸, con cui venne introdotto nel nostro ordinamento il principio delle "valide ragioni economiche".

Tale clausola antielusiva, seppur a carattere settoriale, richiamando la logica dell' art. 1344 c.c. ha consentito all' amministrazione accertatrice di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in determinate operazioni (di concentrazione, trasformazione, scorporo e cessione di rami d'azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione/valutazione di valori mobiliari) poste in essere senza valide ragioni economiche¹³⁹ e allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d' imposta.

¹³⁸ Legge 29 dicembre 1990, n. 408 Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie, in GU Serie Generale n. 303 del 31-12-1990, art. 10: "È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai 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 di imposta. Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dagli uffici in applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 ed i relativi interessi sono iscritti a ruolo a titolo provvisorio ai sensi e nella misura prevista dal secondo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo le decisioni della commissione tributaria di primo grado ovvero decorso un anno dalla presentazione del ricorso se alla scadenza di tale termine la commissione non ha ancora emesso la propria decisione. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30 ottobre 1990".

¹³⁹ Sul punto cfr. G. ZIZZO, Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione, in Rassegna Tributaria, 2008, p. 170.

La conseguenza, però, non era la nullità del negozio, come sancito dalla disposizione codicistica per i negozi in frode alla legge, bensì l'inopponibilità dell'operazione elusiva nei confronti dell'amministrazione finanziaria, a cui si aggiungeva la fraudolenza dell'azione posta in essere, volta ad ottenere un risparmio di imposta.

2. L' art. 37 bis del D.P.R 600/ 1973: l'ambito applicativo e carenze sistematiche

Considerati i limiti del succitato art. 10 L. 408/90, nel 1996 il Parlamento delegò il Governo ad adottare una disciplina organica e compiuta, capace di contrastare il fenomeno elusivo.

Venne, quindi, introdotto nel nostro ordinamento, nell'ambito delle imposte sui redditi, l'art. 37 bis del D.P.R. 600/ 73¹⁴⁰ (Disposizioni antielusive)¹⁴¹, che già in sede di prima emanazione fu oggetto di un vivace dibattito in dottrina¹⁴²: da un lato, infatti, taluni rimproverarono il legislatore per aver perso un'importante occasione di codificazione di una clausola anti elusiva di carattere generale, lasciando irrisolti i problemi

¹⁴⁰ Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, in GU Serie Generale n.268 del 16-10-1973 - Suppl. Ordinario n. 1.

¹⁴¹ Articolo abrogato dall'art. 1, co. 2 D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Ai sensi del medesimo art. 1, co. 2, D. Lgs. n. 128/2015, le disposizioni che richiamano il presente articolo si intendono riferite all'art. 10-bis legge 27 luglio 2000 n. 212, in quanto compatibili.

¹⁴² P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, Ipsoa, Milano, 2014, p. 39 ss.

precedenti connessi alle fattispecie elusive non codificate; altri invece, sottolinearono la portata innovativa di tale disposizione, sostenendo che la stessa codificasse una clausola antielusiva di carattere generale e, in quanto tale, suscettibile di essere applicata a tutte le fattispecie di elusione che si presentassero in concreto all'interprete¹⁴³.

Ad ogni modo, tale disposizione, tra gli atti inopponibili al fisco, ricomprendeva non solo quelli privi di valide ragioni economiche ed aventi il fine di ottenere un risparmio d' imposta¹⁴⁴, ma anche quelli diretti più specificatamente ad aggirare obblighi o divieti previsti dall' ordinamento tributario. Si trattava, dunque, di una disposizione antielusiva, che però conservava un'applicazione settoriale: nel contesto generale del primo comma dell'art. 37 bis, il terzo comma individuava, infatti, una serie di operazioni suscettibili di essere indicate sotto il profilo elusivo, che limitavano di fatto l'ambito di applicazione della clausola antielusiva¹⁴⁵.

¹⁴³ Per una ricostruzione delle diverse posizioni dottrinali con riferimento all'art. 37 bis del D.P.R. 600/73 si rinvia a P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, cit., p. 39 ss.

¹⁴⁴ Cassazione civile, sez. trib., sentenza del 30 ottobre 2018, n. 27544: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 37 bis, commi 4 e 5, d.P.R. n. 600 del 1973, si realizza un'operazione di elusione fiscale, inopponibile all'Amministrazione finanziaria quando il collegamento tra due o più negozi giuridici sia privo di valide ragioni giustificative, sicché l'operazione complessiva appaia sostanzialmente preordinata a conseguire vantaggi fiscali altrimenti indebiti". Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto elusiva l'operazione costituita dalla deduzione dei costi per quote di ammortamento di marchi operata dalla società contribuente, la quale, cessionaria di un ramo di azienda di altra società, con separato e successivo atto traslativo, aveva acquisito dalla stessa i predetti beni immateriali, già appartenenti al ramo di azienda oggetto di scissione, il cui valore contabile sarebbe stato pari a zero se il loro trasferimento fosse avvenuto contestualmente alla cessione.

¹⁴⁵ Il co. 3 dell'art. 37 bis DPR 600/73 prevedeva che "Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi

Al riguardo l'inopponibilità del vantaggio conseguito si palesava in una sostanziale disapplicazione degli effetti fiscali della norma relativa all'operazione voluta dal contribuente: l'amministrazione finanziaria disapplicava il regime adottato dal contribuente, motivando le ragioni per cui ritenesse il disegno abusivo e, successivamente, applicava il regime fiscale della norma ritenuta elusa¹⁴⁶.

Ivi, dunque, non si metteva in discussione la validità civilistica della condotta posta in essere dal contribuente, non trattandosi di un'ipotesi di nullità della fattispecie negoziale, ma semplicemente si rendeva inefficace

aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta; e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi; f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea; f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

¹⁴⁶ V. AZZONI, Elusione fiscale e tutela del contribuente nell'accertamento ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2015, vol. 82, fasc. 17, pp. 1278-1279.

nei confronti dell'amministrazione finanziaria il vantaggio ritenuto indebito¹⁴⁷.

Pertanto, le norme dell'art. 37 *bis* contrastavano il comportamento elusivo in modo molto diverso rispetto a quelle codicistiche: esse si fondavano sul principio di conservazione degli effetti giuridici dei negozi, con la conseguenza che quest' ultimi non risultavano invalidi, bensì inefficaci nei soli confronti dell'amministrazione finanziaria.

Il sistema così delineato dall' art. 37 *bis* presentava, però, delle carenze sistematiche, quali la particolarità e la limitata portata della norma, che erano espressione di un atteggiamento prudentiale del legislatore, ben consapevole dell'invasività del potere di accertamento attribuito all' Amministrazione finanziaria in merito alla sindacabilità delle ragioni economiche sottese alle scelte imprenditoriali¹⁴⁸.

3. La giurisprudenza italiana e il fondamento costituzionale della clausola antielusiva

Tale dibattito dottrinario è stato poi composto dall' evoluzione giurisprudenziale di legittimità, la quale ha riconosciuto la sussistenza, nel nostro ordinamento, di una clausola antielusiva di carattere generale – che prescinde dal citato art.37 *bis* direttamente derivante dall' art. 53

¹⁴⁷ G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2012.

¹⁴⁸ R. LUNELLI, *Normativa antielusione*, in *Il Fisco*, 1997, n. 30, p. 8484.

della Costituzione, nella parte in cui codifica il principio di capacità contributiva.

Ebbene, la Cassazione, nella propria funzione nomofilattica, al fine di colmare quei vuoti lasciati dalla normativa fiscale che, al tempo dei fatti non contemplava una generale clausola antielusiva, ha dato luogo ad un'interpretazione estensiva dell'abuso del diritto, esorbitante rispetto alla portata dell'art. 37 *bis*.

In proposito, nella giurisprudenza del 2005, con riferimento alle operazioni di *dividend washing* e di *dividend stripping*¹⁴⁹, la Cassazione risolveva il problema applicando le disposizioni codicistiche e i principi costituzionali.

Nel primo caso i giudici di legittimità procedevano alla declaratoria di nullità per difetto di causa dei contratti di acquisto e rivendita di azioni, stipulati esclusivamente per il conseguimento di un risparmio fiscale ai sensi del combinato disposto dagli artt. 1418, co 2 e 1325 n. 2 c.c. (nullità strutturale); nel secondo caso, invece, facevano leva sull' applicabilità diretta, nell' ordinamento tributario, dell' art. 1344 c.c., riconoscendo valore imperativo alle norme tributarie (in contrasto con il precedente filone giurisprudenziale), in quanto poste a tutela dell' interesse generale

¹⁴⁹ Cassazione civile, sez. V, sentenza del 21 ottobre 2005, n. 20398, in cui si contestano operazioni di compravendita di titoli azionari che permettevano alla società cedente di poter trasformare di fatto un dividendo imponibile in una plusvalenza esente e quindi evitare la tassazione classica del dividendo e Cassazione civile, sez. V, sentenza del 14 novembre 2005, n. 22932, in cui si contesta il meccanismo elusivo posto in essere con le operazioni di costituzione o di cessione di usufrutto su azioni al fine di evitare il regime di tassazione sui dividendi più gravoso per le società estere titolari delle azioni o di diritto di usufrutto sulle stesse.

al concorso paritario alle spese pubbliche in base all' art 53 Cost. (principio di capacità contributiva).

Così ragionando, la Cassazione ha tratto, dunque, la conseguenza che, in presenza di un contratto stipulato ai fini di un risparmio di imposta contrario alla *ratio* della norma impositiva, l'amministrazione finanziaria è legittimata a dedurre la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per frode alla legge¹⁵⁰.

In seguito, sotto l'influenza delle decisioni prese in ambito europeo (vedi, in particolare, il già citato caso *Halifax*¹⁵¹), la Cassazione è giunta ad affermare un generale principio di divieto dell'abuso del diritto in ambito tributario, estendendolo non solo alle imposte armonizzate, ma anche al settore dei tributi non armonizzati come quello delle imposte sui redditi.

¹⁵⁰ G. CORASANITI, "La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte", in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, II, p. 235 ss.

¹⁵¹ Circa l'IVA cfr., in ultimo, Corte giustizia, sentenza dell'8 maggio 2019, A-PACK CZ s. r. o. c. *Odvolací finanční ředitelství*, causa C-127/18: "Non risulta che presenti un particolare rischio di evasione o elusione fiscale il fatto di autorizzare un soggetto passivo creditore, (...) a ridurre la sua base imponibile ai fini dell'IVA, qualora si trovi di fronte ad una situazione di non pagamento del suo credito da parte di un debitore insolvente, che nel frattempo ha perso la qualità di soggetto passivo". "L' articolo 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che un soggetto passivo non possa procedere alla rettifica della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) in caso di mancato pagamento totale o parziale, da parte del suo debitore, di una somma dovuta a titolo di un'operazione soggetta a tale imposta, se il debitore non è più un soggetto passivo ai fini dell'IVA".

Si è arrivati, quindi, al famoso tritico del 2008¹⁵², in cui la Cassazione ha cercato di fare chiarezza sul principio del divieto di abuso del diritto in ambito fiscale, operando una distinzione tra tributi armonizzati (con applicazione del principio generale antiabuso individuato dalla Corte di giustizia¹⁵³) e non armonizzati : *“ la fonte di tale principio , in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette , va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l’ ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, co. 1 Cost.) e di progressività dell’imposizione (art.53 co. 2, Cost) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente dei benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell’ ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall’ utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che*

¹⁵² Cassazione, Sezioni Unite, sentenze del 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056, 30057.

¹⁵³ Corte Costituzionale, sentenza n. 284 del 2007 secondo cui “Le statuizioni della Corte di Giustizia delle Comunità europee hanno, al pari delle norme comunitarie direttamente applicabili cui ineriscono, operatività immediata negli ordinamenti interni. Nel caso in cui, in ordine alla portata di dette statuizioni, i giudici nazionali chiamati ad interpretare il diritto comunitario, al fine di verificare la compatibilità delle norme interne, conservino dei dubbi rilevanti, va utilizzato il rinvio pregiudiziale prefigurato dall’art. 234 del Trattato CE quale fondamentale garanzia di uniformità di applicazione del diritto comunitario nell’insieme degli Stati membri”.

giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale."

Ad ogni modo, come ha precisato la Cassazione civile¹⁵⁴, in materia tributaria costituisce "condotta abusiva" l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco. Essa, pertanto, non ricorre qualora tale operazione possa spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un indebito risparmio d' imposta, fermo restando che, in ogni caso, incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale¹⁵⁵.

4. D.lgs. 128 del 2015 in attuazione della delega fiscale (L. n. 23 del 2014)

In seguito ai necessari interventi chiarificatori della giurisprudenza di legittimità, il legislatore delegante è intervenuto con la Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, mosso dall' intento di introdurre una generale clausola antiabuso che inglobasse le singole clausole antielusive.

¹⁵⁴ Cassazione civile, sez. trib., sentenza del 20 giugno 2018, n. 16217.

¹⁵⁵ Comm. trib. reg., Torino, sez. IV, sentenza del 10 novembre 2017, n. 1580: "In materia di elusione fiscale, si afferma che questa è ravvisabile nell'operazione economica che abbia quale elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, pertanto, il divieto di tali operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta. Inoltre, incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale".

In particolare l'art. 5, delegando il governo all' introduzione di una definizione di condotta abusiva avente carattere generale al fine di contrastare l' elusione fiscale e l' abuso del diritto¹⁵⁶, così disponeva : *“Il Governo è delegato ad attuare, con decreti legislativi, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell' abuso del diritto, in applicazione dei principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella già nota raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.”*

A tal riguardo prevedeva, quindi, che si procedesse a:

- a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d' imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;
- b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:
 - 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;
 - 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;

¹⁵⁶ A. MANZITTI, M. FANNI, Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto, in *Corriere tributario*, 2014, vol. 37, fasc. 15, pp. 1140-1145.

- c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio d'imposta;
- d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità ad una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso di tali strumenti;
- e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;
- f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscono un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

A tal proposito rilevante è stata poi l'incidenza delle statuizioni delle Sezioni Unite del 2008 che hanno indotto il legislatore delegante a valorizzare la manipolazione e l'uso distorto degli strumenti negoziali che, senza violare la norma, ma in assenza di valide ragioni economiche determinano il conseguimento di un vantaggio tributario indebito.

