

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO

Facoltà di Giurisprudenza

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO PUBBLICO E TRIBUTARIO

NELLA DIMENSIONE EUROPEA

XXIII CICLO

**IL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO
COMUNITARIO E IL SUO UTILIZZO A FINI DI
CONTRASTO ALL'ELUSIONE FISCALE
NELL'IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Marco Barassi

Tesi di Dottorato

Giuseppe QUATTROCCHI

Matricola n. 1004359

INDICE GENERALE

INTRODUZIONE	7
--------------------	---

CAPITOLO 1

ELUSIONE FISCALE ED ABUSO DEL DIRITTO.

1.1	LA NOZIONE DI ELUSIONE FISCALE E I DIVERSI IMPIEGHI DEL CONCETTO DI ABUSO DEL DIRITTO.....	15
1.2	IL DIVIETO DI COMPORTAMENTI ABUSIVI NEL DIRITTO COMUNITARIO E IL CONTRASTO ALL'ELUSIONE FISCALE..	30

CAPITOLO 2

IL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA.

2.1	LA CREAZIONE DEI PRINCIPI GENERALI DELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO AD OPERA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA.	35
2.2	IL PRINCIPIO DI DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA: LE APPLICAZIONI NON ATTINENTI LA MATERIA TRIBUTARIA.	44
2.3	ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO E IMPOSIZIONE DIRETTA.....	66
2.4	ABUSO DEL DIRITTTO COMUNITARIO ED IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO.....	87
2.4.1	LA SENTENZA HALIFAX: GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DELLA CONDOTTA ABUSIVA NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E LE CONSEGUENZE DEL SUO ACCERTAMENTO.	97
2.4.2	LE ALTRE SENTENZE DELL'HALIFAX DAY: UNIVERSITY OF HUDDERSFIELD E BUPA HOSPITAL.....	112
2.4.3	LA SENTENZA PARTSERVICE: LE RAGIONI FISCALI QUALE SCOPO ESSENZIALE MA NON NECESSARIAMENTE ESCLUSIVO DELLA CONDOTTA ABUSIVA.	118

2.4.4	LA SENTENZA FALL. OLIMPICLUB: L'IDONEITA' DEL DIVIETO DI COMPORTAMENTI ABUSIVI A LIMITARE LA DISCIPLINA NAZIONALE IN MATERIA DI GIUDICATO....	125
2.4.5	LE ULTIME SENTENZE IN MATERIA DI ABUSO DEL DIRITTO NELL'IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO: RBS DEUTSCHLAND E WEALD LEASING	129
2.5	GLI EFFETTI GIURIDICI DEL COMPORTAMENTO RITENUTO ABUSIVO.	137
2.6	LE NORME PROCEDURALI APPLICABILI E L'ONERE DELLA PROVA DELL'ABUSO.	140

CAPITOLO 3

I LIMITI DEL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO.

3.1	LA CERTEZZA DEL DIRITTO ED IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO.	145
3.2	L'AUTONOMIA PRIVATA.....	155
3.3	PROPORZIONALITÀ, EFFETTIVITÀ ED UNIFORME APPLICAZIONE DEL DIRITTO COMUNITARIO.	159
3.4	I LIMITI SPECIFICI ALL'APPLICAZIONE DEL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO NELL'IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO.	166

CAPITOLO 4

LE POSIZIONI DOTTRINALI CIRCA L'ESISTENZA DI UN PRINCIPIO GENERALE DI DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO: IN GENERALE E CON RIFERIMENTO ALLA MATERIA TRIBUTARIA.

4.1	IL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO QUALE PRINCIPIO INTERPRETATIVO DEL DIRITTO COMUNITARIO.....	175
4.2	IL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO QUALE PRINCIPIO GENERALE DELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO.	180
4.3	LA MATERIA TRIBUTARIA.....	185

CAPITOLO 5
INTERAZIONE TRA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA E
GIURISPRUDENZE NAZIONALI.

5.1	LE RAGIONI DI UN'INDAGINE COMPARATA.....	189
5.2	IL CASO DELL'ITALIA. Un ordinamento di civil law sfornito di una clausola generale antielusiva applicabile all'imposta sul valore aggiunto.....	191
5.3	IL CASO DEL REGNO UNITO. Un ordinamento di common law.	200
5.4	IL CASO DEL REGNO DI SPAGNA. Un ordinamento di civil law munito di una clausola generale antielusiva applicabile all'imposta sul valore aggiunto.....	214
CONCLUSIONI		223
BIBLIOGRAFIA		231

Il pagamento delle imposte è certamente un costo di cui un operatore economico può legittimamente tener conto allorché sceglie tra vari modi di condurre un affare, sempre che soddisfi gli obblighi impostigli dalla legge. Si può dubitare forse della moralità di questa libertà, ma certo non della sua legittimità.

Avvocato Generale Poiares Maduro, causa Halifax

Every man is entitled if he can to order his affairs so as to diminish the burden of tax. The limits within which this principle is to operate remain to be probed and determined judicially. Difficult though the task may be for judges, it is one which is beyond the power of the blunt instrument of legislation. Whatever a statute may provide, it has to be interpreted and applied by the courts: and ultimately it will prove to be in this area of judge-made law that our elusive journey's end will be found.

Lord Scarman's speech in Furniss vs. Dawson case

La pratica dell'evasione e dell'elusione fiscale al di là dei confini degli Stati membri non solo conduce a perdite di bilancio ma lede anche il principio della giustizia fiscale. Essa può altresì provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza. Pertanto essa pregiudica il funzionamento del mercato interno.

Considerando n. 3 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.

INTRODUZIONE

La dottrina che riscontra l'esistenza di un principio generale postulante un divieto di abuso del diritto, volto a contrastare, in un dato ordinamento giuridico, l'uso "abnorme", che si ponga cioè al di fuori dei limiti che in quel determinato contesto giuridico valgono a delimitare l'uso "normale" e quindi prevedibile da parte di un legislatore accorto in sede di posizione della norma, delle disposizioni legislative e delle prerogative che queste attribuiscono ai singoli, anche nell'eventuale assenza di una specifica norma o principio scritto recante tale divieto¹, formatasi secondo i più nell'ambito della dottrina e giurisprudenza francesi del XVIII secolo, e ripresa in Italia con alterne fortune nel corso del secolo successivo, è apparsa tra i mezzi più idonei ad adattare alle forme dello stato democratico-sociale, e pertanto di un individualismo politico e giuridico in via di attenuazione, sistemi giuridici sorti nell'ambito dello stato liberale, tanto che alcuni autori vi hanno visto un principio idoneo a socializzare l'intero diritto mediante il controllo giurisprudenziale delle forme di esercizio delle prerogative dei singoli².

Comune alle varie teorizzazioni del concetto di abuso del diritto ci sembra il significato di "sviamento", attraverso un uso che dal punto di vista formale appare corretto ma che in realtà presenta la caratteristica della "anormalità" in riferimento agli interessi e ai fini perseguiti dall'ordinamento nel suo complesso, di un diritto o più in generale di una

1 Uno specifico divieto di abuso del diritto è presente, come vedremo, nell'ordinamento tedesco ed in quelli da esso derivati. L'assenza del divieto nel diritto italiano viene attribuita da B. Cheng nella prefazione al libro di J.D. Roulet, *Le caractère artificiel de la théorie de l'abus en droit international public*, Neuchâtel, 1958, p. 7, alla inclinazione del legislatore italiano ad adottare norme speciali ove ve ne sia bisogno mentre nel diritto inglese sarebbe dovuta alla flessibilità del diritto di creazione giurisprudenziale che la rende superflua.

2 H., L. e J. Mazeaud, *Leçon de droit civil*², I, Paris, 1959, pp. 77 s., richiamati da P. Rescigno, *L'Abuso del diritto*, in nota 129 a p. 124, Bologna, 1998. L'illustre Autore chiarisce nelle pagine successive il legame tra l'abuso nel diritto civile e l'eccesso di potere sotto forma di sviamento nel diritto amministrativo, sorti nello stesso periodo, e definisce sterile la polemica circa l'origine prioritaria dell'una o dell'altra figura e la ricerca delle eventuali sovrapposizioni e ben più interessanti i tentativi di trasposizione degli istituti al di fuori dei relativi campi di appartenenza con il tentativo di individuare, nei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione, casi di "abuso" della pubblica amministrazione distinti dai casi di eccesso di potere. Viene peraltro chiarito in nota 131 che, secondo gli Autori che si sono occupati del problema, gli istituti si prestano alla trasposizione in quanto in entrambe le giurisdizioni, quella civile e quella amministrativa, si giudica dell'esercizio ora di funzioni ora di diritti.

prerogativa attribuita al soggetto dall'ordinamento, la quale viene strumentalizzata per finalità non solo diverse da quelle per cui tale prerogativa è stata, in via astratta, attribuita, ma che possono porsi in contrasto con quelle perseguite dal legislatore mediante le stesse o altre norme ovvero con gli stessi principi generali dell'ordinamento medesimo. Proprio in quanto formalmente conforme al dettato normativo il comportamento appare, *prima facie*, legittimo e gode pertanto, in astratto, della tutela giuridica garantita dalla norma e dall'ordinamento giuridico all'interno del quale essa è inserita.

Il principio in discussione postula pertanto la possibilità da parte dell'interprete di un sindacato circa le finalità perseguite dal soggetto agente, che secondo alcuni autori può o deve spingersi sino ad indagare circa i motivi psicologici interni all'agente, ovvero alla presenza di una eventuale giusta causa, che hanno determinato il soggetto a quello specifico esercizio della prerogativa, si da verificarne la rispondenza alle possibili finalità cui il legislatore tendeva mediante la posizione del precetto che tale prerogativa conferisce. Appare evidente che tale sindacato in quanto ponga a confronto le finalità contingenti del singolo con quelle perseguite in via generale ed astratta dal legislatore tende a coincidere, secondo alcuni autori, con la corretta interpretazione teleologica circa i limiti di applicabilità delle singole norme.

In definitiva l'opinione in questione presuppone la possibilità per l'interprete di considerare, nell'esame degli atti di esercizio del diritto, la lesione dell'interesse di un soggetto terzo o che comunque non è stato oggetto di valutazione da parte del legislatore in sede di redazione della norma, frutto dell'alterazione della funzione originaria dell'istituto operata dal soggetto agente. La reazione dell'ordinamento giuridico a tale sviamento sarà di norma costituita dall'inopponibilità degli effetti giuridici del detto esercizio ai soggetti portatori dell'interesse leso e ritenuto meritevole di tutela.

Nella disputa tra i sostenitori e coloro che hanno negato³ l'esistenza di un tale principio anche nel nostro ordinamento, ove non appare presente a suo fondamento alcuna chiara base normativa testuale, appare evidente l'eco delle fondamentali concezioni filosofiche

3 Tra i primi P. Rescigno, *L'abuso del diritto*, cit.; S. Romano, *Abuso del diritto (Diritto attuale)*, in Enc. Dir., I, Milano, 1958, pp. 166 e ss.; tra i secondi M. Rotondi, *Istituzioni di diritto privato*, Pavia, 1954, pp. 101 e ss.; F. Santoro Passarelli, *Dottrine generali di diritto civile*, Napoli, 1966 pp. 76 e ss..

del diritto, da un lato la visione giusnaturalistica ritenente esistente una gerarchia di valori anche non positivizzati sottostanti al dato letterale di cui l'interprete deve tenere conto nell'applicazione della norma e concretanti l'ideale di giustizia alla realizzazione della quale l'ordinamento giuridico deve tendenzialmente mirare, dall'altro la visione strettamente positivista che ha come fini la certezza del diritto e la sua applicazione imparziale, ove non acritica, quali unici baluardi possibili al prevalere dell'arbitrio nell'applicazione della legge, posti a tutela della libertà individuale nello Stato di diritto.

Per gli uni l'impossibilità da parte del legislatore della previsione di tutti i possibili usi cui può essere piegato un istituto giuridico e l'esigenza di prevenire l'infinita fantasia di coloro che perseguono fini contrari all'ordinamento⁴, rende necessario, onde salvaguardare il corretto e fisiologico funzionamento degli istituti giuridici previsti e delle prerogative riconosciute ai singoli dall'ordinamento giuridico, che all'interprete sia data la libertà di censurare l'uso anormale e considerare interessi e scopi non inizialmente previsti, per gli altri tali interessi vanno temporaneamente sacrificati ai beni ritenuti comunque prevalenti dell'applicazione uniforme della legge e della certezza del diritto, sin tanto che lo stesso legislatore non intervenga a turare la falla mediante una tipizzazione sempre più accentuata delle singole ipotesi, anche a tutela del legittimo affidamento che si sia venuto a determinare circa gli effetti giuridici di atti formalmente del tutto legittimi.

Appare evidente come le due tesi sottintendano inoltre, in coerenza con i presupposti filosofici richiamati, due diverse visioni della funzione del giudice negli ordinamenti giuridici c.d. di *civil law* e dei confini che alla sua interpretazione sono imposti dal sistema.

Nel diritto privato italiano il fondamento di un principio generale di divieto di abuso del diritto è stato rinvenuto nel dovere generale di buona fede nell'esecuzione e nell'interpretazione dei contratti e nella necessità che i contratti atipici perseguano un interesse meritevole di tutela di cui all'art. 1322 c.c.. Più specificatamente sono state poi considerate come attuative del divieto le norme di cui agli articoli 1345 (Motivo illecito comune) e 1355 (Condizione meramente potestativa) del codice civile; il mancato

⁴ In quanto risultano contrari agli specifici obiettivi delle singole disposizioni in oggetto e ne contrastano la realizzazione ad esempio mirando alla realizzazione di interessi che appaiono antitetici a quelli da esse tutelati ovvero asistemati in quanto si pongono in conflitto con i valori superiori che informano l'intero ordinamento giuridico considerato.

avveramento della condizione per causa imputabile alla parte interessata al mancato avveramento di essa di cui all'art. 1359 c.c. è stato anch'esso considerato tra le norme con cui il legislatore nazionale sanzionerebbe il cosiddetto abuso del diritto ed in particolare l'abuso delle libertà, che si ha quando la libertà garantita ed in concreto esercitata s'inserisce in una sequenza di atti posti in essere in vista di un risultato vietato o per recare pregiudizio agli interessi ed alle aspettative di un terzo.⁵

È stato inoltre osservato, traendo spunto dal pensiero affermatosi nel campo del diritto civile, come il divieto di abuso del diritto troverebbe fondamento nel principio di buona fede, oggetto tra l'altro dell'art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente", laddove è previsto che "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"⁶.

Inoltre nel nostro ordinamento giuridico sono stati indicati, quali referenti di ordine costituzionale di un tale principio, l'art 3, comma 2, e l'art 2 della Carta Costituzionale che autorizzerebbero l'interprete ad una esegesi della norma che in quanto orientata all'attuazione dei principi di eguaglianza sostanziale impedita da ostacoli di ordine economico e sociale ed all'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale sarebbe in grado di superare il contenuto formale delle disposizioni e la loro applicazione uniforme, idonee a garantire esclusivamente una eguaglianza meramente formale.

In materia tributaria poi tale ricerca di referenti costituzionali non poteva che guardare al fondamentale principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, quale specificazione di eccezionale rilevanza della tensione ideale dell'ordinamento giuridico verso l'eguaglianza sostanziale dei cittadini, in ordine all'esercizio del potere impositivo, con l'importante conseguenza di superare la tradizionale concezione che ravvisa in tale norma esclusivamente un limite posto all'esercizio del potere impositivo da parte del legislatore, per ravvisarvi un principio il quale deve informare l'applicazione del diritto tributario ad opera di tutti i soggetti che a tale incombenza siano chiamati nell'ambito dell'ordinamento statale.

5 S. Romano, *Abuso del Diritto*, cit, p. 166 ss. richiamato da P. Rescigno, *L'Abuso del diritto*, cit, pag. 93 nota 93 ed alle pp. 134 e ss.

6 F. Pedrotti, *Abuso del diritto e Iva*, in Riv. dir. trib., 2009/12, p. 1022.

Appare davvero interessante riscontrare come la diatriba intorno al detto principio, prodottasi nel secolo passato in seno alla dottrina civilistica, si sia puntualmente ripetuta al momento in cui la sua applicazione è stata estesa alla generalità del diritto comunitario a seguito della evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea in materia, sviluppata e affinata nel corso di ormai quasi quarant'anni, ma che nell'ultimo decennio ha presentato una notevole accelerazione verso una definizione maggiormente certa e precisa del principio di divieto di abuso del diritto comunitario, e per tal via è penetrata all'interno del nostro ordinamento giuridico a cui era, almeno dal punto di vista normativo, come detto, sconosciuto, con tutta l'autorevolezza dell'interprete designato del diritto comunitario; arrivando peraltro ad estendersi nello specifico caso, per il tramite delle pronunce della Corte di Cassazione, all'intera materia tributaria e non solo alla disciplina di derivazione comunitaria e tornando, ci sembra, per tal via in auge anche nella materia civilistica⁷.

E' infine il caso di osservare come la materia tributaria si ponga, rispetto alle problematiche sin ora accennate, in una posizione del tutto particolare, in parte derivante dalla natura per così dire ibrida dei principi ad essa tipici, i quali come noto si sono

⁷ Si rimanda in proposito alla Sentenza della Corte di Cassazione, 18 settembre 2009, n. 20106, in materia di interpretazione ed esecuzione dei contratti secondo il principio di buona fede oggettiva e repressione dell'abuso del diritto nella quale si afferma: "Criterio rivelatore della violazione dell'obbligo di buona fede oggettiva è quello dell'abuso del diritto. Gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto - ricostruiti attraverso l'apporto dottrinario e giurisprudenziale - sono i seguenti: 1) la titolarità di un diritto soggettivo in capo ad un soggetto; 2) la possibilità che il concreto esercizio di quel diritto possa essere effettuato secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate; 3) la circostanza che tale esercizio concreto, anche se formalmente rispettoso della cornice attributiva di quel diritto, sia svolto secondo modalità censurabili rispetto ad un criterio di valutazione, giuridico od extragiuridico; 4) la circostanza che, a causa di una tale modalità di esercizio, si verifichi una sproporzione ingiustificata tra il beneficio del titolare del diritto ed il sacrificio cui è soggetta la controparte. L'abuso del diritto, quindi, lungi dal presupporre una violazione in senso formale, delinea l'utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal Legislatore. È ravvisabile, in sostanza, quando, nel collegamento tra il potere di autonomia conferito al soggetto ed il suo atto di esercizio, risulti alterata la funzione obiettiva dell'atto rispetto al potere che lo prevede. Come conseguenze di tale, eventuale abuso, l'ordinamento pone una regola generale, nel senso di rifiutare la tutela ai poteri, diritti e interessi, esercitati in violazione delle corrette regole di esercizio, posti in essere con comportamenti contrari alla buona fede oggettiva.Oggi, i principi della buona fede oggettiva, e dell'abuso del diritto, debbono essere selezionati e rivisitati alla luce dei principi costituzionali - funzione sociale ex art. 42 Cost. - e della stessa qualificazione dei diritti soggettivi assoluti. In questa prospettiva i due principi si integrano a vicenda, costituendo la buona fede un canone generale cui ancorare la condotta delle parti, anche di un rapporto privatistico e l'interpretazione dell'atto giuridico di autonomia privata e, prospettando l'abuso, la necessità di una correlazione tra i poteri conferiti e lo scopo per i quali essi sono conferiti. Qualora la finalità perseguita non sia quella consentita dall'ordinamento, si avrà abuso. In questo caso il superamento dei limiti interni o di alcuni limiti esterni del diritto ne determinerà il suo abusivo esercizio." nonché la giurisprudenza ivi richiamata.

originati in seno alla materia amministrativa per poi storicamente attingere in modo sempre più esteso al diritto civile. Ciò è evidentemente frutto della compresenza di interessi di natura pubblicistica commisti ad una particolare esigenza di tutela della posizione del singolo dinanzi ad eventuali eccessi dell'azione amministrativa, a tutela della quale le tradizionali garanzie tipiche delle discipline pubbliciste quali la riserva di legge, almeno per quanto attiene al nostro ordinamento statale, non appaiono sufficienti in considerazione della pervasività ed estensione dell'ingerenza pubblica nella sfera del singolo. Ne è derivata l'esigenza di garantire non solo ed ovviamente la legalità dell'azione amministrativa ma anche la tendenziale parità della parte privata rispetto a quella pubblica.

Proprio il principio di legalità si è imposto nella nostra materia, a livello quasi universale⁸, quale principale garanzia a tutela del singolo, sino a diventare una sorta di totem da difendere contro qualsiasi tentativo di limitarne la portata, pur se a favore di una interpretazione della norma che tenga conto degli obiettivi mediante essa perseguiti. A tali difese ad oltranza di un principio divenuto talvolta un vuoto feticcio, slegato dalla realtà economica e sociale entro cui il diritto deve diuturnamente essere calato, è stato agevole obiettare che l'invocata acritica applicazione del dato letterale della norma, anche nelle ipotesi ove più palesemente si manifesta la violazione del suo spirito, costituisce non una salvaguardia bensì una offesa alla garanzia di legalità e alla certezza del diritto. Una tale acritica applicazione della norma costituirebbe infatti non la conseguenza del principio di riserva di legge bensì della impossibilità per l'interprete di andare oltre la più stretta interpretazione letterale della norma alla ricerca del significato sistematico e teleologico della stessa all'interno del sistema nella quale è inserita.

In considerazione del rilievo che nel diritto comunitario assume la giurisprudenza della Corte di Giustizia, sia in generale quale interprete designato della norma positiva, sia, nello specifico, in quanto creatrice mediante un processo di successivo affinamento dello stesso contenuto dei principi generali dell'ordinamento medesimo, la nostra analisi, volta a cogliere le specificità della nozione di abuso del diritto comunitario nella materia dell'imposizione sul valore aggiunto e le sue differenze rispetto al concetto generale nonché a quello applicabile alla materia dell'imposizione diretta, non può che

8 Oltre alla previsione contenuta nell'art. 23 della nostra Carta costituzionale esso è previsto tra l'altro dall'articolo 170 della Costituzione belga, dall'art. 31 della Costituzione spagnola, dall'art 34 della Costituzione francese del 1958 e dall'art. 78 della Costituzione greca.

prendere le mosse dalla giurisprudenza della Corte. Si è poi ritenuto utile, in un'ottica comparatistica, porre l'attenzione sul se e come i concetti elaborati in materia dalla Corte di Giustizia per un verso siano stati sollecitati dalle esigenze specifiche per l'altro abbiano influenzato o, ancora, condizionino gli ordinamenti nazionali nell'ambito di un ordinamento integrato quale può essere definito quello comunitario, sempre ovviamente con riferimento alla specifica materia tributaria oggetto dell'indagine, concentrando l'attenzione su alcuni ordinamenti nazionali.

CAPITOLO 1

ELUSIONE FISCALE ED ABUSO DEL DIRITTO.

1.1 LA NOZIONE DI ELUSIONE FISCALE E I DIVERSI IMPIEGHI DEL CONCETTO DI ABUSO DEL DIRITTO.

Nel diritto tributario viene definita elusione dell'imposta quel comportamento in posizione intermedia tra l'evasione, aperta violazione della normativa fiscale, e il legittimo risparmio d'imposta, lecito esercizio della libertà di predisposizione dei propri affari in modo tale da minimizzare il carico tributario gravante su di essi, consistente nell'utilizzo strumentale della normativa in modo formalmente ineccepibile ma che sostanzialmente sia incompatibile con la *ratio* delle disposizioni di volta in volta “utilizzate” in quanto avente la finalità, esclusiva o principale, di ridurre il carico fiscale normalmente gravante sulla manifestazione economica ovvero di godere di diritti e agevolazioni fiscali altrimenti indebite. Il soggetto d'imposta, che in condizioni ordinarie e normali sarebbe soggetto a un determinato regime tributario, ne evita l'applicazione mediante il compimento di uno o più atti che diversamente non si sarebbe determinato a compiere, ovvero mediante tali atti pone artificiosamente in essere le condizioni richieste dalla normativa onde godere di una disciplina più favorevole predisposta dal legislatore con differenti finalità.

Quando il legislatore configura i fatti che costituiscono presupposto di applicazione delle norme impositive può utilizzare un doppio criterio: assumere come presupposto di fatto una determinata realtà economica o configurare come tale una determinata formalità giuridica. Esempio del primo caso è costituito dal possesso di redditi, esempio del secondo dalla imposizione dei contratti costitutivi o traslativi di diritti reali su determinati beni nelle imposte sui trasferimenti patrimoniali. La differenza tra i due

presupposti è molto chiara, nel primo esiste un considerevole margine di apprezzamento per poter sussumere all'interno del precetto una determinata realtà economica nelle varie modalità di verifica che essa presenta nella vita economico-sociale, nel secondo, al contrario, un fatto potrà essere soggetto ad imposizione solo in quanto adotti una delle forme giuridiche previste; in questo secondo caso, in quanto i singoli rivestano i propri negozi di una forma giuridica non espressamente prevista non staranno formalmente realizzando il presupposto impositivo e, di conseguenza, anche realizzando il medesimo risultato economico, non saranno di regola soggetti al pagamento del tributo. Peraltro anche nella prima delle ipotesi sopra considerate è possibile la messa in pratica di comportamenti elusivi posto che il contribuente ha pur sempre la possibilità di realizzare i fatti economici che costituiscono il presupposto al solo fine di godere di determinati trattamenti fiscali di favore ovvero di vantaggi fiscali derivanti dalla mancanza di sistematicità della complessiva disciplina tributaria formalmente applicabile nel caso di specie.

Se ormai pacifica e l'antigiuridicità di tale comportamento e la necessità di combatterlo⁹, grande difformità di opinioni si riscontra circa i mezzi più idonei per fronteggiarlo, se mediante norme specifiche che vietino i singoli comportamenti elusivi ovvero li rendano inopponibili all'amministrazione finanziaria ovvero mediante norme di carattere generale¹⁰ che lascino l'amministrazione tributaria e il giudice, in sede di controllo dell'operato di quest'ultima, liberi di individuare, di volta in volta, la presenza di nuovi comportamenti elusivi.

A fronte di tali vantaggi in termini di flessibilità nel contrasto alle manovre elusive poste

9 Diversa la posizione della dottrina classica maggioritaria nel nostro paese sino all'ultimo decennio del secolo scorso, la quale, in assenza di un esplicito divieto da parte del legislatore tributario, riteneva che il contribuente godesse della massima libertà di scelta delle forme giuridiche mediante le quali raggiungere i risultati economici prefissati anche ove tale scelta fosse motivata esclusivamente da finalità di risparmio fiscale e determinasse una imposizione minore o nulla in assenza di una qualsiasi volontà, anche implicita, in tal senso da parte del legislatore. In definitiva tale posizione in ossequio al noto brocardo "*Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit.*" riteneva pienamente legittimo da parte dei contribuenti più avveduti o scaltri lo sfruttamento delle lacune della legislazione tributaria ovvero delle possibilità di interazione tra ordinamenti diversi con la esclusiva finalità di sfuggire alla tassazione prevista in via ordinaria, non tenendo in alcun conto, si ritiene, la necessità di una interpretazione costituzionalmente orientata anche delle norme impositive e che pertanto fornisce un'interpretazione di queste anche alla luce dei fondamentali doveri di uguaglianza formale e sostanziale, solidarietà sociale e contribuzione alle spese pubbliche secondo la propria capacità contributiva. Cfr. Hensel A., *Diritto Tributario*, Milano, 1956, pp. 143 e ss; Russo P., *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 1999, pp. 94 e ss..

10 Individuate nella letteratura internazionale con l'acronimo inglese GAAR (General Anti-Avoidance Rule).

in essere dai contribuenti, peraltro tutti da dimostrare stante la necessità che ha tal fine ci si trovi in presenza di una giurisprudenza e di una amministrazione tributaria dotate della necessaria preparazione e degli strumenti di indagine idonei a consentire la individuazione degli elementi in grado di rilevare la presenza di manovre elusive celate dalle complesse operazioni economiche che caratterizzano le moderne economie, le clausole antielusive a carattere generale presentano notevoli svantaggi. La loro formulazione necessariamente vaga può creare infatti una situazione di insicurezza giuridica che risulta pregiudizievole per gli investimenti economici e per la rapidità con cui debbono essere assunte le relative decisioni. Con esse il legislatore delega parte delle sue funzioni in ordine alla individuazione dei comportamenti la cui antigiuridicità in un dato ordinamento superi la soglia di ammissibilità ai giudici, mentre il contribuente è forzato a ricercare l'interpretazione dell'amministrazione in via anticipata, il che finisce per aggiungere alla legge condizioni che questa originariamente non prevede, con evidente compromissione del principio di legalità delle norme impositive¹¹.

Come vedremo, ormai la quasi totalità degli ordinamenti tributari di *civil law* presentano una clausola generale antielusiva, o GAAR, sia essa qualificata o meno in termini di divieto di abuso del diritto nella materia tributaria. Tali clausole presentano, dal punto di vista generale, i seguenti caratteri:

- le operazioni elusive, che di norma possono essere costituite da una pluralità di atti collegati oltre che da un singolo atto o negozio, debbono avere come **effetto un vantaggio tributario che in mancanza di esse non si sarebbe determinato**, inoltre, secondo alcune elaborazioni, tale vantaggio deve essere prevedibile ex-ante al momento della ideazione del disegno elusivo;
- il **conseguimento del detto vantaggio fiscale** deve costituire la **finalità esclusiva o quanto meno principale ovvero essenziale, della predisposizione dello schema elusivo**; può essere rilevante la considerazione dei motivi che hanno determinato il contribuente a porre in essere quel determinato schema, benché, a causa delle difficoltà in ordine alla prova delle motivazioni soggettive tale elemento, ove richiesto, può sovente essere desunto mediante presunzioni dalle circostanze obiettive dell'operazione;

¹¹ In tal senso J. Malherbe - L. De Broe, *Réalité juridique et réalité économique*, in *Journal de Droit Fiscal*, 1988, pp. 322 e ss..

- a tal fine l'**assenza di valide ragioni economiche idonee a giustificare la configurazione delle operazioni secondo quel determinato schema** produttivo di vantaggi fiscali è considerata elemento rivelatore delle finalità esclusivamente o essenzialmente elusive del comportamento;
- altro elemento che può costituire indizio della elusività del comportamento è costituito, in alcuni casi, dalla **atipicità** dello schema posto in essere per il conseguimento di quel determinato risultato economico a fronte della possibilità di strumenti giuridici maggiormente lineari o tipici;
- si richiede infine, seppur raramente, la dimostrazione che **l'ottenimento del vantaggio fiscale** in concreto conseguito sia **contrario alla ratio della disposizione fiscale suppostamente oggetto di elusione**;
- infine in presenza di determinati schemi individuati come rivelatori di un possibile intento elusivo può essere prevista l'**inversione dell'onere probatorio**, spetterà pertanto, in caso di contestazione, al contribuente provare le valide ragioni economiche poste a fondamento della realizzazione dello schema che abbia determinato un risparmio tributario.¹²

Viene di norma distinto dall'elusione tributaria il concetto di simulazione, assoluta o relativa, e gli effetti ad essa connessi in seno all'ordinamento tributario¹³. Mentre infatti nell'elusione si hanno atti o negozi i cui effetti sono realmente voluti dalle parti sebbene esclusivamente per motivi di risparmio fiscale, nella simulazione le parti creano esclusivamente l'apparenza di un determinato assetto negoziale a “beneficio” dei terzi, tra i quali possono ovviamente rientrare i soggetti tenuti all'applicazione dell'imposta, ma non ne intendono in concreto realizzare gli effetti, ritenendo vigente tra loro un diverso assetto negoziale che deve restare dissimulato ai terzi. Un tale comportamento, comprendente la volontà di creare una realtà giuridica apparente distinta e occultante quella reale possiede evidentemente un maggiore disvalore che ne determina la qualificazione in alcuni ordinamenti quale frode fiscale e comporta di regola

¹² Su tali elementi comuni alla maggioranza delle clausole generali antielusive e sulla loro circolarità vedi V. Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, in Intertax, 2005, p. 562.

¹³ Sebbene secondo alcuni autori tale distinzione sarebbe dovuta non alla diversa natura dei fenomeni in questione ma a una diverso grado di sofisticatezza delle manovre poste in essere dal contribuente. Vedi l'intervento richiamato alla nota precedente a p. 564.

l'applicazione di sanzioni amministrative o penali. Al di là di tale chiara distinzione teorica peraltro è stato ampiamente segnalato come nella pratica sia tutt'altro che agevole distinguere i casi di simulazione da quelli aventi carattere elusivo e come la qualificazione del comportamento del contribuente nel caso concreto dipenda in definitiva da una scelta dei soggetti accertatori che possono, a seconda dei casi, limitarsi a contestare la natura elusiva del comportamento manifesto ovvero ricercare la presenza di un diversa regolazione di interessi oggetto di dissimulazione a seconda della presenza e della facilità di reperimento di elementi comprovanti l'*animus frodandi* del contribuente, sicché non appare del tutto corretto ricollegare ai due comportamenti effetti giuridici diversi. E' peraltro vero che ove così non fosse la simulazione, la quale costituisce un comportamento pacificamente più grave della semplice evasione in quanto vengono posti in essere stratagemmi di occultamento dell'inadempimento tributario, sarebbe soggetta ad un trattamento meno severo di quello a cui è sottoposta quest'ultima.

