

Prima lettura del nuovo abuso del diritto



Gianluigi Bizoli

Professore Associato di Diritto tributario
nell'Università degli studi di Bergamo
Of Counsel, Ludovici Piccone & Partners

Ambito di applicazione e definizione

1.

Premessa

L'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000), rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*", rappresenta il punto di arrivo di un lungo cammino che ha investito, come è in uso dire fra i comparatisti, molteplici "*formanti del diritto*". Semplificando, forse eccessivamente, il quadro d'indagine si può affermare che la genesi di tale articolo è riconducibile a due diverse fonti: (i) il diritto dell'Unione europea (di seguito UE) e (ii) la giurisprudenza della Corte di cassazione.

Quanto al diritto dell'UE, la fonte primaria deve essere individuata nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE (di seguito CGUE) che, in varie pronunce, ha enucleato vari divieti di abuso, tutti basati sul presupposto che i soggetti non possano trarre vantaggio da operazioni non reali o non effettive[1]. Questo percorso trova riscontro anche nei processi normativi, prima con la Raccomandazione n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012[2] ove, al punto 4.2., si fa riferimento al concetto di "*sostanza economica*" e, quindi, con la recentissima Direttiva n. 2016/1164 del 12 luglio 2016[3] a quello di costruzione "*non genuina*" (o serie di costruzioni "*non genuine*") (articolo 6, paragrafo 1).

La giurisprudenza di legittimità italiana ha, diversamente, contribuito a tale risultato attraverso la nota affermazione dell'esistenza di un divieto generale anti-elusivo nell'ordinamento tributario italiano. Più precisamente, tale divieto sarebbe "*immanente*" nel sistema e deriverebbe direttamente dal precepto costituzionale di cui all'articolo 53[4].

La sintesi normativa di tale percorso è costituita, come si è già anticipato, dalla formulazione della prima parte del comma 1 dell'articolo 10-bis: "*[c]onfigurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*".

Con questo contributo s'intende offrire una breve e sintetica introduzione dei profili sostanziali di tale disposizione. Più in particolare, si analizzeranno due profili conseguenti a tale

definizione: (i) l'ambito di applicazione e (ii) i presupposti del divieto di abuso del diritto[5].

2.

L'ambito di applicazione dell'articolo 10-bis

La collocazione del divieto di abuso del diritto nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente è sintomatico della volontà del legislatore di attribuire allo stesso portata generale, nel senso di renderlo applicabile a qualsiasi tributo, senza distinzione alcuna[6].

Nonostante l'evidente chiarezza di questa conclusione, essa pone nondimeno (almeno) tre differenti problemi:

- in primo luogo, deve essere verificato se il nuovo articolo 10-bis trovi applicazione anche alle fattispecie transnazionali (o internazionali), oltre che a quelle puramente interne. Come si è già sostenuto altrove, la formulazione della disposizione offre elementi inequivoci a tal proposito[7]. Riferendosi alle "*norme fiscali*" e ai "*principi dell'ordinamento tributario*", la disciplina del nuovo abuso del diritto intende comprendere tutte le norme che producono effetti nell'ordinamento tributario italiano, quindi tutte le norme appartenenti al diritto dell'UE dotate di diretta efficacia e a quelle convenzionali dirette all'eliminazione delle doppie imposizioni cui sia stata data efficacia attraverso la legge di esecuzione[8]. In questo senso, il divieto si estende a tutte le operazioni prive di sostanza economica che realizzino vantaggi fiscali indebiti, indipendentemente dalla fonte "*interna*" o "*esterna*" della norma fiscale aggirata purché abbia diretta efficacia nell'ordinamento italiano. Diverso è il caso in cui il vantaggio fiscale (indebito) derivi dallo sfruttamento congiunto della disciplina interna e di quella di uno Stato estero. Difficilmente, in queste situazioni, l'articolo 10-bis potrà trovare applicazione, sia per la già riferita formulazione letterale, sia perché l'abuso presuppone l'esistenza di un sistema normativo ordinato e coerente (o, almeno, che tenda all'ordine e alla coerenza interna)[9]. Un'indiretta argomentazione a sostegno di questa conclusione è rinvenibile nelle azioni e norme specifiche volte a contrastare questi fenomeni, sia a livello convenzionale (*Base Erosion and Profit Shifting* [BEPS] *Action Plan* 2, 4 e 7, per

esempio) sia a livello UE (la già citata Direttiva n. 2016/1164 contiene norme volte a prevenire tali fenomeni nel caso di utilizzo di *hybrid entities* e *Controlled Foreign Companies* [CFC] e limiti alla deducibilità degli interessi passivi), che fanno presumere la non applicabilità (o, quanto meno, la residualità) della clausola generale anti-abuso a tali situazioni;