L'introduzione di una norma *ad hoc* – e non il semplice rinvio al principio di divieto di abuso del diritto sancito dalla Corte di giustizia si è resa così necessaria al fine di garantire la certezza del rapporto tributario. Invero, il principio fissato dalla Corte di Lussemburgo, che tendeva ad avere un'efficacia espansiva colmando le lacune della legislazione

nazionale, soffriva di alcune incongruenze ; se, infatti, l' operazione posta in essere rientrava nell' elenco di cui al co.3 dell' art. 37 *bis*, non si rendeva necessaria l' applicazione del principio del divieto dell' abuso del diritto; altrimenti, esso rappresentava una reazione giurisprudenziale nei confronti appunto di quelle operazioni non comprese nella menzionata elencazione tassativa, teleologicamente preordinata alla contestazione di una condotta del contribuente non illecita o illegittima, ma indebita , la quale poneva in essere delle operazioni semplicemente per conseguire dei vantaggi fiscali, tradendo la *ratio* della norma agevolativa in assenza di valide o apprezzabili ragioni economiche.

Considerata poi l'annosa discussione in merito alla distinzione tra evasione, elusione e risparmio lecito d' imposta, interessante è notare l'attenzione che viene prestata dal legislatore alla possibilità del contribuente di scegliere operazioni che comportino un diverso carico fiscale, purché sorrette da valide ragioni extrafiscali non marginali¹⁵⁷.

Nell' applicazione della norma antielusiva si effettua, dunque, una comparazione di vantaggi tra ragionevolezza economica (ragioni extrafiscali) e vantaggi tributari eventualmente ritenuti indebiti. A tal fine, la legge delega, cercando di contemperare l' esigenza di comparazione, ha fissato i seguenti criteri:

- considerare l'ottenimento dei vantaggi fiscali come ragione prevalente dell'operazione abusiva; e qui è da sottolineare il fatto che non si usa il termine "esclusiva", ma "prevalente", il quale esprime, in termini quantitativi, la rilevanza del vantaggio tributario rispetto alle ragioni economiche che hanno indotto l'operazione;

¹⁵⁷ E.M. PICCIRILLI, L'istituto dell'elusione fiscale nell'ordinamento comunitario e nazionale e la legittimità costituzionale delle valide ragioni economiche, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2017, p. 47 ss.

- la qualificazione delle ragioni come “extrafiscali” non marginali, e non “economiche” non marginali, ampliando lo spazio d’ azione del contribuente e facendovi rientrare (secondo un’interpretazione letterale della norma) anche ragioni ambientali, sociali, interpersonali (il che, quindi, è di portata più ampia rispetto all’ art. 37 bis D.P.R 600/73);
- sempre in riferimento alle ragioni extrafiscali, vengono ricomprese 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; ciò tutela le operazioni di organizzazione infragruppo che spesso non determinano una redditività immediata, ma a lungo termine , trovando altresì un aggancio costituzionale nell’ art. 41 Cost., concernente la libertà di iniziativa economica privata:

Inoltre, la legge delega, nel prevedere alla lettera c) dell’ art. 5 l’ inopponibilità degli strumenti giuridici all’ amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta, alla successiva lettera d) chiarisce che il regime della prova dell’ esistenza di un disegno abusivo, l’ eventuale manipolazione del disegno negoziale e l’ alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità ad una normale logica di mercato, sia a carico dell’ amministrazione finanziaria, la quale dovrà indagare sulle ragioni sottostanti all’ operazione posta in essere.

A sua volta il contribuente ha l’ onere di allegare l’ esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti; tale onere si riallaccia all’ aspetto forse più innovativo della nuova clausola antiabuso specificato nella legge delega, ossia quello di prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva

nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso, prevedendo un onere di motivazione rafforzato a carico dell'amministrazione finanziaria, la quale si vede obbligata a dover motivare la contestazione anche alla luce dei chiarimenti forniti dal contribuente.

In tale contesto è da evidenziare, inoltre, la non rilevanza dell'ufficio dell'inopponibilità della condotta abusiva e, dunque, il venir meno di uno strumento di estremo rilievo prospettato dalla Cassazione, quale la possibilità che l'abuso del diritto potesse essere rilevato d'ufficio anche in sede di legittimità. Ne deriva un intervento drastico del legislatore che priva la giurisprudenza di uno strumento incisivo all'interno del contenzioso fiscale¹⁵⁸.

In quest'ottica viene allora valorizzata la necessaria tutela del contribuente, il quale interviene in giudizio impostando la propria difesa sulla base delle contestazioni contenute nell'atto dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, alla lettera f) dell'art. 5, la legge delega prevede l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, garantendo un determinato *iter* procedimentale da seguire ai fini della contestazione della condotta abusiva.

¹⁵⁸ Cassazione, sentenza del 21 ottobre 2005 n. 20398; Sezioni Unite, sentenza del 23 dicembre 2008 n. 30055; Cassazione, sentenza dell'11 maggio 2012, n. 7393; in proposito, ragionando sulla valenza attribuita all'art. 53 Cost. dalla stessa Cassazione, quale fondamento del principio del divieto di abuso del diritto, si potrebbe ipotizzare una possibile questione di legittimità costituzionale sostenendo che l'art. 10 bis dello Statuto del Contribuente privi il giudice di un potere, ossia la rilevanza d'ufficio in via incidentale dell'inopponibilità dell'operazione ritenuta abusiva, in contrasto con le garanzie di un principio di rango costituzionale.

In definitiva non può non sottolinearsi l'importanza della legge delega che, nell'inquadramento del divieto di abuso del diritto, prende in considerazione un contemperamento degli interessi erariali alla giusta percezione dei tributi, non solo evasi, ma anche elusi, nel rispetto dell'art. 53 della Cost., e cerca al contempo di tutelare la posizione del contribuente che deve essere messo nella situazione di poter giustificare le ragioni extrafiscali concorrenti che hanno determinato quella specifica scelta, il tutto nel rispetto di un dato *iter* procedimentale.

5. La clausola generale anti- elusiva: l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente

Il citato D. Lgs. 128 del 2015 e precisamente il suo art.1, modifica, dunque, lo Statuto dei diritti del contribuente (Legge del 27 luglio 2000, n. 212) introducendo l'art. 10 *bis*, rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", il quale ha valenza generale con riguardo a tutti i tributi (imposte sui redditi e imposte indirette), fatta comunque salva la speciale disciplina vigente in materia doganale¹⁵⁹.

Il decreto, rispetto alla prima versione precedente presentata al Parlamento, ha subito una serie di modifiche, per tener conto di alcune precisazioni espresse dalla Camera e dal Senato nei pareri forniti dalle rispettive Commissioni che hanno esaminato il testo.

¹⁵⁹ Art. 1, co. 2, del D. Lgs. 128/2015 recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente: "L'art. 37 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modifiche è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'art. 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili".

Ebbene, l'art. 1 del decreto, inserendo una nuova disposizione nello Statuto dei diritti del contribuente, disciplina un istituto unitario, denominato abuso del diritto o elusione fiscale.

In esso i concetti di abuso del diritto ed elusione fiscale vengono unificati, anche se la disciplina dell'abuso del diritto, come visto nel primo capitolo, non comprende qualsiasi forma di elusione fiscale¹⁶⁰.

In base alle nuove disposizioni normative, la fattispecie si configura in presenza di una o più operazioni che, pur nel rispetto formale delle norme tributarie, sono prive di sostanza economica e consentono al contribuente che ne fa uso di realizzare un vantaggio fiscale indebito (art. 10 *bis*, co.1).

In sintesi gli elementi costitutivi della condotta elusiva possono così enuclearsi:

- condotta priva di sostanza economica¹⁶¹;
- conseguimento di un indebito vantaggio fiscale;
- essenzialità del vantaggio fiscale indebito.

¹⁶⁰ F. DONELLI, Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, in www.penalecontemporaneo.it, 1° ottobre 2015.

¹⁶¹ Cassazione civile, sez. trib., sentenza del 16 gennaio 2019, n. 869: "In materia tributaria, configura abuso del diritto l'operazione che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, ossia quella che non abbia una giustificazione economica apprezzabile differente dall'intento di conseguire un risparmio di imposta". Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha escluso la natura elusiva dell'operazione di 'leveraged buy out', posta in essere mediante più atti di fusione, in quanto espressione di un progetto di riorganizzazione societaria non diversamente realizzabile.

Al riguardo, giova precisare che un'operazione è priva di sostanza economica se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

In presenza di operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali l'abuso del diritto è escluso, dal momento che si tratta di operazioni finalizzate al miglioramento strutturale e/o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente.

Tra le ipotesi di valide ragioni extrafiscali che non integrano abuso del diritto, possiamo citare a titolo esemplificativo: il ricambio generazionale, il migliore conseguimento dell'oggetto sociale, l'ottimizzazione della gestione dell'intero complesso e dei singoli rami aziendali.

Una lettura combinata della norma in commento induce poi idealmente a collegare il comma 1 con il comma 12, 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”*.

Al riguardo, pur mancando il termine “indebito”, tale comma chiarisce in modo inequivocabile la portata residuale delle contestazioni attinenti all'abuso del diritto: l'Amministrazione finanziaria non può applicare la norma antiabuso quando la condotta del contribuente presenti profili di frodolenza, sia simulata, oppure interposta, potendo in questi casi essere contestata ricorrendo ad ulteriori specifiche disposizioni tributarie.

Al successivo comma 13 si precisa, altresì, che *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.”* Con tale disposizione si vuole evitare di equiparare il trattamento di una condotta

abusiva ad una condotta penalmente rilevante, il che trova conferma, altresì, nella sentenza della Corte di Cassazione n. 40272/2015 che ha applicato per la prima volta le nuove norme sulla depenalizzazione dell'abuso del diritto, stabilendo appunto che l'elusione fiscale sarà perseguibile solo con una sanzione amministrativa¹⁶².

Particolarmente importante è, inoltre, l'applicazione generalizzata della norma antielusiva a tutte le operazioni fiscali, senza distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati, caratterizzate dall' assenza di sostanza economica ed inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Tali caratteristiche vengono definite dal legislatore al comma 2 dell'art. 10 *bis* tramite l'utilizzo di formule astratte che impongono all'

¹⁶² Cassazione penale, sez. III, sentenza del 7 ottobre 2015, n. 40272, che ha precisato, tra l'altro, che la scelta adottata dal legislatore in ordine alla irrilevanza penale delle operazioni abusive, "è destinata ad esplicare effetto" anche per le operazioni abusive poste in essere in data precedente (al 1° ottobre 2015) "per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'articolo 2 del codice penale". Per un commento v. G. FRANSONI, La 'multiforme' efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale [Nota a sentenza: Cass., sez. III pen., 7 ottobre 2015, n. 40272], in *Corriere tributario*, 2015, vol. 38, fasc. 44, pp. 4362-4369; S. TREGLIA, Il 'nuovo' abuso del diritto o elusione fiscale ex art. 10 bis, l. 212 del 2000, c.d. Statuto del contribuente (Commento a Cass. pen., sez. III, 1.10.2015, n. 40272), in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2015, vol. 28, fasc. 3, pp. 657-683. Vedi, altresì, Cassazione penale, sez. III, sentenza del 5 aprile 2016, n. 35575: "In tema di reati fiscali, ivi compresi quelli in materia di diritti doganali, devono ritenersi prive di rilievo penale, con effetto retroattivo, le condotte riconducibili alla nozione di "abuso del diritto" (equivalente a quella di "elusione fiscale"), quale delineata nell'art. 10 bis l. n. 212 del 2000, introdotto dall'art. 1 del D.L.vo n. 128 del 2015, fermo restando che restano invece penalmente rilevanti le condotte che costituiscono violazione di specifiche disposizioni antielusive, come, ad esempio, quelle che prevedano l'esclusione di deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita auto attribuzione, quindi, da parte del contribuente, potrebbe rendere configurabile i delitti di dichiarazione infedele o fraudolenta".

interprete una certa cautela nell' applicazione della norma al caso concreto.

Inoltre, nella definizione dei vantaggi fiscali indebiti di cui al co. 2 lett. b), vengono definiti tali quei vantaggi in contrasto con le finalità delle norme fiscali, nonché quelli in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario (e qui per la prima volta si fa riferimento anche ai principi di diritto).

In definitiva, sebbene la norma lasci margini di discrezionalità, sotto certi profili, sia all'Amministrazione finanziaria, sia al giudice tributario, è evidente l'intento del legislatore di voler potenziare le garanzie procedurali del contribuente.

6. L' importanza del contraddittorio: richiesta di chiarimenti

Tra le garanzie procedurali previste, il legislatore delegato, rispettoso di quanto prescritto nella legge delega, ha previsto, altresì, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale già disciplinato all' art. 37 *bis*, ma che adesso trova applicazione con riguardo a tutte le contestazioni concernenti una condotta fiscalmente ritenuta abusiva/elusiva.

Ne consegue che, nel rispetto del comma 6 del citato art. 10 *bis* dello Statuto del contribuente, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad accertare l'abuso del diritto¹⁶³ con apposito atto, preceduto, a pena di

¹⁶³ Circa la nozione di abuso si segnala: Cassazione, sentenza del 18 settembre 2009, n. 20106 ha dato una definizione giuridica al concetto di abuso di diritto, sostenendo che

nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. Tale richiesta, a norma del successivo comma 7, deve essere notificata dall' amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600¹⁶⁴, e successive modificazioni, entro il

si può parlare di abuso del diritto quando viene esercitato un potere o una facoltà, attribuiti ad un soggetto dal contratto, con modalità non necessaria ed irrispettosa del dovere di correttezza e buona fede, con uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti.

¹⁶⁴ Art. 60 Notificazioni: "La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche: a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte; b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto; c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario; d) in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato successivamente al competente ufficio imposte a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento; e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile si affigge nell'albo del comune, e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione; f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano. L'elezione di domicilio non risultante dalla dichiarazione annuale ha effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento della comunicazione prevista alla lettera d) del comma precedente. Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della comunicazione prescritta nel secondo comma dell'art. 36. Se

termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni.

La formulazione della norma induce a ritenere automaticamente prorogato il solo termine ordinario decadenziale entro cui non si esaurisce il potere accertatore dell'amministrazione finanziaria e non anche il termine inerente al contraddittorio endoprocedimentale: dunque, in seguito alla notifica della richiesta di chiarimenti da parte dell'Ufficio, cominciano a decorrere i 60 giorni entro i quali il contribuente può presentare le proprie osservazioni. Ne consegue che l'Ufficio deve attendere lo spirare di questi 60 giorni prima di procedere alla formale contestazione della condotta elusiva, avendo comunque a disposizione almeno ulteriori 60 giorni¹⁶⁵.

la comunicazione è stata omessa la notificazione è eseguita validamente nel comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale”.