L'espressione "abuso del diritto" è stata utilizzato nella tradizione giuridica europea per contraddistinguere fenomeni aventi in parte caratteristiche tra loro diverse, ad essa si è inoltre preferita in alcune tradizioni giuridiche quella di frode alla legge per indicare fenomeni del tutto o in parte analoghi. Si riscontrano in particolare accanto ad una accezione generale del concetto di abuso applicabile a tutti i rami dell'ordinamento e la cui definizione normativa appare conseguentemente contraddistinta da notevole vaghezza, per cui lo stesso viene definito come l'esercizio di un diritto o di una facoltà riconosciuta dalla legge con finalità contrarie o comunque difformi da quelle proprie della norma invocata, accezioni proprie di singoli rami dell'ordinamento. Così accanto all'utilizzo della figura nella materia tributaria di cui alle pagine seguenti, caratteristica appare la nozione di abuso del diritto sviluppatasi in seno al diritto internazionale privato nel quale esso contraddistingue il comportamento di chi pone in essere in modo artificiale il collegamento tra la propria situazione giuridica e l'ordinamento straniero che è richiesto quale presupposto per l'applicazione delle più favorevoli disposizioni di quest'ultimo ordinamento. Tale fenomeno, tipico ove interagiscano diversi ordinamenti giuridici e che consiste nello sfruttamento di uno di essi mediante un collegamento avente natura artificiale per sfuggire all'imperio del secondo altrimenti applicabile (c.d. *abuse of law*), sembra aver costituito il primo referente della elaborazione operata dalla

Corte di Giustizia in materia, riguardante lo sfruttamento delle libertà previste dai Trattati istitutivi al fine di sfuggire alla disciplina nazionale; elaborazione che si è successivamente estesa sino a ricomprendere nell'unico principio di divieto di comportamenti abusivi nel diritto comunitario la distinta figura dello sfruttamento abusivo di una prerogativa interna ad un singolo ordinamento giuridico (c.d. abuse of right).

Appare evidente l'analogia esistente tra il concetto generale di abuso del diritto da un lato ed il comportamento elusivo dall'altro, trattandosi evidentemente della specificazione di tale concetto generale nella materia tributaria avuto riferimento alle finalità perseguite dal singolo e agli interessi di volta in volta oggetto di confronto e di tutela. E' conseguentemente del tutto naturale che le norme generali anti-elusive si siano sovente conformate quali divieti di abuso del diritto nello specifico settore tributario in particolare negli ordinamenti dove tale divieto era stato già oggetto di positivizzazione in materia civile.

Nel comportamento abusivo il singolo si pone in modo artificiale nelle condizioni richieste dalla norma per la sua applicazione onde sfruttare i vantaggi da essa attribuiti ovvero utilizza una prerogativa attribuitagli dall'ordinamento, quale la libertà di predisposizione dei propri affari, per perseguire finalità diverse e contrarie a quelle perseguite dall'ordinamento medesimo; nell'elusione fiscale egli pone in essere operazioni prive di valide ragioni economiche, e pertanto se riguardate da tale punto di vista "artificiali", in quanto tendenti a finalità non attinenti l'ordinaria attività economica del soggetto ma il trattamento giuridico-tributario della stessa, al solo o fondamentale fine di procurarsi un vantaggio di natura tributaria. Si perviene così a quello che forse costituisce il nodo più spinoso del contrasto al fenomeno elusivo e pertanto dell'applicazione del divieto di abuso del diritto in tale materia, per un verso l'ordinamento concede all'operatore economico l'opzione legittima tra varie modalità di predisposizione dei propri affari lasciando alla sua valutazione quale peso dare alle motivazioni fiscali rispetto a quelle di diversa natura, per l'altro gli impone di effettuare le proprie scelte non tenendo conto della variabile fiscale onde non frustrarne la ratio e ritenendo l'esercizio della detta opzione di norma, in quanto non coscientemente voluto dal legislatore ma pur sempre esistente all'interno dell'ordinamento tributario, illegittimo; il problema è che tale valutazione viene effettuata solamente a posteriori in

sede di applicazione ad opera dell'interprete, amministrazione finanziaria e organi giurisdicenti, il che determina obiettivamente un rilevante vulnus al principio di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento del contribuente, l'interesse al rispetto di tali ultimi principi deve di volta in volta essere comparato, onde determinare quello meritevole di maggior tutela, con gli interessi perseguiti dalle norme di volta in volta oggetto di elusione.

Costituisce pertanto elemento fondamentale tanto dell'abuso del diritto che dell'elusione tributaria una discrepanza tra realtà giuridica e realtà economico-sociale sicché unico o essenziale motivo per cui il soggetto pone in essere quella determinata attività giuridica è costituito dalle conseguenze che ad essa fa conseguire la disciplina legale considerata. La “variabile giuridica” costituisce peraltro, né può essere altrimenti, una delle motivazione alla base delle scelte di comportamento dei singoli, ne consegue che la scelta tra più opzioni giuridiche con l'obiettivo di conseguire il medesimo risultato economico appare perfettamente legittima, purché a tale apparenza corrisponda il contenuto sostanziale richiesto dalla legge vale a dire che non si tratti di un'apparenza meramente documentale: vi è peraltro un limite al di là del quale può apparire opportuno che l'ordinamento giuridico reagisca di fronte ad una tale strumentalizzazione delle disposizioni di legge, in particolare qualora essa sia tale da compromettere gli stessi obiettivi della normativa. Ciò diviene di particolare rilevanza con riferimento alla normativa tributaria. Tale normativa infatti considera i fatti della vita economica quali presupposti dell'imposizione tributaria, mediante l'elusione si opera pertanto un vero e proprio ribaltamento tra presupposto (fatto economico-giuridico) e conseguenza giuridica (imposizione) idoneo a vanificare la portata precettiva della normativa, sicché non è più la normativa tributaria ad essere applicata ex post alla vita economica bensì questa che ex ante si conforma in base agli effetti di natura impositiva ricollegati dalla legislazione tributaria al verificarsi dei diversi fatti economici, sino a giungere in alcuni casi alla concreta disapplicazione delle singole disposizioni impositive, si pensi alle ipotesi più diffuse (ad esempio in materia di *dividend washing* e *dividend stripping*) che nel passato hanno determinato nel nostro paese la pressoché totale disapplicazione della pertinente disciplina impositiva. Ne deriva l'esigenza, maggiormente avvertita in tale settore, di espungere dalla realtà giuridica i comportamenti che si presentino, dal punto di vista economico, come “artificiali” in quanto adottati non sulla base di (valide)

ragioni economiche bensì esclusivamente o principalmente in base a motivazioni di natura fiscale.

Così come, nella dottrina giurisprudenziale statunitense, la qualificazione giuridica dell'operazione come elusiva dipende dall'assenza di una “*business purpose*” posta a suo fondamento, nell'abuso del diritto comunitario, applicato all'imposizione sul valore aggiunto, la finalità di aggiramento della normativa fiscale è dimostrata dall'essenzialità del fine fiscale, la quale sussiste in assenza di idonee finalità economiche giustificanti le particolari forme giuridiche date alle operazioni poste in essere. L'evoluzione della giurisprudenza europea, anche in considerazione del difficile compito di assicurare coerenza interna all'ordinamento comunitario, sembra chiaramente segnalare la tendenziale coincidenza tra le nozioni di elusione fiscale e di abuso del diritto quantomeno nelle ipotesi di comportamenti puramente artificiali con finalità di elusione della legge fiscale nazionale ovvero della normativa comunitaria¹⁴.

A differenza dell'ordinamento italiano i principali ordinamenti continentali contengono disposizioni di ordine generale disciplinanti la figura dell'abuso del diritto cui fanno sovente seguito specifiche declinazioni dell'istituto nella materia fiscale costituenti clausole antielusive di portata generale.

Così il BGB tedesco accoglie il principio al § 226 facendo divieto di esercitare i diritti al solo scopo di nuocere agli altri, tale necessità dello scopo esclusivo di nuocere ha peraltro reso tale norma di difficile applicazione concreta il che non ha impedito alla giurisprudenza tedesca un'applicazione generale del principio fondantesi sul § 242 del BGB che impone al debitore di adempiere secondo quanto richiesto dalla buona fede e dalla correttezza (*Treu und Glauben*) nel rispetto dei doveri della morale sociale e in base ad una nozione obiettiva di buona fede.

A norma poi del § 42 («*Steuerumgehung durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten*») dell'*Abgabenordnung* (Legge generale delle imposte del 1977) è fatto divieto, a fini di elusione della normativa tributaria, di abusare delle possibilità di configurazione giuridica offerte dal diritto; in caso di abuso delle forme giuridiche, al fine di aggiramento delle norme tributarie, il credito tributario si

14 V. Edwards e P. Farmer, *Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimension?*, in L. Hinnekes e P. Hinnekes, *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Amsterdam, 2008, p. 367.

determinerà secondo la configurazione giuridica adeguata ai fatti economici¹⁵.

La legge finanziaria del 2008 ha sostituito tale disposizione con una dotata di maggiore precisione: “La legge tributaria non può essere evitata mediante l'abuso delle possibilità delle forme giuridiche. Se le condizioni di fatto di una operazione sono previste in una legge tributaria determinata che ha la funzione di contrastare l'elusione fiscale, le conseguenze giuridiche si determinano secondo tale prescrizione. Negli altri casi, le imposte si determinano nel caso di un abuso nel senso di cui al secondo paragrafo come sarebbero state determinate nel caso di una forma giuridica adeguata alle circostanze economiche.

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

Infine secondo l'art. 10 del Regolamento Tributario Tedesco perché si ritengano realizzati in frode alla legge devono concorrere negli atti o negozi contestati i seguenti elementi: a) che si scelgano forme giuridiche insolite e improprie tenendo conto del fine delle parti; b) che il risultato economico che le parti conseguono sia sostanzialmente lo stesso che avrebbero ottenuto se avessero rivestito la sua attuazione in modo conforme alle forme giuridiche conformi alla natura del fine perseguito, e c) che come risultato si producano dei vantaggi economici, costituiti esclusivamente dall'assenza o da una minore imposizione.¹⁶

In Francia l'*abus de droit* è oggi espressamente contemplato dagli articoli L64 ed L64B del titolo II del *Livre des procédures fiscales* dedicato al controllo dell'imposta, disciplinanti la “*Procédure de répression des abus de droit*”. Introdotti nei primi anni ottanta tali articoli, che ricomprendono all'interno di una nozione generale di abuso del

15 Secondo il Tribunale Finanziario Federale (*Bundesfinanzhof*): “si determina un abuso delle possibilità di configurazione giuridica (*Gestaltungsmöglichkeiten*) quando si utilizza una forma non adeguata alla finalità economica (*wirtschaftlichen Ziel*) perseguita dalle parti, che mira ad ottenere un vantaggio tributario e che non può giustificarsi per altre ragioni di natura economica o extra-tributaria.”

16 Per un approfondita analisi dell'esperienza tedesca nella materia tributaria si rinvia a P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, nonché in merito alle ultime modifiche apportate a tale legislazione a: W. Kessler e R. Eicke, *Germany's new GAAR – 'generally accepted antiabuse rule'?*, in *Tax notes intl.*, 2008, pag. 151; M. Klein e A. Niemann, *Germany in AA.VV. Abuse of Tax Law across Europe*, in *EC Tax Review*, 2010/2, p. 85.

diritto tanto l'illecito risparmio fiscale ottenuto mediante operazioni fittizie di natura simulatoria che la vera e propria frode alla legge, sono stati da ultimo modificati nel 2008. In particolare l'interpretazione estensiva data dal Consiglio di Stato a tali disposizioni ha consentito di ampliare l'applicazione dell'istituto, il cui tenore letterale si riferisce esclusivamente alle ipotesi aventi carattere simulatorio, agli atti i cui effetti giuridici siano realmente voluti dalle parti ma il cui unico motivo sia costituito dalla finalità di eludere o ridurre il carico fiscale normalmente ad essi applicabile, qualificati come atti posti in essere in frode alla legge fiscale, ad essi si applicherebbe conseguentemente la figura generale della frode alla legge.

Il Consiglio di Stato ha definito la frode alla legge come la circostanza di aver effettuato operazioni fittizie o, in mancanza, operazioni che non avevano altra finalità che quella di eludere o attenuare il carico fiscale che l'interessato avrebbe sopportato in una situazione normale e che risultino contrarie agli obiettivi perseguiti dal legislatore¹⁷.

La legge di riforma del 31 dicembre 2008 ha modificato sostanzialmente il testo previgente incorporando nella definizione legislativa i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato riguardanti il criterio obiettivo dell'invocazione della applicazione letterale delle norme in senso contrario alle loro finalità ed il criterio soggettivo della esclusiva motivazione di risparmio fiscale degli atti, la norma attuale dispone :

“Al fine di restituire agli atti il loro carattere reale, l'amministrazione potrà rigettare, considerandoli come ad essa non opponibili, gli atti che costituiscono abuso del diritto, sia che tali atti siano fittizi sia che, allegando l'applicazione letterale delle disposizioni o utilizzando strutture contrarie agli obiettivi perseguiti dal legislatore, possano essere ispirati esclusivamente da un motivo tendente a eludere o ridurre i carichi fiscali ai quali l'interessato, in considerazione della sua situazione o delle sue attività reali, sarebbe stato normalmente soggetto qualora non avesse sottoscritto o realizzato tali atti.”¹⁸

17 Consiglio di Stato, Seduta Plenaria, 10 giugno 1981; Consiglio di Stato, 27 settembre 2006, n° 260050.

18 Article L64 L.P.F. modifica dalla legge n°2008-1443 del 30 dicembre 2008 – art. 35 (V): “Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait

Il codice civile spagnolo prevede al secondo paragrafo dell'art. 7 del Titolo Preliminare che la legge non protegge l'abuso del diritto o l'esercizio antisociale dello stesso, inoltre tutti gli atti e le omissioni che nell'intenzione dell'autore, per il loro oggetto o per le condizioni in cui si realizzano, sopravanzano manifestamente i limiti normali di esercizio di un diritto, con danno per il terzo, determineranno il risarcimento del danno e l'adozione delle misure giudiziali e amministrative che impediscano la persistenza nell'abuso.

In tale ordinamento inoltre l'istituto della frode alla legge non è limitato alla materia dei contratti, esso infatti ricomprende tutti gli atti realizzati al riparo di una norma che perseguano un risultato proibito dall'ordinamento giuridico o ad esso contrario (art. 6 par. 4 del *Titulo Preliminar al Código Civil*). La formulazione in termini tanto ampi ha portato a ritenere che tra gli elementi della fattispecie non rientri il perseguimento di un fine vietato da una specifica norma giuridica e conseguentemente l'elusione di una precisa disposizione legislativa, bensì che ricadano nella fattispecie anche tutti quegli atti compiuti in generale con finalità confliggenti con i principi dell'ordinamento giuridico mentre la norma c.d. di copertura risulta poter essere la assenza di norme che regolano l'atto o gli atti realizzati.

Proprio l'ampiezza e la fortuna che il concetto di frode alla legge ha assunto nella tradizione giuridica iberica ha determinato la circostanza che a tale concetto si facesse riferimento in sede di elaborazione di una clausola antielusiva di carattere generale sicché la frode alla legge tributaria è considerata dalla dottrina prevalente come una specie del genere frode alla legge (come può esserlo la frode alla legge civile, o mercantile, o amministrativa) e tale ultimo concetto analogo, in tale settore, a quello di abuso del diritto. L'attuale disciplina è contenuta nell'art 15 della *Ley General Tributaria* (Legge 17 dicembre 2003, n. 58) che ha peraltro sostituito, senza modificare il contenuto normativo, il termine *frode alla legge* utilizzato tradizionalmente con quello di *conflitto nella applicazione della norma tributaria* («*Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*»), preferendolo peraltro a quello di *abuso della legge* utilizzato nelle

normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.”. Vedi S. De Monés, P.H. Durand e J.F. Mandelbaum, *France* in AA.VV., *Abuse of Tax Law across Europe*, in *EC Tax Review*, 2010/2, p. 85.

varie versioni del progetto preliminare ¹⁹.

In Belgio una clausola antielusiva di carattere generale è stata introdotta dalla Legge 22 luglio 1993 con riferimento all'imposizione diretta mediante l'inserimento dell'art. 344, primo paragrafo, nel codice Belga in materia di imposte sui redditi. Secondo tale norma la qualificazione giuridica data dalle parti ad uno o più atti che realizzano un'unica operazione non è opponibile all'amministrazione fiscale qualora quest'ultima compri che tale qualificazione aveva la finalità di eludere l'imposizione, salvo che il contribuente compri che tale qualificazione è giustificata da legittime necessità di natura economica o finanziaria.²⁰

La dottrina è divisa circa il significato da dare alla disposizione in oggetto; secondo una parte degli autori essa ha introdotto la teoria della frode alla legge nel diritto tributario belga permettendo all'amministrazione fiscale di non prendere in considerazione le qualificazioni giuridiche che hanno l'effetto di eludere le finalità del legislatore fiscale, secondo altri autori la disposizione permetterebbe solamente al fisco di modificare la qualificazione giuridica conferita dalle parti a uno o più atti affinché la qualificazione risulti giuridicamente corretta secondo quella che è stata definita come teoria del concorso di qualificazioni.

La legge 27 dicembre 2005 ha introdotto nel Codice dell'Imposta sul valore aggiunto, anche a seguito dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia, una disposizione ispirata all'articolo suddetto²¹. Tale disposizione è stata sostituita dalla legge 20 luglio 2006, al fine di tenere conto di quanto affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Halifax*²². La nozione di pratiche abusive è definita dalla legge come integrata dall'esecuzione di operazioni che hanno come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dal codice e dai suoi decreti di esecuzione il cui fine essenziale sia l'ottenimento di quel vantaggio

19 Si rinvia oltre che al paragrafo 5.3 a J.M. Queralt, C. Lozano Serrano, J.M. Tajerizo Lòpez e G. Casado Ollero, *Curso de Derecho Financero y Tributario*, Madrid 2008, pp. 196 e ss.

20 L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, Amsterdam, 2008, pp. 158 e ss.; M. Eloy e R. Leroy, *La notion de besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le CIR 1992*, in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Brussel 2006, p. 405.

21 Art. 59, § 3.

22 Si rinvia ad T.Afschrift, *Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006, 2èa parte, Les mesures destinées à combattre les "pratiques abusives" en matière de TVA*, in J.T., 2006, p. 756; F. Baltus, *Les "pratiques abusives" en matière de TVA*, in J.D.F. 2006, p. 337.

fiscale²³.

Particolari appaiono le conseguenze che la normativa belga ricollega al verificarsi di operazioni di natura abusiva, in luogo di escludere il diritto alla deduzione essa prevede che il soggetto che ha esercitato la deduzione dell'imposta gravante sopra le operazioni contestate abbia l'obbligo di devolvere all'erario l'imposta dedotta²⁴. L'amministrazione può comprovare l'esistenza di una pratica abusiva secondo le medesime modalità di prova delle altre violazioni in materia di Iva e degli altri elementi di fatto posti a base dell'esigibilità dell'imposta. La distinzione tra l'esercizio abusivo del diritto alla deduzione, il quale comporta l'applicabilità di una sanzione pari al doppio dell'imposta elusa, e le altre contravvenzioni al codice infine è chiaramente formulata nella normativa in oggetto.

In Austria l'art. 22 («*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*») del *Bundesabgabenordnung* (BGBl. 194/1961), contiene una nozione di abuso delle forme e degli strumenti giuridici di diritto civile che si rifà chiaramente a quella presente nell'ordinamento tedesco.

Un divieto generale di abuso dei diritti fondamentali è contenuto addirittura nell'art. 25, paragrafo 3, della Costituzione Greca, mentre l'art. 281 del codice civile greco²⁵, intitolato all'abuso del diritto, stabilisce che l'esercizio di un diritto è vietato qualora ecceda manifestamente i limiti imposti dalla buona fede o dal buon costume o dalla finalità socioeconomica del diritto e proprio l'applicazione di tale disposizione ha dato luogo a importanti pronunce della Corte di Giustizia in materia di abuso del diritto nei rapporti tra ordinamenti nazionali e ordinamento comunitario.

Il codice civile portoghese del 1966 prevede all'art. 334 l'illegittimità dell'esercizio del diritto qualora il titolare ecceda manifestamente i limiti imposti dalla buona fede, dai buoni costumi o dallo scopo sociale o economico del diritto. In materia tributaria poi l'art. 38, n. 2, della *Lei Gerala Tributária* (Decreto Legge 17 dicembre 1998, n. 98), come modificato dalla legge 27 giugno 1999, n. 100, e dalla legislazione posteriore, contiene una disposizione generale di lotta all'evasione fiscale ai cui sensi «gli atti giuridici essenzialmente o principalmente destinati, attraverso misure artificiali (...) o

23 Codice IVA, art. 1, § 10.

24 Codice IVA, art. 79, § 2.

25 In proposito si rinvia alla dottrina richiamata da M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, in nota 58 a p. 29.

abusi di forme giuridiche», a ridurre il carico fiscale, non possono produrre effetti per il diritto tributario.

In Finlandia, l'art. 28 del *Laki verotusmenettelystä* 1558/1995, contiene nella legislazione fiscale una nozione di abuso di strumenti di diritto civile.

In Lussemburgo, l'art. 6, n. 1, della *Loi d'adaptation fiscale* del 1934 applica anch'esso una nozione simile di abuso.

In Irlanda, l'art. 811, n. 2, del *Tax Consolidation Act* del 1997 contiene una disposizione generale di lotta all'evasione perpetrata mediante operazioni finalizzate ad eludere gli obblighi tributari, utilizzando nozioni come quella di operazioni «not undertaken or arranged primarily for purposes other than to give rise to a tax advantage».²⁶

Per altro verso ove tali norme non erano presenti la giurisprudenza ha sovente avvertito la necessità di reagire, in assenza di un esplicito intervento del legislatore, dinanzi a comportamenti di sfruttamento delle prerogative attribuite ai singoli dall'ordinamento giuridico contrastanti con le finalità della norma ovvero con i principi generali dell'ordinamento giuridico.

Tra tali esperienze, come si è accennato, quella svoltasi nell'ordinamento francese appare la più risalente nel tempo e quella che ha goduto prioritariamente di lucidi tentativi dottrinali di sistematizzazione delle pronunce giurisprudenziali in materia, esercitando una notevole influenza sulla dottrina e giurisprudenza di altri paesi tra cui l'Italia. Accanto a opinioni dottrinali minoritarie volte a limitare la portata dell'istituto, la dottrina maggioritaria di questo paese ha infatti sin dagli inizi del secolo XIX riconosciuto autonomia all'istituto e ne ha esteso l'applicabilità alla quasi totalità delle prerogative soggettive riconosciute al privato dall'ordinamento²⁷.

Nei Paesi Bassi, in assenza di specifiche norme antielusive, gli organi giurisdizionali si riferiscono di frequente alla nozione giurisprudenziale di *fraus legis* nel diritto tributario, di modo che occorre considerare se l'obiettivo esclusivo o principale perseguito con una operazione sia di ottenere un vantaggio fiscale.

Secondo l'opinione prevalente l'istituto non è presente negli ordinamenti di *common law*

²⁶ Vedi Art. 811, secondo comma, lett. c), sub ii).

²⁷ In proposito si rinvia al saggio di P. Rescigno, *L'abuso del diritto*, cit ed alle opere di L. Josseran, *De l'abus des droits*, Paris, 1905 e *De l'esprit des lois ed de leur relativité (théorie dite de l'abus des droits)*, II ed. Paris, 1925.

dove la funzione da esso svolta negli ordinamenti continentali viene in parte assunta da diversi istituti²⁸ e, in materia fiscale, dal noto principio della “*substance over form*”. Appare peraltro chiaro come gli influssi della normativa e della giurisprudenza comunitaria possano risultare più penetranti per un diritto di formazione in parte giurisprudenziale.

Infine deve rammentarsi che così come non rappresenta elusione fiscale bensì legittimo esercizio della libertà di disposizione dei propri affari, all'interno del singolo ordinamento tributario nazionale, la scelta da parte del contribuente della forma, tra le varie lecitamente possibili all'interno di tale ordinamento, soggetta alla minore imposizione, in quanto il soggetto si limita a considerare la variabile fiscale nella scelta della forma mediante la quale effettuare operazioni rilevanti fiscalmente che egli si sarebbe comunque determinato a compiere in quanto munito di autonome motivazioni economiche, allo stesso modo, nell'ambito del diritto comunitario non ne costituisce abuso la scelta da parte del contribuente dell'ordinamento fiscale nazionale più vantaggioso (c.d. “forum shopping” o “jurisdiction shopping”) mediante l'utilizzo delle libertà fondamentali previste dal trattato o delle norme derivate in materia fiscale fintantoché tale utilizzo non sia attuato mediante costruzioni di puro artificio che abbiano l'esclusiva finalità di eludere la normativa tributaria nazionale²⁹.

28 In proposito M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit, pp. 47 e ss..

29 In proposito si vedano le conclusioni dell'Avvocato Generale Léger nella causa C 196/04 Cadbury-Schweppes, punto 55, “...in assenza di armonizzazione comunitaria, deve essere accettato che ci sia competizione tra i regimi fiscali dei vari Stati Membri.”

1.2 IL DIVIETO DI COMPORTAMENTI ABUSIVI NEL DIRITTO COMUNITARIO E IL CONTRASTO ALL'ELUSIONE FISCALE.

Come si vedrà in sede di esame della giurisprudenza della Corte di Giustizia l'abuso del diritto comunitario ha sovente avuto ad oggetto lo sfruttamento strumentale delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, mediante la creazione artificiosa di una situazione giuridica sovranazionale, onde sfuggire alla disciplina tributaria nazionale altrimenti applicabile. Tale problematica si è posta anche con riferimento alla disciplina comunitaria che ha attuato una limitata armonizzazione della imposizione diretta negli Stati membri onde garantire il corretto funzionamento del mercato unico e la riduzione degli ostacoli di natura fiscale frapposti dagli ordinamenti nazionali all'esercizio delle libertà fondamentali.

Al fine di garantire l'esercizio di tali diritti e il raggiungimento del fondamentale obiettivo, ad essi sotteso, della creazione di un mercato unico avente le caratteristiche di un mercato interno, la Corte ha di norma sostenuto che l'obiettivo di lotta alla frode e all'evasione fiscale non costituiva uno di quegli obiettivi preminenti di pubblico interesse (c.d. *cause of rules*) idonei a giustificare una restrizione legislativa all'esercizio delle libertà fondamentali. Peraltro l'evoluzione della giurisprudenza della Corte da una interpretazione delle libertà fondamentali basata sul concetto di discriminazione ad una basata sul più ampio concetto di restrizione e pertanto idonea a colpire le norme restrittive delle libertà fondamentali anche ove esse abbiano l'effetto di limitarne l'esercizio, a prescindere dalla nazionalità o residenza dei soggetti interessati, non ha impedito alla Corte, in coerenza con quanto avvenuto per gli altri settori dell'ordinamento comunitario, di giungere ad una definizione delle ipotesi nelle quali la legislazione antielusiva nazionale risulta legittima sotto il profilo comunitario in quanto idonea a colpire ipotesi di abuso delle libertà fondamentali con finalità di elusione della normativa tributaria nazionale, ove tale normativa non vada oltre quanto strettamente necessario a tal fine e pertanto non risulti lesiva delle libertà fondamentali garantite dal

Trattato.

Peraltro anche la normativa comunitaria derivata che ha attuato l'armonizzazione dell'imposizione indiretta, attribuendo diritti ed imponendo obblighi ai singoli in materia fiscale può essere ovviamente oggetto di abuso per così dire diretto, cioè mediante la creazione artificiosa delle condizioni richieste dalla normativa medesima ai fini della attribuzione di diritti (quale quello alla detrazione dell'imposta versata ai fornitori) o regimi fiscali agevolati (quali quelli di esenzione od aliquota ridotta), in maniera parzialmente analoga a quanto vedremo verificarsi per la politica agricola comune.

Nella materia tributaria e con specifico riferimento al diritto comunitario il concetto di abuso del diritto assume dunque una particolare rilevanza, esso infatti, ed il relativo divieto, vengono ad individuare le principali manifestazioni del fenomeno dell'elusione fiscale e delle tecniche di contrasto alla stessa che si manifestano nell'ambito di tale ordinamento giuridico ovvero nelle ipotesi di interazione tra diritti nazionali e diritto comunitario. Posto che il comportamento elusivo può essere definito come quello volto ad evitare che l'obbligazione tributaria sorga o a renderla meno onerosa tramite un comportamento che pur essendo formalmente ineccepibile sia contrario alla ratio posta alla base della fattispecie impositiva o agevolativa³⁰, appare evidente che ogni qualvolta il soggetto invochi l'applicazione di una norma comunitaria al fine di annullare o mitigare il carico impositivo su di esso altrimenti gravante ed a condizione che tale "uso" della norma sia contrario alle sue finalità avremo un abuso del diritto comunitario nella materia fiscale³¹.

Con riferimento alla giurisprudenza europea è stato affermato che nella visione della Corte di Giustizia abuso del diritto comunitario e illegittima elusione tributaria costituiscono concetti convergenti. Laddove il diritto comunitario sia sfruttato per

30 Sul concetto di elusione fiscale oltre che alle voci Lovisolo A., *Evasione ed elusione tributaria*, Enc. Giuridica Treccani, Milano 1989 e Tabellini V., *Elusione fiscale*, , Enc. Dir., Vol. III agg., Milano, 1999 si rinvia nella manualistica a Tesaro F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Vol. I, Parte Generale, VI ed. Torino 1998, p. 213; Falsitta G., *Manuale di Diritto Tributario*, Parte Generale, III ed., Padova 1999, p. 207 e ss.; Lupi R., *Diritto Tributario*, Parte Generale, VII ed., Milano 2000, p. 123 e ss.; Russo P., *Manuale di Diritto Tributario*, III ed., cit., p. 94 e ss..

31 Secondo Pistone l'analisi svolta dalla Corte di Giustizia in quest'ambito rappresenta anzi "tendenzialmente l'espressione più avanzata del principio dell'abuso del diritto con una valenza applicabile anche ad altri ambiti giuridici." Pistone P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale* in G. Maisto, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, p. 318.

finalità di ottimizzazione dell'imposizione tributaria si ha abuso del diritto e conseguentemente illegittima elusione d'imposta quando si verifichi la presenza di quegli elementi sulla base dei quali la Corte ha centrato l'individuazione del ricorrere della fattispecie abusiva³².

Tale elusione tributaria, illegittima in quanto e fintantoché sia ottenuta mediante l'abuso del diritto comunitario, non coincide se non in casi limitati, come i risultati della giurisprudenza della Corte evidenziano, con l'illegittima elusione d'imposta oggetto delle norme antielusive nazionali. Se queste perseguono infatti interessi di preservazione dei sistemi fiscali nazionali, le norme comunitarie perseguono il differente interesse alla creazione ed al corretto funzionamento del mercato unico e pertanto solo ove i comportamenti degli operatori economici risultino contrari a tale obiettivo si potrà avere abuso del diritto comunitario e conseguentemente illegittima elusione comunitaria, diversamente le norme nazionali antielusive, ponendo a rischio il raggiungimento degli obiettivi comunitari in quanto idonee a colpire comportamenti funzionali a tali obiettivi, dovranno essere disapplicate in ossequio ai principi di primazia ed effettività del diritto comunitario.

In proposito in sede di estensione del principio del divieto di abuso del diritto comunitario all'imposta sul valore aggiunto l'Avvocato generale *Poiares Maduro* nell'affermare che la specificità dell'IVA come imposta di carattere oggettivo sconsiglia una trasposizione automatica del divieto di abuso come enucleato dalla Corte nella sentenza emessa in occasione del caso *Emsland Stärke*³³, ha sostenuto che l'assenza di un unico criterio di applicazione, per ogni ambito del diritto comunitario, del principio che vieta abusi dev'essere considerata perfettamente naturale nell'ordinamento comunitario, come in ogni altro sistema legale. A titolo esemplificativo egli rileva come il principio in argomento, che può far parte delle dottrine specifiche di «abuso del

32 De Broe L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., p. 190. Secondo l'Autore sulla base della giurisprudenza della Corte tali elementi sarebbero costituiti da un insieme di circostanze obiettive dalle quali si rilevi che: i) un operatore economico ha posto in essere una o più operazioni totalmente artificiali, e cioè che osservano formalmente le condizioni poste dalle disposizioni comunitarie, al fine di godere di un trattamento fiscale favorevole da queste garantito (elemento soggettivo) e che ii) nonostante il formale rispetto di tali condizioni il riconoscimento nel caso di specie del detto trattamento favorevole risulti contrario agli obiettivi e alle finalità perseguite dalle disposizioni comunitarie in esame (elemento oggettivo).

33 Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, causa C 110/99, *Emsland-Stärke GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, in Racc., I-11569.

diritto» o di «frode alla legge» nel diritto privato dei sistemi di *civil law*, opera nel sistema tributario, nonostante la possibile somiglianza dei nomi, in base a criteri profondamente diversi. Così, nella legislazione tributaria francese la nozione di abuso del diritto di cui all'art. L. 64 del *Livre des procédures fiscales*, è duplice, perché vale sia per operazioni «fraudolente» (ovvero costituenti una frode nell'accezione tipica della materia penalistica e caratterizzate pertanto da un vero e proprio *animus frodandi*), sia per operazioni che implicano la «frode alla legge» (sinonimo dell'espressione “abuso del diritto” e indicanti una fattispecie elusiva di natura puramente oggettiva); in tale legislazione l'abuso del diritto non ha, perciò, lo stesso significato che ha nel diritto di proprietà o delle obbligazioni³⁴.