- un secondo profilo, strettamente collegato a quello appena trattato, è quello dell'estensione del divieto anche ai tributi cosiddetti "armonizzati" (e, in particolare, all'imposta sul valore aggiunto [IVA], alle accise e ai tributi doganali). L'intento del legislatore e le prime prese di posizione sono affermative[10]. Anche in questo caso, tale conclusione è, non solo, corretta ma è, altresì, decisamente auspicabile. Una disciplina unitaria e uniforme del divieto di abuso del diritto, infatti, non produce inutili discriminazioni in ragione del tributo applicato e agevola l'instaurazione di rapporti tributari informati a canoni di certezza del diritto. Per raggiungere tale risultato, il legislatore tributario non ha esitato a integrare i principi e i canoni previsti dalla Legge delega dell'11 marzo 2014, n. 23, che si limitavano a prevedere la definizione della condotta abusiva come "uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta", con il requisito della "sostanza economica" di matrice (come si è già detto) europea. Tuttavia, anche in questo caso, è utile precisare che il destino di questa soluzione non è integralmente nelle mani né del legislatore italiano né dei giudici italiani. Il contenuto di tale divieto applicabile ai tributi armonizzati rientra nelle competenze dell'UE e della giurisprudenza della CGUE. In ragione della prevalenza del diritto UE rispetto a quello interno è facile comprendere che eventuali futuri scostamenti fra i due principi condurranno alla formazione di distinte clausole anti-abuso. Il più recente esempio, rappresentato dal già citato articolo 6 della Direttiva n. 2016/1164, sembra essere, almeno nella sostanza, allineato alla Raccomandazione n. 2012/772/UE (e, quindi, alla formulazione introdotta nell'ordinamento tributario italiano con l'articolo 10-bis). Nello specifico, la disposizione, al pari della Direttiva n. 2015/121[11], è basata sopra l'espressione "costruzioni non genuine" che si traduce nell'assenza di valide ragioni commerciali che non rispecchiano la realtà economica e che, quindi, pur discostandosi formalmente dal precedente termine "artificialità", è impiegata dalla Direttiva per individuare il medesimo fenomeno sociale[12];
- un ultimo aspetto riguarda i rapporti fra la clausola generale anti-abuso e le norme anti-elusive specifiche. I maggiori problemi si concentrano sul coordinamento fra l'articolo 20 del Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito D.P.R.) n. 131/1986 ("Testo Unico dell'imposta di registro") e l'articolo 10-bis. Non vi sono, diversamente, problemi con le norme a finalità anti-elusiva – quali, per esempio, quelle relative alla localizzazione della residenza delle persone fisiche in paradisi fiscali o all'"esterovestizione" societaria – perché queste ultime, oltre ad avere una differente natura rispetto all'articolo 10-bis, sono norme il cui ambito di applicazione soggettivo e oggettivo è decisamente più ristretto rispetto al divieto generale anti-abuso. All'opposto, l'articolo 20 D.P.R. n. 131/1986, che prevede che "[l]'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente", è stato

interpretato, dalla giurisprudenza di legittimità largamente maggioritaria, come divieto anti-elusivo applicabile all'imposta di registro[13]. Trascurando la questione della (in)fondatezza di questo orientamento giurisprudenziale, la convivenza di una specifica clausola anti-elusiva nel sistema dell'imposta di registro dopo l'introduzione dell'articolo 10-bis produrrebbe delle conseguenze del tutto irragionevoli per il contribuente, perché tale clausola sarebbe, fra l'altro, priva delle garanzie procedurali previste dal generale divieto anti-abuso. L'auspicio[14], dunque, è che la giurisprudenza di legittimità ritorni ad assegnare all'articolo 20 D.P.R. n. 131/1986 il valore di norma sull'interpretazione degli atti negoziali in base ai canoni giuridici.

3.

La definizione di abuso del diritto. Presupposti

La definizione di abuso del diritto è, in una prospettiva puramente teorica, soddisfacente, perché esclude chiaramente che le "valide ragioni extrafiscali" siano un elemento costitutivo della nozione. Non solo questa soluzione normativa appare coerente con la funzione della clausola, individuata nell'eguale (o equa) ripartizione dei carichi impositivi fra i consociati che manifestano una capacità contributiva comparabile, bensì elimina, sul piano pragmatico, lo scrutinio dell'Amministrazione finanziaria (e la valutazione del giudice) sulle scelte imprenditoriali e/o familiari del contribuente[15].