¹⁶⁵ Laddove il termine di 60 giorni decorrente dallo scadere del termine entro cui è possibile da parte del contribuente presentare i propri chiarimenti cada a ridosso del 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, il termine decadenziale è prorogato fino a concorrenza dei 60 giorni previsti dalla norma. Ne consegue che la richiesta di chiarimenti dovrà essere presentata entro il 31 ottobre di tale anno in modo da garantire al contribuente il termine di 60 giorni normativamente previsto che caratterizza la fase del procedimento amministrativo volto a contestare la condotta elusiva; parimenti l'Ufficio non potrà chiedere chiarimenti oltre il 31 ottobre dell'ultimo anno di decadenza, proprio perché i 60 giorni concessi dalla norma per la presentazione dei chiarimenti scadrebbero nell'anno successivo, anno in cui il potere di accertamento da parte dell'Ufficio è da considerarsi ormai esaurito. Si ribadisce, quindi, che la proroga riguarda il termine di decadenza nel caso in cui sostanzialmente non siano decorsi 60 giorni da quando il contribuente ha fornito i chiarimenti, o sia decorso inutilmente il termine utile, e il 31 dicembre dell'ultimo anno: se si chiedono chiarimenti oltre il 31 ottobre, c'è il rischio che il

Non mancano però soluzioni in contrasto con l'interpretazione appena fornita, le quali considerano applicabile la doppia proroga dei termini: sia la proroga del termine decadenziale ordinario, sia la proroga in relazione ai termini a disposizione del contribuente.

Sul punto sarebbe, quindi, auspicabile un intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate che fornisca un'indicazione in merito alle norme procedurali.

In sostanza, l'accertamento previsto da tale disposizione normativa è, di fatto, un accertamento parziale con caratteristiche proprie, che segue un determinato schema dettato dalla norma di riferimento e concerne esclusivamente la contestazione di una condotta ritenuta abusiva che, per tale ragione, non può coinvolgere anche altre violazioni. Del resto lo stesso comma 6 fa salva l'esperibilità di ulteriori azioni accertatrici nei termini stabiliti dai singoli tributi, potendo, quindi, l'Amministrazione finanziaria procedere successivamente con un accertamento ordinario in merito a violazioni differenti rispetto alla condotta abusiva comunque riguardanti il medesimo periodo d'imposta¹⁶⁶.

Problematiche potrebbero emergere nel caso in cui l'Ufficio proceda con la notifica dell'avviso di accertamento ordinario e successivamente con la contestazione della condotta abusiva *ex art. 10 bis*: mentre se si

termine per rispondere da parte del contribuente vada oltre il 31 dicembre, esorbitando rispetto alla disposizione dalla norma che prevede la proroga del solo termine decadenziale.

¹⁶⁶ Cassazione civile, sez. trib., sentenza del 21 marzo 2018, n. 7038: "In caso di elusione fiscale ed abuso del diritto, gli organi accertatori emettono avviso di accertamento ed iscrivono a ruolo le sanzioni amministrative comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato".

procede preventivamente con un accertamento parziale non si pregiudica l'ulteriore azione accertatrice, contestando, invece, direttamente una violazione a carattere generale tramite un accertamento ordinario si esaurisce il potere accertativo dell'Ufficio. Stante comunque le peculiarità della procedura amministrativa prevista dall' art. 10 *bis*, per come si presenta la norma, con riferimento al medesimo periodo d' imposta, dovrebbe essere notificato prima l'accertamento *ex art. 10 bis* e successivamente quello ordinario.

Inoltre, un problema sorge in caso di inosservanza del termine concesso al contribuente per fornire chiarimenti, considerato che la norma in esame non prevede alcuna espressa sanzione a carico dell'Ufficio.

Al riguardo si sono susseguite sull' argomento una serie di pronunce ondivaghe e mai concordanti.

Ad esempio le Sezioni Unite della Corte di Cassazione nel 2013 hanno dichiarato invalido l'atto emesso prima dei 60 giorni, essendo quest' ultimo un termine posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale¹⁶⁷.

In seguito, nel 2014, le Sezioni Unite¹⁶⁸, ribadendo che incombe sugli uffici un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi del contribuente, hanno dichiarato nullo l'atto emesso in violazione di tale obbligo, trattandosi di un principio applicabile a qualunque procedimento amministrativo tributario.

¹⁶⁷ Cassazione, Sezioni Unite, sentenza del 29 luglio 2013, n. 18184.

¹⁶⁸ Cassazione, Sezioni Unite, sentenza del 18 settembre 2014, n. 19667.

Ecco, però, che le Sezioni Unite, nel 2015¹⁶⁹, giungono a conclusioni differenti dalle precedenti, asserendo che non esiste nel nostro ordinamento un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo, salvo non sia espressamente previsto per legge; ciò perché trattasi di un principio di derivazione comunitaria¹⁷⁰, applicabile solo ai tributi “armonizzati”¹⁷¹.

¹⁶⁹ Cassazione, Sezioni Unite, sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823.

¹⁷⁰ Cassazione, Sezioni Unite, n. 24823/2015, cit., ha affermato che, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto, purché in giudizio, il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

¹⁷¹ Circa i controlli effettuati tramite accessi, ispezioni o verifiche sui luoghi di riferimento del contribuente e i controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori vale a dire i c.d. “accertamenti a tavolino” cfr. Cassazione, ordinanza del 26 maggio 2016, n. 10903 stabilisce che “Come evidenziato, invero, dalla stessa sentenza n. 24823/2015 delle Sezioni Unite, il dato testuale della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale alle sole ‘verifiche in locò, è da ritenersi ‘non irragionevole’, in quanto giustificato dalla peculiarità stessa di tali verifiche, ‘caratterizzate dall’autoritativa intromissione dell’Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli; peculiarità che giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali; siffatta peculiarità, differenziando le due ipotesi di verifica (‘in locò o ‘a tavolino’), giustifica e rende non irragionevole il differente trattamento normativo delle stesse, con conseguente manifesta infondatezza della sollevata questione di costituzionalità con riferimento agli artt. 3 e 97 Cost.. Né una questione di costituzionalità, sempre con riferimento all’art. 3 Cost. può porsi per la duplicità di trattamento giuridico tra ‘tributi armonizzati’ e ‘tributi non armonizzati’, atteso che, come anche in tal caso evidenziato dalla su menzionata sentenza n. 24823/2015, l’assimilazione tra i due trattamenti è preclusa in presenza di un quadro normativo

Nel 2016 la Cassazione civile¹⁷², riprendendo quanto asserito dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 18184 del 2013, ravvisa un vizio di legittimità dell'atto impositivo emesso in assenza dell' avviso o prima della scadenza del termine dilatorio: si tratta, anche in questo caso, di garantire il pieno rispetto del contraddittorio procedimentale, con la conseguenza che la "sanzione" dell'invalidità dell' atto conclusivo del procedimento si traduce, nella specie in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità.

In sostanza, dunque, come affermato dalla Corte Costituzionale nel 2017¹⁷³, per i tributi armonizzati sussiste un principio generale di obbligo al contraddittorio *"in relazione ai quali detto obbligo è desumibile dall' articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell' Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2017 e sempre che, come più volte ribadito dalla Corte di giustizia dell' Unione Europea, l'interessato abbia dato prova dell' incidenza effettiva della violazione sulla formazione dell' atto che ha recato pregiudizio allo stesso"*.

univocamente interpretabile nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio procedimentale». Invero, i giudici di merito non pare si siano adeguati alla pronuncia 24823/15, confermando che le garanzie previste dall'art. 12 non vanno necessariamente circoscritte agli accessi presso la sede del contribuente poiché la locuzione "accessi, ispezioni e verifiche" può riguardare tutti i tipi di controllo e, dunque, anche quelli cosiddetti "a tavolino" (vedi Commissione Tributaria Provinciale, sentenza 5 gennaio 2016).

¹⁷² Cassazione civile, sez. V, sentenza del 27 maggio 2016, n. 10988.

¹⁷³ Corte Costituzionale, ordinanza del 13 luglio 2017, n. 187.

Invece, come visto, con riferimento ai tributi non armonizzati non è possibile individuare un orientamento giurisprudenziale univoco¹⁷⁴.

Ad ogni modo, nel complesso, l'art. 10 *bis*, sebbene preveda una definizione generica delle operazioni che configurano un abuso del diritto, ha potenziato enormemente le garanzie procedurali, prevedendo, altresì, un obbligo di motivazione rafforzato e un contraddittorio preventivo che rappresenta un elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento.

¹⁷⁴ Cassazione, ordinanza del 19 aprile 2017, n. 9823: “in caso di accertamenti ‘a tavolino’ (come nella specie, traendo origine il controllo da verifiche bancarie e non anche da accessi, ispezioni e verifiche nei locali del contribuente), non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg e Irap”. Così, anche, Cassazione, ordinanza del 20 novembre 2017, n. 27422.

7. L' istituto dell'interpello

Tra le altre novità, ai sensi dell'art. 10 *bis*, co. 5, della Legge 212/ 2000 il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti del successivo art. 11 per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscono fattispecie di abuso del diritto.

L' istanza va 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; essa può essere inoltrata dal contribuente o da coloro che in base a specifiche disposizioni di legge sono obbligati a porre in essere adempimenti tributari insieme o per conto dello stesso.

In sostanza, ai sensi dell'art. 11, co. 1, il contribuente può interpellare l'amministrazione, ovvero l'Agenzia delle entrate per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

- a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime¹⁷⁵;

¹⁷⁵ E non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

- b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;
- c) l'applicazione della disciplina sull' abuso del diritto ad una specifica fattispecie.

Inoltre, alla stregua dell'art. 11, co. 2, il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d' imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall' ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi¹⁷⁶. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

A fronte dell'istanza, la competente Direzione può chiedere al contribuente di integrare la documentazione esibita se necessario ai fini dell'inquadramento corretto della questione e della completezza della risposta. La richiesta dei documenti interrompe il termine assegnato per la risposta, che "inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'interpello¹⁷⁷".

¹⁷⁶ Per approfondimenti si rinvia a P. TARIGO, L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma, in *Rassegna tributaria*, 2017, vol. 60, fasc. 2, pp. 396-435.

¹⁷⁷ L'Agenzia non può formulare il proprio parere e deve dichiarare l'inammissibilità quando: le istanze sono prive dei requisiti dei dati identificativi del contribuente e della descrizione della fattispecie in relazione alla quale è richiesto il parere; le istanze non

L' amministrazione risponde, dunque, alle istanze di cui alla lettera a) del comma 1 nel termine di novanta giorni e a quelle di cui alle lettere b) e c) del medesimo comma 1 ed a quelle di cui al comma 2 nel termine di centoventi giorni. La risposta, scritta e motivata, che deve essere notificata o comunicata al contribuente, anche telematicamente, vincola ogni organo dell' amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.

Quando poi la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell' amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente¹⁷⁸.

Invece, gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte

sono presentate preventivamente, cioè prima della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima non ricorrono obiettive condizioni di incertezza; le istanze reiterano le medesime questioni sulle quali il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto nuovi; le istanze vertono su materie oggetto delle speciali procedure di accordo preventivo ai sensi dell'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dell'interpello nuovi investimenti e degli interpelli richiesti in seno al regime di adempimento collaborativo; le istanze vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza; il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti ai sensi del comma 3 dell'articolo 3, deve provvedere alla regolarizzazione nei termini previsti.

¹⁷⁸ A. GIORGIANNI, L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, fasc. 2, pp. 217-283.

dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante¹⁷⁹.

Ad ogni modo, giova precisare che non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati.

In ogni caso, la presentazione delle istanze di cui ai commi 1 e 2 non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

Infine, l'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altra ipotesi in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.

In definitiva l'illustrato istituto dell'interpello è espressione di un proficuo rapporto di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente che va sempre più evolvendosi, con il pregio di evitare *ex ante* possibili contenziosi *ex post*.

¹⁷⁹ A. TAGLIONI, Sulla rettificabilità da parte dell'amministrazione finanziaria del parere reso a seguito di istanza di interpello ex art. 11 della legge n. 212/2000, in Bollettino tributario d'informazioni, 2006, vol. 73, fasc. 22, pp. 1769-1772.

CAPITOLO IV

SCAMBIO DI INFORMAZIONI RELATIVE AI MECCANISMI TRANSFRONTALIERI

Sommario: 1. Lo scambio di informazioni nel settore fiscale e la sua evoluzione normativa. – 2. La direttiva 2018/822/UE: scambio automatico obbligatorio di informazioni e meccanismi transfrontalieri. – 2.1. L'ambito di applicazione. – 2.2. Comunicazione e scambio di informazioni. – 3. Verso l'attuazione della direttiva 2018/822/UE nell'ordinamento italiano: l'obbligo di comunicazione dell'intermediario. – 3.1. Segue: l'obbligo di comunicazione del contribuente. – 3.2. Il meccanismo transfrontaliero rilevante ai fini della comunicazione, oggetto e modalità di invio della comunicazione. – 3.3. Scambio di informazioni all'interno dell'Unione europea.

1. Lo scambio di informazioni nel settore fiscale e la sua evoluzione normativa

Al fine di contrastare l'elusione fiscale transfrontaliera, a livello europeo assume indiscusso rilievo la cooperazione amministrativa tra Stati membri e, in particolare, lo scambio di informazioni fiscali tra gli stessi.

Tale cooperazione trova anzitutto fondamento nella direttiva 2011/16/UE¹⁸⁰, finalizzata ad assicurare l'assistenza reciproca fra i Paesi

¹⁸⁰ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, in GU L 64, 11.3.2011, pp. 1-12.

UE nel settore della fiscalità¹⁸¹, nonché a garantire il dovuto scambio di informazioni, oggetto di tutela nella sezione III.

Tuttavia, tale direttiva ha subito nel tempo tutta una serie di modifiche per divenire più efficace.

Ad esempio, al fine di consentire nuove iniziative nel settore della trasparenza fiscale a livello dell'Unione, la direttiva 2014/107/UE del Consiglio¹⁸² ha introdotto lo standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard – “CRS”*) elaborato dall'

¹⁸¹ Considerando n. 1: “Nell’era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più pressante. La mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l’internazionalizzazione degli strumenti finanziari conoscono un’evoluzione considerevole, che rende difficile per gli Stati membri accertare correttamente l’entità delle imposte dovute. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali e dà luogo alla doppia tassazione, la quale di per sé induce alla frode e all’evasione fiscale, mentre i poteri di controllo restano a livello nazionale. Ne risulta pertanto minacciato il funzionamento del mercato interno” e considerando n. 2 “Per questo motivo uno Stato membro non può gestire il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quanto riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negativi di questo fenomeno è indispensabile mettere a punto una nuova cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri. È necessario disporre di strumenti atti a instaurare la fiducia fra gli Stati membri mediante l’istituzione delle stesse norme e degli stessi obblighi e diritti per tutti gli Stati membri”.

¹⁸² Direttiva 2014/107/UE del Consiglio, del 9 dicembre 2014, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU L 359 del 16.12.2014, p. 1. Al riguardo, E. MIGNARRI, Lo scambio di informazioni finanziarie nella Ue: cosa cambia dopo il varo della direttiva 2014/107/Ue = Fiscal information flow after the European Directive on Administrative cooperation, in *Bancaria*, 2015, vol. 71, fasc.4, pp. 71-78.

Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico per informazioni sui conti finanziari all' interno dell'Unione¹⁸³.

Al riguardo, il CRS prevede lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari di cui sono titolari persone fiscalmente non residenti e stabilisce un quadro per tale scambio a livello mondiale.

E ancora, la direttiva 2011/16/UE è stata , altresì, modificata dalla direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio¹⁸⁴, che dispone lo scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri¹⁸⁵, inserendovi una definizione appropriata di *ruling* preventivo transfrontaliero e di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento e puntualizzando l' ambito di applicazione e le condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni al riguardo; nonché dalla direttiva (UE) 2016/881 del Consiglio¹⁸⁶, che stabilisce lo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione , paese per paese , delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali¹⁸⁷. E qui, alla luce dell'utilità che le informazioni in materia di antiriciclaggio possono avere

¹⁸³ In Italia, con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015, è stata data attuazione alla direttiva comunitaria 2014/107/UE.

¹⁸⁴ Direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio, dell'8 dicembre 2015, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU L 332 del 18.12.2015, p. 1.

¹⁸⁵ Sul tema v. S. MATTIA, Cooperazione tra Stati: la disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui tax ruling, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2017, fasc. 7, pp. 30-37.

¹⁸⁶ Direttiva (UE) 2016/881 del Consiglio, del 25 maggio 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU L 146 del 3.6.2016, p. 8.

¹⁸⁷ Tale direttiva è stata attuata nell'ordinamento italiano con il D. Lgs. 15 marzo 2017, n. 32, Attuazione della direttiva (UE) 2015/2376 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, in GU Serie Generale n. 69 del 23-03-2017.

per le autorità fiscali, la direttiva (UE) 2016/2258 del Consiglio¹⁸⁸ ha disposto l'obbligo per gli Stati membri di fornire alle autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie ai sensi della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio¹⁸⁹.

Tale direttiva del 2016, che ha come obiettivo una cooperazione amministrativa efficace tra gli Stati membri in condizioni compatibili con il corretto funzionamento del mercato interno¹⁹⁰, risponde, dunque, all'esigenza che le autorità fiscali degli Stati UE necessitano di informazioni complete e pertinenti per quanto riguarda la struttura, la politica in materia di prezzi di trasferimento e le operazioni interne, sia nell'Unione

¹⁸⁸ Direttiva (UE) 2016/2258 del Consiglio, del 6 dicembre 2016, che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio, in GU L 342 del 16.12.2016, p. 1.

¹⁸⁹ Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione, in GU L 141 del 5.6.2015, p. 73.

¹⁹⁰ Decisione di esecuzione della Commissione del 14 febbraio 2014 su un progetto pilota per attuare gli obblighi di cooperazione amministrativa di cui alla direttiva 2007/59/CE del Parlamento europeo e del Consiglio attraverso il sistema di informazione del mercato interno. Con la presente decisione di esecuzione, la Commissione, al fine di testare l'efficacia del sistema di informazione del mercato interno (IMI), mette in atto un progetto pilota che consenta di attuare gli obblighi di cooperazione amministrativa di cui alla direttiva 2007/59/CE del Parlamento europeo e del Consiglio. Al riguardo, giova ricordare che l'IMI, introdotto ufficialmente con il regolamento IMI, è un'applicazione software accessibile tramite Internet, sviluppata dalla Commissione in collaborazione con gli Stati membri, al fine di assistere questi ultimi nell'attuazione concreta dei requisiti relativi allo scambio di informazioni stabiliti nella legislazione dell'Unione sul mercato interno, fornendo un meccanismo di comunicazione centralizzato che faciliti lo scambio di informazioni transfrontaliero e la mutua assistenza.

che nei Paesi al di fuori dell' Unione, dei Gruppi di Imprese Multinazionali¹⁹¹.

Non a caso, essa specifica, altresì, i requisiti linguistici per lo scambio di informazioni tra gli Stati membri in materia di rendicontazione Paese per Paese e dispone in merito alle modalità pratiche necessarie per il potenziamento del sistema.

In ultimo valga evidenziare la direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018 recante modifica della direttiva 2011/16/UE¹⁹² per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all' obbligo di notifica, che sarà oggetto di precipua trattazione nel paragrafo successivo.

Tuttavia, nonostante la direttiva 2011/16/UE sia stata modificata più volte al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle autorità fiscali per reagire alla pianificazione fiscale aggressiva, risulta ancora necessario rafforzare alcuni aspetti specifici del quadro fiscale esistente inerenti alla

¹⁹¹ Al riguardo si segnala anche la Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 1° marzo 2018 sulla proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (COM (2017)0335-C8-0195/2017-2017/0138(CNS)), in GU C 129 del 5.4.2019, pp. 134-153.

¹⁹² La direttiva 2011/16/UE è stata recepita nell'ordinamento italiano con il D. Lgs. 4 marzo 2014, n. 29 Attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, in GU Serie Generale n. 63 del 17-03-2014.

trasparenza¹⁹³, come emerge, altresì, dalla relazione del Parlamento sui reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale del 26 marzo 2019¹⁹⁴.

2. La direttiva 2018/822/UE: scambio automatico obbligatorio di informazioni e meccanismi transfrontalieri

Considerando che la maggior parte dei meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva interessano più giurisdizioni, la comunicazione di informazioni riguardo a tali meccanismi apporta risultati positivi laddove tali informazioni siano anche scambiate tra gli Stati membri.

In particolare, lo scambio automatico di informazioni fra le autorità fiscali è fondamentale per fornire a tali autorità le informazioni di cui hanno bisogno per agire, laddove rilevano pratiche fiscali aggressive¹⁹⁵.

¹⁹³ Per approfondimenti si segnala il parere del Garante europeo della protezione dei dati sulla comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio dal titolo «Rafforzare la cooperazione in materia di applicazione della legge nell'UE: il modello europeo di scambio di informazioni (EIXM)» 2014/C 32/08 in GU n. 32 del 4.2.2014, pp. 14-16. Il Garante europeo della protezione dei dati mostra apprezzamento nei riguardi della Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio dal titolo “Rafforzare la cooperazione in materia di applicazione della legge nell'UE: il modello europeo di scambio di informazioni”, la quale enfatizza la necessità di assicurare un elevato livello di qualità, sicurezza e protezione dei dati e rammenta l'obbligo di rispettarne le norme sulla protezione, la sicurezza e la qualità. Al contempo invita la Commissione a riflettere, in particolare, sull'efficacia dei principi della protezione dei dati alla luce dell'evoluzione tecnologica, nella prospettiva di una politica dell'Unione completa, integrata e ben strutturata riguardante la gestione e lo scambio di informazioni ai fini della sicurezza pubblica.

¹⁹⁴ 2018/2121(INI).

¹⁹⁵ P. BONARELLI, Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2016, fasc. 10, pp. 30-40.

Muovendo da tali considerazioni, la presente direttiva, nel disciplinare lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica – i quali, appunto, sono potenzialmente utilizzabili per attuare ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva- apporta una serie di modifiche alla già citata direttiva 2011/16/UE.

Anzitutto la direttiva 2018/822/UE¹⁹⁶ impone una comunicazione sistematica di informazioni predeterminate ad un altro Stato membro, senza richiesta preventiva, ad intervalli regolari prestabiliti, intendendo per “informazioni disponibili”, le informazioni contenute negli archivi fiscali dello Stato membro che comunica le informazioni, consultabili in conformità delle procedure per la raccolta e il trattamento delle informazioni in tale Stato membro.

Le informazioni riguardano i “meccanismi transfrontalieri”, ovvero i meccanismi che interessano più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo, laddove almeno una delle seguenti condizioni sia soddisfatta:

- a) non tutti i partecipanti al meccanismo sono residenti ai fini fiscali nella stessa giurisdizione;
- b) uno o più dei partecipanti al meccanismo sono simultaneamente residenti ai fini fiscali in più di una giurisdizione;
- c) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolgono un'attività d'impresa in un'altra giurisdizione tramite una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione e il meccanismo fa parte dell'attività d'impresa o costituisce l'intera attività d'impresa della suddetta stabile organizzazione;

¹⁹⁶ Direttiva (UE) 2016/2258 del Consiglio, del 6 dicembre 2016, che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio, cit.

- d) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolge un'attività in un'altra giurisdizione senza essere residente ai fini fiscali, né costituisce una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione.
- e) tale meccanismo ha un possibile impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo¹⁹⁷.

Inoltre, un meccanismo può includere anche una serie di meccanismi, ovvero può comprendere più di una fase o parte.

Nello specifico, poi, per “meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica” si intende qualunque meccanismo transfrontaliero che contenga almeno uno degli elementi distintivi di cui all'allegato I, ovvero una caratteristica o peculiarità che presenti un'indicazione di potenziale rischio di elusione fiscale, come elencato nell'allegato IV.

Detto questo, sono tenuti a fornire le informazioni richieste:

- il “contribuente pertinente”, ovvero qualunque persona a disposizione della quale è messo, a fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che è pronto metterlo in atto, ovvero ha attuato la prima fase di un tale meccanismo¹⁹⁸;
- l'intermediario, ovvero qualunque persona che elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione ai fini dell'attuazione o della gestione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o, altresì, qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze

¹⁹⁷ Più in generale sul tema v. G. CORASANITI, Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative, in *Corriere tributario*, 2015, vol. 38, fasc. 18, pp. 1361-1366.

¹⁹⁸ Vedi, più in generale, M. PIERRO, Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2017, vol. 76, fasc. 4, parte1, p. 449 ss.

pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensioni necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini dell'attuazione o gestione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.

Al riguardo, per potersi qualificare come intermediario, è necessario che la persona soddisfi almeno una delle condizioni seguenti:

- a) essere residente a fini fiscali in uno Stato membro;
- b) disporre di una stabile organizzazione in uno Stato membro attraverso la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo;
- c) essere costituita in uno Stato membro o essere disciplinata dal diritto di uno Stato membro;
- d) essere registrata presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro;

In ogni caso, comunque, qualunque persona ha il diritto di fornire elementi a prova del fatto che non fosse a conoscenza, e non si potesse ragionevolmente presumere che fosse a conoscenza, del proprio coinvolgimento in un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica¹⁹⁹. A tal fine, tale persona può fare riferimento a tutti i fatti e ad

¹⁹⁹ Sulla rilevanza della trasparenza cfr. C. ROMANO, D. CONTI, L'attuale quadro dello scambio delle informazioni fiscali al vaglio della giurisprudenza UE e CEDU, in *Corriere tributario*, 2018, vol. 41, fasc. 2, pp. 106-113.

ogni circostanza pertinente, come pure alle informazioni disponibili e alle sue competenze.

2.1. L' ambito di applicazione

La direttiva in esame inserisce poi nella direttiva 2011/16/UE l'articolo 8 *bis*, rubricato "Ambito di applicazione e condizione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica".

Ai sensi di quest'ultimo, ciascuno Stato membro è tenuto ad adottare le misure necessarie per imporre agli intermediari la comunicazione alle autorità competenti di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica di cui sono a conoscenza²⁰⁰, che sono in loro possesso o di cui hanno controllo entro trenta giorni a decorrere da:

- a) il giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è messo a disposizione ai fini dell'attuazione; o
- b) il giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è pronto per l'attuazione; o

²⁰⁰ Sulle modalità di comunicazione delle informazioni si segnala il Regolamento di esecuzione (UE) n. 1353/2014 della Commissione, del 15 dicembre 2014, che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 1156/2012 recante talune modalità di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, in GU L 365 del 19.12.2014, pp. 70-74. Il presente regolamento di esecuzione aggiunge l'allegato V, al regolamento (CE) n. 1156/2012, imponendo che il formato elettronico da utilizzare per lo scambio automatico obbligatorio di informazioni a norma dell'art. 8, par. 1, della direttiva 2011/16/UE, sia ad esso conforme.

c) il giorno in cui è stata compiuta la prima fase nell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, a seconda della situazione che si verifica per prima.

Gli intermediari sono, inoltre, tenuti a comunicare informazioni entro trenta giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza.

In caso di meccanismi commerciabili, gli Stati membri sono tenuti ad adottare le misure necessarie per imporre agli intermediari la presentazione, ogni tre mesi, di una relazione periodica che fornisca un aggiornamento contenente nuove informazioni soggette all'obbligo di notifica, che sono diventate disponibili dalla presentazione dell'ultima relazione.

Quando poi l'intermediario è tenuto a comunicare informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica²⁰¹ alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto nello Stato membro che appare per primo nell'elenco seguente:

- a) lo Stato membro in cui l'intermediario è residente a fini fiscali;
- b) lo Stato membro in cui l'intermediario dispone di una stabile organizzazione, tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo;
- c) lo Stato in cui l'intermediario è costituito o dal cui diritto è disciplinato;
- d) lo Stato membro in cui l'intermediario è registrato presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza.

²⁰¹ Più in generale sul tema cfr. L. STAROLA, Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale, in *Corriere tributario*, 2018, vol. 41, fasc. 29, pp. 2280-2285.

Quando vi è un obbligo di comunicazione multipla, l'intermediario è, invece, esonerato dalla comunicazione di informazioni se può provare, conformemente al diritto nazionale, che le stesse informazioni sono state comunicate in un altro Stato membro.

Ad ogni modo, ciascuno Paese UE può adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all'esenzione dalla comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica quando l'obbligo di comunicazione violerebbe il segreto professionale sulla base del diritto nazionale dello Stato membro²⁰². In tali circostanze, ciascun Paese UE adotta le misure necessarie per imporre agli intermediari la notifica, senza indugio, dei rispettivi obblighi di comunicazione ad un eventuale altro intermediario o, in sua assenza, al contribuente pertinente.

Gli intermediari possono avere diritto all'esenzione soltanto nella misura in cui operano nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni.

Inoltre, ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre che, laddove non vi sia un intermediario o l'intermediario notifichi al contribuente pertinente o ad un altro intermediario l'applicazione di un'esenzione, l'obbligo di comunicare informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica spetti all'altro intermediario notificato o, in sua assenza, al contribuente pertinente.

Laddove, invece, vi sia più di un intermediario ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per imporre che l'obbligo di comunicare

²⁰² Per approfondimenti v. P. BONARELLI, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, cit., p. 30 ss.

informazioni sul meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica spetti a tutti gli intermediari coinvolti nello stesso meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica²⁰³. In tal caso un intermediario è esonerato dalla comunicazione di informazioni solo nella misura in cui può provare, conformemente al diritto nazionale, che le stesse informazioni sono già state comunicate da un altro intermediario.

Per quanto concerne il contribuente pertinente, egli comunica informazioni entro 30 giorni a decorrere dal giorno successivo a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è messo a disposizione di tale contribuente pertinente ai fini dell'attuazione.