Avremo dunque che nel settore dell'imposizione diretta l'abuso del diritto comunitario potrà verificarsi a fini prettamente elusivi della normativa fiscale nazionale, sfruttando a tal fine tanto le libertà fondamentali previste dai trattati istitutivi che le norme derivate volte ad attuare il ravvicinamento delle legislazioni nazionali onde garantire la rimozione di almeno parte degli ostacoli di natura fiscale al funzionamento del mercato unico, ed è con riferimento agli obiettivi perseguiti da tale normativa che andrà valutata l'abusività del comportamento del singolo operatore così come della legittimità dell'eventuale reazione legislativa dello Stato Membro sotto forma di disposizioni tributarie antielusive. La tutela dell'interesse fiscale nazionale non dovrà eccedere, nelle ipotesi nelle quali entrino in gioco diritti di fonte comunitaria, quanto strettamente necessario al contrasto delle operazioni di natura puramente artificiale che, in quanto tali, non siano per loro natura idonee alla attuazione degli obiettivi comunitario. Ne deriva un evidente limite alla potestà dei legislatori nazionali le cui norme antielusive, in quanto idonee a colpire operazioni in cui risultino coinvolti i detti diritti comunitari, sono soggette ai precisi limiti in termini di necessità e proporzionalità individuati dalla Corte di Giustizia.

Nel settore dell'imposizione sul valore aggiunto la situazione appare sostanzialmente diversa in quanto il soggetto può abusare in via diretta dei diritti soggettivi riconosciuti dalle disposizioni comunitarie, creando artificiosamente le condizioni previste dalla

³⁴ Nota 80 alle Conclusioni dell'Avvocato generale Poiarès Maduro nella causa C 255/02 *Halifax*, il quale rinvia a V.M. Cozian, *La notion d'abus de droit en matière fiscale*, in *Gazette du Palais, Doctrine* (1993), pagg.50-57 e, per un esame comparativo tra Francia e Regno Unito a S.N. Frommel, *United Kingdom tax law and abuse of rights*, in *Intertax* 1991/2, pp. 54 e ss.

normativa per il loro riconoscimento, ovvero può sfuggire all'applicazione della normativa ad esso normalmente applicabile mediante la predisposizione di operazioni aventi carattere artificioso, in entrambe le ipotesi oggetto dell'elusione non è la normativa fiscale nazionale bensì quella comunitaria ovvero le fonti nazionali traspositive della medesima. Né deriva un obbligo per le autorità nazionali, anche in assenza di specifiche norme antielusive, di contrastare tale abuso onde garantire l'effettività del diritto comunitario rilevante e salvaguardare l'attuazione degli obiettivi da esso perseguiti. Benché tale esigenza sia stata soddisfatta mediante l'affermazione dell'applicabilità del divieto di comportamenti abusivi del diritto comunitario ad opera della Corte di Giustizia, che si voglia o meno riconoscere l'esistenza di un concetto generale di abuso nel diritto comunitario, appare evidente che in tale sede, in assenza di una vera e propria interazione tra diversi ordinamenti o quantomeno fonti di diversa provenienza, esso opera in modo analogo a quanto avviene per le *general clauses* antielusive nazionali, siano o meno esse fondate sul concetto di abuso del diritto.

Al contempo appare sempre maggiore la consapevolezza delle istituzioni europee, al pari del resto di quanto è avvenuto per quelle nazionali, dell'importanza di un efficiente contrasto all'elusione fiscale, oltre che alla frode e all'evasione, al fine di garantire la disponibilità dei mezzi finanziari necessari al perseguimento degli obiettivi dell'Unione. Ciò ha determinato tra l'altro la previsione, in sede di riordino della precedente disciplina in materia di imposta sul valore aggiunto³⁵, della possibilità per gli Stati Membri di derogare, in particolari casi, alla disciplina comunitaria al fine di prevenire e contrastare oltre che l'evasione anche specificamente l'elusione fiscale³⁶.

35 Avvenuto con la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto che ha abrogato le direttive 67/227/CEE e 77/388/CEE.

36 In particolare si prevede al fine di combattere l'elusione dell'imposta che: gli Stati membri possano includere, nella base imponibile di un'operazione che implica la lavorazione di oro da investimento fornito dall'acquirente o destinatario, il valore di tale oro, se con la lavorazione l'oro perde la sua qualità di oro da investimento (considerando n. 27); possano designare il beneficiario delle forniture di beni o delle prestazioni di servizi quale soggetto debitore dell'imposta in determinati settori e per taluni tipi di operazioni (metodo del c.d. reverse charge) (considerando n. 42); ed in generale adottare o mantenere misure speciali che derogano alla direttiva (considerando n. 59); ove esercitino l'opzione di cui al primo comma dell'art. 11 (considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi) possono adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione (art. 11, par. 2); possono adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni (art. 19, par. 2); possono allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale, in una

CAPITOLO 2

IL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA.

2.1 LA CREAZIONE DEI PRINCIPI GENERALI DELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO AD OPERA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA.

Un ordinamento giuridico è costituito, come noto, oltre che dalle disposizioni contenenti le norme giuridiche che lo compongono, di portata generale o speciale, e che contengono la disciplina della vita giuridica della struttura sociale che ad esso ha dato vita, da principi generali i quali anch'essi possono avere portata generale o speciale ovvero applicarsi all'intero ordinamento ovvero ad una specifica parte di esso, siano essi espressi in norme giuridiche scritte ovvero taciti e pertanto sussunti dall'ordinamento nel suo complesso, nel suo concreto atteggiarsi ed evolversi, ad opera degli interpreti che sono chiamati a dare al detto ordinamento completezza di contenuto, coerenza e unità.

serie di casi, ritenere che la base imponibile sia pari al valore normale per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro (art. 80); stabiliscono le condizioni in cui si applicano le esenzioni previste per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso (art. 131); adottano le misure necessarie per assicurare l'applicazione corretta e semplice della esenzione e per prevenire qualsiasi evasione, elusione e abuso quando si avvalgono della facoltà di prevedere un regime di deposito diverso da quello doganale per i beni destinati a punti di vendita in esenzione da imposte, ai fini delle cessioni di beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale di un viaggiatore che si reca in un territorio terzo o in un paese terzo, con un volo o una traversata marittima, e che sono esenti a norma dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b) (art. 158, par. 3).

Tali principi generali costituiscono l'espressione massima dei valori che influenzano e sono influenzati dal sistema giuridico di cui costituiscono l'espressione. Dal punto di vista teorico essi si contrappongono alla norma formulata e conclusa, la quale prevede la conseguenza giuridica di un comportamento rilevante, per essere norme a contenuto aperto che possono essere riferite ad un numero indefinito di fatti o comportamenti che in quanto ritenuti espressione o negazione di quel principio assurgono a rilevanza giuridica; essi costituiscono le idee generatrici, i criteri di valorizzazione dei quali la norma costituisce la messa in pratica, configurata come la specifica formulazione precettiva³⁷. Tali principi informano il diritto positivo tanto nel suo fondamento costituzionale e comunitario quanto nelle sue precipitazioni nel sistema ordinario di norme, anche ove essi siano impliciti³⁸. Si tratta di principi comuni dedotti dallo stesso sistema giuridico e che valgono ad orientare l'intero ordinamento giuridico e i suoi interpreti, ovvero sue parti omogenee per la natura degli interessi ivi tutelati, sostenendolo dall'intero e conferendogli sistematica razionalità³⁹.

In questa prospettiva il principio è costituito da una norma la quale presenta un contenuto deontologico o assiologico massimo rispetto alle altre disposizioni giuridiche, un massimo di contenuto valoriale che è a sua volta fonte di altri valori dispersi nell'ordinamento giuridico generale⁴⁰. Esso pertanto non può essere ridotto a semplice formulazione precettiva in quanto espressione di orientamenti e ideali non riducibili. “I principi generali di diritto si devono concepire non come il risultato, ottenuto a posteriori, di un arido procedimento di astrazione e successiva generalizzazione, bensì come valori normativi, principi e criteri di valorizzazione costitutivi del fondamento dell'ordinamento e che possiedono una funzione genetica rispetto alle norme particolari.”⁴¹

L'ordinamento giuridico comunitario, principalmente grazie al ruolo svolto dalla Corte di Giustizia, ha progressivamente assunto caratteri di autonomia, unità, coerenza, continuità, effettività e tendenziale completezza. Ordinamento giuridico nuovo ed

37 E. Betti, *Teoria Generale della Interpretazione*, II, Milano 1955, p. 846.

38 F. Modugno, *Appunti per una teoria generale del diritto: la teoria del diritto oggettivo*, III ed, Torino 2000.

39 A. Falzea, *Ricerche di Teoria Generale del Diritto e di Dogmatica giuridica – I Teoria generale del diritto*, Milano 1999, p. 341.

40 A. Cerri, *Considerazioni generali sui principi giuridici e sui valori*, in D. Amirante, *La forza normativa dei principi*, Padova 2006, p. 71.

41 Così si esprime E. Betti, *Teoria Generale della Interpretazione*, cit., p. 851.

autonomo sia rispetto al diritto internazionale che a quello interno degli Stati Membri⁴², ma che al tempo stesso manifesta una certa permeabilità nei confronti degli ordinamenti degli Stati Membri nei quali è integrato secondo un rapporto né di subordinazione né di sovraordinazione ma di affiancamento e reciproca integrazione; dotato di sempre maggiore unità e coerenza sì da garantirne e potenziarne l'autonomia, secondo un processo che, iniziato con l'adozione del Trattato sull'Unione tra le cui finalità rientrava il rafforzamento del funzionamento democratico ed efficiente delle istituzioni in modo da consentire loro di adempiere in modo più efficace, in un contesto istituzionale unico, i compiti loro affidati e culminato con l'adozione, da ultimo, delle versioni consolidate del Trattato sull'Unione Europea e del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea in forza del trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009; dotato di continuità e teso alla propria progressiva realizzazione; di effettività, perseguita dalla Corte attraverso l'elaborazione ed applicazione dei principi della diretta applicabilità, dell'effetto diretto e della prevalenza del diritto comunitario sui diritti interni degli Stati Membri; di tendenziale completezza in funzione della idoneità a conseguire gli obiettivi prefissati dai Trattati e della conseguente necessità di conferire all'ordinamento comunitario adeguata autonomia, effettività e coerenza.

L'ordinamento comunitario si caratterizza per la presenza di un sistema normativo complesso, articolato ed eterogeneo, ma tendenzialmente unitario, nell'ambito del quale coesistono norme di origine internazionale rappresentate dai Trattati, norme propriamente comunitarie, rappresentate dagli atti normativi delle istituzioni comunitarie e dai principi non scritti elaborati dalla Corte di Giustizia, e norme nazionali di integrazione ed esecuzione delle fonti comunitarie. I Trattati istitutivi e i principi generali non scritti costituiscono il diritto comunitario primario che a sua volta costituisce il fondamento ed il limite del diritto comunitario secondario o derivato, al primo subordinato e costituito dagli atti delle istituzioni comunitarie⁴³. Nei trattati istitutivi gli unici riferimenti a principi di natura giuridica sono contenuti nell'articolo 340 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (ex articolo 288 del TCEE) che

42 Come affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Van Gend & Loos* esso costituisce: “Un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale a favore del quale gli stati membri hanno rinunciato, se pure in settori limitati, ai loro poteri sovrani ed al quale sono soggetti non soltanto gli stati membri, ma pure i loro cittadini. Corte di giustizia, sentenza 5 febbraio 1963, causa 26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos contro Amministrazione olandese delle imposte*, in Racc. ed. it. p. 00003.

43 M.C. Ciciriello, *La Comunità europea e i suoi principi giuridici*, Napoli 2004, pp. 103 e ss.

fa riferimento ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri in materia di responsabilità extracontrattuale dell'Unione e della Banca centrale europea e nell'art. 6, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea a norma del quale: "I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali."

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee, al fine di assicurare la coerenza dell'ordinamento comunitario nel suo complesso, utilizza un metodo dinamico di interpretazione che considera gli obiettivi da perseguire e le regole da applicare in modo evolutivo si da eliminare le eventuali antinomie e contraddizioni presenti. Essa, nella sua attività di interprete unico delle norme del diritto comunitario prevista dall'art. 234 del Trattato Istitutivo, in ossequio al principio di effettività del diritto comunitario, pone costantemente in rilievo le finalità e gli obiettivi perseguiti dalla normativa europea. Tra questi di fondamentale importanza appare la creazione di un mercato unico costituito da uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali ed ove la concorrenza non sia falsata (Artt. 3, lettere a), c), g), h) e 14 TUE).⁴⁴

L'art. 234 del Trattato CEE⁴⁵, che come noto attribuisce alla Corte di Giustizia la competenza esclusiva circa l'interpretazione dei Trattati e degli atti comunitari, ha la fondamentale finalità di assicurare che le disposizioni del diritto comunitario siano interpretate ed applicate in modo uniforme all'interno dell'Unione Europea sì da garantire l'effettività del diritto comunitario e la non discriminazione dei soggetti ad esso sottoposti. Nello svolgimento di tale fondamentale compito la Corte di Giustizia ha enucleato una serie di principi generali non scritti e, per così dire, impliciti, che unitamente a quelli oggetto di espressa previsione ad opera dei trattati istitutivi

44 In proposito la dottrina parla di una interpretazione finalistica "*purposive interpretation*" la quale da risalto all'oggetto e alla finalità della norma senza andare oltre il senso letterale e che andrebbe distinta dalla vera e propria interpretazione teleologica "*teleological interpretation*" la quale può occasionalmente sopravanzare il senso letterale della norma al fine di prevenirne risultati inaccettabili e colmare lacune derivanti dalla sua dizione letterale. In proposito L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., pag 746 in nota (6) il quale rinvia a H. Schermers, D. Waelbroeck, *Judicial Protection in the European Union*, Kluwer Law International 2001, p. 20 e ss.

45 Trasposto nell'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. In GUCE 2010/C 83/01 del 30 marzo 2010.

risultassero idonei a dare unità e coerenza all'ordinamento comunitario⁴⁶. Tali principi valgono a costituire un collegamento permanente tra obiettivi perseguiti e singole disposizioni normative, in ragione della autorevolezza progressivamente acquisita dalle decisioni della Corte basate su giustificazioni giuridiche. Stretta tra autonomia ed interdipendenza, la Corte di Giustizia ha tratto e trae ispirazione nell'esercizio delle sue funzioni di interpretazione ed applicazione del diritto comunitario, sia dal diritto internazionale che dal diritto interno degli Stati Membri, senza che ciò possa costituire ostacolo per una ricostruzione sistematicamente autonoma del diritto comunitario. Gli istituti giuridici in tal modo dedotti dalla Corte da fonti esterne sono da questa adattati alle esigenze e finalità dell'ordinamento comunitario e coordinati ai concetti e agli istituti da esso previsti⁴⁷. Appare evidente che nel rispetto dei canoni di effettività e non discriminazione anche le autorità nazionali chiamate a dare attuazione al diritto comunitario devono interpretarlo coerentemente a tali principi generali come sviluppati dalla Corte di Giustizia. E' stato in proposito detto che nel diritto comunitario nessun'altra materia è oggi di maggiore importanza o più adatta ad una ricerca intensa e approfondita dello sviluppo di tali generali principi giuridici europei del divieto di abuso del diritto comunitario⁴⁸. Essi infatti rivestono una sempre maggiore importanza nella

46 Secondo F. Rasi, *Il rapporto tra abuso di diritto "interno" e il diritto comunitario alla luce della recente giurisprudenza inglese in tema di tax avoidance*, in *Dir. e Prat. Trib. Int.* 2009, pag. 633, tra tali principi comuni del diritto comunitario "rientrano l'irretroattività delle norme penali, la previsione legale dei reati e delle pene, il rispetto dei diritti della difesa, il principio del contraddittorio, il diritto ad un processo equo ed entro un termine ragionevole, l'inviolabilità del domicilio, il diritto alla tutela giurisdizionale piena ed effettiva, l'obbligo di motivazione e trasparenza e via dicendo. Numerosi principi di carattere procedimentale e processuale hanno trovato applicazione anche nel settore tributario. Sono stati affermati, a titolo di esempio, nella materia dei tributi riscossi in violazione di norme comunitarie, il principio di "equivalenza" secondo cui le procedure di rimborso non devono risultare meno favorevoli di quelle che riguardano procedure di rimborso di tributi interni e il principio di "effettività" secondo cui non deve essere reso praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario." con rinvio a: G. Melis, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. Dir. Annali I*, Milano 2007, pag. 407; L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Ed. provv., Pescara, 2003, p. 134; G. Tesaro, *Diritto comunitario*, Padova 2003, p. 123; C. Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, p. 3; G. Bizioli, *Imposizione e Costituzione Europea*, in *Riv. dir. trib.* 2005, p. 233.

47 M.C. Ciciriello, *La comunità europea e i suoi principi giuridici*, cit., pp. 36 e ss. che richiama la sentenza della Corte di Giustizia del 18 dicembre 1997 in causa C 309/96, *Daniele Annibaldi c. Sindaco del Comune di Guidonia e Presidente Regione Lazio*, nella quale la Corte ha affermato: "I principi generali del diritto sono parte integrante dell'ordinamento comunitario soltanto nella misura in cui sono collegati a situazioni disciplinate dal diritto comunitario."

48 R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, in *Common Market Law Review* 45/2008, p. 398, l'Autrice nel richiamare le parole pronunciate dal Presidente della Corte di Giustizia, Rodriguez Iglesias, nel discorso dinanzi al parlamento danese del 26 aprile 1999, citate da Nergelius, *General Principles of Community Law in*

creazione dell'ordinamento giuridico europeo essendo idonei a colmare le lacune e a dare coerenza e completezza ad un ordinamento per sua natura incompleto.⁴⁹ Tanto maggiore è il valore che la Corte di Giustizia attribuisce ad un principio da essa elaborato, tanto maggiore è la prospettiva che esso finisca per imporsi a tutti gli ordinamenti statali, in ragione della forza unificatrice di cui tali principi sono portatori⁵⁰. Tali principi, sovente tratti dalla Corte dallo studio comparato degli ordinamenti degli Stati Membri, in forza della autorevolezza dei *dictum* della Corte di Giustizia, mediante l'applicazione data dai giudici nazionali delle interpretazioni da questa fornite, finiscono con l'influenzare il funzionamento e la stessa struttura degli ordinamenti statali, ivi compresi quelli a cui tali principi erano in origine sconosciuti, determinando una evoluzione sincretica e armonizzatrice degli ordinamenti nazionali⁵¹.

Nell'ordinamento comunitario i principi generali si configurano come fonte primaria dell'ordine giuridico positivo, comprendente non solo determinati canoni di valori tratti, per astrazione, da norme concrete, ma anche elementi comuni agli ordinamenti degli Stati Membri. Al di là delle difficoltà e delle diverse opinioni dottrinali i principi generali dell'ordinamento comunitario, che al pari di quelli propri degli ordinamenti giuridici nazionali hanno la funzione di ordinare e sistematizzare un complesso di regole particolari collegate tra loro in base alla natura, all'oggetto ed alla funzione, svolgendo una duplice funzione interpretativa e normativa, appaiono presentare le seguenti caratteristiche fondamentali: generalità, essi dovrebbero non solo avere un livello di astrazione che li distingua dalle norme dispositive ma anche un livello di riconoscimento da parte degli attori del contesto giuridico di riferimento; rilevanza, nel senso che essi devono esprimere un valore essenziale di una determinata area giuridica o dell'intero ordinamento; non conclusività, un principio non determina le decisioni dei soggetti giuridici in termini di necessità ma piuttosto le orienta, esso ha una funzione valoriale e quindi di indirizzo e non dispositiva ovvero di natura coercitiva. Si tratta di

the Future: Some Remarks on their Scope, Applicability and Legitimacy, in U. Bernitz e J. Nergelius, *General Principles of European Community Law*, Kluwer Law International 2000, osserva come sia mancata una compiuta discussione circa la natura di principio generale dell'ordinamento comunitario del divieto di abuso del diritto.

49 X. Groussot, *General Principles of Community Law*, Europa Law Publishing 2006, p. 9; U. Bernitz e J. Nergelius, *General Principles of European Community Law*, cit., p. 187.

50 G. Strozzi, *Diritto istituzionale dell'Unione europea*, Torino 1998, p. 197.

51 Cfr. P. Piantavigna, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: una ipotesi di studio*, Riv. Dir. Fin e Scienza delle Finanze, LXVIII, 3, I p. 369-428 (2009), p. 371.

principi aperti il cui sviluppo è parte di un processo dinamico determinato e condotto dalla Corte di Giustizia che conduce ad una loro progressiva e graduale formazione e precisazione. Nel formulare tali principi generali la Corte si ispira a varie fonti, la più importante delle quali è costituita dal diritto degli Stati Membri, i cui principi ritenuti comuni alla maggioranza, sebbene non necessariamente alla totalità, degli ordinamenti giuridici di questi sono assunti dalla Corte quali principi generali del diritto comunitario.⁵²

La Corte ha sovente assunto alcuni principi legali propri degli ordinamenti degli Stati Membri quali principi generali dell'ordinamento comunitario (legittimo affidamento, ingiustificato arricchimento, etc.); altre volte essa ha negato l'applicabilità di un principio proprio del diritto nazionale in tale ordinamento facendo leva sui principi della primazia del diritto comunitario e dei conseguenti principi di effettività ed uniforme applicazione dello stesso. Da un esame della relativa giurisprudenza è possibile trarre che la Corte: ove ritenga di non assumere un principio nazionale quale principio generale dell'ordinamento comunitario lo afferma espressamente; nel caso invece di incertezza circa il riconoscimento del principio come proprio dell'ordinamento comunitario essa evita di esprimersi sul punto, sicché di solito un principio generale non viene espressamente dalla Corte individuato come tale in sede di prima applicazione⁵³.

Un esempio di tale attività creatrice dei principi generali dell'ordinamento comunitario ad opera della Corte di Giustizia, definita di “legittimo attivismo giudiziario”⁵⁴, sarebbe dunque costituita proprio dal divieto di abuso del diritto comunitario⁵⁵, sviluppato dalla Corte, come vedremo, a partire dagli anni settanta in assenza, tanto nei trattati che nella normativa derivata, di qualsiasi dettato normativo esplicito in materia. Tale principio si basa sulla superiorità dei valori che presiedono e orientano il sistema formale del diritto per adeguarlo in modo evolutivo al suo contenuto reale, non essendo sufficiente, al fine di comprendere la variabilità delle situazioni di fatto, il piano formale e testuale della

52 R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p. 435. L'autrice rinvia circa il fondamento di tale interpretazione al caso *Werhahn and Others*, C 63-69/72, Racc. p. 1229; richiamato da Usher, *The Reception of General Principles of Community Law in the United Kingdom*, (2005) EBLR, pp. 489-510.

53 D. Anagnostopoulou, *Do Francovich and the principle of proportionality weaken Simmenthal (II) and confirm abuse of rights?*, in *Common Market Law Review* 2001, p. 777.

54 X. Groussot, *General Principles of Community Law*, Europa Law Publishing, 2006, p. 9.

55 D. Simon e A. Rigaux, *La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit*, in *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, II, Tolosa 2004), p. 579.

norma. Il principio comune, basato sopra valori giuridici superiori, permette di superare la rigidità formale e letterale delle disposizioni normative mediante la considerazione dell'elemento teleologico e consente la connessione della disposizione in oggetto con il principio comune e col valore giuridico sulla quale questo si fonda⁵⁶.

Nelle parole dell'Avvocato Generale Tesauro “Ogni ordinamento giuridico che aspiri al raggiungimento di un livello minimo di completezza deve contenere delle misure di auto-protezione, vale a dire assicurare che i diritti da esso conferiti non siano esercitati in maniera abusiva, eccessiva o distorta. Tale esigenza non è in alcun modo estranea all'ordinamento comunitario.”⁵⁷

Parte della dottrina ritiene che nell'ambito del processo di armonizzazione dei sistemi giuridici tributari nazionali alle tradizionali modalità di integrazione, di carattere positivo mediante la legislazione comunitaria derivata e negativo mediante le pronunce della Corte di Giustizia volte ad eliminare singole norme nazionali in contrasto con le libertà fondamentali garantite dal Trattato, se ne affianchi una terza, di più difficile individuazione e sistematizzazione, riconducibile al fenomeno della circolazione dei valori giuridici⁵⁸.

A quanto detto si aggiunga che nella materia tributaria vige nell'ambito dell'Unione la regola della unanimità per cui l'adozione di nuovi strumenti normativi è frutto di un processo lungo e complesso che spesso porta a formulazioni che, proprio al fine di raggiungere tale necessaria unanimità, restano volontariamente nel vago onde lasciare

56 A. Falzea, *Ricerche di Teoria Generale del Diritto e di Dogmatica giuridica. I Teoria generale del diritto*, cit., p. 281.

57 Conclusioni dell'Avvocato Generale Tesauro in Corte di Giustizia, sentenza 12 maggio 1998, causa C 367/96 *Alexandros Kefalas e a. c. Elliniko Dimosio (Stato ellenico), Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, Racc., I-02843, punto 24.

58 In proposito M. Poggioli, *Il “principio anti-abuso” nel prisma della giurisprudenza comunitari in materia fiscale*, in Boll. Trib., 2009, p. 1420 e ss. che rinvia ad autori che hanno osservato il fenomeno da un punto di vista più generale: P. Piva, *Giudice nazionale e diritto dell'Unione Europea, I, Diretta efficacia e primato*, Napoli, 2008; J. Bell, *Mechanisms for cross-fertilisation in Administrative Law in Europe*, in T. Tridimas, *New directions in European Public Law*, Oxford 1998. In proposito la Corte di Cassazione ha rilevato nella sentenza n. 25374 del 17 ottobre 2008, in materia di applicazione del divieto di abuso del diritto comunitario all'imposta sul valore aggiunto, che: “Nella formazione di un principio fondamentale comunitario – che, nel sistema delle fonti, così come avviene nell'ordinamento italiano (art. 12 disp. gen., comma 2), costituisce diritto primario - possono svolgere un determinante ruolo anche principi di origine e formazione degli ordinamenti nazionali, anche all'infuori di uno specifico richiamo (come quello contenuto nell'art. 288, comma 2, del Trattato CE), sì che si può verificare un vero e proprio processo circolare di trasmutazione, di principi tra l'uno e l'altro ordine. Di fatto, l'area dei principi generali di diritto comunitario non codificati subisce un continuo e rilevante incremento.”

un più ampio margine di manovra ai legislatori nazionali in sede di attuazione, spetta pertanto alla Corte nell'ambito della propria competenza di interprete unico garantire, per un verso, che gli Stati Membri non profittino della vaghezza delle norme ponendo in discussione l'unitarietà dell'ordinamento comunitario, per l'altro che si realizzi quella evoluzione della disciplina la cui necessità viene evidenziata dalla sua concreta applicazione.

2.2 IL PRINCIPIO DI DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA: LE APPLICAZIONI NON ATTINENTI LA MATERIA TRIBUTARIA.

Con lo svilupparsi dell'ordinamento comunitario anche dinanzi alla giurisprudenza europea si è posta la questione del contrasto alle forme di abuso da parte dei privati delle prerogative soggettive garantite da tale ordinamento, ovvero alle utilizzazioni fraudolente di tali prerogative tendenti a finalità contrastanti ora con la ratio della stessa normativa comunitaria in questione ora con quella di normative nazionali, nei confronti delle quali il diritto comunitario venga strumentalmente utilizzato, al di fuori del suo corretto ambito di applicazione, onde eluderne la vigenza⁵⁹. A tali necessità si è aggiunta quella, propria di un ordinamento frammentario e settoriale quale quello comunitario, di rinvenire una serie di principi generali in grado di dare coerenza al sistema, esigenza alla quale è venuta incontro, stante il silenzio dei Trattati in materia, la Corte di Giustizia affrontando proprio quei casi nei quali una soluzione soddisfacente non fosse rinvenibile solo sulla base del dettato normativo o, come nei casi di abuso del diritto, tale soluzione rischiasse di rivelarsi contraria agli stessi obiettivi comunitari⁶⁰.

Tale principio che nella giurisprudenza comunitaria più recente è stato, come vedremo,

59 Di norma, la prima ipotesi, di contrarietà agli stessi obiettivi della disciplina comunitaria dello specifico utilizzo del diritto da questa attribuita, è quella che tipicamente si rinviene nell'imposizione sul valore aggiunto, settore oggetto di specifica armonizzazione, mentre la seconda è tipica del settore dell'imposizione diretta nel quale la disciplina comunitaria relativa a specifici ambiti di tale settore impositivo a fini di attuazione del mercato unico, direttiva madre-figlia, operazioni straordinarie, interessi e royalty, ovvero le libertà fondamentali possono essere oggetto di utilizzazione abusiva onde eludere le disposizioni impositive nazionali, in tale seconda ipotesi è stato rilevato che l'eventuale applicazione della disciplina nazionale a scapito di quella comunitaria potrebbe dar luogo ad una violazione del principio di primazia del diritto comunitario, in realtà ci pare che tale violazione non si avrebbe proprio in quanto l'utilizzo del diritto attribuito dall'ordinamento comunitario nel singolo caso è sostenuto dalla finalità di elusione del diritto nazionale e quindi si pone al di fuori del corretto ambito di applicazione della norma attributiva della posizione giuridica soggettiva.

60 Sul ruolo centrale dei principi generali nell'ordinamento comunitario e sui referenti normativi utilizzati dalla Corte a tal fine vedasi Gestri M., *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., pp. 14 e ss. e la bibliografia ivi richiamata.

collegato dalla Corte alla necessità di dare piena attuazione al principio di effettività del diritto comunitario si da ritenerlo prevalente, entro certi limiti, alle norme in materia di giudicato che essa stessa aveva ricollegato al principio generale di certezza del diritto⁶¹, si è inizialmente sviluppata con riferimento ai limiti posti alla libertà di prestazione di servizi (artt. 56 e 57 TFUE) e alla libertà di stabilimento (art. 49 e seguenti TFUE) dagli ordinamenti degli Stati Membri, espandendosi successivamente ad altre materie di competenza comunitaria tra cui la fiscalità tanto diretta che indiretta.

Con la sentenza *Van Binsbergen* del 3 dicembre 1974⁶² la Corte rileva che, da un punto di vista generale, risulta illegittima ai sensi del Trattato la richiesta del requisito della residenza nello stato di prestazione del servizio richiesto dalla legge nazionale quale condizione per effettuare la prestazione (nel caso di specie la legge olandese richiedeva la residenza in Olanda quale condizione per prestare il patrocinio quale difensore dinanzi a determinate giurisdizioni), qualora la legislazione di tale Stato relativa a determinati servizi non sottoponga la prestazione dei medesimi ad alcuna particolare condizione, in quanto esso può avere l'effetto di rendere impossibile ai residenti in altro Stato membro la prestazione del servizio. Essa ha per contro riconosciuto il diritto di uno Stato Membro a provvedere al fine di impedire che la normativa comunitaria in materia di prestazione di servizi venisse utilizzata dal prestatore, la cui attività si svolga per intero o principalmente sul territorio di detto Stato e alla quale sarebbe soggetto ove vi si stabilisse, allo scopo di eludere l'applicazione della normativa nazionale disciplinante la prestazione del servizio in oggetto. La Corte ritiene infatti gli Stati membri legittimati ad imporre il possesso di requisiti specifici ai soggetti che prestino determinati servizi, giustificati dai pubblici interessi sottostanti ai servizi in questione. Ne consegue che nonostante la premessa di ordine generale circa l'idoneità del requisito della residenza nello stato di prestazione di porre nel nulla la libertà in oggetto, la Corte ciò nonostante perviene alla conclusione che non si possa considerare incompatibile con gli artt. 59 e 60 del Trattato in materia di libertà di prestazione dei servizi la norma che impone a chi esercita la professione forense di stabilire la propria residenza nella circoscrizione di determinati organi giudiziari, quando detta norma appare obbiettivamente necessaria per assicurare l'osservanza di disposizioni professionali

61 Corte di Giustizia, causa C 02/08 *Fallimento Olimpiclub Srl* su cui più ampiamente al paragrafo 2.4.4.

62 Corte di Giustizia, sentenza del 3 dicembre 1974, causa C 33/74, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen c. Bestuur van Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, Racc., 01299.

collegate in particolare al funzionamento della giustizia e al rispetto della deontologia.

Appaiono in questa sentenza, pur se in modo ancora confuso, due elementi che diverranno costanti nella giurisprudenza della Corte in materia di restrizioni alle libertà fondamentali, e cioè la definizione di una di quelle giustificazioni necessarie, il perseguimento di interessi pubblici preminenti, perché vi sia una legittima restrizione delle libertà fondamentali e la necessità della restrizione in concreto attuata al fine di prevenire l'abuso del diritto comunitario con finalità elusive della disciplina nazionale nonché la sua proporzionalità in merito all'obiettivo da raggiungere, nel caso specifico il contrasto alle manovre abusive.

Con la successiva sentenza *Knoors*⁶³ la Corte estende l'invocabilità delle libertà fondamentali, nel caso di specie di stabilimento e libera prestazione di servizi, e della normativa secondaria volta a dare loro attuazione, anche a favore dei cittadini di un determinato Stato membro, qualora questi, per il fatto d'aver risieduto regolarmente nel territorio di un altro Stato membro e di avervi acquistato una qualificazione professionale riconosciuta dal diritto comunitario, si trovino, rispetto al loro stato d'origine, in una situazione analoga a quella di tutti gli altri soggetti che fruiscono dei diritti e delle libertà garantite dal trattato. Anche se nel caso di specie le tassative condizioni richieste dalla disciplina comunitaria escludono che si possano verificare gli abusi denunciati, la Corte comunque rileva che “non si può cionondimeno non tener conto dell'interesse legittimo che uno Stato membro può avere ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi abusivamente all'impero delle leggi nazionali in materia di preparazione professionale.”⁶⁴.