I presupposti costitutivi dell'abuso del diritto sono tre[16]: (i) assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate; (ii) realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e (iii) che tale vantaggio sia l'effetto essenziale dell'operazione. Rispetto a questa definizione, le già citate "valide ragioni extrafiscali" riguardano la verifica della consistenza dei motivi extrafiscali sottostanti all'operazione. In questo senso, tale profilo tende a sovrapporsi rispetto a quello dell'accertamento della sostanza economica dell'operazione (o delle operazioni).

Il primo elemento della nozione è, come si è già anticipato, di derivazione europea, nel senso che deriva dall'influenza del divieto anti-abusivo elaborato nella giurisprudenza relativa alle libertà fondamentali di fonte europea. Quella giurisprudenza ha tradotto l'assenza di sostanza economica in termini di "costruzioni di puro artificio"[17], nozione che appare applicabile senza eccessivi problemi alle tradizionali attività economiche produttive di beni ma che presenta qualche difficoltà per le attività di prestazione di servizi, soprattutto di

natura finanziaria. La più recente interpretazione del requisito è formulata dalla Direttiva n. 2016/1164 contro le pratiche elusive che, all'articolo 6, paragrafo 2, richiede l'esistenza di "valide ragioni commerciali che [rispecchino] la realtà economica".

Rispetto a tale definizione, l'articolo 10-bis si premura di precisare che l'uso distorto degli strumenti giuridici rappresenta un indice (o una manifestazione) dell'assenza di sostanza economica, ma non se ne identifica integralmente.



Sul piano sistemico, il legislatore ha (normativamente) distinto l'abuso del diritto e la simulazione, che, dal punto di vista puramente teorico, rientra fra le situazioni evasive. L'articolo 1, comma 1, lettera g-bis) D.Lgs. n. 74/2000, come modificato dal D.Lgs. n. 158/2015, prevede che l'espressione "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" debba intendersi in maniera tale da non comprendere quelle che ricadono nell'abuso del diritto. Più precisamente, il legislatore ha distinto la simulazione rispetto all'abuso in ragione della volontà (o meno) di realizzare un determinato negozio giuridico (o una pluralità di negozi). In questo senso, la simulazione potrà essere contestata quando si provi che il negozio realizzato è, in tutto o in parte, non voluto, mentre l'abuso richiede la corrispondenza fra volontà del contribuente e realtà giuridica. L'abuso, quindi, si caratterizza per operazioni prive di un'apprezzabile sostanza economica che siano in contrasto con norme o principi dell'ordinamento tributario, ma la cui efficacia giuridica corrisponde alla volontà delle parti.

La realizzazione di un vantaggio fiscale indebito è il requisito più problematico, perché il carattere indebito si traduce nel contrasto fra il comportamento del contribuente e "le finalità delle norme fiscali e con i principi dell'ordinamento tributario". L'individuazione della finalità delle norme tributarie e dei principi non è compito agevole, per almeno due ragioni. In primo luogo, la disciplina tributaria subisce notevoli variazioni nel tempo, che rendono difficile la formazione di regole stabili e, quale conseguenza, rende complicato la definizione della funzione e la ricostruzione dei principi.

In secondo luogo, l'assenza di un codice in materia tributaria ha prodotto la costruzione di una pluralità di sistemi tributari, piuttosto che un sistema tributario informato a principi uniformi, che rispondono a finalità e logiche non sempre coerenti fra loro.

Tutto ciò premesso, la disposizione è sufficientemente chiara nel richiedere che sia indicata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la norma o il principio eluso e che tale elemento

sia prova essenziale al fine dell'accertamento della legittimità della contestazione di operazioni e/o comportamenti abusivi.

Seppur banale, questo requisito si compone non solo del carattere indebito bensì richiede anche la presenza di un vantaggio fiscale. In questo senso, sarà integrato abuso del diritto solo nel caso in cui dall'operazione derivi un vantaggio economico, in termini di risparmio del *quantum* del tributo dovuto ovvero di godimento di un'agevolazione indebita.