Quando egli ha l'obbligo di comunicare informazioni sul meccanismo transfrontaliero alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto alle autorità competenti del Paese UE che appare per primo nell'elenco seguente:

- a) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente è residente a fini fiscali;
- b) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente dispone di una stabile organizzazione che beneficia del meccanismo;
- c) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente percepisce un reddito o genera utili, pur non essendo residente a fini fiscali e non disponendo di una stabile organizzazione in alcun Stato membro;

²⁰³ Per un inquadramento sul tema A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, Pianificazione fiscale aggressiva: obblighi di disclosure, in Amministrazione & finanza, 2017, vol. 32, fasc. 11, pp. 15-21.

d) lo Stato membro in cui il contribuente pertinente svolge un'attività, pur non essendo residente a fini fiscali e non disponendo di una stabile organizzazione in alcuno Stato membro.

Quando vi è un obbligo di comunicazione multipla, il contribuente pertinente è esonerato dalla comunicazione di informazioni se può provare, conformemente al diritto nazionale, che le stesse informazioni sono state comunicate in un altro Stato membro²⁰⁴.

Ad ogni modo ciascuno Paese UE adotta le misure necessarie per imporre che, laddove l'obbligo di comunicazione spetti al contribuente pertinente e laddove vi sia più di un contribuente pertinente, il contribuente pertinente che comunica le informazioni debba essere quello che appare per primo nell'elenco seguente:

- a) il contribuente pertinente che ha convenuto il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica con l'intermediario;
- b) il contribuente pertinente che gestisce l'attuazione del meccanismo.

Un contribuente pertinente è, invece, esonerato dalla comunicazione di informazioni solo nella misura in cui può provare, conformemente al diritto nazionale, che le stesse informazioni sono già state comunicate da un altro contribuente pertinente.

Infine, ogni Stato membro può adottare le misure necessarie per imporre che ciascun contribuente pertinente comunichi all'

²⁰⁴ Si segnala ai fini della ricostruzione relativa all'evoluzione del fenomeno della pianificazione aggressiva: A. MAINARDI, La pianificazione fiscale internazionale come scelta economica, in Bollettino tributario d'informazioni, 1999, vol. 66, fasc. 19, pp. 1413-1417.

amministrazione fiscale informazioni sull' utilizzo del meccanismo in ciascuno degli anni in cui questo viene implementato.

Sul piano temporale, la direttiva prescrive, infine, che intermediari e contribuenti pertinenti, ove opportuno, comunicano informazioni su tali meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica entro il 31 agosto 2020.

2.2 Comunicazione e scambio di informazioni

A livello procedurale l'autorità competente di uno Stato membro cui l'informazione è stata comunicata è tenuta a trasmettere le informazioni attraverso lo scambio automatico, alle autorità competenti di tutti gli Stati membri²⁰⁵, conformemente alle modalità pratiche adottate a norma dell'articolo 21.

Le informazioni che devono essere comunicate dall'autorità competente di uno Stato membro includono gli elementi seguenti:

- a) l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti pertinenti, compresi il nome, la data e il luogo di nascita (in caso di persona fisica), la residenza ai fini fiscali, il CIF (codice di identificazione fiscale) e, ove opportuno, le persone che costituiscono imprese associate del contribuente pertinente;
- b) i dettagli di tutti gli elementi distintivi di cui all'allegato IV che rendono necessario notificare il meccanismo transfrontaliero;
- c) un riassunto del contenuto del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, incluso il riferimento al nome con il quale è

²⁰⁵ Sullo scambio di informazioni cfr. L. STAROLA, Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale, cit., p. 2280 ss.

- comunemente noto ed una descrizione in termini astratti delle pertinenti attività economiche o dei meccanismi, senza divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.
- d) la data in cui è stata attuata o sarà attuata la prima fase del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
 - e) i dettagli delle disposizioni nazionali che costituiscono la base del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
 - f) il valore del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
 - g) l'identificazione dello Stato membro del contribuente pertinente o dei contribuenti pertinenti e degli eventuali altri Stati membri che sono suscettibili di essere interessati dal meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica;
 - h) l'identificazione di qualunque altra persona nello Stato membro che potrebbe essere interessata dal meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, indicando a quali Stati membri è legata tale persona.

Al riguardo, l'assenza di reazione di un'amministrazione fiscale ad un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica non implica l'accettazione della validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo.

Nella prassi, per facilitare poi lo scambio di informazioni, la Commissione adotta le modalità pratiche necessarie, comprese le misure intese a standardizzare la comunicazione delle informazioni nell'ambito della procedura di definizione del formulario (art. 20, par.5).

Secondo quanto disposto dalla direttiva in questione, lo scambio automatico di informazioni ha luogo entro un mese a decorrere dalla fine del trimestre nel quale le informazioni sono state comunicate, mentre le prime informazioni sono comunicate entro il 31 ottobre 2020.

A tal uopo la Commissione adotta formulari tipo²⁰⁶, incluso il regime linguistico sia per lo scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, sia per lo scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica²⁰⁷.

Tuttavia il regime linguistico non osta a che gli Stati membri comunichino le informazioni in una qualsiasi delle lingue ufficiali dell'Unione; al contempo, però, si può prevedere che gli elementi fondamentali di tali informazioni siano invitati anche in un'altra lingua ufficiale dell'Unione.

La direttiva impone poi alla Commissione di istituire, e dotare di supporto tecnico e logistico, un registro centrale sicuro per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, in cui le informazioni che devono essere comunicate sono registrate ai fini dello scambio automatico²⁰⁸.

²⁰⁶ Si segnala, al riguardo, il Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2378 della Commissione, del 15 dicembre 2015, recante talune modalità di applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga il regolamento di esecuzione (UE) n. 1156/2012, in GU L 332 del 18.12.2015, pp. 19-45. Con tale regolamento la Commissione reca talune modalità di applicazione della direttiva 2011/16/UE con riferimento all'utilizzo di formulari tipo per gli scambi su richiesta, gli scambi spontanei, le notifiche e le informazioni di riscontro, nonché all'utilizzo di formati elettronici per lo scambio automatico obbligatorio di informazioni oltre che della rete comune di comunicazione (CCN).

²⁰⁷ Tali formulari tipo si limitano agli elementi per lo scambio di informazioni elencati all'art. 8 bis, par. 6, e all'art. 8 bis ter, par. 14, e agli altri campi correlati a tali elementi necessari per raggiungere gli obiettivi rispettivamente dell'art. 8 bis e 8 bis ter.

²⁰⁸ Si segnala il Regolamento (UE) n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013 che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE. Il programma istituito

Inoltre, la Commissione deve istituire e dotare di supporto tecnico e logistico, un registro centrale sicuro per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, in cui le informazioni che devono essere comunicate sono registrate ai fini dello scambio automatico.

Una volta comunicate, le autorità competenti di tutti gli Stati membri hanno accesso alle informazioni registrate nel detto registro, come pure la Commissione, fatte salve talune limitazioni²⁰⁹.

Inoltre, gli Stati membri trasmettono alla Commissione una valutazione annuale dell'efficacia dello scambio automatico di informazioni e i risultati pratici ottenuti²¹⁰ e la Commissione adotta, mediante atti di esecuzione, la forma e le modalità di comunicazione della valutazione annuale.

dal presente regolamento, "Fiscalis 2020", sostiene la cooperazione nelle materie fiscali, prevedendo, in particolare, sistemi d'informazione europei, azioni congiunte per i funzionari delle autorità fiscali e iniziative comuni di formazione. Esso svolge un ruolo in aree fondamentali quale l'attuazione coerente della normativa dell'Unione nel settore della fiscalità, garantendo lo scambio di informazioni e sostenendo la cooperazione amministrativa e la capacità amministrativa delle autorità fiscali.

²⁰⁹ Art. 8 bis, par. 8 e art. 8 bis ter, par. 17.

²¹⁰ Sull'importanza dello scambio di informazioni vedi, anche, Relazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni valutazione finale del programma "Fiscalis 2013", del 18 dicembre 2014, COM/2014/0745 final. Tale relazione aveva ad oggetto una valutazione complessiva relativa al programma d'azione comunitario pluriennale "Fiscalis 2013", teso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno e a promuovere un'intensa cooperazione tra le amministrazioni fiscali. I principali beneficiari del programma sono state le amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'UE, dei paesi candidati e dei paesi potenziali candidati. Per conseguire gli obiettivi prefissati sono state realizzate le seguenti attività: sviluppo e gestione di sistemi di comunicazione e di scambio di informazioni; azioni congiunte, quali controlli multilaterali, seminari, gruppi di progetto, visite di lavoro e qualsiasi altra attività necessaria per la realizzazione degli obiettivi del programma e, infine, attività di formazione.

Infine, gli Stati membri stabiliscono le norme relative alle sanzioni applicabili in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in attuazione della presente direttiva e adottano tutte le misure necessarie per garantirne l'applicazione. A tal proposito le sanzioni previste devono essere effettive, proporzionate e dissuasive.

Tanto esposto, ogni cinque anni successivamente al 1° gennaio 2013 la Commissione presenta al Parlamento europea e al Consiglio una relazione sull'applicazione della presente direttiva e ogni due anni successivamente valutano la pertinenza dell'allegato IV e la Commissione presenta una relazione al Consiglio, corredata, se del caso, di una proposta legislativa.

Il termine di recepimento della direttiva esaminata è fissato per il 31 dicembre 2019, con applicazione delle relative disposizioni attuative a decorrere dal 1° luglio 2020.

3. Verso l'attuazione della direttiva 2018/822/UE nell'ordinamento italiano: l'obbligo di comunicazione dell'intermediario

Con la presente bozza di decreto²¹¹ l'Italia, in attuazione della direttiva 2018/822/UE sopra esaminata²¹² intende stabilire le norme e le procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione

²¹¹ Bozza di decreto di Attuazione della direttiva 2018/822/UE del Consiglio del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione.

²¹² Direttiva (UE) 2016/2258 del Consiglio, del 6 dicembre 2016, che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio, cit.

all’Agenzia delle entrate con le autorità competenti degli Stati membri dell’Unione europea e con altre giurisdizioni estere in forza degli accordi stipulati.

Al riguardo, per “meccanismo transfrontaliero” si intende, nello specifico, uno schema, accordo o progetto riguardante l’Italia ed una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni, che sono sostanzialmente quelle previste dalla sopra esaminata direttiva:

- 1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato;
- 2) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere;
- 3) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione la propria attività in maniera tale da ivi configurare una stabile organizzazione;
- 4) lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull’identificazione del titolare effettivo. E qui è da notare che la bozza di decreto specifica più nel dettaglio quanto previsto dalla direttiva: “tale meccanismo ha un possibile impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull’identificazione del titolare effettivo.

Ebbene, in presenza di un simile meccanismo, l’obbligo di comunicazione delle informazioni richieste spetta ai soggetti elencati all’art.3 di siffatto decreto, ovvero agli intermediari e al contribuente.

In particolare, per “intermediario” si definisce il soggetto – inclusi, a differenza della direttiva, quelli indicati all’art.1, co 1, lett. n., del decreto del Ministero dell’economia e delle finanze del 28 dicembre 2015²¹³ e all’art. 3, co. 4, del D.lgs. 21 novembre 2007, n. 231²¹⁴ – che: 1) mette a disposizione ai fini dell’attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce l’attuazione; 2) direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un’attività di assistenza o consulenza ai fini dell’attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante ai sensi dell’art.5.

Essi sono tenuti all’obbligo di comunicazione qualora ricorre almeno una delle seguenti condizioni che, anche in tal caso, ricalcano quelle elencate nella direttiva in questione:

- 1) siano residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
- 2) abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;

²¹³ Decreto 28 dicembre 2015 attuazione della legge 18 giugno 2015, n. 95 e della direttiva 2014/107/UE del Consiglio, del 9 dicembre 2014, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di organizzazioni situate in Italia delle istituzioni finanziarie estere che svolgono le medesime attività svolte dalle istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione di cui ai numeri precedenti; 14) qualunque altra istituzione finanziaria italiana che presenti i requisiti di cui alle lettere f), g), h) o i)”.

²¹⁴ Decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 Attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione, in GU Serie Generale n.290 del 14-12-2007 - Suppl. Ordinario n. 268.

- 3) siano costituiti, disciplinati o regolamentati secondo la legge dello Stato;
- 4) siano registrati presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato.

Nel caso di meccanismo transfrontaliero oggetto dell'attività di più intermediari, l'obbligo di comunicazione delle relative informazioni spetta ad ognuno dei soggetti coinvolti.

Tuttavia l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione se può provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero sono state comunicate da un altro intermediario all'Agenzia delle Entrate o all'autorità competente di uno Stato membro dell'Unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore un accordo per lo scambio di informazioni ai sensi del predetto decreto.

In ogni caso l'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale²¹⁵.

Al riguardo, nel caso di esonero, l'intermediario informa ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest'ultimo, il contribuente interessato, circa la sussistenza dell'obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate.

Invece, l'obbligo di comunicazione spetta, in ogni caso, al contribuente interessato in caso di assenza di un intermediario, ovvero qualora quest'ultimo non abbia fornito al contribuente la documentazione

²¹⁵ Con specifico riguardo all'Italia v. G. D'AGOSTINO, R. MARCELLO, La pianificazione fiscale nelle imprese italiane, in *Corriere tributario*, 2003, vol. 26, fasc. 48, pp. 3967-3973.

attestante che le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione.

3.1 Segue: l'obbligo di comunicazione del contribuente

Ai sensi della presente bozza di decreto è, altresì, obbligato a fornire le informazioni richieste il contribuente.

A tal proposito, per “contribuente” si intende qualunque soggetto che attua (mentre nella direttiva anche “chi è pronto ad attuare”) o a favore del quale viene messo a disposizione un meccanismo transfrontaliero.

Egli, in particolare, è tenuto all'obbligo di comunicazione quando, come per la direttiva:

- 1) è residente ai fini fiscali nel territorio dello stato;
- 2) dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello stato che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
- 3) non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e percepisce redditi o genera utili prodotti nel territorio dello stato in maniera tale da ivi configurare una stabile organizzazione che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
- 4) non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e svolge la propria attività nel territorio dello Stato in maniera tale da configurare una stabile organizzazione che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione.

In presenza di più contribuenti tale obbligo grava su quello che ha concordato con l'intermediario il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione e, in sua assenza, sul contribuente che ha gestito l'attuazione.

Ad ogni modo, il contribuente è esonerato qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale o qualora provi (come del resto previsto anche dalla direttiva) l'avvenuta comunicazione delle stesse informazioni da parte di un altro contribuente²¹⁶.

