

ABUSO DEL DIRITTO TRIBUTARIO: UNA UNICA NORMA PER TUTTA LA UE?

La nozione di "abuso del diritto" in materia tributaria ha origine giurisprudenziale ed è definita come la messa in atto di tutte quelle operazioni imprenditoriali aventi l'obiettivo principale, quando non esclusivo, di ottenere risparmi d'imposta attraverso l'utilizzo distorto di istituti giuridici legittimi.

Nel 1997 il legislatore nazionale inserì nell'ordinamento una norma antielusiva nell'ambito della disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi (art. 37-*bis*, d.p.r. 600/1973), con il limite di essere applicabile ad un numero chiuso di fattispecie, prevalentemente operazioni straordinarie delle società. Nel 2008 intervennero le Sezioni Unite della Corte di Cassazione a colmare il vuoto normativo, enunciando alcuni fondamentali principi di diritto in materia di abuso.

Non esiste, tuttavia, nell'ordinamento giuridico italiano, una norma di diritto positivo a carattere antielusivo generale.

Analogamente, il principio del "divieto di abuso del diritto" non è mai stato codificato a livello Europeo, lasciandone l'interpretazione e l'applicazione in capo ai singoli Stati membri.

Con la Raccomandazione n. C(2012) 8806 del 6 dicembre 2012 della Commissione Europea, tutto questo potrebbe cambiare.

L'abuso del diritto in materia tributaria secondo la Corte di Cassazione – cenni:

L'abuso del diritto è frutto dell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità che, a seguito delle influenze della Corte di Giustizia, ne ha esteso il campo applicativo.

Un primo orientamento della Cassazione, risalente agli anni 2000 – 2002, ha qualificato come atto "elusivo" solo quello specifico comportamento che è tale poiché tipizzato in una norma. Infatti, "*l'autonomia contrattuale e la libertà di scelta del*

A cura del Dipartimento italiano
Tax

Alessandro Mainardi
amainardi@orrick.com
Simone Arecco
sarecco@orrick.com

Il presente documento è una nota di studio. Quanto nello stesso riportato non potrà pertanto essere utilizzato o interpretato quale parere legale né utilizzato a base di operazioni straordinarie né preso a riferimento da un qualsiasi soggetto o dai suoi consulenti legali per qualsiasi scopo che non sia un'analisi generale delle questioni in esso affrontate.

La riproduzione del presente documento è consentita purché ne venga citato il titolo e la data accanto all'indicazione: Orrick, Herrington & Sutcliffe, Newsletter.

contribuente possono essere limitate solo da specifiche disposizioni di legge, per cui, in difetto, si rimane nell'ambito della mera lacuna della disciplina tributaria" (cfr. Cass. n. 3345 del 2002).

Solamente con l'avvento della sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia UE ⁽¹⁾, la Corte di Cassazione inizia a far diretta applicazione del principio di abuso del diritto, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria, a tutte le fattispecie di entrate tributarie, disconoscendo e riqualificando gli atti o negozi posti in essere dal contribuente in presenza di presupposti elusivi.

A fine 2008, con le c.d. "sentenze di Natale", la Cassazione a Sezioni Unite afferma l'esistenza nell'ordinamento nazionale di un generale principio antiabuso, la cui fonte va rinvenuta non nei principi comunitari, ma è immanente nella nostra Costituzione, *ex art. 53*. Secondo la Corte, per integrare l'abuso è necessario l' "*ottenimento di un vantaggio fiscale, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustificano l'operazione diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio*" e che tale vantaggio sia realizzato attraverso l'**utilizzo distorto** degli strumenti giuridici a disposizione del contribuente (cfr. Cass. SS.UU. nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008).

Dal punto di vista probatorio, la Cassazione è intervenuta nel 2011 affermando che l'onere di stabilire la presenza di anomalie o inadeguatezza delle operazioni accertate è a carico dell'Amministrazione finanziaria, mentre al contribuente compete la spiegazione delle finalità perseguite, le quali devono essere diverse dal mero vantaggio fiscale ottenuto (cfr. Cass. n. 1372 del 2011).

La Raccomandazione della Commissione Europea n. C(2012) 8806 del 6 dicembre 2012:

Da quanto brevemente esposto *supra*, la nozione di "abuso del diritto" ha una cospicua applicazione, prevalentemente giurisprudenziale, all'interno degli Stati membri. Questi ultimi hanno cercato, in modo più o meno preciso, di codificare a livello normativo il suddetto principio, ovviamente con risultati diversi, spesso intervenendo su clausole antielusive già esistenti (ad esempio in Francia ed in Germania).

Rimane il nodo, tutt'ora irrisolto, di una definizione comunitaria di "abuso del diritto" che possa aiutare a prevenire i fenomeni elusivi sempre più complessi e difficilmente tipizzabili in singole (e diverse) norme.

La Commissione dell'Unione Europea è intervenuta, con la Raccomandazione n. C(2012) 8806 dello scorso dicembre, sull'argomento inerente la pianificazione fiscale c.d. "aggressiva", definita come lo sfruttamento a proprio vantaggio "*degli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta*". Le conseguenze di tali pianificazioni fiscali possono comportare, secondo la Commissione, doppie detrazioni (la stessa perdita viene dedotta sia nello Stato della fonte del reddito, sia nello Stato ove è situata la residenza fiscale) e/o doppie non-imposizioni (i redditi non tassati nello Stato della fonte, sono esenti nello Stato ove è situata la residenza fiscale).

Viene quindi consigliata l'adozione da parte degli Stati membri di una comune regola antiabuso, strutturata nel modo seguente:

¹ In questa famosa sentenza della Corte di Giustizia viene definito il concetto di abuso in ambito IVA come la messa in atto di operazioni controverse che devono "*procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale*" (cfr. CGUE n. C.255/02).

"Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le Autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica" (cfr. punto 4.2. Racc. Commissione UE C(2012) 8806).

La Raccomandazione elenca di seguito varie situazioni nelle quali sono ravvisabili segnali di inconsistenza economica delle costruzioni (*rectius*, operazioni) messe in atto dal contribuente, tra i quali: 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.

Al fine di definire la corretta applicazione della regola antiabuso, la Commissione consiglia alle Autorità nazionali di confrontare l'ammontare tassato al contribuente che ha messo in atto una serie di operazioni dalle quali ha tratto un beneficio fiscale, con l'ammontare che sarebbe stato tassato al medesimo contribuente in assenza di tali operazioni.

Conclusioni: quale futuro per il principio del "divieto di abuso del diritto"? – Riflessi sul contenzioso tributario.

L'intervento della Commissione Europea è un chiaro segnale da parte del legislatore comunitario di volersi riappropriare della normativa antiabuso, dopo numerosi anni di sviluppo giurisprudenziale.

Gli Stati membri non sono riusciti a codificare una comune regola generale a prevenzione dell'elusione fiscale e, da qui, le numerose problematiche brevemente segnalate sopra.

Resta da capire se e come i vari Stati membri applicheranno quanto contenuto nella Raccomandazione: è certo che il testo proposto dalla Commissione suscita interesse per le future interpretazioni che la giurisprudenza darà della nozione, così definita *ex novo*, di abuso del diritto e quanto questo avrà effetto nel proliferare del contenzioso tributario.