Da ultimo, il vantaggio fiscale realizzato deve costituire il motivo essenziale dell'operazione e/o del comportamento del contribuente. Tale essenzialità deve essere misurata in termini di relazione rispetto ai vantaggi di natura extrafiscale e, come osserva Assonime, "non si declina come un requisito effettivamente autonomo rispetto a quelli già presi in esame e, in particolare, rispetto a quello della mancanza di sostanza economica"^[18].

4. Conclusioni

Anche una rapida lettura dell'ambito di applicazione e della definizione del nuovo abuso del diritto codificato dall'ordinamento tributario italiano consente di apprezzare un miglioramento, in termini di certezza del diritto, rispetto alla precedente condizione. A ciò devono aggiungersi le garanzie procedurali previste e l'esclusione della sanzionabilità penale della condotta abusiva.

Non vi è dubbio, tuttavia, che le clausole generali anti-abuso restano uno strumento "flessibile" nelle mani della giurisprudenza, nel senso che sono espressione del bilanciamento fra la libertà economica del contribuente e il dovere di concorrere alle spese pubbliche. Per tale ragione, la reale verifica della garanzia della certezza del diritto è affidata al "diritto vivente".

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.edotto.com/Utility/GetFileById/556eae0bfdb9520438d43853> [30.09.2016]

http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/file/public/immagini/2010/04-09/esclusione_600.jpg [30.09.2016]

[1] Nella sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, in: Racc. I-1609, la CGUE fa riferimento al concetto di "normalità commerciale": "[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" (punto 69). Analogo fondamento si trova nelle sentenze relative alle libertà fondamentali e sistemi tributari nazionali. Nella causa Cadbury Schweppes, la CGUE osserva che la libertà di stabilimento "presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale" (sentenza del 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, in: Racc. I-7995, punto 54).

[2] Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (n. 2012/772/UE).

[3] Direttiva UE n. 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul mercato interno.

[4] Corte di cassazione, ss.uu., sentenze del 24 dicembre 2008, n. 30055, 30056 e 30057.

[5] La disposizione ha risolto anche la questione (terminologica) del rapporto fra elusione fisca-

le e abuso del diritto nel senso di attribuire a tali espressioni il medesimo significato normativo.

[6] Volontà espressamente confermata dallo stesso legislatore nella Relazione illustrativa al progetto di Decreto (pagina 6).

[7] Bizioli Gianluigi, Abuso del diritto e convenzioni contro le doppie imposizioni, pagina 89 (pagina 93 e seguenti), in: Miele Luca, Il nuovo abuso del diritto, Analisi normativa e casi pratici, Torino 2016.

[8] Da questo punto di vista, se presa alla lettera, non appare corretta la posizione di Assonime nella Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, Decreto Legislativo (di seguito D.Lgs.) n. 128/2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto, ove si ritiene applicabile il divieto solo con riguardo "a quelle discipline di fonte internazionale che sono state già recepite con apposite norme dell'ordinamento interno" (pagine 23-24). Non tutte le norme del diritto dell'UE, infatti, devono essere recepite da norme interne – il riferimento più agevole è ai regolamenti e alla disciplina dei tributi doganali – e, anche quelle norme che richiedono un adattamento possono, in determinate circostanze, produrre effetti diretti senza l'intervento di norme interne. In tale senso, è più corretto affermare che il criterio per determinare l'applicazione del divieto anti-abuso è quello, sostanziale, dell'efficacia interna delle norme derivanti da fonti "esterne" all'ordinamento italiano.

[9] In questo senso, Assonime, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, pagina 23.

[10] Relazione illustrativa, pagina 6 e Assonime, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, pagina 17.

[11] Direttiva UE n. 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio 2015, che modifica la Direttiva n. 2011/96/UE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

[12] Come evidenziano anche Navarro Aitor/Parada Leopoldo/Schwarz Paloma, The Proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts, in: EC Tax Review, 2016, pagina 117 (a pagina 124).

[13] Si veda, *ex multis*, Cass., V, sentenza 28 giugno 2013, n. 16345.

[14] Condiviso anche da Assonime, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, pagina 23.

[15] Assonime, nella Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, pagina 13, evidenzia anche che "il sindacato sulle ragioni economiche è stato fatto valere come un duttile strumento per l'accertamento, finendo per essere utilizzato anche in fattispecie del tutto estranee all'elusione e all'abuso e, cioè, anche in casi tipici di frode o di simulazione".

[16] Come evidenziato dalla Relazione illustrativa, pagina 6.

[17] CGUE, causa C-196/04, Cadbury Schweppes, punto 54: "perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale".

[18] Assonime, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, pagina 78.