Giova, inoltre, precisare che, ai sensi dell'art.4, quando un intermediario o un contribuente sono obbligati a comunicare il medesimo meccanismo transfrontaliero a più di uno Stato membro, l'intermediario o il contribuente sono esonerati dall'obbligo di comunicazione nei confronti dell'Agenzia delle entrate se provano l'avvenuta comunicazione delle stesse informazioni alle autorità competenti di un altro Stato membro secondo quanto stabilito dall'art.8 *bis e ter*, parr.3, 4, 7 e 8 della direttiva 2018/822/UE.

3.2. Il meccanismo transfrontaliero rilevante ai fini della comunicazione, oggetto e modalità di invio della comunicazione

Il meccanismo transfrontaliero in questione è soggetto all'obbligo di comunicazione se sussiste almeno uno degli elementi distintivi.

Al riguardo, per "elemento distintivo" si intende un indice di rischio di elusione o evasione fiscale individuato, sulla base dell'allegato IV della citata direttiva 2018/822/UE con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze.

Con tale decreto sono stabilite le regole tecniche per l'applicazione del decreto stesso, ivi compresa l'individuazione degli elementi distintivi dei

²¹⁶ Il flusso di informazioni varia anche in relazione al tipo di commercio: cfr. D. RINALDI, R. BETTI, Commercio elettronico: nuove frontiere della pianificazione fiscale, in Amministrazione & finanza, 2000, vol. 11, fasc. 3, pp. 117-134.

meccanismi medesimi, nonché i criteri in base ai quali verificare quando i suddetti meccanismi sono diretti ad ottenere un vantaggio fiscale.

Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria circa un meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione non implica l'accettazione della validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo²¹⁷.

Ad ogni modo, ai sensi dell'art.6 del decreto *de quo*, le informazioni oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate riguardano:

- a) l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti interessati, compresi il nome, la data e il luogo di nascita, ovvero la denominazione sociale o ragione sociale, l'indirizzo, la residenza ai fini fiscali, il NIF (numero di identificazione fiscale), nonché i soggetti che costituiscono imprese associate di tali contribuenti;
- b) gli elementi distintivi presenti nel meccanismo transfrontaliero che lo rendono oggetto di comunicazione;
- c) la descrizione dettagliata del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione, nei limiti in cui non comporti la divulgazione di segreti commerciali, industriali o professionali, dei processi commerciali o delle informazioni giuridicamente tutelabili;
- d) la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero;
- e) le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero;
- f) il valore del meccanismo transfrontaliero;

²¹⁷ Circa l'evoluzione normativa in materia di scambio di informazioni v. V. FALCE, Lo scambio di informazioni nell'esperienza comunitaria e nazionale, in *Giurisprudenza commerciale*, 1999, vol. 26, fasc. 2, parte 1, pp. 238-266.

g) l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato dal meccanismo transfrontaliero, nonché delle giurisdizioni a cui tale soggetto è riconducibile.

Invero, per quanto riguarda nello specifico gli intermediari, tali informazioni sono oggetto di comunicazione solo nella misura in cui gli stessi ne siano a conoscenza, in possesso o ne abbiano il controllo.

Se così fosse, questi ultimi comunicano le informazioni suddette all'agenzia delle entrate entro trenta giorni a decorrere:

- a) dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione è messo a disposizione ai fini dell'attuazione o a quello in cui è stata avviata l'attuazione;
- b) dal giorno seguente a quello in cui essi hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione.

Inoltre, in caso di meccanismi commerciali, gli intermediari devono presentare all'agenzia delle entrate, ogni tre mesi, una relazione periodica con cui aggiornano le informazioni di cui al citato art.6, co. 1, lett. a), d), g) e h), diventate disponibili dopo la comunicazione o la presentazione dell'ultima relazione.

Quanto al contribuente destinatario dell'obbligo di comunicazione, costui trasmette le informazioni sui meccanismi transfrontalieri entro trenta giorni a decorrere dal giorno successivo a quello in cui il meccanismo transfrontaliero è stato messo a sua disposizione per l'attuazione o ne è stata avviata l'attuazione.

Infine con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate sono definite le modalità per la comunicazione delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri del presente decreto.

Ad ogni modo gli intermediari e i contribuenti obbligati alla comunicazione trasmettono all’Agenzia delle entrate entro il 31 agosto 2020 le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri che contengono almeno uno degli elementi distintivi di cui alla categoria D dell’allegato IV della direttiva 2018/822/UE attuati nel periodo compreso tra il 29 ottobre 2014 e il 24 giugno 2020.

Infine, va sottolineato che i predetti intermediari sono esonerati dall’obbligo di comunicazione qualora possano dimostrare che il valore dei meccanismi transfrontalieri summenzionati fosse, immediatamente prima dell’attuazione, inferiore al controvalore in euro di un milione di dollari statunitensi.

3.3 Scambio di informazioni all’interno dell’Unione europea

In tale contesto l’Agenzia delle entrate trasmette alle autorità competenti delle giurisdizioni estere, le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione, secondo la tempistica prevista dal decreto e conformemente alle modalità procedurali stabilite con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate.

Quest’ultima trasmette alle autorità competenti degli Stati membri dell’Unione europea, le informazioni entro un mese a partire dalla fine del trimestre nel quale le ha ricevute da parte degli intermediari e dei contribuenti; mentre, invece, trasmette le informazioni alle autorità competenti delle giurisdizioni diverse da quelle dell’Unione europea entro

tre mesi a partire dalla fine del trimestre nel quale le ha ricevute da parte dei contribuenti e degli intermediari.

Questi ultimi dal canto loro conservano i documenti e i dati utilizzati ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero:

- a) fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le informazioni sono comunicate;
- b) fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui le informazioni avrebbero dovuto essere presentate, nel caso di omessa comunicazione.

Nelle ipotesi di omessa, incompleta o inesatta comunicazione delle informazioni si applica una sanzione amministrativa pecuniaria. Questa aumenta nei casi più gravi, ove la gravità della violazione è determinata tenendo conto del vantaggio economico conseguito, nonché dell'intensità e del grado dell'elemento soggettivo, avuto riguardo:

- a) alla conoscenza di specifiche e rilevanti circostanze di fatto;
- b) alla mancata adozione o insufficiente vigilanza sul rispetto di prassi e procedure standardizzate e, altresì, a carenze organizzative e procedurali.

Quando poi la sanzione amministrativa è irrogata nella misura, può essere disposta la sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio delle attività professionali, ovvero l'interdizione delle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica.

Al riguardo, la procedura di irrogazione delle sanzioni, nonché la tutela giurisdizionale ed amministrativa avverso i provvedimenti di irrogazione di tali sanzioni sono regolate, in quanto compatibili, dagli art. 16 a 18 del D.

Lgs 18 dicembre 1997, n. 472²¹⁸. Non sono, invece, ammessi gli istituti di definizione agevolata previsti dagli articoli 16²¹⁹ e 17²²⁰ del predetto decreto legislativo.

²¹⁸ Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in Gazzetta Ufficiale n. 5 dell'8 gennaio 1998 - Supplemento Ordinario n. 4.

²¹⁹ Art. 16. Procedimento di irrogazione delle sanzioni: "1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. 2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità. 3. Nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un quarto della sanzione indicata nell'atto di contestazione. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. 4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18 sempre entro il termine di sessanta giorni dalla sua notificazione. 5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione. 6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata. 7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22".

²²⁰ Art. 17. Irrogazione immediata: "1. In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità. 2. È ammessa definizione agevolata con il pagamento del quarto della sanzione irrogata, entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento. 3. Sono irrogate mediante iscrizione a ruolo,

Tale bozza di decreto si chiude, infine, con una clausola di invarianza finanziaria (art. 13) in base alla quale dall'attuazione delle disposizioni del presente decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica e a tal uopo le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione dello stesso con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Non si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2".

CONCLUSIONI

Al termine di siffatta disamina si prende atto di come le strutture di pianificazione fiscale utilizzate delle imprese multinazionali siano divenute, nel corso degli anni, sempre più aggressive, con l'effetto di attuare il trasferimento degli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli.

Per gli Stati membri risultano, pertanto, sempre più difficile proteggere le basi imponibili nazionali dall'erosione in corso, considerato che le strutture di pianificazione fiscale hanno subito una profonda evoluzione diventando particolarmente sofisticate e spesso traggono vantaggio dall'accresciuta mobilità di capitali e di persone nel mercato interno. Si tratta, in sostanza, di strutture che, come visto, consistono generalmente in meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli ed hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti. Ciò determina spesso riduzioni considerevoli del gettito fiscale degli Stati membri, il che impedisce loro di applicare politiche fiscali favorevoli alla crescita.

In tale contesto è, pertanto, fondamentale che le autorità fiscali dei Paesi UE ottengano informazioni complete e pertinenti riguardo ai meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi. Tali informazioni permetterebbero a dette autorità di reagire prontamente alle pratiche fiscali dannose e di colmare le lacune mediante disposizioni legislative ovvero mediante lo svolgimento di adeguate valutazioni di rischio ed *audit* fiscali.

D'altronde l'adozione tempestiva di misure dirette a contrastare l'erosione della base imponibile risponde all'esigenza, da un lato, di

infondere nei contribuenti fiducia nell'equità e nella giustizia dei sistemi fiscali e, dall'altro, di fornire ai governi strumenti efficaci a garanzia dell'effettività delle rispettive politiche fiscali.

Infine si auspica che, a breve, si procederà al recepimento, nell'ordinamento nazionale, della direttiva 2016/1164/UE, cosiddetta *Anti Tax Avoidance Directive* - ATAD che, come visto, fa parte dell'importante pacchetto antielusione (*Anti Tax Avoidance Package*) varato dalla Commissione europea per introdurre negli Stati membri un insieme di misure di contrasto alle pratiche di elusione fiscale.

Allo stato, come è emerso nell'ultimo capitolo, lo schema di decreto ha il pregio, in sintesi, di: intervenire sulla vigente disciplina della deducibilità degli interessi passivi (Capo I, art. 1), prevedendo che i limiti di legge si applicano anche agli interessi capitalizzati, introducendo una nuova definizione degli interessi passivi (ed attivi) e degli oneri (e proventi) assimilati rilevanti ai fini fiscali; di rendere riportabile in avanti anche l'eccedenza di interessi attivi rispetto a quelli passivi; di adottare un concetto di ROL (risultato operativo lordo) basato sulla normativa fiscale, in luogo di quella contabile. Con il Capo II e, segnatamente, agli artt. 2 e 3, lo schema intende poi recepire l'art. 5 della direttiva in questione relativo alla cd. imposizione in uscita, chiarendo le condizioni alle quali i contribuenti sono soggetti ad imposta nel caso di trasferimento all'estero di attivi secondo il valore di mercato degli attivi trasferiti, al netto delle perdite. Con il Capo III (art. 4), Sezione II, invece, vengono introdotte disposizioni in materia di tassazione dei proventi di società controllate non residenti (disciplina CFC – *Controlled Foreign Companies*), che imputano al soggetto residente tutti i redditi del soggetto controllato non residente, localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata, qualora quest'ultimo realizzi

proventi per oltre un terzo derivanti da cd. *passive income* (specifiche categorie di reddito, tra cui quelli di capitale, non derivanti da attività operativa). Al riguardo viene introdotto, anche in seno a tale disciplina, il cd. valore di mercato e si modifica la nozione di controllo societario rilevante ai fini della predetta imputazione; di conseguenza l'art. 5 dello schema in argomento (Capo III, sezione II) modifica la vigente normativa in tema di dividendi e plusvalenze. Inoltre, viene introdotto l'art. 47-bis nel TUIR, ai sensi del quale sono previsti criteri specifici per l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, facendo riferimento al livello di tassazione effettivo o a quello nominale, a seconda che la partecipazione sia o non sia di controllo. Valga poi evidenziare che il Capo IV dello schema (artt. da 6 a 11) contiene le disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi, volte a contrastare gli effetti derivanti dalla diversa qualificazione del medesimo strumento finanziario, pagamento, entità o stabile organizzazione in differenti sistemi fiscali. Da tali "disallineamenti" possono, infatti, derivare dei vantaggi fiscali sproporzionati per le società e, per converso, una riduzione delle entrate per alcuni Paesi membri. In particolare, poi, l'art. 6 reca le definizioni rilevanti in merito ai fenomeni che la normativa intende contrastare, quali la doppia deduzione e la deduzione senza inclusione, e viene fornito un elenco esemplificativo di situazioni riconducibili alla fattispecie del "disallineamento da ibridi". E ancora, l'art. 7 identifica il ruolo dello Stato italiano rispetto alle differenti posizioni attive e passive oggetto della normativa *de qua*; l'art. 8 detta la disciplina delle misure di contrasto alle conseguenze fiscali del disallineamento da ibridi; l'art. 9 prevede una misura di contrasto ai disallineamenti da ibridi cosiddetti "inversi", che corrispondono a casi di "deduzione non inclusione" derivanti dall'attribuzione di componenti positivi di reddito ad entità considerate

trasparenti ai fini della legge dello Stato di localizzazione dell'entità e opache ai fini della legge dello Stato di localizzazione dei soggetti che detengono un interesse rilevante nell'entità; l'art. 10 prevede le misure di contrasto ai fenomeni di doppia deduzione derivanti dai casi di doppia residenza fiscale del soggetto passivo; l'art. 11 disciplina gli aspetti concernenti l'accertamento delle violazioni alle disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi; l'art. 12 ridefinisce, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, la nozione di intermediari finanziari e delle holding finanziarie e non finanziarie, alle quali si applicano specifiche disposizioni per alcuni settori della direttiva ATAD (tra cui la limitazione alla deducibilità degli interessi passivi); l'art. 13 contiene le disposizioni transitorie; l'art. 14 effettua le abrogazioni conseguenti alla nuova disciplina e, infine, all'art. 15 sono contenute le disposizioni finanziarie.

Tanto esposto, l'Italia, al pari degli altri Paesi UE, una volta che si sarà adeguata alla disciplina europea, potrà realmente contribuire, in maniera effettiva ed efficace, a contrastare il fenomeno dell'elusione fiscale transfrontaliera, nell'ottica di una cooperazione amministrativa tra Stati che costituisce un presupposto imprescindibile al riguardo.