La Corte perverrà peraltro a conclusione opposta in un caso del tutto analogo ove la manovra abusiva appaia di tutta evidenza, nel caso *van de Bijl*⁶⁵ essa ha infatti rilevato che ove sia assodato che una persona considerata dalla direttiva invocata ha compiuto un periodo di assicurazione o un periodo lavorativo nel territorio stesso dello Stato

63 Corte di giustizia, sentenza del 7 febbraio 1979, causa C 115/78, *J. Knoors c. Staatssecretaris van Economische Zaken*, Racc, 399. Per un commento si rinvia a Morse G.: *Facilitating Directives and Reverse Discrimination*, in *European Law Review* 1979 p.377-378.

64 Corte di Giustizia, causa C 115/78, *Knoors*, punto 26.

65 Corte di Giustizia, sentenza del 27 settembre 1989, causa C 130/88, *C. van de Bijl contro Staatssecretaris van Economische Zake*, Racc., 3039.

membro ospitante durante il periodo di attività professionale da essa compiuto, secondo l'attestato, nello Stato membro di provenienza, lo Stato membro ospitante non è vincolato dall'attestato dell'autorità competente dello Stato membro di provenienza. In circostanze del genere, infatti, lo Stato membro ospitante non può essere costretto a ignorare i fatti sopravvenuti nel proprio territorio e direttamente pertinenti quanto al carattere reale ed effettivo del periodo di attività professionale compiuto nello Stato membro di provenienza. Non si può neppure rifiutare allo Stato membro ospitante il diritto di adottare disposizioni dirette a impedire che la libertà di stabilimento e la libera prestazione di servizi, che la direttiva intende garantire, vengano utilizzate dagli interessati allo scopo di sottrarsi alle norme professionali imposte ai suoi cittadini.⁶⁶

Ancora con riferimento ad obiettivi di interesse generale ed in particolare al fine di realizzare un sistema televisivo a carattere pluralistico e non commerciale la Corte ha giustificato nel caso *Veronica*⁶⁷ le restrizioni alla libertà di prestazione di servizi e di circolazione dei capitali imposte dalla legge olandese sui media (*Mediawet*) che all'art. 57 fa divieto ai soggetti assegnatari di diritti di trasmissione di svolgere attività al di fuori di quelle previste dalla legge od autorizzate dalla relativa autorità di sorveglianza. Tali disposizioni erano state violate dall'ente ricorrente il quale aveva assunto una partecipazione, prestato garanzie bancarie e fornito consulenze ad una società lussemburghese mirante a raggiungere i Paesi Bassi con le proprie trasmissioni via cavo. Ciò in quanto “vietando agli enti nazionali di radiodiffusione di dare aiuti per la creazione di società commerciali di radio e di televisione all'estero, allo scopo di prestarvi servizi destinati ai Paesi Bassi, la normativa dei Paesi Bassi controversa nella causa principale arriva essenzialmente a impedire che, sfruttando le libertà garantite dal Trattato, detti enti possano sottrarsi abusivamente agli obblighi derivanti dalla normativa

66 Altre sentenze in materia di riconoscimento di diplomi e attestati professionali che si rifanno all'interesse legittimo che uno Stato membro può avere ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali in materia di preparazione professionale sono: Corte di Giustizia, sentenza del 3 ottobre 1990, causa C 61/89, *Procedimento penale contro Marc Gaston Bouchoucha*, Racc., I-3551, punto 26, sulla quale: J. Lonbay, *Picking over the Bones: Rights of Establishment Reviewed*, in *European Law Review* 1991 p.507-520 e Corte di Giustizia, sentenza del 31 marzo, causa C 19/921993, *Dieter Kraus contro Land Baden-Württemberg*, Racc., I-1663, punto 34 sulla quale: E. Adobati, *Laurea ed accesso alla libera professione nell'Unione europea*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali* 1995, p.91-116.

67 Corte di Giustizia, sentenza del 3 febbraio 1993, causa C 148/91, *Vereniging Veronica Omroep Organisatie c Commissariaat voor de Media*, Racc., I-487.

nazionale, relativi al contenuto pluralistico e non commerciale dei programmi.”⁶⁸ e “...questi divieti sono necessari per garantire il carattere pluralistico e non commerciale del sistema audiovisivo istituito da questa normativa.”⁶⁹

In altra sentenza successiva avente ad oggetto la medesima normativa olandese in materia radiotelevisiva, il caso *TV10*⁷⁰, posto che il giudice nazionale aveva chiesto se in considerazione del fatto che un soggetto si fosse stabilito in altro stato allo scopo di eludere la normativa nazionale la prestazione fosse da ritenersi avente rilevanza puramente interna, la Corte ha chiarito che ciò non esclude la valutazione quale prestazione di servizi ai sensi del Trattato a condizione che lo stabilimento nel secondo stato membro sia effettivo⁷¹. Ciononostante “uno Stato membro può legittimamente equiparare ad un ente radiotelevisivo nazionale un ente radiofonico e televisivo stabilito in un altro Stato membro allo scopo di realizzare prestazioni di servizi dirette verso il suo territorio, in quanto tale misura mira ad impedire che, avvalendosi delle libertà garantite dal Trattato, gli enti che si stabiliscano in un altro Stato membro possano illegittimamente sottrarsi agli obblighi posti dalla normativa nazionale, nella specie quelli relativi al contenuto pluralistico e non commerciale dei programmi”.

Si è osservato come nelle conclusioni presentate dall'Avvocato generale Lenz in tale causa siano ravvisabili le basi teoriche del successivo sviluppo della dottrina della Corte di Giustizia in materia di comportamenti abusivi, per un verso in merito alla valutazione delle attività potenzialmente abusive come comunque rientranti nell'ambito della ordinaria applicazione delle libertà fondamentali, costituendo l'abuso una eccezione all'applicazione delle norme in materia la quale deve essere valutata esclusivamente a posteriori, posto che la normativa in materia di libertà fondamentali deve trovare applicazione anche ove il loro esercizio possa eventualmente comportare l'elusione della normativa nazionale onde non compromettere l'attuazione del mercato unico, per l'altro circa la necessità di criteri sui quali basare l'accertamento del ricorrere di una fattispecie

68 Corte di Giustizia, C 149/91, *Veronica*, punto 13.

69 Corte di Giustizia, C 149/91, *Veronica*, punto 15.

70 Corte di Giustizia, sentenza del 5 ottobre 1994, causa C 23/93, *TV10 c. Commissariaat voor de Media*, Racc. I-4759.

71 L'ipotesi di stabilimento fittizio avrebbe invece condotto secondo Wattel alla rilevanza puramente interna della fattispecie in conseguenza di una interpretazione sostanziale del requisito dello stabilimento in altro stato membro, in P.J. Wattel, *Circumvention of National Law: Abuse or of Community Law?*, in *Common Market Law Review* 1995, p. 1257 e ss.

abusiva, con eventuale preferenza per quelli aventi natura oggettiva⁷².

In occasione di due successive sentenze in materia radiotelevisiva⁷³, pur concludendosi per la non applicabilità della normativa nazionale in quanto volta a tutelare interessi già oggetto di una tutela minima da parte della disciplina comunitaria di armonizzazione della materia e istituente un secondo controllo sulle trasmissioni televisive da parte dello Stato di destinazione tale da porre nel nulla il principio del controllo nello Stato di trasmissione, viene affermato in sede di conclusioni degli Avvocati Generali⁷⁴ che il principio della sentenza *Van Binsbergen* può essere visto come applicazione del principio generale dell'abuso di diritto, riconosciuto nella maggior parte degli ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri, esso risulta pertanto applicabile anche nei settori oggetto di armonizzazione pur se, in quanto costituisce una deroga ad una delle libertà che costituiscono il mercato interno, l'obiettivo della facoltà di intervento che tale principio conferisce allo Stato membro di ricezione dev'essere interpretato in modo restrittivo in quanto diversamente si consentirebbe agli Stati membri tramite la propria legislazione interna di porre nel nulla le libertà garantite dal trattato⁷⁵. Si rileva poi che il soggetto deve agire illegittimamente o abusivamente per far sì che si applichi il principio della sentenza *Van Binsbergen* mentre nelle cause in oggetto non vi erano elementi sufficienti per ritenere che il soggetto si fosse stabilito in altro Stato membro al solo fine di eludere la legislazione dello Stato di destinazione dei servizi prestati⁷⁶.

Nella specifica materia l'indirizzo giurisprudenziale de quo ha trovato puntuale riconoscimento nel quattordicesimo considerando della direttiva 97/36/CE che riconoscere agli Stati membri la facoltà di prendere provvedimenti contro un ente televisivo che, pur avendo stabilito la propria sede in un altro Stato membro, dirige in

72 R. De La Fera, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pp. 402 che fa riferimento ai punti 25, 33, 59 e 61 delle conclusioni dell'Avvocato Generale.

73 Corte di Giustizia, sentenza del 9 settembre 1996, causa C 11/95, *Commissiona c. Regno del Belgio*, Racc., I-4115, e Corte di Giustizia, sentenza del 9 luglio 1997, cause riunite C 34/95, 35/95 e 36/95, *Konsumetombudsmannen c. De Agostini (Svenska) e TV Shop i Sverige AB*, Racc., I-3843.

74 Punto 74 delle Conclusioni dell'A.G. Lenz causa C 11/95 e 45 delle conclusioni dell'A.G. Jacobs causa C 34-35-36/95.

75 Al punto 65 della sentenza emessa nella causa C 11/95 la Corte osserva che in ogni caso la giurisprudenza *Van Binsbergen* non autorizza uno Stato membro ad escludere in modo generale che taluni servizi possano essere forniti da operatori stabiliti in altri Stati membri, poiché ciò equivarrebbe a sopprimere la libera prestazione di servizi.

76 Punto 47 delle conclusioni dell'A.G. Jacobs causa C 34-35-36/95.

tutto o in parte la propria attività verso il territorio del primo Stato membro, laddove la scelta di stabilirsi nel secondo Stato membro sia stata compiuta al fine di sottrarsi alla legislazione che sarebbe stata applicata ove esso si fosse stabilito sul territorio del primo Stato membro.⁷⁷

Altra materia in cui si è assistito all'applicazione e allo sviluppo ad opera della Corte di Giustizia del divieto di abuso del diritto comunitario concerne il diritto di stabilimento delle società e il suo eventuale uso abusivo contrastato da norme nazionali appartenenti all'area del diritto societario.

Nella sentenza *Centros Ltd*⁷⁸ avente ad oggetto il diritto da parte di una società a responsabilità limitata di diritto inglese costituita da soggetti residenti nei Paesi Bassi, la quale non svolgeva alcuna attività effettiva nel paese di costituzione, quella che oggi si potrebbe definire ai fini tributari una vera e propria società esterovestita, di costituire una succursale ai sensi della normativa olandese, la Corte, richiamata la propria giurisprudenza dalla quale risulta che uno Stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali, e che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario⁷⁹ precisa che anche

⁷⁷ Direttiva 97/36/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 30 giugno 1997 che modifica la direttiva 89/552/CEE del Consiglio relativa al coordinamento di determinate disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri concernenti l'esercizio delle attività televisive.

⁷⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 9 marzo 1999, causa C 212/97, *Centros Ltd contro Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, Racc., I-1459 e ss.. R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit, p. 405, segnala come tale decisione, pur avendo costituito un importante punto di svolta in materia di sede di stabilimento delle società in ambito comunitario avendo segnato l'inizio del processo di introduzione del criterio dell'ordinamento di incorporazione accanto a quello della sede reale della società, rappresenti al contempo un importante passo verso il chiarimento della dottrina in materia di divieto di abuso del diritto ai fini comunitari. Secondo l'autrice a partire da tale sentenza la Corte ha introdotto un nuovo approccio alle norme nazionali antiabuso sostituendo alla precedente e forse semplicistica concettualizzazione, secondo la quale tutte le situazioni di utilizzo delle libertà fondamentali in modo circolare (c.d. "U turn situation" nelle quali un soggetto si stabilisce in un secondo stato membro per dirigere la propria attività verso lo stato di provenienza) era ritenute abusive, una più ristretta concezione nella quale la circolarità non è di per se sufficiente a far ritenere il comportamento abusivo, essa segnerebbe pertanto, mediante una revisione concettuale del concetto di abuso, l'inizio del processo che ha portato la Corte alla definizione dei criteri mediante i quali accertare l'abusività del comportamento nel caso *Emsland-Stärke* e la loro successiva applicazione alla materia tributaria nei casi *Halifax* e *Cadbury Schweppes*.

⁷⁹ Oltre alle sentenze già citate la Corte richiama le seguenti sentenze, nel settore della libera prestazione dei servizi: 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Bouchoucha*, Racc., I-3551, punto 14; in materia di libera circolazione delle merci, sentenza 10 gennaio 1985, causa 229/83, *Leclerc e a.*, Racc., 1, punto 27; in materia di previdenza sociale, sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, *Paletta*, Racc., I-2357, punto 24; in materia di libera circolazione dei lavoratori, sentenza 21 giugno 1988, causa 39/86, *Lair*, Racc.,

se i giudici nazionali possono tener conto, basandosi su elementi obiettivi, del comportamento abusivo o fraudolento dell'interessato per negargli eventualmente la possibilità di fruire delle disposizioni di diritto comunitario invocate, tuttavia, nel valutare tale comportamento, essi devono tener presenti le finalità perseguite dalle disposizioni comunitarie di cui trattasi⁸⁰.

Le norme che disciplinano il diritto di stabilimento sono volte precisamente a consentire alle società costituite conformemente alla normativa di uno Stato membro e che hanno la loro sede sociale, l'amministrazione centrale o il loro stabilimento principale all'interno della Comunità, di svolgere attività negli altri Stati membri per il tramite di un'agenzia, di una succursale o di una filiale, esse pertanto necessariamente conferiscono ai soggetti la libertà di scegliere in quale ordinamento costituire la società in conformità alla legislazione di uno Stato membro per operare in quello stesso Stato ovvero, ad egual titolo, in qualsiasi altro Stato membro, l'esercizio di tale facoltà non può costituire di per sé un abuso del diritto di stabilimento, posto che abusa del diritto chi ne è titolare quando lo esercita in maniera irragionevole, per ottenere, con danno altrui, «vantaggi illeciti e palesamente estranei all'obiettivo» perseguito dal legislatore con il conferire all'individuo quella determinata situazione soggettiva⁸¹. Da ciò consegue che è la normativa olandese, nel caso di specie, ad essere contraria al diritto di stabilimento limitandone l'esercizio, rilevato che secondo la costante giurisprudenza della Corte, i provvedimenti nazionali che possono ostacolare o scoraggiare l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato devono soddisfare quattro condizioni:

3161, punto 43; in materia di politica agricola comune, sentenza 3 marzo 1993, causa C-8/92, *General Milk Products*, Racc., I-779, punto 21; in materia di diritto societario, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, Racc., I-2843, punto 20.

80 Un analogo riferimento alle finalità perseguite dalle norme in discussione nella valutazione del comportamento abusivo o fraudolento dell'interessato era contenuto al punto 25 della sentenza *Paletta II* del 6 maggio 1996, causa C 206/94, *Brennet AG c. Vittorio Paletta*, Racc., I-2357.

81 Punto 20 delle conclusioni dell'Avvocato Generale La Pergola che si richiama alla definizione di abuso contenuta al punto 28 della sentenza del 12 maggio 1998, causa C 367/96, *Kefalas* e che osserva in nota come la formulazione del principio dell'abuso di diritto adottata dalla Corte appaia sostanzialmente ispirata al diritto comune degli Stati membri i cui ordinamenti sono di civil law rinviando a L.N. Brown, *Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?*, in *Institutional Dynamics of European Integration: Essays in Honour of Henry G. Schermers*, Dordrecht, 1994, vol. II (a cura di D. Curtin - T. Heukels), pag. 511, in particolare pag. 515, e che rammenta “*come la tematica dell'abuso si risolva, in ultima analisi, nel definire il contenuto sostanziale della situazione soggettiva, e dunque l'ambito delle facoltà riconosciute al soggetto che ne è titolare. In altri termini, il valutare se il concreto esercizio di un diritto sia abusivo, oppure no, altro non significa che delimitare, sul piano sostantivo, la portata del diritto stesso. In altri termini, il valutare se il concreto esercizio di un diritto sia abusivo, oppure no, altro non significa che delimitare, sul piano sostantivo, la portata del diritto stesso.*”

essi devono applicarsi in modo non discriminatorio, essere giustificati da motivi imperativi di interesse pubblico, essere idonei a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo, condizioni che ha ritenuto non soddisfatte nel caso di specie. Successivamente la Corte ha ripetutamente ribadito che: “la circostanza che un cittadino di uno Stato membro che desidera creare una società scelga di costituirla nello Stato membro le cui norme di diritto societario gli sembrano meno severe e crei succursali in altri Stati membri non può costituire un abuso del diritto di stabilimento”⁸² anche nell'ipotesi in cui la società costituita nel primo stato diriga la propria attività esclusivamente o principalmente verso altri Stati membri per il tramite di un'agenzia, di una succursale o di una filiale⁸³. La Corte fa comunque salva, anche in tali ipotesi, la possibilità per gli Stati membri di introdurre disposizioni volte a contrastare gli abusi, posto che le norme del trattato consentono effettivamente, entro certi limiti, l'applicazione di un regime speciale per le società costituite secondo il diritto di un altro stato membro, purché questo regime sia giustificato da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza o di pubblica sanità, secondo i giudici europei la lotta contro le pratiche fraudolente può quindi, in determinate circostanze, giustificare la disparità di trattamento di una società costituita secondo il diritto di un altro stato membro⁸⁴.

L'abusività del comportamento andrà pertanto valutata esclusivamente con riferimento alle finalità e agli obiettivi della normativa comunitaria in questione dovendo escludersi il ricorrere di una fattispecie di natura abusiva ogni qual volta il soggetto abbia effettivamente esercitato una libertà fondamentale come prevista dal Trattato; la normativa nazionale anti-abuso dovrà conseguentemente, nel rispetto del principio di primazia del diritto comunitario, discernere tali ipotesi non andando oltre quanto necessario al fine di contrastare le fattispecie nelle quali l'esercizio delle libertà comunitarie da parte del soggetto sia solo apparente e tale apparenza sia stata artificialmente da esso creata onde sfuggire all'applicazione della normativa nazionale. Al contrario non risulterà conforme al diritto comunitario una disposizione nazionale

82 Corte di Giustizia, sentenza 29 aprile 2004, causa C-171/02, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica portoghese*, Racc., I-0564, punto 56.

83 Corte di Giustizia, sentenza 30 settembre 2003, causa C 167/01, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam contro Inspire Art Ltd.*, Racc., I-10155, punti 96 e 137.

84 Corte di Giustizia, sentenza 10 luglio 1986, causa C 79/85, *D. H. M. Segers contro Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Bank- en Verzekeringswezen, Groothandel en Vrije Beroepen*, Racc., 02375, punti 16 e 17.

che limiti in modo indiscriminato i soggetti residenti in altro Stato Membro, limitando in tal modo l'esercizio delle libertà fondamentali, per il solo fatto che l'esercizio delle dette libertà possa ipoteticamente risolversi in un abuso volto a eludere la disciplina nazionale attinente. La Corte pur riconoscendo il diritto degli Stati membri al contrasto dei comportamenti costituenti abuso del diritto comunitario ha più volte ricordato che l'applicazione di una norma nazionale diretta ad evitare abusi non può comunque pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri, in particolare i giudici nazionali non possono compromettere gli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui trattasi⁸⁵.

Caratteristica comune dei casi sinora richiamati è la circostanza che la libertà fondamentale garantita a livello comunitario viene, almeno ipoteticamente, abusata, utilizzata quindi per raggiungere obiettivi estranei all'ordinamento e nel caso di specie onde sottrarsi all'applicazione delle disposizioni nazionali altrimenti applicabili. Il soggetto si pone artificialmente in una situazione rilevante dal punto di vista comunitario onde sfuggire all'applicazione del diritto nazionale che gli sarebbe applicabile in mancanza della manovra fraudolenta che lo pone formalmente al riparo della tutela comunitaria accordata all'esercizio di una libertà fondamentale.

L'accertamento dell'abuso, da effettuarsi caso per caso, spetta al giudice nazionale, che dovrà comunque tenere conto delle finalità della disposizione comunitaria oggetto di abuso. Ciò giustificerebbe il diverso trattamento rilevabile nella giurisprudenza della Corte di Giustizia tra i casi attinenti la libertà di prestazione di servizi, nei quali la circostanza che l'operatore economico indirizzi la propria attività principalmente o esclusivamente verso lo stato di provenienza onde sfuggire all'applicazione della disciplina nazionale ha condotto la Corte a riscontrare l'esistenza di una fattispecie potenzialmente abusiva, e quelli attinenti all'esercizio della libertà di stabilimento nei quali, come visto, tale circostanza è stata ritenuta dalla Corte il linea di massima non sufficiente a comprovare il ricorrere di un abuso del diritto comunitario⁸⁶.

⁸⁵ Corte di Giustizia, sentenza 11 settembre 2003, causa C 201/01, *Maria Walcher contro Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen Steiermark*, Racc., I-08827, punto 37; Corte di Giustizia, causa C 367/97, *Kefalas*, punto 22; Corte di Giustizia, sentenza 23 marzo 2000, causa C 373/97, *Diamantis*, punto 34.

⁸⁶ In tal senso L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., p. 783, secondo il quale il diverso trattamento riscontrabile nella giurisprudenza della Corte è dovuto oltre che al diverso

I soggetti potrebbero infine abusare delle libertà fondamentali al fine non di sfuggire all'applicazione della normativa nazionale rilevante bensì con la finalità di reclamare il diritto a determinate prestazioni ovvero a mere situazioni di vantaggio da questa previste per i soggetti nazionali. Una simile disparità di trattamento, ove fosse basata sulla nazionalità o la residenza dei soggetti, configurerebbe evidentemente una discriminazione vietata dai trattati istitutivi, a meno che le condizioni richieste ai fini del riconoscimento della prestazione in questione non siano state artificialmente create al solo fine di garantirsene la spettanza. Così nei casi in materia di libera circolazione dei lavoratori la concezione restrittiva adottata dalla Corte⁸⁷ circa il ricorrere di una fattispecie abusiva sarebbe spiegabile ancora una volta con riferimento alle finalità particolarmente ampie della norma oggetto di presunto abuso⁸⁸.

Nella sentenza *Ninni-Orasche*⁸⁹, riguardante una lavoratrice che dopo un breve periodo di lavoro a tempo parziale nello Stato ospitante aveva presentato richiesta per una sovvenzione allo studio che questo riconosceva ai propri studenti-lavoratori, la Corte ha ritenuto che la normativa in materia di libera circolazione dei lavoratori non comprende una situazione abusiva nella quale un cittadino di uno Stato membro si trasferisca in altro Stato membro con il solo scopo, dopo un breve periodo di lavoro, di beneficiare del sistema di assistenza agli studenti dello Stato ospitante. Sarà compito del giudice nazionale valutare se nel caso di specie ci si trovi di fronte ad una fattispecie di natura abusiva e ciò benché la Corte abbia avuto cura di precisare che un'attività lavorativa esercitata a tempo determinato per un periodo limitato da un cittadino di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro, di cui egli non ha la cittadinanza, può attribuirgli lo status di lavoratore, ai sensi dell'art. 48 del Trattato, qualora l'attività lavorativa esercitata non abbia carattere puramente marginale e accessorio.

In modo simile nella sentenza *Akrich*⁹⁰ la Corte ha ritenuto che si verifichi un abuso solo

tenore letterale delle disposizioni in materia di libertà di stabilimento (artt. 43 e 48 TUE) e di libertà di prestazione dei servizi (art. 49 TUE) anche alla diversa natura delle disposizioni nazionali oggetto della manovra elusiva in quanto aventi o meno a oggetto la costituzione di uno stabilimento secondario.

87 R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit, p. 411.

88 L'articolo 45 della versione consolidata del trattato sul funzionamento dell'Unione europea in materia di libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione (ex articolo 39 del TCE).

89 Corte di Giustizia, sentenza 6 novembre 2003, causa C-413/01, *Franca Ninni-Orasche contro Bundesminister für Wissenschaft, Verkehr und Kunst.*, Racc., I-13187

90 Corte di Giustizia, sentenza 23 settembre 2003, causa C-109/01, *Secretary of State for the Home*

nell'ipotesi integralmente artificiale in cui ci si avvalga delle possibilità offerte dal diritto comunitario ai lavoratori migranti e ai loro coniugi nell'ambito di matrimoni di comodo contratti al fine di eludere le disposizioni relative all'ingresso ed al soggiorno dei cittadini di paesi terzi. Per contro sono irrilevanti per valutare la situazione giuridica della coppia al momento del ritorno nello Stato membro di cui il lavoratore è cittadino i motivi che hanno potuto spingere il lavoratore di uno Stato membro a cercare un'occupazione in un altro Stato membro.

Un altro settore dell'ordinamento comunitario che ha originato alcuni pronunciamenti della Corte di Giustizia che possono risultare utili ai fini del presente studio è quello relativo alle cosiddette “frodi comunitarie” in materia di politica agricola comune⁹¹. Tali fattispecie benché riguardino una materia che per la pervasività e particolarità della regolamentazione comunitaria di cui è oggetto deve essere tenuta distinta dagli altri settori di intervento comunitario, in quanto idonee a ledere direttamente gli interessi propri dell'Unione (le c.d. risorse proprie) e non, attraverso lo sfruttamento del diritto comunitario, l'interesse dei singoli Stati membri, presentano invero rilevanti caratteristiche di similarità rispetto alle ipotesi in materia di imposizione sul valore aggiunto e si ritiene possano risultare utili ai fini della individuazione della distinzione tra frode vera e propria ed abuso del diritto comunitario.

E' appena il caso di ricordare che la frode forma oggetto specifico dell'art. 280 del Trattato⁹² a norma del quale “La Comunità e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari della Comunità stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri.”⁹³

Department contro Hacene Akrich, Racc., I-09607.

91 Su come in tale settore si sia nel tempo sviluppata la giurisprudenza della Corte definendo la necessità di una interpretazione teleologica della normativa a fini di contrasto di comportamenti abusivi si rinvia a M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 127 e ss. nonché alle pagine 139 e ss. circa l'esistenza nell'ambito dell'art. 4, n. 3, del regolamento (CE, Euratom) del Consiglio 18 dicembre 1995, n. 2988, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità (GU L 312, pag. 1) di una definizione generale di abuso del diritto comunitario. A norma di tale articolo: “Gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso.”

92 Trasposto nell'attuale art. 325 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

93 Sul quale v. Rinoldi in Pocar, *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione Europea*, Padova 2001, p. 933 e ss..

Appare evidente la similarità delle situazioni di chi si ponga artificialmente nelle condizioni previste dalla normativa comunitaria onde ottenere indebiti vantaggi finanziari attribuiti dalla normativa in materia di politica agricola comune e chi altrettanto artificialmente si ponga nelle condizioni previste dalla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto onde godere del diritto di detrazione dell'imposta versata o dell'esenzione dall'imposta.

Pochi anni dopo la pronuncia *Van Binsbergen* nella quale era stata riconosciuta l'astratta legittimità di norme nazionali che fronteggiassero l'uso a fini di elusione della normativa nazionale delle libertà comunitarie, la Corte di Giustizia, benché non faccia diretta applicazione del principio, fondando la soluzione del caso di specie nella interpretazione delle specifiche norme di diritto derivato che devono trovare applicazione “interpretate in modo soddisfacente alla luce della finalità del regime delle restituzioni all'esportazione”⁹⁴, in risposta ad una specifica constatazione dell'amministrazione convenuta, rileva con la sentenza *Cremer*, in tale specifico settore, che l'applicazione del diritto comunitario derivato non potrebbe in alcun caso estendersi fino a farvi rientrare pratiche abusive di operatori economici⁹⁵.

Un importante punto di arrivo di tale giurisprudenza è costituito, a due decenni di distanza, dalla sentenza emessa nella causa C 110/99 *Emsland-Stärke*⁹⁶ in materia di restituzioni all'esportazione di prodotti agricoli (amidi modificati) i quali subito dopo l'immissione in consumo in uno Stato terzo (la Svizzera) veniva reintrodotti nella Comunità previo pagamento dei relativi dazi all'importazione lucrando la rilevante differenza monetaria tra le restituzioni ottenute ed i dazi versati. Era stato accertato che i prodotti venivano effettivamente trasportati in Svizzera, il che ci sembra escluda la configurabilità della vera e propria frode cioè della creazione mediante falsa documentazione di una mera apparenza delle condizioni normative di attribuzione del vantaggio, per essere reimportati in Germania o in Italia subito dopo il disbrigo delle

94 Corte di Giustizia, sentenza 11 ottobre 1977, causa C 125/76, *Ditta Peter Cremer contro Bundesanstalt für landwirtschaftliche Markordnung*, Racc., 01593, punto 13.

95 Corte di Giustizia, causa C 125/76, *Peter Cremer*, punto 21

96 Corte di Giustizia, causa C 110/99, *Emsland-Stärke*. R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p. 396 segnala come tale sentenza abbia segnato tra l'altro un punto di svolta circa la terminologia utilizzata dalla Corte grazie all'adozione, diversamente da quanto si era verificato in passato, di una terminologia univoca facente riferimento al “divieto di abuso” e di “pratiche abusive” e l'abbandono dei riferimenti indifferenziati precedentemente utilizzati ai termini “aggiramento”, “evasione”, “elusione”, “frode”.

formalità doganali. La parte aveva insistito sul rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa ai fini della attribuzione delle restituzioni all'esportazione, costituite dalla produzione della prova che le merci avessero lasciato il territorio della comunità, nonché su motivazioni attinenti alla fondamentale esigenza di certezza del diritto; riconosciuto dalla Corte il rispetto delle condizioni formali richieste dalla norma essa, su suggerimento formulato dalla Commissione nelle sue osservazione⁹⁷, analizza la fattispecie onde valutare se alla stessa sia applicabile il divieto di abuso del diritto comunitario, posto che le circostanze concrete dell'operazione di cui alla causa principale "potrebbero lasciar supporre l'esistenza di una pratica abusiva, cioè una fuoriuscita dal territorio comunitario meramente formale realizzata al solo scopo di

97 Nei punti da 36 a 39 vengono riportate le interessanti osservazioni della Commissione: "A suo avviso, il regolamento n. 2730/79 non costituirebbe un fondamento giuridico che consenta l'esazione del rimborso delle restituzioni all'esportazione; tuttavia, la Commissione ritiene che, date le circostanze della causa principale, la questione dovrebbe essere esaminata sotto il profilo dell'abuso di diritto. A questo fine, essa cita l'art. 4, n. 3, del regolamento (CE, Euratom) del Consiglio 18 dicembre 1995, n. 2988, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità (GU L 312, pag. 1), secondo cui «gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso». Il detto regolamento non era certamente in vigore all'epoca dei fatti della causa principale, tuttavia la Commissione ritiene che la disposizione citata altro non sia che l'espressione di un principio generale del diritto già vigente nell'ordinamento giuridico comunitario. A suo avviso, tale principio giuridico generale dell'abuso di diritto esisterebbe in quasi tutti gli Stati membri ed avrebbe già trovato applicazione nella giurisprudenza della Corte, benché la Corte non l'abbia espressamente riconosciuto come principio generale del diritto comunitario. La Commissione si richiama a questo riguardo alle sentenze 11 ottobre 1977, causa 125/76, Cremer (Racc. pag. 1593), 27 ottobre 1981, causa 250/80, Töpfer e a. (Racc. pag. 2465) e 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products (Racc. pag. I-779), nonché alle conclusioni dell'Avvocato generale Tesauro nella causa Pafitis e a. (sentenza 12 marzo 1996, causa C-441/93, Racc. pag. I-1347). La Commissione sostiene che per il concretarsi dell'ipotesi di abuso di diritto sarebbe necessaria la presenza di tre elementi concomitanti: - un elemento oggettivo, vale a dire la prova che le condizioni per la concessione di una prestazione sono state create artificialmente, cioè che l'operazione commerciale non è stata conclusa per uno scopo economico, bensì esclusivamente per l'ottenimento delle sovvenzioni, a carico del bilancio comunitario, che accompagnano questa operazione. Ciò richiederebbe un'analisi, da compiere caso per caso, tanto del senso e dello scopo della normativa comunitaria di cui trattasi, quanto del comportamento di un operatore economico avveduto che gestisca i propri affari nel rispetto delle norme giuridiche in materia ed in conformità agli usi economici e commerciali esistenti nel settore interessato; - un elemento soggettivo, ovvero il fatto che l'operazione commerciale in questione è stata compiuta fondamentalmente per ottenere un vantaggio finanziario in contrasto con lo scopo della normativa comunitaria; - un elemento procedurale relativo all'onere della prova. Questo sarebbe a carico dell'amministrazione nazionale competente. Tuttavia nei casi più gravi di abuso sarebbe possibile anche un «principio di prova» il quale porti eventualmente ad un'inversione dell'onere della prova." Essa aggiunge infine in riferimento alle motivazioni attinenti all'esigenza di certezza che qualora l'esistenza di una pratica abusiva venisse confermata, l'obbligo di rimborso non violerebbe il principio di legalità. Infatti, esso non costituirebbe una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento giuridico chiaro e non ambiguo, bensì la semplice conseguenza della constatazione che le condizioni richieste per l'ottenimento del beneficio derivante dalla normativa comunitaria sono state create artificialmente, rendendo indebite le restituzioni concesse e giustificando, di conseguenza, l'obbligo di restituzione.

beneficiare delle restituzioni all'esportazione.” Posto che, come affermato nella sentenza *Cremer*, l'applicazione dei regolamenti comunitari non può estendersi fino alla tutela di pratiche abusive degli operatori economici, la Corte rileva che la constatazione che nel singolo caso di specie si tratti di una pratica abusiva richiede la ricorrenza di: a) un elemento soggettivo: lo sviamento dall'obiettivo perseguito dalla normativa, costituito da un insieme di circostanze obiettive dalle quali risulti che nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla stessa l'obiettivo perseguito dalla stessa normativa non è stato raggiunto; b) un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. Essa aggiunge peraltro che spetta al giudice nazionale stabilire l'esistenza dei due detti elementi, la cui prova può essere fornita conformemente alle norme del diritto nazionale, purché ciò non pregiudichi l'efficacia del diritto comunitario⁹⁸.