BIBLIOGRAFIA

C. ALAGNA, *La platform for tax good governance, aggressive tax and double taxation*, in *il Quotidiano Ipsoa*, 5 giugno 2013;

F. AMATUCCI, *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, fasc. 1;

V. AZZONI, *Elusione fiscale e tutela del contribuente nell'accertamento ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2015, vol. 82, fasc. 17;

P. BONARELLI, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2016, fasc.10;

F. BONTEMPO, *Lo schema di recepimento di ATAD: le norme di contrasto ai disallineamenti da ibridi*, in *Corriere tributario*, 2018, vol. 41, fasc. 38;

D. BORDINI, *Potenzialità elusive delle operazioni infragruppo*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2013, fasc. 6;

A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2012, fasc. 7/8;

A. CADBURY, N. PICCHIO, *Un codice di condotta per le società*, in *L'impresa*, 2007, fasc. 5;

C. CARMINE, *Modifiche alla trasparenza fiscale*, in *Fiscalità internazionale*, 2006, vol. 4, fasc. 1;

V. CERIANI, *Il contrasto a evasione ed elusione*, in B. BISES (a cura di), *Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo*, Il Mulino, Bologna, 2014;

S.A. CERRATO, *Osservazioni in tema di operazioni infragruppo e di vantaggi compensativi*, in *Giurisprudenza italiana*, 2001, fasc. 8/9, pp. 1676-1678;

A. COMELLI, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo 'spazio unico europeo dell'iva', la direttiva del Consiglio 'contro le pratiche di elusione fiscale' e l'abuso del diritto*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, vol. 89, fasc. 4;

G. CORASANITI, *"La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte"*. in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, II;

G. CORASANITI, *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corriere tributario*, 2015, vol. 38, fasc. 18

D. DEOTTO, *Società di comodo e utilizzo dei beni da parte dei soci, tra ipotesi di duplice 'funzione' e di doppia tassazione*, in *Corriere tributario*, 2012, vol. 35, fasc. 31;

G. D'AGOSTINO, R. MARCELLO, *La pianificazione fiscale nelle imprese italiane*, in *Corriere tributario*, 2003, vol.26, fasc. 48;

G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Giuffrè, Milano, 1992;

A. DELLA CARITÀ, R. BIANCOLLI, *Disallineamenti da ibridi e misure di contrasto: le modifiche alla Direttiva ATAD*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2017, fasc. 12;

A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, *Verso una base imponibile comune consolidata per le imprese UE*, in *Il fisco*, 2018, n. 18, p. 1753 ss.

A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, *Pianificazione fiscale aggressiva: obblighi di disclosure*, in *Amministrazione & finanza*, 2017, vol. 32, fasc. 11;

V. DE MOLLI, *La buona governance attrae i capitali*, in *Il sole 24 ore*, 17 dicembre 2015;

M. DI PACE, *Tassazione degli utili delle società controllate situate in altri Paesi comunitari*, in *Amministrazione & finanza*, 2007, vol. 22, fasc. 14;

S. DORIGO, *Doppia imposizione internazionale e diritto dell'Unione Europea*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, fasc. 1;

F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in www.penalecontemporaneo.it, 1° ottobre 2015;

S. DORIGO, *Fiscalità, mercato e solidarietà: la crisi economica globale ed il ruolo del diritto dell'Unione europea*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2017, fasc. 6;

V. DOURADO, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, in *Intertax*, 2015, n. 1;

V. FALCE, *Lo scambio di informazioni nell'esperienza comunitaria e nazionale*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1999, vol.26, fasc.2, parte 1;

A. FANTOZZI, *La ricerca 'Modelli di tassazione delle società e allargamento dell'Unione Europea'; metodo dell'indagine*, in *Economia italiana*, 2007, fasc. 2;

F. FLORIS, F. VITALE, *La comunicazione della Commissione europea relativa alla base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB). Breve sintesi ed alcune riflessioni sulla ripartizione della base imponibile consolidata*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2006, fasc. 2;

A. FRANCO, *Le operazioni di riorganizzazione infragruppo: profili contabili alla luce dei principi contabili internazionali*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2006, vol. 57, fasc. 1;

G. FRANSONI, *La 'multiforme' efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale [Nota a sentenza: Cass., sez. III pen., 7 ottobre 2015, n. 40272]*, in *Corriere tributario*, 2015, vol. 38, fasc. 44;

F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge*, in *Rassegna tributaria*, 1989;

G. GAVELLI, *Niente elusione se ci si 'predispone' ad una operazione agevolata*, in *Corriere tributario*, 2017, vol. 40, fasc. 2;

G. GIANGRANDE, *La fiscalità di vantaggio tra vincoli costituzionali ed europei: le agevolazioni fiscali del contratto di rete*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2017, vol. 88, fasc. 3;

S. GIORDANO, *Vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari per le reti d'impresa*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2010, vol. 1, fasc. 12;

A. GIORGIANNI, *L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, fasc. 2;

L. KOVACS, *Le prospettive della CCCTB*, in *Rassegna tributaria*, 2008, vol. 51, fasc. 3;

S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, n. 4;

F. LA ROSA, A. GALLO, *Presupposti di tassazione per le società*, in *Contabilità finanza e controllo*, 1999, vol. 22, fasc. 8/9;

M. LOGOZZO, *Prime riflessioni sulla direttiva europea antiabuso (n. 2016/1164/UE)*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2017, vol. 84, fasc. 21;

R. LUNELLI, *Normativa antielusione*, in *Il Fisco*, 1997, n. 30;

R. LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rassegna tributaria*, 1994;

R. LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta*, in *Rassegna tributaria*, 1997, p. 1099 ss.;

A.MAINARDI, *La pianificazione fiscale internazionale come scelta economica*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 1999, vol. 66, fasc.19, pp. 1413-1417;

G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009;

A. MANZITTI, M. FANNI, *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto*, in *Corriere tributario*, 2014, vol. 37, fasc. 15;

A.MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive dell'elusione tributaria, fra principi comunitari e principi nazionali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, n. 1;

S. MATTIA, *Cooperazione tra Stati: la disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui tax ruling*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2017, fasc.7;

L. MIELE, *Il contrasto ai fenomeni di doppia non imposizione*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2013, fasc. 4;

E. MIGNARRI, *Lo scambio di informazioni finanziarie nella Ue: cosa cambia dopo il varo della direttiva 2014/107/Ue = Fiscal information flow after the European Directive on Administrative cooperation*, in *Bancaria*, 2015, vol. 71, fasc.4;

F. MUNARI, *Il divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dell'Unione europea*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 4;

F. NAPOLITANO, *Esenzione fiscale per gli aumenti di capitale a copertura di perdite*, in *Le società*, 1994, vol. 13, fasc. 4;

- U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 1958;
- S. PATTI, voce *Abuso del diritto*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. civ., 1993;
- G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2012;
- P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nel diritto comunitario*, Giappichelli, Torino, 2011;
- M. PIAZZA, *Il pacchetto antielusione*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2016, fasc. 4;
- E.M. PICCIRILLI, *L'istituto dell'elusione fiscale nell'ordinamento comunitario e nazionale e la legittimità costituzionale delle valide ragioni economiche*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2017;
- L. PICCOLO, *Abuso del diritto e IVA tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rassegna tributaria*, 2006, I;
- M. PIERRO, *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2017, vol. 76, fasc.4, parte 1;
- P. PISTONE, *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2016, fasc. 2;

P. PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, vol. 69, fasc. 4;

F. RAU, *Aspetti peculiari dell'elusione fiscale*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2015;

P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1965, I;

D. RINALDI, R. BETTI, *Commercio elettronico: nuove frontiere della pianificazione fiscale*, in *Amministrazione & finanza*, 2000, vol.11, fasc.3;

R. RIZZARDI, *CCCTB: la base imponibile europea del reddito d'impresa*, in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2006, vol. 57, fasc. 4;

C. ROMANO, D. CONTI, *L'attuale quadro dello scambio delle informazioni fiscali al vaglio della giurisprudenza UE e CEDU*, in *Corriere tributario*, 2018, vol. 41, fasc. 2;

M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1923, p. 116;

C. SANNA, L. BOSCO, *La recente direttiva UE contro le pratiche di elusione fiscale: analisi e possibili impatti nella legislazione nazionale*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2016, fasc. 5;

C. SCARDINO, *La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2016, fasc. 3;

C. SCARDINO, *Unione Europea: piano d'azione contro evasione ed elusione fiscale*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2013, fasc. 6;

P. SELICATO, *The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) between the exigences of harmonization of the corporate tax and the problems of compatibility with the national system*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009, fasc. 1/2;

L. STAROLA, *Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale*, in *Corriere tributario*, 2018, vol. 41, fasc. 29;

D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, n. 5;

P.M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta. Il problema della titolarità ingannevole di redditi*, Cedam, Padova, 1995;

P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè, Milano, 2007;

A. TAGLIONI, *Sulla rettificabilità da parte dell'amministrazione finanziaria del parere reso a seguito di istanza di interpello ex art. 11 della legge n. 212/2000*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2006, vol. 73, fasc. 22;

P. TARIGO, *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rassegna tributaria*, 2017, vol. 60, fasc. 2;

S. TREGLIA, *Il 'nuovo' abuso del diritto o elusione fiscale ex art. 10 bis, l. 212 del 2000, c.d. Statuto del contribuente (Commento a Cass. pen., sez. III, 1.10.2015, n. 40272)*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2015, vol. 28, fasc. 3;

P. VALENTE, *La Raccomandazione UE in materia di aggressive planning e good governance fiscale*, in *Il Fisco*, 2013, n. 10;

P. VALENTE, *Contrasto all'elusione fiscale internazionale: il recepimento della Direttiva ATAD I e successive modifiche*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2018, fasc. 12;

P. VALENTE, *Good governance fiscale e aggressive tax planning: l'istituzione della EU Platform*, in *il Fisco*, 2013, n. 31;

P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale*, Il Quotidiano, Ipsoa, 2011;

P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, Iposa, Milano, 2014;

P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, Milano, 2012;

P. VALENTE, *Cooperazione internazionale e principi comunitari in tema di lotta a frode fiscale, evasione e tax planning aggressivo*, in *Il fisco*, 2012, n. 47, fasc. 1;

G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopi di risparmio di spesa e collegamento negoziale*, in *Rassegna tributaria*, 2008, fasc. 3;

G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009;

G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione*, in *Rassegna Tributaria*, 2008.

RIASSUNTO

Negli ultimi anni, come sottolineato dall'OCSE nel Rapporto "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*", pubblicato in data 12 febbraio 2013 (cd. "Rapporto BEPS"), le imprese multinazionali sempre più di frequente tendono ad adottare strutture di pianificazione fiscale aggressive, che coinvolgono più giurisdizioni con l'effetto di trasferire gli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli, per ridurre il carico fiscale complessivo di gruppo mediante operazioni legittime da un punto di vista formale, ma in contrasto con lo scopo della norma. Tale pianificazione consiste, dunque, nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta. Essa non comporta l'elusione o la violazione diretta di alcuna norma, ma sfrutta le differenze tra le norme impositive di ordinamenti diversi.

Al riguardo, nel primo capitolo si vuole anzitutto puntualizzare il fenomeno dell'elusione fiscale, raffrontato con l'evasione fiscale e l'abuso del diritto. Il primo attiene al comportamento del contribuente che, pur rispettoso della lettera della normativa tributaria, tende ad aggirare obblighi o divieti, conseguendo un vantaggio tributario, qualunque sia il tributo in questione. Un siffatto comportamento, privo di valide ragioni economiche, pur non violando espressamente alcuna norma si pone in contrasto con i principi sottostanti ad un determinato sistema normativo, sfruttando le imperfezioni presenti nella norma. In molti casi, tuttavia, l'elusione non è condannabile e, pertanto, si distingue dall'evasione che è una violazione diretta delle norme tributarie, che comporta un illecito di

natura amministrativa o penale, realizzato occultando il presupposto di imposta, per poi sottrarsi agli obblighi che ne derivano.

In ambito fiscale si assiste ad una sostanziale assimilazione fra l'abuso del diritto e l'istituto dell'elusione fiscale: un classico esempio si ha quando il contribuente si serve della norma tributaria per ottenere vantaggi fiscali che non gli sarebbero dovuti, né riconosciuti dalla stessa legislazione. Sul punto va sottolineato che l'abuso del diritto in materia tributaria è un istituto di origine giurisprudenziale. In particolare, indiscusso rilievo assume, al riguardo, il contributo della Corte di giustizia dell'Unione europea. La sua prima comparsa si ha alla fine degli anni '70 con la sentenza *Van Binsbergen*, con la quale la Corte di giustizia stabilì il divieto di aggirare le norme degli ordinamenti degli Stati membri attraverso l'esercizio dei diritti europei. Successivamente con la sentenza *Emsland-Stärke*, i giudici di Lussemburgo elaborarono alcuni parametri di riferimento funzionali all'esercizio delle libertà comunitarie e dotati di un ragionevole grado di certezza e prevedibilità, al fine di consentire agli organi dell'Unione e agli Stati membri di escludere determinati effetti abusivi della normativa comunitaria. Inoltre, con la sentenza *Cadbury Schweppes*, la Corte di giustizia si pronunciò, per la prima volta, sulla compatibilità con le libertà fondamentali sancite dal Trattato istitutivo, della cd. "CFC legislation", cioè delle norme nazionali in tema di *controller foreign company*, aventi la finalità di difendere le basi imponibili nazionali. Ma è, in particolare, con la sentenza *Halifax* che i giudici di Lussemburgo, limitatamente all'imposta sul valore aggiunto (IVA) e ai tributi armonizzati, hanno elaborato una nozione di "abuso" autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo, a tal fine, che le operazioni, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità, debbano avere essenzialmente lo scopo di ottenere un

vantaggio fiscale. Al riguardo, la Corte di giustizia ricorda, anzitutto che, secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario. 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. Ebbene, questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA ed assume rilevanza, in generale, in ambito fiscale. In definitiva, grazie alla giurisprudenza della Corte di giustizia, il divieto di abuso del diritto è assunto al rango di principio generale dell'ordinamento comunitario, tra l'altro, espressamente previsto all'art. 54 della Carta dei diritti fondamentale dell'Unione europea, divenuta giuridicamente vincolante all'indomani dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, nel 2009.

Inoltre, giova ricordare che tale abuso non esiste quando il soggetto passivo sceglie il regime fiscale meno oneroso, tra quelli che l'ordinamento pone a sua disposizione come alternative fisiologiche e strutturali (cd. legittimo risparmio di imposta).

In definitiva, per individuare ipotesi "abusive" è necessario verificare: se il vantaggio conseguito è legittimo o meno; se illegittimo, occorre accertare che non si tratti di ipotesi riconducibile all'evasione; infine, se non è evasione e il vantaggio risulta illegittimo, si può ipotizzare l'abuso del diritto.

Una volta distinta la pianificazione fiscale aggressiva da elusione, evasione ed abuso del diritto, nel secondo capitolo si passa ad analizzare le varie misure adottate dall'Unione europea per combattere la pianificazione

fiscale aggressiva, tra cui la direttiva antielusione (*Anti-Tax Avoidance Directive*, ATAD).

In primis giova ricordare la Comunicazione della Commissione europea del 27 giugno 2012 sulle modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai paesi terzi. Essa ha l'obiettivo di contribuire a creare un ambiente fiscale sano ed equo nell'Unione, per gli Stati membri, i contribuenti e gli investitori, che permetta di far fronte in maniera efficiente all'erosione delle basi imponibili all'interno dell'UE e in relazione ai Paesi terzi, ad esempio, prevedendo: una riscossione più efficace da parte degli Stati membri; un miglioramento della cooperazione transfrontaliera tra le amministrazioni fiscali dell'UE, specie tramite lo scambio di informazioni; la promozione di una politica di *governance* fiscale (trasparenza, concorrenza fiscale leale); la lotta ai paradisi fiscali. A seguire, la Commissione, il 6 dicembre 2012 adotta un piano di azione per la lotta alla frode, all'evasione fiscale e all'*aggressive tax planning*. Tale piano ha l'obiettivo di fornire, a livello comunitario, una risposta efficace al riguardo, specie per tutelare le basi imponibili ed il gettito fiscale e, a tal uopo, contiene interventi pratici che possono dare risultati concreti a tutti gli Stati membri. In particolare, la Commissione raccomanda agli Stati membri di adottare una serie di criteri atti ad individuare i paesi terzi che non rispettano le norme minime di buona *governance* in materia fiscale ed un pacchetto di misure nei confronti dei paesi terzi, a seconda che rispettino o meno tali norme o abbiano intenzione di rispettarle. Le misure comprendono l'eventuale iscrizione delle giurisdizioni non conformi in una lista nera e la rinegoziazione, sospensione o conclusione delle convenzioni sulla doppia imposizione. Per evitare di incoraggiare gli scambi con paesi terzi inseriti

nella lista nera, la Commissione invita, altresì, gli Stati membri a prendere misure supplementari pur nel pieno rispetto del diritto dell'UE. Inoltre, i Paesi UE dovrebbero valutare l'eventualità di distaccare esperti *ad hoc* per assistere le amministrazioni fiscali dei paesi terzi che si impegnano a rispettare le norme minime di buona *governance*, ma che hanno bisogno di assistenza tecnica. La Commissione raccomanda poi: l'uso di una norma generale comune antiabuso, che contribuisca ad assicurare uniformità ed efficacia in un settore in cui le pratiche variano sensibilmente da uno Stato membro all'altro; la creazione di una piattaforma per la buona *governance* in materia fiscale, composta da esperti degli Stati membri; dei miglioramenti nell'ambito della tassazione dannosa delle imprese e settori connessi, nonché la creazione di un Portale "CIF su EUROPA", per migliorare la cooperazione amministrativa nel settore dell'imposizione diretta e l'adozione di formulari per lo scambio d'informazioni nel settore fiscale.

Al piano d'azione suindicato ha fatto poi seguito la raccomandazione del 6 dicembre 2012 in materia di *good governance*, la quale stabilisce quei criteri che permettono di identificare i paesi terzi che non ottemperano alle norme minime di buona *governance* in materia fiscale, concernenti tanto la trasparenza e lo scambio di informazioni, quanto le misure fiscali dannose; e la raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva.

Inoltre, con la decisione del 23 aprile 2013 la Commissione ha istituito un gruppo di esperti denominato "Piattaforma sulla buona *governance* fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e la doppia imposizione", che costituisce una delle iniziative previste dal suddetto piano d'azione, avente lo scopo, tra le altre cose, di promuovere il dialogo tra imprese, società civile ed esperti delle autorità tributarie nazionali su temi relativi

alla buona *governance* in materia fiscale, alla pianificazione fiscale aggressiva e alla doppia imposizione.

In ultimo il 28 gennaio 2016 la Commissione ha presentato un pacchetto di misure contro l'elusione dell'imposta sulle società (*Anti Tax Avoidance Package*), ovvero nuove norme per allineare la normativa fiscale in tutti i 28 Paesi dell'Unione europea, al fine di contrastare in modo efficiente ed efficace le pratiche fiscali aggressive delle grandi società e garantire, in tal modo, una tassazione equa, efficiente e favorevole alla crescita nell'Unione. Esso si basa sulle raccomandazioni dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) formulate nel 2015 per affrontare il problema dell'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (BEPS). Tale pacchetto si compone dei seguenti elementi: - una comunicazione introduttiva sul pacchetto anti-elusione ed un documento di lavoro dei servizi della Commissione, che espongono le motivazioni politiche ed economiche sottese alle singole misure proposte nel pacchetto e il programma più ampio della Commissione contro l'elusione fiscale, accompagnato da uno studio sulla pianificazione fiscale aggressiva, che esamina i principali canali utilizzati dalle società per evitare le imposte; - una direttiva anti-elusione, che stabilisce una serie di misure giuridicamente vincolanti contro la pianificazione fiscale aggressiva. In particolare, essa è volta ad affrontare le situazioni in cui i gruppi societari traggono profitto dalle disparità esistenti tra i sistemi fiscali nazionali al fine di ridurre il loro onere fiscale complessivo.

In tale contesto di indubbio rilievo è la direttiva 2016/1164/UE, cd. *Anti Tax Avoidance Directive* - ATAD 3, che stabilisce una serie di limiti alla pianificazione fiscale aggressiva. Essa è stata modificata dalla direttiva 2017/952 (cd. ATAD 2), la quale mira a contrastare i cd. "disallineamenti

da ibridi” che coinvolgono i Paesi terzi, ovvero le differenze di trattamento fiscale a norma delle leggi di due o più giurisdizioni fiscali per ottenere una doppia non imposizione.

A seguire, nel terzo capitolo ci si sofferma sul fenomeno dell’elusione fiscale nell’ordinamento italiano, il quale ha fatto la sua prima comparsa negli anni ‘60 nella Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria (cd. Commissione Cosciani), allorquando, tuttavia, la proposta di una clausola generale venne scartata, preferendo predisporre rimedi antielusivi a portata circoscritta. Poi verso la fine degli anni ‘80 la dottrina tributaristica, in assenza di una clausola antielusiva in senso generale, ha iniziato ad interrogarsi sull’opportunità o meno di utilizzare i rimedi di carattere civilistico al fine di contrastare condotte elusive in ambito fiscale, in particolare richiamando l’istituto disciplinato dall’art. 1344 c.c. rubricato “Contratto in frode alla legge”. Tuttavia la Corte di Cassazione, non riconoscendo carattere imperativo alla normativa fiscale, ha escluso che il suo aggiramento potesse comportare l’illiceità, in particolare, la nullità, della relativa attività negoziale. In effetti, la norma tributaria non vieta determinate condotte, né tutela un dato interesse generale, ma disciplina semplicemente gli effetti fiscali dei negozi giuridici e, pertanto sarebbe inappropriato fare applicazione dei principi sanciti dall’art. 1344 c.c. in ambito fiscale. Al contempo il problema dell’elusione fiscale cominciò ad essere avvertito con maggior forza anche nell’opinione pubblica, specie con il diffondersi, negli anni ‘80, delle fusioni di comodo tra società con perdite fiscali, il che indusse il Governo ad elaborare alcuni disegni di legge finalizzati a contrastare le pratiche elusive, giungendo alla codificazione dell’art. 10 L. 408/90, con cui venne introdotto nel nostro ordinamento il principio delle “valide ragioni economiche”. Tale clausola

antielusiva, seppur a carattere settoriale, richiamando la logica dell'art. 1344 c.c., ha consentito all'amministrazione accertatrice di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in determinate operazioni (di concentrazione, trasformazione, scorporo cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari) poste in essere senza valide ragioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta. La conseguenza, però, non era la nullità del negozio, come sancito dalla disposizione codicistica per i negozi in frode alla legge, bensì l'inopponibilità dell'operazione elusiva nei confronti dell'amministrazione finanziaria, a cui si aggiungeva la fraudolenza dell'azione posta in essere, volta ad ottenere un risparmio di imposta. Considerati i limiti del succitato art. 10 L. 408/90, nel 1996 il Parlamento delegò il Governo ad adottare una disciplina organica e compiuta, capace di contrastare il fenomeno elusivo. Venne, quindi, introdotto nel nostro ordinamento, nell'ambito delle imposte sui redditi, l'art. 37 *bis* del D.P.R. 600/73 (Disposizioni antielusive), che già in sede di prima emanazione fu oggetto di un vivace dibattito in dottrina: da un lato, infatti, taluni rimproverarono il legislatore per aver perso un'importante occasione di codificazione di una clausola anti elusiva di carattere generale, lasciando irrisolti i problemi precedenti connessi alle fattispecie elusive non codificate; altri invece, sottolinearono la portata innovativa di tale disposizione, sostenendo che la stessa codificasse una clausola antielusiva di carattere generale e, in quanto tale, suscettibile di essere applicata a tutte le fattispecie di elusione che si presentassero in concreto all'interprete. Ad ogni modo, tale disposizione, tra gli atti inopponibili al fisco, ricomprendeva non solo quelli privi di valide ragioni economiche ed

aventi il fine di ottenere un risparmio d'imposta, ma anche quelli diretti più specificatamente ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. Si trattava, dunque, di una disposizione antielusiva, che però conservava un'applicazione settoriale: nel contesto generale del primo comma dell'art. 37 *bis*, il terzo comma individuava, infatti, una serie di operazioni suscettibili di essere indicate sotto il profilo elusivo, che limitavano di fatto l'ambito di applicazione della clausola antielusiva. Al riguardo l'inopponibilità del vantaggio conseguito si palesava in una sostanziale disapplicazione degli effetti fiscali della norma relativa all'operazione voluta dal contribuente: l'amministrazione finanziaria disapplicava il regime adottato dal contribuente, motivando le ragioni per cui ritenesse il disegno abusivo e, successivamente, applicava il regime fiscale della norma ritenuta elusa. Pertanto, le norme dell'art. 37 *bis* così intese contrastavano il comportamento elusivo in modo molto diverso rispetto a quelle codicistiche: esse si fondavano sul principio di conservazione degli effetti giuridici dei negozi, con la conseguenza che questi ultimi non risultavano invalidi, bensì inefficaci nei soli confronti dell'amministrazione finanziaria. Il sistema così delineato dall'art. 37 *bis* presentava, però, delle carenze sistematiche, quali la settorialità e la limitata portata della norma.

Tale dibattito dottrinario è stato poi composto dall'evoluzione giurisprudenziale di legittimità, la quale ha riconosciuto la sussistenza, nel nostro ordinamento, di una clausola antielusiva di carattere generale – che prescinde dal citato art. 37 *bis* – direttamente derivante dall'art. 53 della Costituzione, nella parte in cui codifica il principio di capacità contributiva. A tal proposito con il noto tritico di sentenze del 2008 la Cassazione operò una distinzione tra tributi armonizzati (con applicazione

del principio generale antiabuso individuato dalla Corte di giustizia) e non armonizzati (con applicazione dei principi costituzionali, specie dell'art. 53 Cost.). In seguito è intervenuto il legislatore delegante con la Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, mosso dall'intento di introdurre una generale clausola antiabuso che inglobasse le singole clausole antielusive. È stato così adottato il D. Lgs. 128 del 2015, il cui art. 1 modifica lo Statuto dei diritti del contribuente (Legge del 27 luglio 2000, n. 212) introducendo l'art. 10 *bis*, rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", il quale ha valenza generale con riguardo a tutti i tributi (imposte sui redditi e imposte indirette), fatta comunque salva la speciale disciplina vigente in materia doganale. Ebbene, l'art. 1 del decreto, inserendo una nuova disposizione nello Statuto dei diritti del contribuente, disciplina un istituto unitario, denominato abuso del diritto o elusione fiscale. In esso i concetti di abuso del diritto ed elusione fiscale vengono unificati, anche se la disciplina dell'abuso del diritto, come visto nel primo capitolo, non comprende qualsiasi forma di elusione fiscale. In base alle nuove disposizioni normative, la fattispecie si configura in presenza di una o più operazioni che, pur nel rispetto formale delle norme tributarie, sono prive di sostanza economica e consentono al contribuente che ne fa uso di realizzare un vantaggio fiscale indebito (art. 10 *bis*, co. 1).

Tra l'altro, fra le garanzie procedimentali previste, il legislatore delegato, rispettoso di quanto prescritto nella legge delega, ha previsto, altresì, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale già disciplinato all'art. 37 *bis*, ma che adesso trova applicazione con riguardo a tutte le contestazioni concernenti una condotta fiscalmente ritenuta abusiva/elusiva. Ne consegue che, nel rispetto del comma 6 del citato art. 10 *bis* dello Statuto del contribuente, l'Amministrazione finanziaria è

tenuta ad accertare l'abuso del diritto con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

Inoltre, ai sensi dell'art. 10 *bis*, co. 5, della Legge 212/2000 il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti del successivo art. 11 per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

In ultimo, nel quarto capitolo, si pone l'attenzione sul tema dello scambio di informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri. Al fine di contrastare l'elusione fiscale transfrontaliera, a livello europeo assume indiscusso rilievo la cooperazione amministrativa tra Stati membri e, in special modo, lo scambio di informazioni fiscali tra gli stessi. Tale cooperazione trova anzitutto fondamento nella direttiva 2011/16/UE, finalizzata ad assicurare l'assistenza reciproca fra i Paesi UE nel settore della fiscalità, nonché a garantire il dovuto scambio di informazioni.

Tuttavia, tale direttiva ha subito nel tempo tutta una serie di modifiche per divenire più efficace. Ad esempio, al fine di consentire nuove iniziative nel settore della trasparenza fiscale a livello dell'Unione, la direttiva 2014/107/UE del Consiglio ha introdotto lo standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard* - «CRS») elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico per informazioni sui conti finanziari all'interno dell'Unione, il quale prevede lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari di cui sono titolari persone fiscalmente non residenti e stabilisce un quadro per tale scambio a livello mondiale. E ancora, la direttiva 2011/16/UE è stata, altresì, modificata dalla direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio, che

dispone lo scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri, inserendovi una definizione appropriata di *ruling* preventivo transfrontaliero e di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, e puntualizzando l'ambito di applicazione e le condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni al riguardo; nonché dalla direttiva (UE) 2016/881 del Consiglio, che stabilisce lo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione, paese per paese, delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali. E qui, alla luce dell'utilità che le informazioni in materia di antiriciclaggio possono avere per le autorità fiscali, la direttiva (UE) 2016/2258 del Consiglio ha disposto l'obbligo per gli Stati membri di fornire alle autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie ai sensi della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio. Infine, valga evidenziare la direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, di cui è attualmente in discussione, in Italia, la bozza di recepimento. Tuttavia, nonostante la direttiva 2011/16/UE sia stata modificata più volte al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle autorità fiscali per reagire alla pianificazione fiscale aggressiva, risulta ancora necessario rafforzare alcuni aspetti specifici del quadro fiscale esistente inerenti alla trasparenza, come emerge, altresì, dalla relazione del Parlamento sui reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale del 26 marzo 2019.