L'accertamento del primo elemento richiederà la verifica della rispondenza tra le finalità e gli obiettivi perseguiti dalle disposizioni comunitarie invocate dal soggetto e i risultati conseguenti alla sua applicazione nel caso di specie. Mentre la determinazione di tali obiettivi e finalità, richiedendo l'interpretazione del diritto comunitario, in caso di incertezza rientra nella competenza della Corte di Giustizia; l'accertamento dei fatti della controversia rientra nella competenza dei giudici nazionali, i quali devono comunque garantire la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri.

Pertanto il giudice nazionale, ove sia configurabile l'utilizzo abusivo delle disposizioni comunitarie invocate dal soggetto la cui condotta integri, dal punto di vista formale, le condizioni richieste dalla normativa stessa al fine della sua applicazione al caso di specie, dovrà, in primo luogo, procedere all'accertamento degli obiettivi della normativa comunitaria in oggetto⁹⁹, se del caso rivolgendosi per la sua interpretazione alla Corte di Giustizia; e successivamente procedere alla comparazione tra tali obiettivi e quelli raggiunti o perseguiti dal soggetto mediante l'applicazione di tale normativa nel caso di

⁹⁸ Corte di Giustizia, causa C 110/99, *Emsland Stärke*, punti 50 e ss..

⁹⁹ Si veda il punto 25 della sentenza Corte di Giustizia, causa C 212/97, *Centros* ove la Corte afferma che i giudici nazionali nel valutare il comportamento abusivo o fraudolento dell'interessato per negargli eventualmente la possibilità di fruire delle disposizioni di diritto comunitario invocate devono tener presenti le finalità perseguite dalle disposizioni comunitarie di cui trattasi.

specie come risultanti dalle circostanze obiettive di esso¹⁰⁰. Ne consegue che dovendosi procedere ad una verifica caso per caso e fatta eccezione per l'eventuale riscontro di un nucleo comune che valga a definire il concetto di abuso a livello generale in seno al diritto comunitario, tale concetto non può che atteggiarsi in modo differente a seconda della disciplina all'interno del quale l'interprete è chiamato a dare ad esso, di volta in volta, attuazione e che, pertanto, i pronunciamenti della Corte di Giustizia che involgano una valutazione circa la ricorrenza di una condotta abusiva non possono che avere una valenza limitata di precedente circoscritta alla medesima materia o, conseguentemente al riscontro dell'analogia delle finalità perseguite, a materie analoghe.

E' appena il caso di ricordare la centralità che la Corte attribuisce alle finalità e agli obiettivi della normativa comunitaria e conseguentemente alla sua interpretazione teleologica nelle proprie statuizioni in materia di abuso del diritto, se tali finalità ed obiettivi costituiscono infatti il termine di paragone onde valutare, dal punto di vista oggettivo, l'abusività del comportamento del soggetto che invoca la tutela della norma comunitaria o ne reclama i benefici, essi costituiscono al contempo il limite all'applicazione delle norme nazionali antiabusive, che in tanto possono ritenersi legittime e non contrastanti con il diritto comunitario in quanto ne condividano le finalità e tutelino gli obiettivi e non eccedano quanto necessario a tal fine, si che: "Pur non potendo la Corte sostituire la propria valutazione a quella dei giudici nazionali per accertare i fatti della controversia di cui essi sono investiti, va tuttavia ricordato che l'applicazione di una tale norma nazionale non può comunque pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri"¹⁰¹. In particolare, i giudici nazionali non possono, nel valutare l'esercizio di un diritto derivante da una disposizione comunitaria, modificare il contenuto di detta disposizione

100 In merito a tali circostanze De Broe osserva che la determinazione della abusività di un comportamento sembra dover avvenire alla luce di una combinazione di circostanze obbiettive, il che suggerisce che una singola circostanza può di norma essere insufficiente a comprovare l'abuso (il riferimento è al punto 64 delle conclusioni dell'Avvocato Generale Sharpston nella causa C 279/05 *Vonk Dairy Products BV*), ciò non toglie che occasionalmente la Corte sembri ritenere una singola circostanza come sufficiente a comprovare la ricorrenza dell'abuso (il riferimento è al punti 46 e 47 della sentenza Corte di Giustizia, causa C 201/01, *Walcher*) in considerazione della forza probatorio rivestita da tale circostanza nello specifico caso, L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., p. 758.

101 Corte di Giustizia, sentenza 12 marzo 1996, causa C 441/93, *Panagis Pafitis e altri c. Trapeza Kentrikis Ellados AE e altri*, Racc., I-1347, punto 68.

né compromettere gli obiettivi da essa perseguiti.”¹⁰²

Volendo esaurire l'esame degli elementi di natura puramente oggettiva contenuti nella definizione della condotta abusiva fornita dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Emsland-Stärke* ci sembra che tra essi debba farsi rientrare per il ruolo centrale ad esso attribuibile, sebbene la Corte vi faccia riferimento in sede di definizione dell'elemento soggettivo, all'*artificialità* della creazione delle condizioni formali richieste per l'applicazione della normativa comunitaria in oggetto¹⁰³. Esso ci sembra possa costituire una circostanza obiettiva, tra quelle dal riscontro delle quali il giudice nazionale è chiamato ad accertare lo sviamento della normativa comunitaria e costituenti nel loro insieme, secondo la Corte, l'elemento oggettivo dell'abuso, avente portata generale benché di per sé evidentemente non sufficiente a comprovare l'abusività ma avente valenza solo indiziaria, appare chiaro infatti che la circostanza che il soggetto abbia artificialmente creato le condizioni necessarie all'applicazione della normativa di per sé non esclude che di fatto gli obiettivi conseguiti coincidano ugualmente con quelli delle disposizioni comunitarie invocate nel caso di specie. Tale generalità ne spiegherebbe la ricomprensione all'interno della definizione di pratica abusiva fornita dalla Corte di Giustizia.

A sua volta la circostanza che le operazioni di importazione ed esportazione non siano effettuate nell'ambito di operazioni commerciali normali costituirà un evidente sintomo della artificiosità delle stesse¹⁰⁴; si noti la somiglianza di tale circostanza con il requisito tipico della normativa antielusiva tributaria della assenza di valide ragioni economiche. Secondo tali previsioni, di regola, in tanto una operazione economica può dirsi artificiosa in quanto non sia effettuata nell'ambito di normali transazioni commerciali, posto che normale deve ritenersi un comportamento economicamente razionale e pertanto volto alla massimizzazione dei profitti o comunque delle utilità, anormale sarà

102 Corte di Giustizia, causa C-367/96, *Kefalas*, punto 22.

103 In proposito si richiama l'attenzione su quanto sostenuto dalla Commissione e riportato al punto 39 della sentenza *Emsland-Stärke* e cioè che per il concretarsi dell'ipotesi di abuso di diritto sarebbe necessaria la presenza di tre elementi concomitanti tra i quali un elemento oggettivo, vale a dire la prova che le condizioni per la concessione di una prestazione sono state create artificialmente, cioè che l'operazione commerciale non è stata conclusa per uno scopo economico, bensì esclusivamente per l'ottenimento delle sovvenzioni, a carico del bilancio comunitario, che accompagnano questa operazione. Ciò richiederebbe un'analisi, da compiere caso per caso, tanto del senso e dello scopo della normativa comunitaria di cui trattasi, quanto del comportamento di un operatore economico avveduto che gestisca i propri affari nel rispetto delle norme giuridiche in materia ed in conformità agli usi economici e commerciali esistenti nel settore interessato.

104 Corte di Giustizia, causa C 110/99, *Emsland Stärke*, punto 51.

un comportamento che non trovi in tali finalità la propria ragion d'essere ma sia esclusivamente o principalmente finalizzato ad eludere il trattamento giuridico ordinariamente applicabile, in quanto avente tali finalità esso sarà privo di motivazioni economiche sufficienti a giustificare autonomamente l'adozione.

Altra circostanza oggettiva che sembra possa avere valenza generale è quella relativa alla tempistica delle operazioni che nel loro insieme determinano l'artificiale costruzione delle condizioni formali di applicazione, anche se più che di una circostanza a sé stante sembra doversi parlare di uno degli elementi indiziari dai quali il giudice può dedurre la natura artificiale della costruzione¹⁰⁵.

A tali circostanze fornite di una valenza generale si affiancano quelle di volta in volta individuate dalla Corte con riferimento ad ambiti specifici:

con riferimento all'abuso delle libertà fondamentali: la circostanza che l'attività sia indirizzata unicamente o principalmente verso lo stato di provenienza del soggetto (casi *Van Binsbergen*, *Veronica*, *TV10*)¹⁰⁶;

con riferimento alla libera circolazione delle merci o ai benefici previsti in sede di politica agricola comune: la presenza di movimentazioni circolari di merci (c.d. “*U-Turns*”) qualora l'esportazione e la successiva reimportazione siano effettuate dal

105 In proposito nella sentenza 11 marzo 2004, causa C 9/02, *de Laysterie du Saillant*, la Corte dopo aver rilevato che la normativa in questione (c.d. exit tax) non ha l'oggetto specifico di escludere da un vantaggio fiscale le operazioni puramente artificiali il cui scopo sarebbe di aggirare la normativa fiscale francese, ma riguarda, in maniera generale, ogni situazione in cui un contribuente detentore di partecipazioni sostanziali in una società soggetta all'imposta sulle società trasferisca per una qualunque ragione il proprio domicilio fiscale al di fuori della Francia, sembra affermare che, mentre il semplice mancato guadagno subito da uno Stato membro a causa del trasferimento del domicilio fiscale del contribuente in un altro Stato membro, in cui la normativa fiscale è diversa ed eventualmente più vantaggiosa per tale contribuente, non può, di per sé, giustificare una restrizione del diritto di stabilimento, posto che, conformemente ad una giurisprudenza consolidata, la riduzione di entrate fiscali non può essere considerata come un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare una misura in linea di principio incompatibile con una libertà fondamentale, ove lo scopo perseguito sia quello di impedire che un soggetto passivo trasferisca temporaneamente il suo domicilio fiscale prima di cedere titoli mobiliari con il solo scopo di eludere il pagamento dell'imposta sulle plusvalenze dovuta in Francia, esso appare astrattamente idoneo a legittimare misure meno vincolanti o meno restrittive della libertà di stabilimento di quelle di cui alla causa in oggetto, si da evitare di compromettere la situazione dei contribuenti il cui unico obiettivo sia quello di esercitare in piena buona fede la libertà di stabilimento in un altro Stato membro. Altri riferimenti sono contenuti al punto 43 della sentenza *Lair*, causa C 39/86, e al punto 30 della sentenza *Vonk Dairy Products*, causa C 279/05.

106 Tale circostanza di per sé peraltro non è idonea a dimostrare l'esistenza di un abuso posto che l'art. 49 TUE non richiede che un fornitore di servizi fornisca necessariamente servizi anche a clienti del proprio Stato di origine (Corte di Giustizia, sentenza 5 giugno 1997, causa C 56/96, *TV4 Ltd*, punto 22).

medesimo soggetto o da soggetti tra loro collegati¹⁰⁷ (*Emsland-Starke, General Milk Products, Leclerc, Deutscher Apothekeverband*¹⁰⁸).

La constatazione dell'esistenza dell'abuso richiede inoltre, come visto, un elemento soggettivo che, nelle parole della Corte, consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. Appare chiaro che ogni qual volta tale creazione in maniera artificiale delle condizioni necessarie per l'ottenimento del vantaggio derivante dalla normativa comunitaria abbia come fine ovvero non possa avere altro fine che il conseguimento del detto vantaggio, tale elemento dovrà ritenersi sussistente. L'intenzione delle parti di ottenere un tale vantaggio, al di fuori del caso specifico¹⁰⁹, sembra pertanto dover essere ricavata dal carattere artificiale delle operazioni e pertanto di volta in volta in definitiva sulla base delle circostanze obiettive dell'operazione; entrambi gli elementi costituenti l'abuso sarebbero pertanto da ricavare, e in effetti non si vede come potrebbe essere altrimenti, a partire da un indagine sugli elementi oggettivi della singola fattispecie¹¹⁰.

107 Al punto 71 delle proprie conclusioni generali nella causa *Emsland Stärke* l'Avvocato Generale Alber rileva come la circostanza obiettiva che si sia verificata la reimportazione dei medesimi beni non appare sufficiente al fine della presunzione circa il mancato raggiungimento degli obiettivi della normativa comunitaria, salvo che essa compri che non vi era la genuina intenzione di esportare i beni al fine della loro commercializzazione all'esterno della Comunità ovvero come espresso dell'articolo 20(4)(c) del Regolamento n. 800/1999 "che le esportazioni non erano condotte nell'ambito di normali transazioni commerciali", il che sarebbe escluso dalla buona fede dell'esportatore qualora i beni fossero stati reimportati all'interno della Comunità esclusivamente a seguito di una autonoma decisione commerciale dell'originario cessionario.

108 Corte di Giustizia, sentenza 11 dicembre 2003, causa C 322/01, *Deutscher Apothekerverband*.

109 In merito la Corte afferma al punto 53 della sentenza *Emsland Stärke* che: "L'esistenza di un simile elemento soggettivo può essere dimostrata, in particolare, dalla prova di una collusione tra l'esportatore comunitario, beneficiario delle restituzioni, e l'importatore della merce nel paese terzo."

110 Di questa opinione De Broe secondo il quale la natura artificiale degli accordi rivela il loro fine ultimo. Il fine di un accordo essendo quello che le parti intendevano conseguire e deve essere accertato sulla base di un insieme di circostanze obiettive. Non si richiede un'indagine sui motivi delle parti ma la determinazione del fine ultimo di tali accordi cioè l'abuso della norma comunitaria da ricavare sulla base di una serie di circostanze obiettive quali l'artificialità, l'inadeguatezza, etc. della forma in cui tali accordi sono stati conclusi. Secondo l'autore l'abuso del diritto comunitario è una nozione solo "finalisticamente orientata" nel senso che deve esserci una chiara e logica connessione tra tutte le circostanze obiettive della fattispecie nella direzione dell'ottenimento di un vantaggio comunitario, sicché tali circostanze conducano alla conclusione che gli accordi sono stati conclusi in quella particolare forma al fine unico di ottenere un vantaggio non voluto dalla normativa comunitaria. Secondo tale autore una definizione maggiormente corretta della nozione di abuso come ricavabile dalla sentenza *Emsland Stärke* sarebbe la seguente: quando da un insieme di circostanze obiettive si ricava (i) che un operatore economico intendeva ottenere un beneficio garantito dal diritto comunitario mediante la creazione di una costruzione artificiale che corrispondesse formalmente alle condizioni richieste dalla normativa (elemento soggettivo) e che (ii) a dispetto di tale osservanza formale l'obiettivo e le finalità della normativa comunitaria sarebbero frustate ove il beneficio fosse

Ci sembra si riassumano nella sentenza emessa in occasione della causa *Emsland-Stärke*, al di là di una definizione degli elementi costitutivi il concetto di pratica abusiva che pur riassumendo e puntualizzando quanto affermato dalla precedente giurisprudenza della Corte e recentemente da questa confermati, con riferimento alla stessa materia, in occasione della sentenza *Vonk Dairy Products*¹¹¹, può ritenersi influenzata dallo specifico settore di applicazione, alcune delle problematiche che varranno in seguito a definire in termini generali il concetto di abuso del diritto comunitario: la necessità dell'interpretazione teleologica della normativa, la necessità di tenere conto delle esigenze di certezza del diritto, di tutela dell'affidamento e di effettività del diritto comunitario ed il conseguente legame col regime della prova e con le normative processuali nazionali applicabili.

Oltre a specifiche previsioni contenute in singoli atti normativi una previsione in termini generali delle fattispecie di natura abusiva è contenuta all'art. 4, par. 3, del Regolamento n. 2988/95/CE in materia di tutela degli interessi finanziari della comunità¹¹² a norma del quale comportano il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio gli atti per i quali si stabilisca che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obbiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, ove siano state artificiosamente create le condizioni per l'ottenimento di tale vantaggio. Tale misura non si considera sanzione e pertanto per la sua applicazione non devono essere rispettate le condizioni richieste dal Regolamento per l'applicazione delle vere e proprie sanzioni amministrative. Tale previsione è stata tra l'altro, come visto, invocata nelle conclusioni presentate dalla Commissione nella causa C 110/99 *Emsland-Stärke* a fondamento dell'esistenza di un principio generale di divieto di abuso del diritto comunitario¹¹³ e parte della dottrina ne ha sottolineato l'importanza ai fini della iniziale formulazione da parte della Corte di Giustizia della definizione di pratica abusiva contraria al diritto

riconosciuto (elemento oggettivo). De Broe L. , *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit, p. 765 e ss.. Di diverso avviso circa la necessità di un'indagine sulle motivazioni delle parti K. Ensing Sorensen, *Abuse of Rights in Community Law. A Principle of Substance or Merely Rhetoric*, in *Common Market Law Review* 2006, p. 457.

111 Corte di Giustizia, sentenza 11 gennaio 2007, causa C-279/05, *Vonk Dairy Products BV contro Productschap Zuivel*, Racc., I-00239.

112 Regolamento n. 2988/95 del Consiglio del 18 dicembre 1995 relativo alla tutela degli interessi finanziari della Comunità in GUCE L 312 del 23 dicembre 1995.

113 Vedi nota 34.

comunitario¹¹⁴. La circostanza che nel caso di specie si trattasse di una fattispecie avente ad oggetto le risorse proprie della Comunità venne ritenuta da molti dei commentatori della decisione come centrale, proprio in considerazione del riferimento alla normativa in materia; in conseguenza di ciò diverse autorità fiscali, tra cui quella britannica che per prima solleverà la questione dinanzi alla Corte di Giustizia, ritennero il principio giurisprudenziale contenuto nella sentenza applicabile quanto meno alla materia dell'imposta sul valore aggiunto in quanto facente parte delle dette risorse proprie¹¹⁵. Da tale applicabilità e però derivata l'ulteriore questione di un principio di divieto di abuso del diritto comunitario che in quanto tale troverebbe applicazione solo in tale settore impositivo mentre nell'imposizione diretta esso opererebbe come limite alle libertà fondamentali riconosciute dal Trattato a tutela della normativa nazionale; una tale situazione non poteva che generare confusione e ambiguità determinando un vivace dibattito circa l'esistenza di un unico ovvero di più principi in materia di abuso del diritto all'interno dell'ordinamento comunitario e nella materia tributaria in particolare.

L'iniziale proposta di regolamento presentata dalla Commissione¹¹⁶ prevedeva espressamente all'art. 3, tra le specifiche fattispecie rientranti nella nozione quadro di irregolarità di cui all'art. 1, l'abuso della normativa comunitaria, costituito dagli atti commessi nell'intento di ottenere vantaggi indebiti, ponendo in essere una situazione formalmente conforme alle condizioni legali, attraverso operazioni fittizie e artificiose, sprovviste di una motivazione economica pertinente e contrarie alle finalità della normativa di cui trattasi.

A sostegno della valenza generale che nel corso del tempo è venuto ad assumere il principio di divieto di abuso del diritto comunitario possono infine essere richiamati ulteriori settori nei quali la Corte ha affrontato la relativa questione, quali quelli del diritto del lavoro e sindacale come nella sentenza emessa in occasione del caso *Laval*¹¹⁷

114 F. A. García Prats, *The 'abuse of tax law': prospects and analysis*, versione scritta del seminario dottorale tenuto all'Università di Bergamo sotto il titolo "L'abuso del concetto di abuso della legge tributaria" dal 3 al 6 novembre 2008 che osserva come la previsione, benché possa costituire la manifestazione di un principio generale del diritto comunitario, trovi nella legislazione secondaria la definizione degli elementi per la verifica dell'esistenza di una pratica abusiva e la individuazione delle conseguenze giuridiche derivanti dal suo accertamento.

115 R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p.411.

116 Proposta di Regolamento del Consiglio relativo alla tutela degli interessi finanziari della Comunità in GUCE C 216 del 6 agosto 1994.

117 Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2007, causa C-341/05, *Laval un Partneri Ltd/Svenska*

e della normativa in materia di immigrazione e diritto di cittadinanza come nelle sentenza relativa al caso *Chen*¹¹⁸. Tali casi, congiuntamente a quelli in materia di libertà di circolazione dei lavoratori, suggerirebbero un più prudente approccio della Corte di Giustizia nell'applicazione del divieto di abuso del diritto comunitario alle ipotesi riguardanti le persone fisiche rispetto alle ipotesi aventi ad oggetto situazioni puramente commerciali coinvolgenti persone giuridiche¹¹⁹.

Byggnadsarbetareförbundet, Svenska Byggnadsarbetareförbundets avd. 1, Byggettan, Svenska Elektrikerförbundet, Racc., I-11767.

118 Corte di Giustizia, sentenza 19 ottobre 2004, causa C-200/02, *Kunqian Catherine Zhu, Man Lavette Chen v. Secretary of State for the Home Department*, Racc., I-9925.

119 R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p. 417.

2.3 ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO E IMPOSIZIONE DIRETTA.

Nella materia dell'imposizione diretta gli Stati membri hanno conservato, anche in seguito all'istituzione delle Comunità Europee, la pienezza della loro sovranità, non essendo stato previsto dai Trattati Istitutivi e dalle loro successive modifiche alcuna competenza od intervento comunitario in tale settore impositivo¹²⁰; la relativa competenza deve peraltro essere esercitata dagli Stati membri anche in tale settore, come ha ormai più volte ribadito la Corte di Giustizia, nel rispetto della primazia del diritto comunitario.

A tale riserva di sovranità, come vedremo, ha fatto sovente riferimento parte della dottrina onde escludere l'applicabilità alla materia delle imposte dirette della teoria dell'abuso del diritto come sviluppata dalla Corte di Giustizia nella materia dell'imposizione sul valore aggiunto.

Ciononostante anche nella materia dell'imposizione diretta, al fine di evitare che le differenze tra le legislazioni nazionali ostacolassero l'esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato e falsassero il corretto funzionamento del mercato interno, sono state emanate direttive volte al riavvicinamento ed all'armonizzazione delle diverse legislazioni nazionali ove fossero coinvolte situazioni di rilevanza sovranazionale. In tale ambito gli Stati Membri, al fine di salvaguardia del proprio gettito fiscale, hanno ottenuto l'introduzione di norme che riconoscessero la validità delle disposizioni antielusive nazionali ovvero consentissero in sede di trasposizione delle relative direttive la introduzione di specifiche norme antielusive.

La direttiva n. 90/434 riguardante il regime fiscale delle operazioni straordinarie tra società di Stati membri diversi¹²¹ prevede all'art. 11 la possibilità per gli Stati membri di

120 L'unica disposizione riferibile a tale materia era quella di cui all'art. 293 del Trattato Istitutivo a norma della quale: "Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini:...— l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità,..." peraltro abrogato a seguito dell'entrata in vigore del Trattato su Funzionamento dell'Unione Europea.

121 Direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle

rifiutare o revocare i benefici fiscali in essa previsti qualora risulti che l'operazione ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode¹²² o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni oggetto della direttiva non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire fondamento della presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale.

Tale disposizione sembrerebbe richiedere esclusivamente un elemento soggettivo costituito dall'obiettivo di frode (*rectius*: elusione) o di evasione, la mancanza di valide ragioni economiche varrebbe ad evidenziare tale circostanza potendo porsi alla base della presunzione circa la sua esistenza. Una tale definizione di abuso, non valida in senso generale nel diritto comunitario benché pur sempre espressione del principio generale di divieto di abuso del diritto comunitario, sarebbe collegata alle particolari finalità della direttiva, in particolare la mancanza di valide ragioni economiche in tale ambito sarebbe sufficiente a rendere insussistente la necessità di garantire la neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione previste dalla direttiva e pertanto non necessari i benefici da essa previsti. Gli specifici obiettivi e la particolare materia di cui alla direttiva giustificerebbero la difformità del concetto di abuso in essa contenuto per il quale appare sufficiente la mancanza di valide ragioni economiche sottostanti l'operazione di riorganizzazione, diversamente da quanto avviene nel resto del diritto comunitario anche tributario dove l'assenza di valide ragioni economiche ovvero l'esclusiva finalità di conseguire un vantaggio fiscale non costituisce di per sé, diversamente da quanto di regola avviene nei diritti nazionali, elusione fiscale ovvero abuso del diritto¹²³.

Nell'interpretare la disposizione di cui all'art. 11 della Direttiva 434/90 la Corte di Giustizia ha ritenuto che per accertare se l'operazione che s'intende effettuare abbia un obiettivo di frode o di evasione fiscale, le autorità nazionali competenti non possono

scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi in GUCE L 225 del 20 agosto 1990 p. 1 e ss..

122 *Tax avoidance* nella versione in lingua inglese ad ulteriore conferma di come la non corretta traduzione dei testi normativi comunitari possa generare dubbi interpretativi e addirittura influire nella definizione e precisazione dei concetti e istituti giuridici in ambito europeo.

123 F. A. García Prats, *The 'abuse of tax law': prospects and analysis*, cit., versione scritta del seminario dottorale tenuto all'Università di Bergamo sotto il titolo "L'abuso del concetto di abuso della legge tributaria" dal 3 al 6 novembre 2008.

limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame globale dell'operazione. Secondo una giurisprudenza costante, tale esame deve poter essere oggetto di sindacato giurisdizionale¹²⁴. In assenza di disposizioni più precise relative alla presunzione prevista dalla norma spetterà agli Stati Membri determinare nel rispetto del principio di proporzionalità le modalità necessarie all'applicazione della presunzione¹²⁵. Ciò implica che non possano essere stabilite presunzioni assolute ma al contribuente deve essere data la possibilità di dimostrare che l'operazione ritenuta abusiva non ha quale obiettivo principale o quale uno dei suoi obiettivi principali l'elusione o l'evasione.

Benché eccessivamente scarno nella definizione del comportamento abusivo, probabilmente in considerazione dell'incertezza che regnava in materia al tempo dell'approvazione e onde consentire l'avvallo politico all'emanazione della direttiva, tale articolo riflette il principio di divieto di abuso del diritto comunitario come sviluppatosi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, come la stessa ha avuto modo di affermare al punto 38 della sentenza *Kofoed*¹²⁶, secondo il quale i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme di diritto comunitario e l'applicazione di queste ultime non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario.

La Corte in tale pronuncia affronta poi la questione se, in mancanza di una specifica disposizione nazionale che trasponga l'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434 nell'ordinamento nazionale, quest'ultima disposizione possa tuttavia trovare applicazione nel diritto nazionale. Rilevato come il principio della certezza del diritto osti a che le direttive possano, di per se stesse, creare obblighi in capo ai singoli, e quindi come le direttive non possano essere fatte valere in quanto tali dallo Stato membro contro i singoli, la Corte fa comunque salva la possibilità di applicazione del

124 Corte di Giustizia, sentenza 17 luglio 1997, causa C 28/95, *A. Leur-Bloem c. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Racc., I-4161 e ss. che rinvia a Corte di Giustizia, sentenza 31 marzo 1993, causa C-19/92, *Kraus*, Racc., I-1663, punto 40. Tali statuizioni costituiscono evidentemente applicazioni del principio generale di diritto comunitario in materia di effettività della tutela giurisdizionale.

125 Corte di Giustizia, causa C 28/95, *A. Leur-Bloem*, punto 43.

126 Corte di Giustizia, sentenza 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Hans Markus Kofoed contro Skatteministeriet*, Racc., I-05795.

principio di cui è espressione l'articolo de quo anche in mancanza di puntuale trasposizione nella legislazione nazionale. Ciò in quanto per la trasposizione di una direttiva può essere sufficiente, in taluni casi, a seconda del contenuto di quest'ultima, un contesto normativo generale di modo che non è necessaria una formale ed esplicita riproduzione nelle disposizioni nazionali; purché la situazione giuridica derivante dai provvedimenti nazionali di trasposizione sia sufficientemente precisa e chiara per consentire ai singoli interessati di conoscere la portata dei loro diritti e obblighi, la trasposizione di una direttiva nel diritto interno non esige necessariamente un'azione legislativa in ciascuno Stato membro. Tutte le autorità di uno Stato membro, quando applicano il diritto nazionale, sono tenute ad interpretarlo per quanto possibile alla luce della lettera e dello scopo delle direttive comunitarie, al fine di conseguire il risultato perseguito da queste ultime, benché come visto tale obbligo di interpretazione conforme non può giungere sino al punto che una direttiva, di per se stessa e indipendentemente da una legge nazionale di trasposizione, crei obblighi per i singoli ovvero determini o aggravi la responsabilità penale di coloro che trasgrediscono le sue disposizioni, tuttavia lo Stato può, in linea di principio, opporre un'interpretazione conforme della legge nazionale nei confronti dei singoli.

In mancanza di una puntuale trasposizione dell'articolo de quo, che secondo la Corte concede agli Stati membri una riserva di competenza¹²⁷, nella legislazione dello Stato Membro, spetta dunque al giudice del rinvio esaminare se nel diritto nazionale esiste una disposizione o un principio generale sulla cui base l'abuso del diritto è vietato ovvero se esistono altre disposizioni sulla frode o sull'evasione fiscale che possano essere interpretate conformemente all'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434 e, pertanto, giustificare la tassazione delle operazioni ritenute abusive.

Tale conclusione sembrerebbe valida a maggior ragione in tutti quei settori in cui manca allo stato attuale una normativa di armonizzazione europea e pertanto l'applicabilità del principio comunitario di divieto dell'abuso risulta subordinata all'esistenza di specifici strumenti, di natura normativa o giurisprudenziale, che dispongano la illegittimità dell'abuso all'interno del singolo ordinamento nazionale. Ove tali strumenti esistano peraltro, in ossequio ai principi di primazia ed effettività del diritto comunitario, il giudice nazionale dovrà dare ad essi attuazione nel rispetto dei canoni fissati dalla Corte

127 Corte di Giustizia, causa C 28/95, *Leur-Bloem*, punto 35.

di Giustizia in materia tendenzialmente uniforme, salvo eventuali esigenze specifiche per le quali risultino ragionevoli, secondo i canoni della proporzionalità, trattamenti differenziati.

La direttiva n. 90/435 in materia di dividendi tra società madri e società figlie di Stati membri diversi¹²⁸ prevede al secondo paragrafo dell'art. 1 che le disposizioni della direttiva non pregiudichino l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi.

Tale norma dunque, oltre a far salva l'applicazione di eventuali clausole antielusive nazionali di portata generale, consente agli Stati Membri di introdurre in sede di trasposizione della Direttiva misure volte al contrasto della frode e dell'abuso. Essa peraltro non può evidentemente essere considerata di per sé una norma antiabuso suscettibile di applicazione diretta, sulla quale gli Stati Membri possano fondare il contrasto ai comportamenti costituenti un uso abusivo dei vantaggi tributari garantiti dalla direttiva, in mancanza di un ulteriore sostegno giuridico fondante tale contenuto nella disciplina nazionale.

La norma citata conferma esplicitamente, rimuovendo ogni possibile dubbio in proposito, che l'abuso delle disposizioni della direttiva costituisce un comportamento non oggetto di protezione nell'ordinamento comunitario e che conseguentemente sono pienamente valide e non costituiscono violazione della primazia del diritto comunitario le norme nazionali che neghino l'applicazione delle disposizioni in essa contenute nelle ipotesi di frode o abuso. Tali disposizioni peraltro dovranno comunque non andare oltre quanto strettamente necessario al contrasto della frode e dell'abuso onde non compromettere l'applicazione della direttiva medesima e il raggiungimento dei suoi obiettivi, con conseguente violazione dei principi di primazia ed effettività del diritto comunitario.

La Corte ha, ad esempio, chiarito che la disposizione di cui all'art 3, paragrafo 2, della direttiva riguardante il periodo minimo di possesso della partecipazione nella società controllata, la quale lascia agli Stati membri la facoltà di sottoporre la concessione dell'agevolazione fiscale di cui all'art 5 (esenzione dalla ritenuta alla

128 Direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi in GUCE L 225 del 20.8.1990, p. 6-9.

fonte nello Stato della consociata al momento della distribuzione degli utili) ad un periodo minimo di partecipazione che gli Stati membri sono liberi di fissare, ma che non può, comunque, superare il biennio, ha la finalità di contrastare i comportamenti abusivi comportanti un'acquisizione di partecipazioni al solo scopo di beneficiare di vantaggi fiscali garantiti dalla normativa senza l'intenzione di un possesso duraturo¹²⁹. Costituendo l' art. 1, n. 2, della direttiva una norma di principio, il cui contenuto viene precisato nell'art. 3, n. 2, non appare opportuno ricorrere all'art. 1, n. 2, della direttiva per interpretare estensivamente l' art. 3, n. 2 andando oltre il suo dettato letterale. La Corte rileva come risulti dal disposto letterale della direttiva che il periodo minimo fissato ai sensi dell'art. 3, n. 2, non deve necessariamente essere scaduto al momento della concessione dell'agevolazione fiscale, le disposizioni di cui alla direttiva sono destinate agli amministratori che devono poter fare affidamento sul loro contenuto, conformemente alle prescrizioni del principio della certezza del diritto. Una tale interpretazione inoltre, secondo la Corte, è per un verso avvalorata dalla finalità della direttiva che mira a eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro ed a facilitare in tal modo la cooperazione transfrontaliera, per altro verso essa non è idoneamente supportata dall'affermazione che solo la prescrizione di un periodo minimo di partecipazione già compiuto al momento della distribuzione degli utili per i quali è chiesta l' agevolazione fiscale consente all'amministrazione di lottare contro gli abusi, in quanto un controllo successivo dell'effettiva osservanza del termine di durata della partecipazione susciterebbe un gran numero di difficoltà pratiche e tecniche, e ciò particolarmente nel caso di versamento transfrontaliero di dividendi. Gli Stati membri non possono quindi istituire unilateralmente provvedimenti restrittivi che vadano oltre quanto necessario a fronteggiare le frodi e gli abusi qualora vi sia la possibilità di utilizzare strumenti idonei al contrasto dei comportamenti abusivi e che al contempo consentano di minimizzare la potenziale compromissione degli obiettivi perseguiti dalla normativa comunitaria.

129 Corte di Giustizia, sentenza 17 ottobre 1996, *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV e Voormeer BV contro Bundesamt für Finanzen*, cause riunite C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Racc., I-05063, punto 31.

A norma poi del primo paragrafo dell'articolo 5 “Frodi e abusi” della Direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3 giugno 2003¹³⁰, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi, l'applicazione della direttiva non osta all'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per impedire frodi o abusi. Inoltre il secondo paragrafo del detto articolo conferisce la possibilità agli Stati membri, nel caso di transazioni aventi come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l'evasione o l'elusione fiscali, o gli abusi, di revocare i benefici concessi a norma della direttiva o rifiutarne l'applicazione.

A norma poi dell'art. 4, paragrafo 2, “Qualora, a motivo di particolari rapporti tra il pagatore ed il beneficiario effettivo del pagamento degli interessi o dei canoni, ovvero tra uno di essi ed un terzo, l'importo degli interessi o dei canoni sia superiore all'importo che sarebbe stato convenuto dal pagatore e dal beneficiario effettivo in assenza dei rapporti in questione, le disposizioni della presente direttiva si applicano esclusivamente a quest'ultimo importo, se previsto.”. Tale norma ha l'evidente scopo di contrastare il trasferimento di utili verso paesi a tassazione inferiore mediante l'uso abusivo del divieto di imposizione nel paese della fonte del pagamento degli interessi e canoni di cui all'art. 1 della direttiva.

Infine la direttiva 2003/48/CE¹³¹ in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi contiene riferimenti solamente indiretti all'elusione tributaria nei considerando numero 3 e 4 i quali prevedono che ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 1, del Trattato, gli Stati membri hanno il diritto di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale, nonché di adottare tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale. Peraltro si avverte esplicitamente che ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 3, del Trattato, le disposizioni

130 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 GUCE L 157 del 26.6.2003, p. 49–54.

131 Direttiva 2003/48/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi GU L 157 del 26.6.2003, pagg. 38–48.

della legislazione tributaria degli Stati membri, destinate a contrastare gli abusi o le frodi, non dovrebbero costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 56 del Trattato.

Ormai numerosa appare la giurisprudenza della Corte di Giustizia avente ad oggetto norme nazionali antielusive del tutto estranee alla normativa comunitaria ed in relazione alle quali è stata sollevata una questione di legittimità alla luce delle norme del Trattato in quanto ritenute discriminatorie o restrittive delle libertà fondamentali da esso garantite.

In linea di massima va rammentato che la Corte ha, quanto meno in via di principio, ammesso restrizioni delle libertà fondamentali ove giustificate da uno scopo legittimo compatibile con il Trattato e da motivi imperativi di interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, le misure nazionali restrittive devono essere idonee a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non eccedere quanto strettamente necessario a tale scopo. La riduzione di entrate fiscali non può considerarsi motivo imperativo di interesse pubblico invocabile per giustificare una disparità di trattamento posto che un tale obiettivo è di natura puramente economica e non può, quindi, secondo una giurisprudenza costante, costituire un motivo imperativo di interesse generale. Al contrario, deriva dalla giurisprudenza della Corte che la necessità di salvaguardare la coerenza del sistema fiscale nazionale, la lotta contro l'evasione fiscale e l'efficacia dei controlli fiscali costituiscono motivi imperativi di interesse generale idonei in linea di principio a giustificare normative potenzialmente restrittive delle libertà fondamentali garantite dal Trattato.

Come in precedenza accennato la Corte ha di regola rigettato le motivazioni addotte dagli Stati Membri invocanti la necessità di contrastare l'elusione fiscale o più in generale di garantire l'integrità delle risorse statali quali causa di preminente interesse pubblico idonea a giustificare le discriminazioni tra i cittadini, cui sono equiparati a tal fine i residenti, e i cittadini di altro Stato Membro o i cittadini non residenti ovvero le restrizioni all'esercizio delle libertà fondamentali conseguenti all'applicazione delle norme tributarie antielusive.

In uno dei primi casi in materia di fiscalità diretta, la sentenza *Avoir Fiscal*¹³², la Corte ha ritenute che il trattamento differente cui erano sottoposte dalla legge francese le entità nazionali rispetto alle agenzie e succursali di imprese assicuratrici estere e la conseguente limitazione alla libertà di stabilimento secondario non potessero essere giustificate dall'esigenza di evitare il rischio che si verificasse una elusione fiscale. Appare evidente anche alla luce della giurisprudenza successiva che la normativa in questione non potesse essere giustificata con l'esigenza di combattere gli abusi della normativa comunitaria andando ben al di là di quanto strettamente necessario a tal fine e compromettendo così senza giusta causa gli obiettivi della libertà in oggetto, la normativa fiscale de quo infatti prevedeva un diverso trattamento in base alla nazionalità dei soggetti in questione¹³³ introducendo in tal modo una palese discriminazione tra società residenti e non residenti; né l'elusione avrebbe potuto verificarsi nel caso di specie essendo le agenzie e succursali della società estera soggetto passivo d'imposta al pari delle società nazionali e pertanto mancando alcuna obiettiva differenza di situazione che potesse giustificare la differenza di trattamento, benché la Corte ammetta che in linea di principio non si possa escludere assolutamente che la distinzione a seconda della sede di una società oppure la distinzione a seconda della residenza di una persona fisica sia, in determinate circostanze, lecita in un campo come quello del diritto tributario.

Una motivazione idonea a giustificare una disparità di trattamento di natura fiscale è stata dalla Corte ritenuta quella facente leva sulla necessità di preservare la coerenza interna del sistema tributario nazionale. Nel caso *Bachmann*¹³⁴ si discuteva della legittimità comunitaria, alla luce delle libertà di circolazione dei lavoratori, dei capitali e di prestazione dei servizi, della normativa belga che consente la deduzione dei premi assicurativi solo nell'ipotesi in cui i medesimi siano versati in Belgio. La Corte ha ritenuto che, benché la normativa in questione costituisca una restrizione indiretta delle

132 Corte di Giustizia, sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese*, Racc., 00273.

133 A norma dell'art. 48 del Trattato CEE (attuale art. 52 del TFUE) infatti: "Le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno della Comunità, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri."

134 Corte di Giustizia, sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann contro Stato belga*, Racc., I-00249.

libertà di circolazione dei lavoratori e di prestazione di servizi, essa si giustifichi con la necessità di assicurare la coerenza del regime fiscale nazionale, la cui configurazione spetta a ciascuno Stato membro; l'esistenza di un nesso per così dire biunivoco tra deducibilità dei premi e imponibilità delle prestazioni assicurative, sicché le pensioni, rendite, capitali o crediti da riscatto derivanti da contratti di assicurazione sulla vita sono esonerati dall'imposta se la deduzione dei contributi non è stata ottenuta, comporta che nell'ipotesi in cui sia obbligato ad ammettere la detrazione dei contributi di assicurazione sulla vita versati in un altro Stato membro, lo Stato in questione possa percepire l'imposta sulle somme dovute dagli assicuratori. Tale ultima soluzione però, allo stato attuale del diritto comunitario, non appare alla Corte praticabile con la conseguenza che la coerenza del regime fiscale in questione non può essere preservata da disposizioni meno restrittive di quelle in oggetto; ogni altra misura che permetta di garantire il recupero, da parte dello Stato interessato, dell'imposta che, secondo la sua legislazione, deve essere percepita sulle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti da essi conclusi, condurrebbe a conseguenze analoghe a quelle risultanti dalla non deducibilità dei contributi.

Nel caso *Daily Mail*¹³⁵ attinente alla normativa fiscale anglosassone subordinante il trasferimento all'estero della sede delle società con residenza fiscale nel Regno Unito a un'apposita autorizzazione amministrativa, tale normativa nazionale era ritenuta potenzialmente restrittiva della libertà di stabilimento garantita dai Trattati; la società di diritto inglese parte in causa mirava apertamente ad ottenere considerevoli risparmi fiscali grazie al trasferimento della sede della direzione nei Paesi Bassi, la cui legislazione consente alle società di diritto straniero di stabilirvi la loro amministrazione centrale. L'Avvocato Generale nelle proprie conclusioni osserva come il trasferimento della sede in altro Stato membro, al fine di godere del trattamento fiscale più favorevole in esso previsto, accompagnato dalla prosecuzione delle attività principali nello Stato di provenienza potesse costituire una circostanza obiettiva indicante che nella specie non vi fosse alcun reale esercizio della libertà di stabilimento meritevole di tutela. Egli ritiene, alla luce delle sentenze *Leclerc*, *van Binsbergen* e *Knoors*, che il diritto comunitario non offra alcun ausilio ove emerga da “elementi oggettivi” che si pone in

135 Corte di Giustizia, sentenza 27 settembre 1988, causa 81/87, *The Queen contro H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC*, Racc., 05483.

essere una determinata attività al solo fine di “eludere” una legge nazionale, con la conseguenza che il giudice nazionale può valutare se, in un caso determinato e tenuto conto del contesto della causa, si sfiori o meno l' abuso del diritto o la frode alla legge e, eventualmente, ritenere inapplicabile il diritto comunitario. La Corte non ha ritenuto necessario indagare se nel caso specifico possa configurarsi un utilizzo abusivo del diritto di stabilimento statuendo che la questione attinente il trasferimento della sede di una società, pur conservando la qualità di società dello Stato membro secondo la cui legislazione è stata costituita, non rientri allo stato della legislazione comunitaria nel contenuto di tale diritto. In altri termini affinché sia garantita la libertà di stabilimento di cui alle norme del Trattato è sufficiente che alle società costituite secondo il diritto degli Stati Membri sia consentito senza restrizioni di esercitare la libertà di stabilimento primario, mediante la cessazione della società costituita presso lo Stato di provenienza e la costituzione di altra società presso lo Stato di destinazione, e secondaria, mediante la creazione di affiliate, succursali o agenzie, diversamente esula dal diritto comunitario la questione attinente alla facoltà, ed eventualmente alle modalità, di un trasferimento della sede, legale o reale, di una società di diritto nazionale da uno Stato membro all'altro.

Nelle successive sentenze aventi ad oggetto normative nazionali antielusive la Corte di Giustizia, pur ammettendone in astratto la legittimità ove esse abbiano lo scopo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose il cui scopo sia quello di eludere la legge fiscale nazionale, ne esclude, con riferimento alle singole fattispecie portate al suo esame, la legittimità, a causa della idoneità delle misure stesse a colpire anche fattispecie non puramente artificiose e che quindi comportino un reale esercizio delle libertà comunitarie, compromettendone gli obiettivi e andando oltre quanto strettamente necessario onde contrastare le dette costruzioni elusive e garantire il contrasto all'elusione fiscale. Nella sentenza *I.C.I.*¹³⁶ avente ad oggetto la normativa britannica riguardante la compensazione di utili e perdite all'interno del medesimo gruppo societario, la circostanza che tale beneficio fosse riservato esclusivamente alle holding che come attività esclusiva o principale detenessero quote di società stabilite nel Regno Unito, limitando attraverso un regime fiscale discriminatorio la libertà di stabilimento, non è stata ritenuta dalla Corte giustificata dalla necessità di contrastare i

136 Corte di Giustizia, sentenza 16 luglio 1998, causa C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) contro Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Racc., I-04695.

fenomeni elusivi basati sul trasferimento dei costi alle società controllate nazionali a fronte di un trasferimento dei ricavi alle società estere. Tale normativa va infatti oltre quanto necessario ad evitare il rischio di elusione posto che considera, in via generale, qualunque situazione in cui le società controllate da un gruppo si trovino in maggioranza stabilite, per qualsiasi motivo, fuori dal Regno Unito, ove lo stabilimento di una società fuori dal Regno Unito non comporta, di per sé, l'elusione fiscale, dato che la società di cui trattasi è comunque soggetta alla legge fiscale dello Stato di stabilimento. Inoltre essa non è idonea al raggiungimento dello scopo invocato posto che è sufficiente l'esistenza anche di una sola controllata non residente perché il rischio di elusione invocato possa verificarsi.

Analogamente è stata ritenuta dalla Corte lesiva della libertà di stabilimento la normativa tedesca in materia di finanziamenti da parte di soci non residenti in quanto non avente l'obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiali il cui scopo sia quello di eludere la normativa fiscale tedesca, ma idonea a ricomprende, in via generale, qualunque situazione in cui la società capogruppo abbia la sua sede, per qualsiasi motivo, fuori dalla Repubblica federale tedesca¹³⁷.

Ancora, nella causa *X e Y AB*¹³⁸ riguardante la normativa svedese in materia di cessioni di partecipazioni a favore di una società costituita conformemente alla legislazione di un altro Stato membro in cui il cedente detiene una partecipazione o di una società controllata costituita nel Regno di Svezia da tale società, la Corte afferma che la misura, oltre a non colpire esclusivamente le situazioni puramente artificiali il cui scopo sarebbe di aggirare la normativa fiscale svedese, riguarda, in maniera generale, ogni situazione in cui, per qualsiasi ragione, la cessione sottoprezzo presa in considerazione dalla normativa sia fatta a favore delle dette società; la Corte osserva come una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non può fondarsi sul fatto che la società cessionaria o la società controllante di questa abbia sede in un altro Stato membro, né giustificare una misura fiscale che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato.

L'inammissibilità di qualsiasi presunzione assoluta di elusione ove venga in gioco

137 Corte di Giustizia, sentenza 12 dicembre 2002, causa C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH contro Finanzamt Steinfurt*, Racc., I-11779.

138 Corte di Giustizia, sentenza 21 novembre 2002, causa C-436/00, *X e Y contro Riksskatteverket*, Racc., I-10829.

l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato viene ribadito dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Lasteyrie du Saillant*¹³⁹ nella quale la Corte afferma che una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non può fondarsi sul fatto che il domicilio di una persona fisica sia stato trasferito in un altro Stato membro, né giustificare una misura fiscale che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato, ove lo scopo perseguito di impedire l'elusione dell'imposta possa essere raggiunto da misure meno vincolanti o meno restrittive della libertà di stabilimento. Ne consegue che le normative nazionali non possono, senza eccedere ampiamente quanto è necessario per raggiungere lo scopo che perseguono, presumere l'intenzione di aggirare la legge fiscale di qualsiasi contribuente che trasferisca il suo domicilio al di fuori dello Stato Membro in oggetto.

Da tale giurisprudenza può trarsi che le normative nazionali antielusive che, in forza di un differente trattamento fiscale tra soggetti residenti e non residenti ovvero tra soggetti residenti esercitanti o meno le libertà garantite dal Trattato, siano idonee a determinare, anche solo in via potenziale, una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali potranno ritenersi giustificate dall'esigenza di contrasto all'elusione fiscale solo ove esse siano idonee a colpire esclusivamente le operazioni aventi finalità essenzialmente elusive e non le fattispecie di effettivo esercizio delle libertà comunitarie e pertanto rispondenti agli obiettivi dalle stesse perseguiti e risultare conseguentemente proporzionate a tale scopo. Sembra pertanto che più che di effettiva restrizione di libertà fondamentali e di una causa giustificativa idonea a fondare tale restrizione si tratti di un mancato esercizio delle stesse, ovvero di un esercizio solo apparente o formale, in quanto sorretto esclusivamente o principalmente da motivazione di natura elusivo-fiscale la cui constatazione porta ad escludere che tale effettivo esercizio si sia, nel caso concreto, verificato. Al contrario ove si sia verificato l'effettivo esercizio della libertà fondamentale in questione non si concretterà una ipotesi di abuso del diritto comunitario e della detta libertà fondamentale comportante una elusione fiscale legittimante la disapplicazione della libertà in oggetto, la reale collocazione di parte o della totalità della propria attività economica in un particolare Stato Membro onde trarre vantaggio dalla più favorevole legislazione fiscale da esso prevista rientra infatti nel normale

139 Corte di Giustizia, sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contro Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Racc., I-02409.

esercizio di tali libertà all'interno di un mercato interno il quale difetti di armonizzazione circa il regime fiscale applicabile al proprio interno. Il regime fiscale nazionale costituisce pertanto un fattore che i soggetti economici possono legittimamente prendere in considerazione nella scelta circa lo Stato Membro nel quale collocare le proprie attività e tale considerazione non rende in alcun modo l'esercizio delle libertà fondamentali contrario agli obiettivi perseguiti mediante il loro riconoscimento; solo qualora la detta collocazione nello Stato Membro la cui legislazione garantisce un trattamento fiscale più favorevole abbia natura artificiale ed abbia il solo fine di eludere la normativa tributaria nazionale altrimenti applicabile, di modo che gli obiettivi economico-sociali perseguiti dalle libertà fondamentali siano estranei al caso di specie, il soggetto incorrerà in un abuso del diritto comunitario non meritevole di tutela a norma del Trattato. Da quanto detto consegue che solo le disposizioni nazionali restrittive delle libertà fondamentali che colpiscano esclusivamente tali abusi senza limitare l'effettivo esercizio delle libertà fondamentali, non eccedendo quanto necessario a tal fine, appaiono conformi al diritto comunitario come interpretato dalla Corte di Giustizia.

Quanto sinora visto è stato ribadito e integrato dalla Corte di Giustizia in occasione della sentenza *Cadbury- Schweppes*¹⁴⁰ avente ad oggetto l'interazione tra la normativa nazionale antielusiva in materia di società controllate estere (c.d. Controlled Foreign Companies) e la libertà di stabilimento. Essa se, per un verso, ammette la legittimità di una misura nazionale restrittiva della libertà di stabilimento, qualora tale misura sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive e abbia specificamente ad oggetto le costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica, finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato, di contro esclude che tale misura possa consistere in una presunzione generale di frode fiscale fondata sulla mera circostanza che una società residente crei uno stabilimento secondario, per esempio una controllata, in un altro Stato membro, pregiudicando in tal modo l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato, anche ove tale operazione sia sorretta principalmente od esclusivamente da motivazioni di risparmio fiscale.

Se è vero infatti che i cittadini di uno Stato membro non possono tentare, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, di sottrarsi abusivamente all'impero delle loro leggi

140 Corte di Giustizia, sentenza 12 settembre 2006, causa C 196/04, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd contro Commissioners of Inland Revenue*, Racc., I-07995.

nazionali, né possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario, essi non possono nel contempo essere privati della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché hanno inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedono. Rientra pertanto nel legittimo esercizio della libertà di stabilimento, non costituendo in quanto tale un abuso di tale libertà, la circostanza che una società sia stata creata in un determinato Stato membro per fruire di una legislazione fiscale più vantaggiosa¹⁴¹.

La Corte aggiunge che 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 artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale. Una tale restrizione della libertà di stabilimento è giustificata in quanto un simile comportamento è tale da violare il diritto degli Stati membri di esercitare la propria competenza fiscale in relazione alle attività svolte sul loro territorio e da compromettere, così, un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri.¹⁴²

Perché sia riscontrabile un abuso del diritto di stabilimento appare necessaria la presenza di una costruzione di puro artificio destinata unicamente a eludere l'imposta la cui verifica richiede l'esistenza, oltre che di un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale¹⁴³, di una serie di elementi oggettivi dai quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dall'ordinamento comunitario, l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento, come individuato dalla Corte ai punti 54 e 55 della stessa sentenza, non è stato nel caso di specie raggiunto¹⁴⁴, con il richiamo dunque di elementi sui quali fondare l'accertamento della condotta abusiva sostanzialmente analoghi a quelli sviluppati dalla Corte nelle sentenze *Emsland-Stärke* in materia di ausili alle esportazioni e *Halifax* in materia di imposizione sul

141 Corte di Giustizia, causa C 196/04, *Cadbury Schweppes*, punti da 34 a 36.

142 In proposito la Corte osserva l'analogia degli effetti del comportamento considerato con le pratiche abusive di cui al punto 49 della sentenza *Marks & Spencer*, cit., che consisterebbero nell'organizzare trasferimenti di perdite, all'interno di un gruppo di società, in direzione delle società stabilite negli Stati membri che applicano le aliquote fiscali maggiori ed in cui, di conseguenza, è maggiore il valore fiscale delle perdite.

143 Il quale sarebbe una specificazione in materia di fiscalità diretta del più generale obiettivo del perseguimento di un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento di cui alla sentenza *Emsland-Stärke*.

144 Corte di Giustizia, causa C 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 64.

valore aggiunto¹⁴⁵.

Ciò si verifica allorché da tali elementi, oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi, in particolare, al livello di presenza fisica della società controllata estera in termini di locali, di personale e di attrezzature, si ricavi che la controllata estera corrisponde a un'installazione fittizia che non esercita alcuna attività economica effettiva sul territorio dello Stato membro di stabilimento tale da dover essere ritenuta una costruzione di puro artificio. Per converso ove dai detti elementi risulti che la costituzione della controllata estera abbia determinato un insediamento reale che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive nello Stato membro di stabilimento corrispondenti ad una realtà economica, perché la legislazione CFC sia conforme al diritto comunitario, la tassazione da essa prevista, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, non deve trovare applicazione.

Spetterà al giudice del rinvio verificare se la legislazione *de quo* si presti ad un'interpretazione che permetta di limitare l'applicazione della tassazione da essa prevista alle costruzioni puramente fittizie e rispetti pertanto il principio di proporzionalità o se, al contrario comporti la sua applicazione, qualora la volontà di ottenere una diminuzione dell'imposta appare tra le ragioni principali della costituzione della società controllata estera, nonostante l'assenza di elementi oggettivi nel senso dell'esistenza di una montatura siffatta. In tale ultima ipotesi, in ossequio alla primazia del diritto comunitario e alle libertà fondamentali garantite dal Trattato, l'applicazione di una misura impositiva siffatta deve essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la società controllata estera è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive.

La necessità di prevenire l'elusione fiscale sembra poter costituire un obiettivo ulteriore il quale si aggiunge ad altri, già di per se idonei a giustificare un diverso trattamento tributario, quali un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra i diversi Stati membri, il contrasto all'evasione fiscale e al doppio utilizzo delle perdite di gruppo.

145 Con le sentenze *Halifax* e *Cadbury Schweppes* si sarebbe dunque estesa l'applicazione dell'"abuse test" sviluppato nella sentenza *Emsland-Stärke* alla materia tributaria tanto dell'imposizione indiretta che diretta. Vedi R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pp. 398 e 428 e ss..

Nella sentenza *Marks & Spencer*¹⁴⁶ la Corte ha ammesso, con riferimento alla libertà di stabilimento, che nel diritto tributario la residenza del contribuente può rappresentare un fattore che può giustificare norme nazionali che comportano un diverso trattamento tra contribuenti residenti e non residenti circa la trasferibilità delle perdite infragruppo. Tuttavia, la residenza non è sempre un fattore giustificativo di distinzione. Infatti, ammettere che lo Stato membro di stabilimento possa liberamente riservare un trattamento diverso per il solo fatto che la sede di una società si trova in un altro Stato membro svuoterebbe di contenuto la detta libertà. Ne deriva la necessità di individuare caso per caso le ipotesi nelle quali una normativa come quella in esame, limitativa del riporto delle perdite di controllate estere, ecceda quanto necessario al raggiungimento degli obiettivi giustificativi sopracitati, restando comunque salva la possibilità per gli Stati membri di adottare o mantenere in vigore norme aventi l'obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose il cui scopo sia quello di eludere la normativa fiscale nazionale. Come accennato le norme di contrasto a tali costruzioni, ove rispettino il principio di proporzionalità, risulterebbero pertanto legittime sotto il profilo comunitario, non costituendo una restrizione in quanto ci troveremmo di fronte ad un'ipotesi di difetto dell'effettivo esercizio del diritto.

In modo simile nella sentenza *OyAA*¹⁴⁷ il diverso trattamento riservato alle controllate residenti rispetto a quelle non residenti ai fini tributari con riferimento ai trasferimenti finanziari intragruppo viene dalla Corte giustificato sulla base dell'esigenza di salvaguardare la ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri e di prevenire l'evasione fiscale, in quanto un siffatto regime persegue obiettivi legittimi compatibili con il Trattato e riconducibili a ragioni imperative di interesse generale, anche in considerazione del fatto che in mancanza di disposizioni comunitarie di unificazione o di armonizzazione, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri per ripartire il loro potere impositivo. La Corte osserva che gli obiettivi di salvaguardia della ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri e di prevenzione dell'evasione fiscale sono tra loro connessi¹⁴⁸ e che comportamenti consistenti nel creare costruzioni di puro artificio,

146 Corte di Giustizia, sentenza 13 dicembre 2005, causa C 446/03, *Marks & Spencer plc contro David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Racc., I-10837.

147 Corte di Giustizia, sentenza 18 luglio 2007, causa C 231/05, *Oy AA*, Racc., I-06373.

148 Si rammenti sempre che la Corte utilizza i termini evasione ed elusione in modo indifferenziato

prive di effettività economica e finalizzate a eludere l'imposta normalmente dovuta sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale sono tali da violare il diritto degli Stati membri di esercitare la propria competenza tributaria in relazione a tali attività e da compromettere un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri.

L'introduzione della salvaguardia della corretta ripartizione del potere impositivo tra gli Stati Membri e del loro diritto di sottoporre ad imposizione gli utili generati dalle attività economiche esercitate nel loro territorio quale causa di giustificazione, peraltro connessa e preordinata all'esigenza di evitare l'elusione fiscale, in considerazione del detrimento che al corretto esercizio di tale potere impositivo deriverebbe da manovre elusive atte a trasferire da una giurisdizione all'altra i profitti tassabili, sembra avere determinato un'estensione delle norme nazionali antielusive che benché restrittive delle libertà fondamentali possano considerarsi giustificate da tali interessi generali e proporzionate al raggiungimento di essi. Tali norme infatti al fine di una valutazione positiva in termini di proporzionalità, dovranno avere ad oggetto non più esclusivamente le costruzioni di puro artificio ma anche quei trasferimenti di profitti e perdite all'interno di un gruppo di società che, in quanto non rispondono a delle valide ragioni economiche idonee di per sé a sostenerle, hanno il solo o principale scopo di trasferire materia imponibile da una giurisdizione fiscale all'altra¹⁴⁹.

Parzialmente diverso è il percorso seguito dalla Corte nella sentenza *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*¹⁵⁰ nella quale la causa giustificativa torna ad essere l'esigenza di contrastare le condotte abusive in quanto tali comportamenti appaiono idonei a violare il diritto degli Stati membri di esercitare la propria competenza fiscale

chiarendo peraltro nella sentenza in oggetto di riferirsi a pratiche nelle quali mediante costruzioni di puro artificio, vengano organizzati trasferimenti di redditi in seno ad un gruppo di società in direzione delle società la cui sede si trova negli Stati membri che applicano le aliquote di tassazione più basse o negli Stati membri in cui tali redditi non sarebbero affatto tassati, che possono essere suggerite dalla constatazione di scarti sensibili tra le basi imponibili o le aliquote impositive applicate nei diversi Stati membri, le quali non avrebbero uno scopo diverso da quello di eludere l'imposta normalmente dovuta, nello Stato membro della consociata, sugli utili di quest'ultima.

149 Corte di Giustizia, causa C 231/05, *Oy AA*, punto 65. Dal successivo punto 66 della sentenza sembra ricavabile che le giustificazioni debbano avere natura economica in senso stretto e non essere costituite da mere esigenze finanziarie interne al gruppo posto che ciò "implicherebbe pur sempre che la scelta dello Stato membro di imposizione farebbe capo in definitiva al gruppo di società, il quale disporrebbe quindi di un ampio margine di manovra al riguardo".

150 Corte di Giustizia, sentenza 13 marzo 2007, causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contro Commissioners of Inland Revenue*, Racc., I-02107.

in relazione alle attività svolte nel loro territorio e da compromettere, così, un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri¹⁵¹. Una normativa nazionale che si fonda su un esame di elementi oggettivi e verificabili per stabilire se una transazione consista in una costruzione di puro artificio a soli fini fiscali va considerata come non eccedente quanto necessario per prevenire pratiche abusive quando, in primo luogo, in tutti i casi in cui l'esistenza di una tale costruzione non può essere esclusa, il contribuente è messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali soggiacenti alla transazione in questione per le quali tale transazione è stata conclusa.

I casi da ultimo visti non assurgerebbero a precedenti rilevanti da un punto di vista generale in quanto la maggiore generalità delle norme nazionali ammesse dalla Corte di Giustizia al fine di evitare l'elusione fiscale mediante l'esercizio abusivo delle libertà fondamentali sarebbe dovuta al maggior rischio di elusione individuato dalla Corte nelle ipotesi di meri movimenti contabili all'interno del gruppo societario connessi ai trasferimenti di perdite e di utili e ai finanziamenti intragruppo privi di un substrato economico, diversamente qualora all'operazione intragruppo sia comunque sotteso un possibile fondamento avente una reale natura economica come avviene nel caso *Cadbury-Schweppes* e parzialmente nel caso *Oy AA*, la Corte applicherà il metro "tradizionale" del contrasto alle costruzioni puramente artificiali¹⁵².

In definitiva l'assoluta rilevanza delle libertà fondamentali nell'ambito dell'ordinamento comunitario determina che, perché ne possa essere limitato l'esercizio con finalità di lotta all'elusione fiscale, è necessario che la legislazione antielusiva nazionale abbia come obiettivo unicamente le ipotesi in cui l'esercizio di tali libertà risulti meramente artificiale e strumentale al conseguimento del risparmio d'imposta; per converso dovranno essere ritenute legittime tutte le ipotesi in cui, benché rientrando il risparmio d'imposta tra le motivazioni dell'esercizio della libertà *de quo* e anzi costituendo ipoteticamente la sola ragione di tale esercizio, il soggetto abbia realmente posto in essere l'attività tutelata dalla libertà fondamentale in questione e, più in generale con riferimento all'intero settore dell'imposizione diretta, siano stati raggiunti gli obiettivi

151 Corte di Giustizia, causa C 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap.*, punti 74 e 75.

152 Del Broe L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit, p. 188.

perseguiti dalla normativa comunitaria¹⁵³. Anche in tale ultimo caso peraltro la normativa nazionale antielusiva potrà essere ritenuta conforme al diritto comunitario ove la Corte la ritenga giustificata da una di quelle ragioni di preminente interesse pubblico da essa ritenute idonee a giustificare una restrizione delle libertà fondamentali e non vada oltre quanto strettamente necessario al fine del perseguimento di tale interesse.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte, i provvedimenti nazionali che possono ostacolare o scoraggiare l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato devono soddisfare quattro condizioni: essi devono applicarsi in modo non discriminatorio, essere giustificati da motivi imperativi di interesse pubblico (c.d.: *rule of reason*), essere idonei a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo, in ossequio al principio di proporzionalità¹⁵⁴.

La casistica relativa all'imposizione diretta, in conseguenza dello stato della legislazione comunitaria in materia, attiene, come visto, a ipotesi di abuso ora della legislazione derivata, ora delle libertà fondamentali previste dai trattati istitutivi, al fine di aggirare la normativa nazionale altrimenti applicabile. Mentre nella prima delle dette ipotesi,

153 In tal senso F. Avella, *Antiabuso e direttive madre-figlia e interessi-royalties*, in G. Maisto a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano 2009, p. 366.

154 Tra le altre vedi Corte di Giustizia, causa C 212/97, *Centros*, punto 34. In merito ai motivi imperativi di interesse generale in grado di giustificare restrizioni di natura tributaria la Corte ai punti 50 e 51 della sentenza 21 novembre 2002, causa C-436/00, *X e Y*, ha ricordato che la riduzione di entrate fiscali non può considerarsi motivo imperativo di interesse pubblico invocabile per giustificare una disparità di trattamento, un tale obiettivo è di natura puramente economica e non può, quindi, secondo una giurisprudenza costante, costituire un motivo imperativo di interesse generale. Al contrario, la necessità di salvaguardare la coerenza del regime fiscale (v. Corte di Giustizia, causa C-204/90, *Bachmann*, e Corte di Giustizia, sentenza 28 gennaio 1992, causa C-300/90, *Commissione/Regno del Belgio*, Racc., I-305), la lotta contro l'evasione fiscale (v. Corte di Giustizia, causa C-264/96, *I.C.I.*, punto 26, e Corte di Giustizia, sentenza 8 marzo 2001, cause riunite C 397/98 e 410/98, *Metallgesellschaft Ltd e altri, Hoechst AG e Hoechst (UK) Ltd contro Commissioners of Inland Revenue e HM Attorney General e a.*, punto 57) e l'efficacia dei controlli fiscali (v. Corte di Giustizia, sentenza 15 maggio 1997, *Futura Participations SA e Singer contro Administration des contributions*, causa C-250/95, Racc., I-02471, punto 31, e Corte di Giustizia, sentenza 8 luglio 1999, causa C-254/97, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France e Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA contro Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances e Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*, Racc., I-4809, punto 18) costituiscono motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare normative che restringono le libertà fondamentali garantite dal Trattato (v., in particolare, con riferimento a tali giustificazioni invocate nell'ambito di restrizioni relative a una disparità di trattamento in materia di imposte sui redditi, Corte di Giustizia, sentenza 28 ottobre 1999, causa C-55/98, *Skatteministeriet contro Bent Vestergaard*, Racc., I-7641, punto 23).

sussistendo una specifica facoltà degli Stati Membri di prevedere in sede di trasposizione specifiche norme antielusive, l'attuazione del divieto di abuso è stata in definitiva normativamente rimessa all'iniziativa dei detti Stati in coerenza con il riparto delle competenze in materia e con i limiti individuati dalla Corte di Giustizia, nella seconda la Corte ha applicato la propria giurisprudenza in materia di abuso di libertà fondamentali, costituendo l'elusione della normativa tributaria nazionale nient'altro che una specifica ipotesi della più generale figura di elusione della normativa nazionale mediante l'esercizio, abusivo o meno che sia, delle libertà fondamentali.

Si ritiene che a tale diversità nelle fonti oggetto di sfruttamento al fine del compimento della manovra elusiva debba essere dato il giusto risalto ove si voglia compiere un tentativo di sistemazione teorica dell'istituto oggetto del nostro studio. Mentre la normativa secondaria, avente ad oggetto il ravvicinamento delle legislazioni nazionali in materia di imposizione diretta, appare strumentale ad una migliore attuazione dell'obiettivo primario della creazione di un mercato interno privo di ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone e dei capitali, in cui sia garantita l'allocazione ottimale delle risorse e dei fattori produttivi; le libertà fondamentali riconosciute dal Trattato costituiscono vera e propria condizione “*sine qua non*” per l'attuazione di tale obiettivo, il cui esercizio non può essere limitato se non in casi estremi, implicando un siffatto mercato interno non soltanto la libera concorrenza tra operatori economici privati ma anche tra ordinamenti-sistemi nazionali fintantoché gli stessi non siano oggetto di armonizzazione all'interno dell'Unione. Da ciò consegue che in tali casi deve essere escluso il verificarsi di un abuso del diritto comunitario fintantoché si sia verificato un reale esercizio della libertà fondamentale in questione, anche se lo stesso aveva il fine, unico o meramente essenziale che sia, di eludere la disciplina nazionale (eventualmente tributaria) altrimenti applicabile, restando escluse dalla tutela fornita dal Trattato solamente le ipotesi di puro artificio nelle quali non vi è stato alcun reale esercizio della libertà fondamentale ma se ne è solo creata l'apparenza.

2.4 ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO ED IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO.

L'armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri concernenti le imposte sulla cifra d'affari, le imposte di consumo e le altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno, è espressamente prevista dall'art. 93 del Trattato CE (attuale art. 113 del TFUE), il quale dispone che il Consiglio, a tal fine, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le necessarie disposizioni di diritto comunitario derivato.

Tale armonizzazione, com'è noto, è stata attuata mediante l'emissione di una serie di direttive comunitarie, in ordine alle quali la valutazione circa la loro corretta trasposizione ad opera delle autorità nazionali rientra nella competenza della Corte di Giustizia, così come, in caso di dubbio, rientra nella competenza della Corte l'esatta interpretazione delle norme in esse contenute, alla quale dovrà rivolgersi il giudice nazionale ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Con particolare riferimento alla disciplina delle attività oggetto di esenzione dall'imposta per ragioni di pubblica utilità l'art 13 della VI Direttiva¹⁵⁵ prevedeva che gli Stati Membri applicassero le esenzioni in esso previste alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione dell'imposta e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso. Attualmente l'art. 131 della Direttiva 2006/112/CE¹⁵⁶ dispone che: *“Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire*

155 Sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme pubblicata in GUCE L 145 del 13/06/1977 p. 1 e ss..

156 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto pubblicata in GUCE L 347 del 11.12.2006, p. 1–118, che abroga le direttive 67/227/CEE e 77/388/CEE.

ogni possibile evasione, elusione e abuso.”

L'art. 27 della VI Direttiva prevedeva inoltre la possibilità per gli Stati membri, previa autorizzazione del Consiglio, di mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali¹⁵⁷. Esso è stato sostituito dall'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 il cui primo comma prevede che: *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.”*. Secondo alcuni autori il riferimento contenuto nella norma a talune evasioni o elusioni fiscali porterebbe ad escludere la possibilità di una norma generale antielusiva di fonte nazionale applicabile esclusivamente allo specifico settore; in effetti una tale previsione non costituirebbe una deroga particolare alla disciplina generale dell'imposta ma ne costituirebbe parte integrante con conseguente violazione delle competenze comunitarie in materia di imposizione indiretta, ne conseguirebbe che una tale norma antielusiva di portata generale potrebbe essere introdotta nella materia dell'imposizione sul valore aggiunto solo a seguito di una modifica della disciplina comunitaria contenuta nelle direttive.

La Corte di Giustizia ha avuto modo di occuparsi della portata da attribuire all'articolo 27 della VI Direttiva nella sentenza *Directs Cosmetics*¹⁵⁸, nella quale ha affermato che tale norma consente l'adozione di un provvedimento in deroga riguardante l'imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, anche nel caso in cui le attività del contribuente che possono provocare una diminuzione di detto imponibile vengono svolte senza alcuna intenzione di procurarsi un vantaggio fiscale, bensì per motivi di natura commerciale. Dette attività rientrano infatti nella nozione di "evasione" la quale, a differenza di quella di frode, che contiene un elemento intenzionale, corrisponde ad un fenomeno puramente obiettivo. L'adozione di un provvedimento in deroga che colpisca solo taluni contribuenti, fra quelli i cui metodi commerciali implicano un'evasione fiscale, è ritenuta dalla Corte ammissibile purché la differenza di trattamento che ne deriva sia

157 Una lista completa delle eccezioni alla applicazione della Sesta direttiva può trovarsi all'indirizzo: [“http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/table_derogations/”](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/table_derogations/).

158 Corte di Giustizia, sentenza 12 luglio 1988, cause riunite C 138/96 e 139/86, *Direct Cosmetics Ltd e Loughtons Photographs Ltd contro Commissioners of Customs and Excise*, Racc., 03937.

giustificata da circostanze obiettive.

In proposito è stato osservato¹⁵⁹ che le sfere di applicazione delle deroghe di cui all'art. 27 della VI direttiva e del divieto di abuso del diritto sarebbero differenti. Il divieto in quanto principio intrinseco alla norma giuridica, attivo in sede di interpretazione ed applicazione della stessa, opererebbe in un momento anteriore rispetto all'articolo 27, la cui operatività riguarderebbe i casi di frode ed evasione fiscale non suscettibili di essere contrastati mediante l'interpretazione della norma giuridica, in tali casi sarebbe infatti necessaria una deroga della norma in questione come nel caso di cui alla sentenza predetta¹⁶⁰ in quanto, pur riscontrandosi l'elemento oggettivo del concetto di abuso (ottenimento di un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della normativa di assicurare l'imposizione del valore aggiunto in tutte le fasi del processo di produzione e commercializzazione dei beni e servizi), vi è assenza di quello c.d. soggettivo (ottenimento del vantaggio fiscale quale unico scopo dell'operazione), in quanto le concrete modalità con cui sono state condotte le operazioni sono dovute a ragioni puramente o principalmente commerciali e, nonostante ciò, la lesione arrecata agli obiettivi della normativa è tale che si giustifica la disapplicazione delle disposizioni di cui alla direttiva, benché solamente mediante il procedimento previsto dall'art. 27 della stessa.

Altra sentenza avente ad oggetto la possibilità di derogare alle disposizioni contenute nella VI Direttiva in merito alla determinazione della base imponibile da parte degli Stati Membri, con evidenti finalità di lotta alla evasione ed elusione attuabili mediante l'artificiosa determinazione dei prezzi di cessione tra parti correlate, è quella emessa dalla Corte di Giustizia il 20 gennaio 2005 nel caso *Hotel Scandic*¹⁶¹, avente ad oggetto

159 A. Victoria Sanchez, *El concepto de abuso de derecho en el ambito del IVA: el "Caso Halifax"*, Fiscal n. 124, Dicembre 2006, in risposta alle critiche aventi ad oggetto l'incompatibilità della previsione in oggetto con l'affermazione di un divieto generale di abuso del diritto applicabile alla materia dell'imposta sul valore aggiunto.

160 Il caso oggetto della sentenza aveva ad oggetto una società specializzata nella vendita diretta di cosmetici la quale vendeva ai propri agenti i quali rivendevano i prodotti ai consumatori finali con applicazione di un ricarico, le vendite agli agenti erano sottoposte ad imposizione mentre non lo erano quelle al consumatore finale in quanto gli agenti avevano un volume d'affari inferiore al limite previsto dalla legge britannica per l'applicazione del regime di franchigia Iva. Il Regno Unito fu autorizzato ai sensi dell'art 27 della VI direttiva ad applicare un regime speciale secondo il quale la base imponibile delle cessioni effettuate dalla società non era costituita dal prezzo pagato dagli agenti ma da un importo superiore comprendente il ricarico praticato da questi ultimi al momento della cessione ai consumatori finali.

161 Corte di Giustizia, sentenza 20 gennaio 2005, causa C 412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB contro Riksskatteverket*, Racc., I-00743.

la normativa svedese che in caso di cessione di beni o servizi ai dipendenti di una impresa e più in generale in ogni caso in cui un soggetto passivo ceda un bene ad un terzo, a titolo gratuito o oneroso, per un corrispettivo di valore inferiore a quello di produzione riteneva applicabili, ai fini della determinazione della base imponibile dell'operazione, le disposizioni della VI direttiva in materia di autoconsumo, la base imponibile applicabile conseguentemente doveva essere fissata in misura non inferiore al costo di acquisizione o di produzione dei detti beni e servizi per l'impresa.

La Corte ha ritenuto che le disposizioni della direttiva aventi ad oggetto la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto ostino ad una normativa nazionale che consideri quale prelievo di un bene o quale prestazione di servizi per esigenze private operazioni per le quali venga effettivamente versato un corrispettivo, ancorché tale corrispettivo sia inferiore al prezzo di costo del bene ceduto o del servizio fornito. Infatti la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come «negozio a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della direttiva, in quanto quest'ultima nozione presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo.

Per converso la Corte riconosce l'esistenza del pericolo, fatta presente dal governo svedese, che il pagamento dell'IVA possa venire in gran parte eluso qualora il soggetto passivo o il personale del medesimo potessero ottenere un bene o un servizio per una somma simbolica e versare la relativa imposta sulla base di tale corrispettivo, un tale rischio potrà però dar luogo unicamente ad una domanda, ex art. 27 della direttiva medesima, relativa all'introduzione da parte dello Stato membro interessato di misure derogatorie al fine di evitare talune frodi o evasioni fiscali.

La Commissione ha rilevato come il numero di deroghe introdotte ai sensi dell'allora vigente art. 27 della VI Direttiva (circa centoquaranta e comunque destinato ad un rilevante aumento a seguito dell'ingresso di nuovi Stati Membri nell'Unione) fosse indicativo della circostanza che negli anni recenti la frode e l'elusione dell'IVA avessero assunto la natura di questione di rilevante gravità anche in considerazione delle conseguenze che tali comportamenti, ormai largamente diffusi in alcuni settori, hanno sulla concorrenza tra operatori disonesti e operatori corretti. Gli Stati Membri sempre

più spesso sono chiamati a fronteggiare costruzioni artificiali, spesso comprendenti una serie di transazioni, poste in essere con la sola finalità di ottenere un vantaggio fiscale sotto forma di abbattimento dell'Iva dovuta o di incremento dell'Iva detraibile e che nonostante la loro manifesta artificialità sono di difficile contrasto dal punto di vista legale, anche in considerazione del tempo necessario al contrasto in via amministrativa e/o giurisdizionale. Ciò ha reso evidente, sempre a parere della Commissione, l'inadeguatezza di un approccio individuale al problema mediante le dette deroghe individuali che peraltro colpiscono l'uniformità di applicazione dell'imposta, in quanto non sempre esse sono compatibili con il quadro giuridico di riferimento. Nell'elusione in particolare i meccanismi utilizzati per diminuire artificialmente il carico dell'imposta sono posti in essere sulla base di un'attenta analisi della lettera delle disposizioni nazionali e di quelle contenute nella VI Direttiva. I principi del sistema comune d'imposta contenuti nella Direttiva, in quanto tracciati avendo a mente le operazioni aventi natura genuina, si dimostrano inadatti ad affrontare i casi in cui i soggetti passivi cercano di aggirare detti principi. La base legale fornita dall'art. 27 per le deroghe individuali appare a tal fine insufficiente e pertanto, anche in considerazione della necessità di una loro razionalizzazione, è apparso necessario che le deroghe di cui si sia dimostrata l'efficacia a contrastare i problemi di applicazione del sistema comune in aree specifiche e determinate in una pluralità di Stati Membri fossero rese adottabili mediante opzione da tutti gli Stati Membri senza necessità di parere preventivo.

A quanto proposto dalla Commissione è stata data attuazione mediante l'introduzione nella VI direttiva delle modifiche contenute nella Direttiva del Consiglio del 24 luglio 2006 n. 2006/69/CE¹⁶², la quale ha introdotto la possibilità per le normative nazionali di attuazione di derogare alla disciplina generale di cui alla VI Direttiva, peraltro rammentando che le misure incorporate dovrebbero comunque essere proporzionate e limitate a quanto strettamente necessario ad affrontare il problema di cui trattasi. In particolare si sono introdotte deroghe riguardanti: il soggetto passivo e il trasferimento di un'azienda senza cessazione di attività; il valore delle cessioni, prestazioni e acquisizioni, per garantire che non vi siano perdite di gettito dovute all'utilizzazione di

162 Direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie, in GU L 221 del 12.8.2006, pagg. 9-14.

parti collegate al fine di ottenere vantaggi fiscali; taluni servizi di natura analoga a quella dei beni d'investimento che possono essere inclusi nel regime che consente la rettifica delle detrazioni per i beni d'investimento lungo la durata di vita utile del bene secondo il suo effettivo utilizzo; la designazione del beneficiario delle operazioni quale soggetto tenuto all'adempimento degli obblighi di versamento e contabili relativi all'imposta (c.d. reverse charge); il regime dell'oro da investimento che a seguito di lavorazione perda tale qualità.

Per tornare alle norme in materia di determinazione della base imponibile, a titolo di esempio, il nuovo articolo 80 della Direttiva 112/2006/CE nel quale sono state trasposte le modifiche apportate all'art 11 della VI Direttiva dispone che:

“1. Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:

a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177;

b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 e l'operazione è esente ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2), dell'articolo 379, paragrafo 2 o degli articoli da 380 a 390;

c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177.

Ai fini del primo comma, i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente.

2. Quando applicano l'opzione di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono definire le categorie di prestatori, cedenti, acquirenti o destinatari cui tali misure si applicano.

3. *Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito all'introduzione delle misure nazionali adottate in applicazione delle disposizioni del paragrafo 1, nella misura in cui non si tratti di misure autorizzate dal Consiglio prima del 13 agosto 2006 a norma dell'articolo 27, paragrafi da 1 a 4, della direttiva 77/388/CEE e mantenute ai sensi del paragrafo 1 del presente articolo.*”

Gli Stati Membri potranno pertanto incorporare una norma antielusiva in materia avente le caratteristiche previste dalla disposizione riportata con l'unico obiettivo di combattere l'elusione e l'evasione fiscale. Perché una simile norma non ecceda quanto strettamente necessario a tal fine la sua applicabilità sarà condizionata alla circostanza che il prezzo che si sarebbe richiesto in condizioni normali risulti influenzato dalla esistenza di vincoli tra cedente e cessionario di natura familiare, di gestione, di proprietà, finanziari o giuridici, tra i quali si include la relazione tra datore di lavoro e lavoratore. Per converso l'applicazione della disposizione antielusiva dovrà essere esclusa ogni qualvolta esistano ragioni commerciali che giustifichino la cessione ad un prezzo inferiore a quello di mercato ovvero si dimostri che i vincoli tra cedente e cessionario non hanno in alcun modo influito sulla determinazione del prezzo di cessione.

Inoltre dalla successiva giurisprudenza in materia di abuso del diritto nella specifica materia, oggetto dei successivi paragrafi, deriva la necessità per il legislatore nazionale che voglia introdurre norme antiabuso valide anche o esclusivamente nella materia dell'imposizione sul valore aggiunto di rispettare i limiti imposti da tale giurisprudenza anche in riferimento alle procedure ed agli oneri probatori imposti al contribuente. Alla luce di tale giurisprudenza appare infine ormai superata la questione circa la necessità di una specifica norma nazionale di attuazione ai fini della possibilità applicazione nel settore dell'imposta sul valore aggiunto del principio di divieto dell'abuso¹⁶³.

Ancora in merito alle potestà riconosciute agli Stati Membri in sede di attuazione della normativa di armonizzazione la Corte ha riconosciuto che, conformemente all'art. 13, B, della sesta direttiva, gli Stati membri esonerano la locazione di beni immobili alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione dell'esenzione e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso. Si evince da tale

163 In proposito si vedano R. Venables, *Abuse of rights in EC law*, The EC Tax Journal 2/2002, p. 119; *Abus de droit: further thoughts on the cleaning of the stables, and the Community notion of own resources*, The EC Tax Journal 2/2002, p. 111; P. Harris, *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, BTR 2/2003, p.131.

disposizione che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva. Conseguentemente sarebbe contrario a tale obiettivo vietare ad uno Stato membro d'imporre l'applicazione immediata di una sua legge che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di determinate locazioni di immobili, avente come corollario l'obbligo di rettificare le deduzioni effettuate, qualora tale Stato si sia reso conto che il diritto di opzione veniva esercitato nell'ambito dei meccanismi elusivi dell'imposta. Un soggetto passivo non può dunque fare legittimamente affidamento sul fatto che sussista un contesto normativo che consente la frode, l'evasione fiscale o l'abuso¹⁶⁴. Dalla constatazione che tra gli obiettivi della normativa comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto rientra quello di evitare ogni possibile frode, evasione o abuso consegue pertanto la necessità di una interpretazione delle disposizioni da essa previste tale da impedire che i soggetti possano servirsi di tali disposizioni in maniera tale che si configuri un abuso delle medesime.

Nella sentenza *Fini H*¹⁶⁵ del 3 marzo 2005 la Corte di Giustizia riconosce che il diritto alla detrazione dell'Iva versata successivamente alla messa in liquidazione dell'attività commerciale deve essere riconosciuto esclusivamente a condizione che il suo esercizio non dia luogo a situazioni fraudolente o abusive, la Corte fa espresso riferimento alla propria giurisprudenza precedente riguardante il divieto di avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario (in particolare alle sentenze *Kefalas* e *Diamantis*).¹⁶⁶

Ciò deriva dalla constatazione che il regime della detrazione è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente

164 Corte di Giustizia, sentenza 29 aprile 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep BV cs contro Staatssecretaris van Financiën*, cause riunite C-487/01 C-7/02, Racc., I-05337, punti 76 e 77.

165 Corte di Giustizia, sentenza 3 marzo 2005, causa C-32/03, *I/S Fini H contro Skatteministeriet.*, Racc., I-01599.

166 De Broe osserva come la Corte non faccia nell'occasione alcun riferimento all'elemento soggettivo come definito nella sentenza *Emsland-Starke*, nell'affermare come sia dovere del giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato che tale diritto è invocato in modo fraudolento o abusivo, l'indicazione delle circostanze sulla base delle quali quest'ultimo può pervenire a tale dimostrazione è operato esclusivamente con riferimento a generici elementi obiettivi, De Broe L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., p. 769.

dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. E' peraltro necessario un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto. La cessazione dell'attività di per sé, come peraltro il suo mancato inizio¹⁶⁷, non esclude in linea di principio tale nesso tra l'attività stessa e gli oneri sopportati dopo la cessazione dell'attività derivanti direttamente dall'esercizio della detta attività.

Benché evidentemente nella ipotesi di mancato inizio o di cessazione dell'attività economica sia necessaria una particolare cautela nell'accertare la presenza del nesso immediato e diretto tra oneri conferenti il diritto alla detrazione ed attività economica soggetta ad imposta onde verificare l'assenza di comportamenti abusivi quali si verificherebbero nell'ipotesi il cui il soggetto, pur avvalendosi del diritto a detrazione dell'IVA gravante sugli oneri inerenti al periodo successivo alla cessazione dell'attività, utilizzasse i beni e servizi acquisiti a fini puramente privati, sarà comunque necessario verificare in base alle circostanze del caso concreto se si sia verificato un utilizzo abusivo del diritto alla detrazione dell'imposta.

Qualora l'amministrazione fiscale dovesse constatare che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera fraudolenta o abusiva, conclude la Corte nella sentenza in oggetto, essa avrebbe il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte. Spetterà comunque al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo¹⁶⁸.

Ecco che l'assenza di elementi obiettivi che denotino l'esistenza di una frode ovvero di un abuso del diritto alla detrazione sembra venire a costituire nella giurisprudenza della Corte in materia di imposta sul valore aggiunto, per così dire, un limite esterno all'esercizio del diritto medesimo¹⁶⁹.

167 Giurisprudenza in tema di attività preparatorie richiamata al punto 22 della sentenza *Fini H*.

168 Corte di Giustizia, causa C 32/03, *Fini H*, punti 33 e 34.

169 In tal senso si rinvia a Corte di Giustizia, sentenza 8 giugno 2000, causa C 400/98, *Breitsohl*, Racc., I-432, punto 41 e a Corte di Giustizia, sentenza 8 giugno 2000, causa C 396/98, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße Gbr*, Racc., I-4279, punto 42, nonché al punto 85 della sentenza *Halifax*.

E' stato osservato come la Corte di Giustizia concepisca il principio di divieto di abuso del diritto comunitario nella materia dell'imposta sul valore aggiunto quale rimedio di ultima istanza onde contrastare l'illegittima elusione dell'imposta. Nelle fattispecie in cui gli schemi elusivi posti in essere dal contribuente possono essere contrastati senza ricorrere al detto principio ma semplicemente mediante una interpretazione teleologica delle disposizioni della VI direttiva essa evita di ricorrere al principio *de quo* sottraendo in tal modo il comportamento in questione all'esame in merito allo scopo essenziale di risparmio di imposta¹⁷⁰.

Così nel caso *RAL*¹⁷¹ avente ad oggetto la determinazione del luogo di prestazione del servizio nell'ipotesi in cui il fornitore, tramite la riorganizzazione della propria compagine societaria, abbia localizzato la proprio sede al di fuori della Comunità al solo o principale scopo di sfuggire all'applicazione dell'imposta, la Corte, dinanzi alle due domande pregiudiziali circa l'interpretazione delle norme della sesta direttiva in materia di luogo di prestazione del servizio e di applicabilità del divieto di comportamenti abusivi nell'Iva, ha ritenuto di ricorrere ad una interpretazione estensiva delle norme della sesta direttiva, evitando in tal modo di fare applicazione del principio di divieto di abuso del diritto comunitario. Mentre nel caso *Centralan*¹⁷², di poco precedente e avente numerosi punti in comune con il caso *Halifax*, l'Avvocato Generale Kokott espressamente afferma che, benché alla luce della soluzione data non risulti necessario esaminare se e in quale misura nell'ambito della disciplina sull'imposta sul valore aggiunto esista un divieto dell'abuso di diritto, quali siano i presupposti di tale divieto e quali conseguenze giuridiche ne conseguano, ciò non esclude che operazioni fittizie comportino un'esenzione fiscale che contrasta con gli obiettivi della direttiva e che una tale situazione dovrebbe essere corretta mediante il ricorso a principi non scritti, quali il divieto dell'abuso di diritto¹⁷³.

170 In tal senso A. Victoria Sanchez, *El concepto de abuso de derecho en el ambito del IVA: el "Caso Halifax"*, cit.. L'Autore indica quali esempi le sentenze emesse nei casi *Temco Europe* del 18 novembre 2004, causa C 284/03, *Centralan* del 15 dicembre 2005, causa C 63/04, *RAL* del 12 maggio 2005, causa C 452/03, e *Bupa Hospital* del 21 febbraio 2006, causa C 419/02.

171 Corte di Giustizia, sentenza del 12 maggio 2005, causa C 452/03, *RAL (Channel Islands) Ltd e altri contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc., I-03947. Sul quale De La Feria R., 'Game Over' for aggressive VAT planning?: *RAL v. Commissioners of Customs & Excise*, in BTR(2005), 394-401.

172 Corte di Giustizia, sentenza 15 dicembre 2005, causa C-63/04, *Centralan Property Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc., I-11087

173 Punti 61 e 62 delle conclusioni dell'Avvocato Generale nel caso *Centralan*.

2.4.1 LA SENTENZA HALIFAX: GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DELLA CONDOTTA ABUSIVA NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E LE CONSEGUENZE DEL SUO ACCERTAMENTO.

Con la storica pronuncia emessa nel caso *Halifax* ¹⁷⁴ la Corte di Giustizia definisce, per la prima volta in modo sufficientemente chiaro, gli elementi costitutivi della condotta abusiva rilevanti ai fini dell'applicazione del divieto di abuso del diritto comunitario nel settore dell'imposta sul valore aggiunto nonché quali siano le conseguenze da attribuire alla constatazione della ricorrenza di una simile fattispecie secondo il diritto comunitario.

Il caso portato all'attenzione del giudice comunitario dal *VAT and Duties Tribunal* di Londra riguardava una banca, la Halifax plc, la quale all'epoca dei fatti, effettuando principalmente operazioni esenti, secondo la regola del pro-rata, poteva recuperare meno del 5% dell'IVA assolta a monte sui beni e servizi acquisiti. Dovendo costruire alcuni call centers su terreni di sua proprietà o dei quali aveva la disponibilità Halifax concludeva una serie di accordi con Leeds Permanent Development Services Ltd, una società di promozione immobiliare, County Wide Property Investments Ltd, una società di sviluppo e finanziamento immobiliare, ed Halifax Property Investments Ltd, tutte interamente controllate dalla stessa Halifax.

In particolare essa stipulava, l'ultimo giorno del primo anno di esecuzione delle operazioni contestate, dei contratti di mutuo con Leeds Development accettando di prestarle somme sufficientemente importanti, affinché Leeds Development potesse acquistare diritti sui terreni in questione e valorizzarli e si accordava altresì per l'esecuzione sui detti siti di alcuni lavori edili di natura preparatoria di modesta entità da parte di Leeds Development che costituendo l'unica operazione attiva da essa compiuta conferivano a quest'ultimo per il periodo d'imposta in corso il diritto alla detrazione

¹⁷⁴ Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, causa C 255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, in Racc., I-01609.

della totalità dell'Iva assolta sui beni e servizi ricevuti; la capogruppo stipulava inoltre con Leeds Development un contratto, esente da Iva, con il quale concedeva a quest'ultima la locazione dei terreni per un periodo di 20 anni con opzione, per il conduttore, di estendere tale durata fino a 99 anni.

Contemporaneamente Leeds Development concludeva anche un accordo di valorizzazione e di finanziamento con County ai sensi del quale quest'ultima società doveva eseguire o far eseguire lavori edili sui terreni, inclusi quelli che Leeds Development si era impegnata ad eseguire o a far eseguire per conto di Halifax, con contestuale anticipato pagamento del totale degli importi convenuti e versamento dell'Iva su di essi gravante.

L'effetto conseguito dalle operazioni suddette era il seguente:

- (i) i servizi di costruzione non venivano prestati a Halifax ma a Leeds che nel periodo in oggetto possedeva un diritto alla detrazione della totalità dell'Iva assolta a monte;
- (ii) la totalità dell'Iva gravante sulle prestazioni convenute tra Leeds e County per effetto del pagamento anticipato risultava quindi detraibile per Leeds.

County dava incarico a imprese indipendenti e liberi professionisti concludendo accordi per tappe corredati da accordi separati ai quali aveva partecipato Halifax. Tali accordi separati avrebbero garantito a Halifax, in particolare, l'esecuzione dei compiti e degli obblighi da parte dei costruttori indipendenti interessati con i quali peraltro essa non aveva alcun rapporto giuridico. L'interposizione di County nell'ambito del piano di risparmio fiscale risultava necessaria al fine di evitare il pagamento anticipato di importi rilevanti ad entità esterne al gruppo societario.

Successivamente Leeds Development si impegnava a cedere, dietro pagamento di un prezzo, le locazioni a Property, con effetto dal primo giorno lavorativo successivo alla realizzazione sul sito dei lavori, questa operazione permetteva di evitare l'applicazione della normativa britannica¹⁷⁵ in tema di rettifica della deduzione dell'Iva assolta per l'acquisto di beni d'investimento da parte di Leeds. Property a sua volta, si impegnava a sublocare i terreni, sempre dietro pagamento di un canone, da calcolare in funzione del prezzo da essa stessa pagato a Leeds Development per la cessione dei rispettivi contratti

¹⁷⁵ Secondo la quale non si procede a rettifica in riferimento alle attività acquisite al fine di essere rivendute.

di locazione, più un margine di utili, a Halifax.

Come rilevato dal giudice del rinvio la scansione temporale e la determinazione dei corrispettivi della complessa serie di accordi conclusi tra le società del gruppo, unitamente alla circostanza che le locazioni e sublocazione erano considerate operazioni esenti ai fini Iva, determinavano nel loro complesso rilevanti conseguenze sul piano fiscale: Halifax avrebbe potuto detrarre la percentuale di IVA detraibile sui lavori convenuti con Leeds Development, Leeds Development avrebbe potuto detrarre la totalità dell'IVA risultante dalle fatture emesse da County, County avrebbe contabilizzato come IVA a valle l'intero ammontare dell'IVA indicata sulle dette fatture e detratto l'imposta pagata a monte per i lavori eseguiti dai costruttori indipendenti, la cessione a Property dei contratti di locazione dei quattro siti convenuta da Leeds Development sarebbe risultata operazione esente, poiché era stata eseguita in un diverso esercizio, essa non avrebbe comportato alcuna modifica dei diritti di Leeds Development al recupero dell'imposta a monte. Infine dalle testimonianze depositate dai dirigenti di Halifax, Leeds Development e County risulta che, tramite le operazioni controverse, queste ultime due società perseguivano l'unico scopo di eludere l'IVA.

Prima di entrare nel merito del pronunciamento della Corte giova osservare che il primo argomento addotto dall'Amministrazione fiscale britannica al fine del disconoscimento delle operazioni contestate era che un'operazione condotta ai soli fini dell'evasione dell'IVA non è in sé stessa né una «cessione» o «prestazione», né una operazione compiuta nell'ambito di una “attività economica”¹⁷⁶ ai sensi della sesta direttiva. Secondo l'amministrazione britannica infatti alla natura puramente artificiale delle operazioni contestate conseguiva che l'unica operazione effettivamente realizzata fosse quella tra la società capogruppo e le imprese di costruzione indipendenti, a riprova di ciò verteva la circostanza che tali imprese avessero prestato garanzie circa l'effettuazione dei lavori a favore di Halifax nei confronti della quale secondo lo schema posto in essere non avrebbero avuto alcun obbligo giuridico. Le transazioni ulteriori, prive di reale sostanza economica e realizzate al solo fine di determinare un diritto alla detrazione dell'Iva che, in condizioni normali, non sarebbe spettato, non potevano

176 Circa l'orientamento della Corte di Giustizia in materia di attività economica nell'imposizione sul valore aggiunto si rinvia alle sentenze 20 giugno 1991, causa C 60/90 *Polysar Investment Netherlands*; 20 giugno 1996, causa C 155/94, *Wellcome Trust*; 14 novembre 2000, causa C 142/99 *Floridienne e Berginvest*; 27 settembre 2001, causa C 16/00, *Cibo Participations*.

considerarsi come realizzate nell'esercizio di una attività d'impresa o professionale. Applicando questo criterio interpretativo agli accordi in causa, si sarebbe giunti al risultato che gli obblighi assunti da Leeds Development nei confronti di Halifax Plc non riguardavano in fin dei conti «cessioni» o «prestazioni», come non le avrebbero riguardate gli obblighi assunti da County nei confronti di Leeds Development e non dovevano conseguentemente essere presi in considerazione ai fini dell'applicazione dell'imposta. Ciò dimostra ancora una volta ove c'è ne fosse bisogno l'estrema contiguità dell'istituto dell'abuso del diritto con l'utilizzo dell'interpretazione, in questo caso restrittiva, con finalità antielusive, e come la preferenza tra l'uno o l'altro metodo di contrasto all'elusione fiscale possa derivare da condizionamenti legati al sistema giuridico e culturale di appartenenza¹⁷⁷.

Il secondo argomento adottato dall'Amministrazione britannica era che, in conformità al generale principio dell'ordinamento comunitario che impone di prevenire abusi del diritto, operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA non devono essere prese in considerazione, mentre la sesta direttiva troverà applicazione alla loro vera natura. Quale che sia l'approccio di verifica degli accordi adottato, le uniche vere prestazioni di servizi di costruzione sarebbero state quelle effettuate dai costruttori indipendenti e sarebbero state effettuate direttamente in favore di Halifax.¹⁷⁸

Conseguentemente il giudice del rinvio formulava alla Corte di Giustizia due questioni pregiudiziali, la prima avente ad oggetto la questione se operazioni come quelle oggetto del procedimento principale, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e prive di un autonomo obiettivo economico costituiscano cessioni di beni o prestazioni di servizi e rientrino nell'esercizio di un'attività economica ai sensi della disciplina dell'imposta, la seconda, che secondo la Corte va esaminata per prima, attinente l'interpretazione da dare alla sesta direttiva ed in particolare alle disposizioni in merito al

177 La detta teoria, riecheggiante il noto principio della «*substance over form*» secondo il quale non devono essere prese in considerazione ai fini fiscali le operazioni che risultino prive di una reale sostanza economica, utilizzata dall'amministrazione britannica anche quale strumento per la lotta contro le frodi carosello in ambito Iva, è stata esaminata dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C 484/03, in Racc., I-00483 cd. sentenza «*Optigen*». La Corte ha escluso che una tale teoria potesse comportare la disapplicazione del sistema d'imposta e il conseguente disconoscimento del diritto alla detrazione in assenza di un qualsiasi legame tra le varie operazioni precedenti e successive all'attuazione della frode senza che il soggetto passivo sappia o possa sapere che un'altra operazione, precedente o successiva, a quella da lui realizzata era viziata da una frode all'imposta sul valore aggiunto.

178 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punto 37.

diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che hanno fatto sorgere tale diritto integrino un comportamento abusivo.

La risposta alla prima questione, in considerazione delle finalità e della costante interpretazione fornita dalla Corte¹⁷⁹ delle disposizioni contenute nella sesta direttiva, non può che essere positiva e cioè nel senso che operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi svolte nell'ambito di un'attività economica ai sensi della sesta direttiva, poiché soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico. Tali nozioni infatti, che definiscono le operazioni imponibili e l'attività economica che dà luogo alla soggettività passiva ai sensi della sesta direttiva, secondo la costante giurisprudenza della Corte hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni e dell'attività di cui trattasi attribuendo un'ampissima sfera di applicazione all'IVA.

La Corte puntualizza inoltre la distinzione tra l'ipotesi per cui è causa e le diverse ipotesi di frode fiscale, perpetrata per esempio rendendo dichiarazioni false o emettendo fatture irregolari¹⁸⁰. In tali ipotesi non esiste alcuna cessione di beni o prestazione di servizi e di tali operazioni si crea esclusivamente l'apparenza documentale.

E' pertanto la stessa natura del sistema di imposta sul valore aggiunto, basato com'è su una definizione la più ampia possibile e pertanto del tutto oggettiva di operazioni imponibili e attività economica, onde garantire nella sua applicazione la maggiore semplicità e certezza possibile a tutela della neutralità dell'imposta, che esclude che nella applicazione della relativa normativa possa darsi rilievo alle finalità dell'attività economica effettuata dal soggetto ed in forza di tale dato disconoscerne la natura imponibile. Ciò comporta la non operatività in tale settore impositivo di tecniche antielusive che si basino sul semplice disconoscimento delle operazioni condotte dal

179 La Corte richiama quanto affermato al punto 24 della sentenza 6 aprile 1995, causa C 4/94, *BLP Group plc v. Customs & Excise Commissioners*, Racc., I 983, secondo cui l'obiettivo perseguito da un imprenditore o professionista nell'effettuare un'operazione è irrilevante ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte dal medesimo posto che l'obbligo che ne conseguirebbe, per l'amministrazione fiscale, di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo confliggerebbe con gli scopi del sistema comune IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta che impongono di dare rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi.

180 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punto 59.

contribuente con l'esclusiva o principale finalità di ottenere un risparmio o un vantaggio fiscale e prive di valide ragioni economiche, tale componente soggettiva non è idonea infatti a determinare di per sé il disconoscimento di operazioni imponibili realmente poste in essere dal contribuente seppure solo con la detta finalità¹⁸¹, ne consegue la necessità di una “oggettivizzazione” dei requisiti posti alla base della tecnica antielusiva, che la Corte può operare solo prendendo le mosse, per così dire, dall'esterno della disciplina dell'imposta e non dal suo interno, grazie proprio a quel limite esterno alla disposizione e alla sua interpretazione che è costituito dal divieto di abuso del diritto.

Secondo le conclusioni presentate dall'Avvocato generale Poiates Maduro¹⁸²: I criteri di applicazione all'ambito IVA del principio interpretativo che vieta abusi del diritto comunitario devono essere stabiliti alla luce delle caratteristiche e dei principi di questo sistema armonizzato. Il parametro di valutazione dell'abuso enunciato nella sentenza *Emsland-Stärke* è di grande utilità sotto questo profilo, ma la specificità dell'IVA come imposta di carattere oggettivo ne sconsiglia una trasposizione automatica. Inoltre, l'assenza di un unico criterio di applicazione, per ogni ambito del diritto comunitario, del principio che vieta abusi dev'essere considerata perfettamente naturale nell'ordinamento comunitario, come in ogni altro sistema legale.

Le conclusioni dell'Avvocato generale circa l'applicabilità del divieto di abuso del diritto comunitario alla materia dell'imposta sul valore aggiunto sono state criticate in quanto ritenute incoerenti con la precedente giurisprudenza della Corte¹⁸³ in materia di imponibilità delle operazioni illecite¹⁸⁴. Mentre infatti tali operazioni secondo la detta giurisprudenza rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta ogni qual volta la relativa attività risulti, pur essendo condotta in violazione di norme del diritto nazionale, in concorrenza con quella esercitata da altri operatori economici, restando fuori dal detto ambito di applicazione soltanto le attività il cui esercizio sia radicalmente vietato dall'ordinamento, sicchè per le stesse è da escludere che l'esercizio in maniera illecita si

181 Posta la detta irrilevanza delle finalità perseguite dal soggetto nell'esercizio dell'attività economica che caratterizza il sistema di imposta.

182 Punto 83 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Poiates Maduro nella causa *Halifax*.

183 Tra le altre la sentenza 28 febbraio 1984, causa C 294/1982, *Senta Einberger*; sentenza 5 luglio 1988, causa C 269/1986, *Mol*; sentenza 5 luglio 1988, causa C 289/1986, *Happy Family*, sentenza 29 giugno 1999, causa C-158/98, *Coffeeshop «Siberie»*.

184 P. Brennan, *Why the ECJ should not follow Advocate-General Poiates Maduro's Opinion in Halifax*, in *International VAT Monitor* July/August (2005), pp. 247-254.

ponga in concorrenza con l'attività esercitata da un operatore legittimo, in quanto diversamente opinando la non imponibilità costituirebbe un vantaggio per l'operatore illegittimo; le operazioni abusive, benché lecite dal punto di vista formale, in applicazione del divieto in oggetto, non sono considerate ai fini dell'imposta e quest'ultima è applicata alle operazioni che avrebbero avuto luogo in condizioni normali.

In proposito è stato osservato come non esista alcuna contraddizione ove l'analisi venga correttamente condotta dal punto di vista del principio di neutralità essenziale nella materia dell'Iva. Così come la Corte riconosce l'imponibilità delle operazioni illecite al fine di garantire la neutralità tra un operatore economico che violi la legge e quello che ne osservi le prescrizioni, in modo analogo, onde garantire la neutralità fiscale, essa eguaglia le posizioni dei soggetti che hanno fatto ricorso alle pratiche abusive con quella degli operatori economici che benché trovandosi in una analoga posizione non hanno attuato alcuna operazione abusiva. Con ciò essa garantisce che dal ricorso a pratiche illecite o abusive non derivi una distorsione del mercato a danno degli operatori corretti¹⁸⁵.

In merito alla seconda questione la Corte, rammentata la propria giurisprudenza secondo la quale gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario, afferma l'applicabilità del divieto di abuso del diritto comunitario alla materia dell'imposta sul valore aggiunto; 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.

Tale principio di divieto di comportamenti abusivi è ritenuto dalla Corte di pacifica applicazione anche nel settore dell'imposta sul valore aggiunto posto che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva, conseguentemente la sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le

185 A. Victoria Sanchez, *El Concepto De Abuso De Derecho En El Ambito Del Iva: El «Caso Halifax»*, cit..

operazioni che fondano tale diritto integrino un comportamento abusivo¹⁸⁶. Al contempo la Corte rileva come la normativa comunitaria dev'essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti, in particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari. Inoltre ad un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA, appare infatti pacifico che il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale.

I soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto hanno pertanto il diritto di organizzare le proprie attività economiche lecite nella forma maggiormente «efficiente» dal punto di vista fiscale¹⁸⁷ sempre che tali attività non costituiscano comportamenti abusivi del diritto comunitario. La Corte procede di conseguenza a identificare gli elementi che, nella materia in questione, consentono la identificazione della natura abusiva di un determinato comportamento.

Secondo la Corte nel settore dell'IVA: “Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”.¹⁸⁸

Gli elementi centrali della valutazione circa l'abusività del comportamento indicati dalla

186 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punti 70, 71 e 85.

187 Esempi di un tale comportamento sono costituiti dalla detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di un bene immobiliare ad uso promiscuo. La scelta dell'acquirente soggetto passivo che utilizzi il bene immobile tanto per la propria attività professionale che per usi privati di dedurre in modo proporzionale ai detti usi l'Iva assolta al momento dell'acquisto ovvero di procedere alla detrazione della totalità dell'Iva e successivamente assoggettare ad imposizione la parte destinata ad autoconsumo privato benché più vantaggiosa dal punto di vista fiscale è stata ritenuta perfettamente legittima dalla Corte nelle sentenze 8 maggio 2003, causa C-269 00, *Seeling* e 14 luglio 2005, causa C 434/03, *Charles Tijmens* analogamente è stata ammessa nella sentenza 5 giugno 1997, causa C 2/95 *Sparekassernes Datacenter SDC*, la possibilità per una entità che compia operazioni esenti di ristrutturare la propria impresa al fine di evitare di essere cessionaria di beni o servizi gravati in relazione ai quali non possa esercitare il diritto alla detrazione come nel caso di una società finanziaria la quale ricevendo servizi informatici da terzi gravati da Iva indeducibile decida di creare al proprio interno una divisione che si occupi della fornitura di tali servizi e che in quanto operazioni interne non saranno soggette ad imposta.

188 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punti 74 e 75.

Corte di Giustizia sono dunque costituiti dalla contrarietà del vantaggio conseguito attraverso la manovra elusiva agli obiettivi perseguiti dalle disposizioni in oggetto e, secondariamente, dalla circostanza che tale vantaggio sia stato lo scopo essenziale dell'operazione posta in essere, risultante da una serie di elementi oggettivi.

Sarà pertanto necessario comparare i vantaggi in concreto conseguiti dal contribuente mediante l'effettuazione delle operazioni controverse con le finalità della normativa comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto. Questo primo elemento richiede pertanto una interpretazione teleologica della sesta direttiva con la conseguenza che, come indicato dall'Avvocato generale nelle sue conclusioni¹⁸⁹, ove non sussista contraddizione tra il riconoscimento di un diritto invocato dal contribuente e gli obiettivi ed i risultati della disposizione fatta valere, non può parlarsi di abuso facendo salvi i casi in cui l'unico scopo dell'attività potrebbe essere di diminuire, sì, il carico fiscale, ma in esito ad una scelta tra differenti regimi che lo stesso diritto comunitario intendeva lasciare libera.

Ove tali vantaggi, che in quanto derivanti dall'applicazione di norme di natura tributaria avranno natura fiscale, costituiscano lo scopo essenziale delle operazioni poste in essere e al contempo siano contrari agli obiettivi e alle finalità delle disposizioni invocate, ovvero si rivelino asistematici ove inquadrati nell'ambito del sistema d'imposta in oggetto, il loro perseguimento avrà carattere abusivo e conseguentemente le pertinenti disposizioni andranno interpretate sì da escluderne nel caso di specie l'attribuzione¹⁹⁰.

La soluzione del caso specifico mediante la verifica se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo, quali individuati dalla giurisprudenza della Corte, sussistano nel procedimento principale spetterà al giudice del rinvio, sulla base delle indicazioni interpretative fornite dalla Corte, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che venga compromessa l'effettività del diritto comunitario. Secondo la costante giurisprudenza della Corte infatti nelle cause pregiudiziali proposte ai sensi dell'art. 234 del Trattato sussiste una rigida separazione tra le competenze spettanti alla Corte medesima per un verso e ai giudici nazionali per l'altro; se spetta alla prima

189 Punto 88 delle conclusioni dell'A.G.

190 H.L. McCarthy, *Abuse of rights – Europe's legal elephant*, in GITC Review Vol.VI No.2 giugno 2007 p. 47, ha posto in evidenza come dalla giurisprudenza della Corte e dalle conclusioni dell'Avvocato generale nel caso Halifax deriverebbe la necessità della natura manifesta della contrarietà del vantaggio conseguito tramite il comportamento abusivo alle finalità della normativa.

l'individuazione degli elementi costitutivi dei comportamenti abusivi vietati dal diritto comunitaria e dei criteri utilizzabili per il loro accertamento, spetterà unicamente ai secondi qualsiasi statuizioni in merito all'accertamento dei fatti di causa e conseguentemente alla loro idoneità ad integrare un comportamento avente le caratteristiche dell'abusività¹⁹¹. E' infine il caso di rammentare che, nell'ambito delle competenze rispettivamente spettanti al giudice nazionale ed al giudice europeo, a quest'ultimo esclusivamente spetta l'individuazione degli obiettivi e finalità della norma comunitaria del cui abuso si discute nel caso di specie, trattandosi di una questione attinente all'interpretazione del diritto comunitario, ed è pertanto alla giurisprudenza di tale giudice che le giurisprudenze nazionali dovranno fare riferimento, in caso di dubbio, onde accertare la contrarietà del vantaggio conseguito agli obiettivi e finalità della norma comunitaria presuntivamente oggetto di abuso .

A tale proposito è stato osservato che la remissione ai giudici nazionali della competenza in merito alla determinazione dell'esistenza dell'abuso nelle singole fattispecie sottoposte al loro giudizio comporterebbe il rischio di un'applicazione non uniforme dell'imposta nei diversi Stati Membri, anche in considerazione del fatto che la nozione di abuso del diritto in alcuni di tali Stati è maggiormente sviluppata che in altri, con la conseguente violazione del principio di neutralità¹⁹². Se tale pericolo esiste esso è peraltro insito nella generale distribuzione delle competenze in merito all'applicazione del diritto comunitario tra giudice europeo e giudici nazionali e comune alla generalità del diritto comunitario ed anzi presente in grado minore nelle materie, quali quella in tema di imposizione sul valore aggiunto, nelle quali la disciplina comunitaria raggiunge un rilevante grado di completezza e precisione. Il detto pericolo potrà inoltre in futuro essere minimizzato con il progredire delle indicazioni interpretative fornite dalla Corte di Giustizia ai giudici nazionali ed eventualmente anche mediante l'intervento del legislatore comunitario volto a positivizzare, si da conferire al contenuto del divieto *de quo* maggiore cogenza e chiarezza, quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte, come peraltro auspicato da numerosi Autori.

191 In proposito si veda anche Corte di Giustizia, sentenza 25 febbraio 2003, causa C-326/00, *Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA) contro Vasileios Ioannidis*, Racc., I-01703, punto 27 e la giurisprudenza ivi richiamata, nonché specificamente in tema di abuso Corte di Giustizia, causa C 212/97, *Centros*, punto 25 e Corte di Giustizia, causa C-206/94, *Paletta*, punto 25.

192 A. Victoria Sanchez, *El concepto de abuso de derecho en el ambito del IVA: el "Caso Halifax"*, cit..

In merito al primo degli elementi costitutivi del comportamento abusivo da essa indicati inoltre la Corte, nell'esercizio della sua facoltà di fornire precisazioni dirette a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione, rileva come il sistema delle detrazioni della sesta direttiva intende sollevare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. Secondo una giurisprudenza costante, le pertinenti disposizioni della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che, in linea di principio, un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, è necessario affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto¹⁹³. Essa conclude che permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito, o glielo avrebbe consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema.

Sembra pertanto necessario, al fine di determinare l'esistenza del requisito, operare un raffronto tra la disciplina applicabile in assenza delle operazioni ritenute abusive, le quali non assumono il carattere della normalità in quanto appaiono giustificate essenzialmente da motivazioni fiscali (secondo requisito) e quella applicabile a seguito dello svolgimento delle dette operazioni. Logicamente pertanto è tale secondo requisito a costituire il primo degli elementi da verificare al fine dell'accertamento delle fattispecie abusive, se ed in quanto infatti le operazioni risultino anormali, in quanto prive di autonome ragioni economiche sufficienti a giustificarne lo svolgimento, esse appaiono idonee a dar luogo ad un vantaggio asistematico.

La distinzione tra vantaggi fiscali contrari o meno agli obiettivi della direttiva sembra

¹⁹³ In proposito a tale principio la Corte rinvia alle sentenze 8 giugno 2000, causa C 98/98, *Midland Bank*, Racc., I-4177, punto 24; 22 febbraio 2001, causa C 408/98, *Abbey National plc*, Racc., I-01361, punto 26, e 27 settembre 2001, causa C 16/00, *Cibo Participations*, Racc. pag. I-6663, punto 29.

potersi tracciare pertanto solo sulla base delle disposizioni comunitarie pertinenti, ove il vantaggio ottenuto derivi dalla previsione ad opera della normativa per la medesima tipologia di operazione di una pluralità di opzioni, eventualmente con la possibilità di intervento da parte degli Stati Membri, esso sarà voluto o quantomeno ammesso dal legislatore comunitario e conseguentemente non apparirà contrario agli obiettivi da questo perseguiti, al contrario ove la disciplina indichi con univocità le conseguenze da ricollegare a determinati fatti giuridico-economici e il fine conseguito tramite la pratica in oggetto è costituito dalla sua disapplicazione ci troveremo di fronte a vantaggi il cui riconoscimento appare asistemático e contrario agli obiettivi della normativa. Quando cioè il risultato conseguente all'applicazione delle disposizioni comunitarie appare chiaro e non soggetto ad alternative legali e risponde ad un obiettivo ugualmente chiaro e incontestato, espresso in sede di formulazione delle stesse disposizioni, la conclusione di operazioni che conducano a risultati contrari alle dette formulazioni e obiettivi costituisce una pratica abusiva.

In merito al secondo elemento, che non viene peraltro più dalla Corte definito espressamente soggettivo, dello scopo essenziale di ottenimento di un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della normativa invocata, la Corte sembra accogliere l'opinione dell'Avvocato Generale¹⁹⁴ e di parte della dottrina¹⁹⁵ secondo cui è sullo scopo oggettivo della norma comunitaria da un lato e delle attività poste in essere dal soggetto dall'altro, e non sull'intento soggettivo degli interessati, che s'incentra la dottrina comunitaria dell'abuso, quantomeno ove di essa si faccia applicazione nel settore dell'imposizione

194 Punti 70 e 71 delle conclusioni dell'Avvocato Generale Poiras Maduro secondo il quale: "La Corte, allorché assume il parere che esiste un abuso ogniqualvolta l'attività controversa non potrebbe avere altro scopo o giustificazione che attivare l'applicazione delle disposizioni di diritto comunitario in modo contrario al loro scopo, è come se adottasse un criterio oggettivo di valutazione dell'abuso. Vero è che quegli elementi oggettivi rivelano che chi ha posto in essere tale attività intendeva molto probabilmente abusare del diritto comunitario. Pure, non è questa intenzione il fattore decisivo per la valutazione dell'abuso, bensì l'attività stessa oggettivamente considerata." E al punto 87 afferma che tale elemento: "è soggettivo solo in quanto intende verificare il fine delle attività di cui trattasi. Tale fine, che non va confuso con l'intento soggettivo di chi partecipa a quelle attività, va determinato oggettivamente dalla mancanza di ogni altra giustificazione economica per l'attività se non quella di procurare un vantaggio fiscale. Di conseguenza, quest'elemento può essere considerato un elemento di autonomia. Quando lo applicano, infatti, le autorità nazionali devono determinare se l'attività controversa abbia una base autonoma che, lasciando da parte le considerazioni di ordine fiscale, le fornisca una giustificazione economica nelle circostanze di specie."

195 D. Weber, *Abuse of Law, European Court of Justice, Case C 110/99, Emsland-Starke*, in L.I.E.I., 2004, p. 53; L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., e in Italia la dottrina di cui alla nota 95.

sul valore aggiunto. Tale secondo elemento dovrà inoltre ritenersi integrato non solo nell'ipotesi che lo scopo essenziale delle operazioni sia costituito dalla riduzione e elisione dell'imposta dovuta ma anche nell'ipotesi che esso sia costituito dal mero differimento del suo versamento¹⁹⁶.

Tra le circostanze obiettive di cui il giudice nazionale, al quale spetta stabilire contenuto e significato reali delle operazioni, può avvalersi al fine di accertare la circostanza che le operazioni controverse abbiano tale vantaggio quale loro scopo essenziale, la Corte indica il carattere puramente fittizio¹⁹⁷ di queste ultime nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale¹⁹⁸.

Anche per la verifica dell'esistenza di tale secondo elemento sarà pertanto necessaria da parte dell'interprete un'operazione di comparazione tra le finalità fiscali e quelle di natura latamente economica delle operazioni poste in essere¹⁹⁹.

Dalla necessità che fine essenziale del comportamento abusivo sia il conseguimento del vantaggio fiscale deriva che il divieto di comportamenti abusivi non trova applicazione ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali. Tramite tale requisito si evita pertanto che operazioni che hanno finalità diverse da quelle fiscali possano vedere compromessa la loro validità per il solo fatto di condurre, come conseguenza della loro realizzazione, ad un vantaggio fiscale per qualcuno dei soggetti in esse coinvolti.

L'essentialità dello scopo di ottenimento del vantaggio fiscale asistemático viene ricavata a partire da un insieme di elementi obbiettivi, oggettivizzando, come è stato notato²⁰⁰, l'elemento soggettivo presente nella giurisprudenza precedente.

196 Punto 96 delle conclusioni dell'Avvocato Generale nel caso *Halifax*.

197 Il riferimento alla natura puramente fittizia o artificiale delle operazioni poste in essere è contenuto anche ai punti 39 e 58 della sentenza *Emsland-Stärke*, richiamata dalla stessa Corte, ed è posto, sebbene nella formulazione della costruzione di puro artificio, a fondamento della sentenza *Cadbury-Schweppes* quale obiettivo legittimante la normativa antiabuso nazionale restrittiva di una libertà fondamentale, *ex pluribus* si veda il punto 75 della detta sentenza.

198 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punto 81.

199 Sulla difficoltà di tali operazioni ermeneutiche vedi Poggioli M., *Il principio "anti-abuso" nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, cit., p. 1423.

200 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 – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, cit., p. 320 secondo l'Autore ciò potrebbe determinare problemi di compatibilità di norme

Proprio tale elemento “soggettivo” peraltro sembra concorrere a tracciare l'esatto confine, quanto meno nella specifica materia, tra l'abuso e la vera e propria frode ove la ricorrenza del comportamento illegittimo e delle sue conseguenze deve essere esclusa per il soggetto che abbia preso parte alle operazioni contestate e che, pur con l'uso dell'ordinaria diligenza, si sia trovato nella impossibilità di venire a conoscenza della falsità delle operazioni poste in essere a monte e a valle della transazione nella quale era direttamente coinvolto. Nella frode l'illegittimità deriva dalla falsità di alcune delle operazioni coinvolte sicché ben può verificarsi che un soggetto che non sia a conoscenza di tale falsità appaia del tutto estraneo all'intento di frode, nell'abuso non essendovi falsità bensì osservanza, almeno dal punto di vista formale, delle previsioni di legge, sicché apparenza e sostanza non appaiono difformi, e l'illegittimità è conseguente al fine contrario agli obiettivi della normativa, tale incolpevole mancanza di consapevolezza non appare possibile. In definitiva in materia di abuso del diritto ci si trova di fronte a due alternative possibili, o il soggetto ha effettuato una legittima scelta tra alternative possibili conferitagli dalla normativa²⁰¹ o, operando una forzatura sul dettato normativo, dietro l'apparente osservanza delle prescrizioni della norma cerca e ottiene un risultato opposto alle previsioni di quest'ultima²⁰².

Benché il diritto alla detrazione previsto agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, esso, una volta sorto, rimane acquisito solo in assenza di circostanze fraudolente o abusive. La Corte di Giustizia conclude pertanto nel senso che la sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrino un comportamento abusivo come da essa precedentemente definito.

In merito agli effetti sul diritto alla detrazione dell'accertamento del comportamento abusivo la Corte premette che spetta, in via di principio, agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA può essere riscossa a posteriori dall'Erario, pur restando nei limiti derivanti dal diritto comunitario. I provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono

nazionali antielusive richiedenti la presenza di uno specifico elemento soggettivo, Ibidem, p. 330.

201 Punto 88 della conclusioni dell'Avvocato Generale Poiras Maduro nel caso *Halifax*.

202 Punto 55 Conclusioni dell'Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nelle cause riunite C-439/04 C-440/04, *Axel Kittel e Recolta Recycling SPRL*.

eccedere quanto è necessario a tal fine, non possono quindi essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune istituito dalla normativa comunitaria in materia. Ne discende che operazioni implicate in un comportamento abusivo devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato, l'amministrazione fiscale che constati che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera abusiva ha il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante, essa deve, però, altresì detrarre ogni imposta applicata a valle su un'operazione, della quale imposta il soggetto passivo interessato era fittiziamente debitore nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale, e rimborsare eventuali eccedenze. Allo stesso modo deve permettere al soggetto passivo che, in assenza di operazioni costitutive di un comportamento abusivo, sarebbe stato il beneficiario della prima operazione non costitutiva di tale comportamento, di detrarre, conformemente alle disposizioni del sistema di detrazioni della sesta direttiva, l'IVA gravante a monte su quell'operazione. Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere pertanto ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.²⁰³

La Corte rileva infine che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte²⁰⁴.

203 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punto 98.

204 Sulla scia della sentenza *Halifax* il legislatore Belga ha introdotto nel proprio codice IVA una norma antiabuso quasi interamente ricalcata sulle conclusioni della Corte (Art. 1 (10) Belgian VAT Code). Vedi I. Massin, *Introduction of a General Anti-Avoidance Measure in Belgium*, *Internacional VAT Monitor* gennaio/febbraio 2006.

2.4.2 LE ALTRE SENTENZE DELL'HALIFAX DAY: UNIVERSITY OF HUDDERSFIELD E BUPA HOSPITAL.

Il medesimo giorno in cui la Corte di Giustizia ha pronunciato la più nota sentenza *Halifax* essa si è pronunciata in merito a due casi aventi natura analoga, anch'essi sollevati da corti inglesi²⁰⁵, riguardanti complessi di operazioni aventi lo scopo essenziale di consentire l'integrale detrazione dell'imposta assolta sulle forniture di beni e servizi a soggetti aventi un limitato diritto alla detrazione dell'Iva assolta in conseguenza della natura per lo più esente delle prestazioni da essi effettuate, il caso *University of Huddersfield*²⁰⁶ ed il caso *Bupa Hospitals*²⁰⁷. Appare utile una succinta analisi delle dette sentenze sia al fine di dare un quadro il più completo possibile della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia sia al fine di verificare come le contingenze della singola fattispecie abbiano influenzato il *dictum* dei giudici europei ovvero, per contro, le conclusioni raggiunte dalla Corte possano essere ritenute come aventi una valenza generale.

Per quanto riguarda i fatti inerenti al caso *University of Huddersfield* si trattava di una istituzione di educazione superiore che prestava principalmente servizi educativi esenti e, benché realizzasse una limitata quantità di operazioni imponibili, l'applicazione della regola del pro-rata di indetraibilità determinava una percentuale di detraibilità dell'Iva assolta di poco superiore al 6%. Intendendo procedere al risanamento di due edifici in rovina sui quali aveva acquisito un diritto di usufrutto ed al fine di ottenere un trattamento maggiormente vantaggioso in termini di Iva detraibile gravante sui lavori di ristrutturazione programmati, la detta università poneva in essere una serie di operazioni aventi l'esclusiva finalità di garantire il recupero della totalità dell'Iva ad essa addebitata

205 Il «VAT and Duties Tribunal» nei casi C-255/02 e C-223/03 e la «High Court of England and Wales» nel caso C-419/02.

206 Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc., I-01751.

207 Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd e Goldsborough Developments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, Racc., I-01685.

dalle società da essa incaricate dell'effettuazione dei lavori. In particolare veniva costituito un trust discrezionale in riferimento al quale l'università si riservava il diritto di nomina e revoca dei trustees e che veniva esonerato da qualsiasi responsabilità potesse derivare dalle operazioni poste in essere; a tale trust venivano successivamente ceduti in locazione gli edifici da risanare contro un canone simbolico, il trust a sua volta e nella medesima data procedeva alla sublocazione degli edifici all'università per un canone parimenti simbolico, per entrambe le operazioni era esercitata l'opzione per l'imposizione ai fini dell'Iva. Le opere di risanamento venivano condotte da parte di Properties (University of Huddersfield Properties Ltd.), società controllata al 100% dalla università, che ha fini Iva non apparteneva allo stesso gruppo, la quale a sua volta si avvaleva di imprenditori terzi per la materiale esecuzione dei lavori, procedendo a fatturare all'università i servizi di costruzione prestati. In forza della riferibilità dei lavori ad essa fatturati esclusivamente alla operazione di locazione imponibile l'università procedeva alla detrazione della totalità dell'Iva ad essa addebitata da Properties sui lavori di ristrutturazione. Tale attribuzione ad operazioni imponibili dell'Iva assolta con conseguente suo integrale recupero mediante detrazione veniva contestata dai Commissioners i quali ritenevano che le operazioni di locazione e sublocazione intercorse tra il trust e l'università costituissero “operazioni inserite” non necessarie aventi esclusivamente finalità fiscali (*inserted operations*), il cui disconoscimento agli effetti fiscali da parte dell'amministrazione era stato ritenuto possibile dalla giurisprudenza inglese. L'università presentava ricorso dinanzi al *VAT and Duties Tribunal*, il quale sospendeva il procedimento e rimetteva alla Corte di Giustizia la questione se in una situazione come quella di cui al caso sottoposto al suo esame, in cui le operazioni sono effettuate al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico, le stesse costituiscano cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di una attività economica ai sensi delle rilevanti disposizioni della VI direttiva.

La Corte ha ritenuto che dato il carattere obiettivo delle nozioni di cessione di beni, prestazione di servizi e attività economica di cui alla sesta direttiva, le medesime si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni considerate, ciò in quanto la necessità per l'amministrazione finanziaria di accertare la volontà dei soggetti passivi sarebbe contraria agli obiettivi della direttiva di garantire la certezza del

diritto ed assicurare l'agevole applicazione dell'imposta, conseguentemente operazioni come quelle di cui in causa vanno pertanto comunque qualificate come cessioni di beni e prestazioni di servizi svolte nell'esercizio di una attività economica. Essa peraltro rammenta come, anche in assenza di una specifica questione da parte del giudice remittente, essa sia competente a pronunciarsi in merito all'applicazione del divieto di comportamenti abusivi nel caso di specie posto che, sulla base della giurisprudenza *Halifax*, la sesta direttiva osta al diritto del soggetto passivo di dedurre l'Iva pagata a monte qualora le operazioni sulle quali tale diritto si fonda integrino una pratica abusiva.

Ciò appare più che sufficiente a consentire al giudice remittente la decisione del caso sottopostogli, egli ha infatti già in sede di rimessione ritenuto che le operazioni contestate avevano il solo obiettivo di ottenere un vantaggio fiscale, esse risultano prive di qualsiasi autonoma finalità economica e determinano l'elusione dell'imposta²⁰⁸; dal canto suo la Corte ha ritenuto che permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito, o glielo avrebbe consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema²⁰⁹. Risultano pertanto integrati i due elementi costitutivi di una pratica abusiva in materia di Iva con la conseguente necessità di rideterminare l'applicazione dell'imposta nel modo in cui si sarebbe verificata in assenza di pratiche abusive del diritto alla detrazione onde garantire l'effettiva applicazione delle disposizioni comunitarie che ne regolano l'esercizio.

La pronuncia di cui alla causa *BUPA Hospitals* ha ad oggetto anch'essa un possibile caso di abuso del diritto comunitario sempre con riferimento al diritto alla detrazione dell'Iva sopportata. BUPA Hospital Ltd. era parte di un gruppo di società che svolgevano l'attività di gestione di cliniche private nell'ambito della quale le prestazioni effettuate erano soggette all'aliquota zero con conseguente diritto al recupero integrale dell'Iva sopportata sugli acquisti di medicinali e protesi utilizzate nella propria attività. Il Regno Unito annunciava la volontà di modificare la normativa rendendo esenti le

208 Corte di Giustizia, causa C-223/03, *University of Huddersfield*, punto 31.

209 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punto 80.

prestazioni mediche oggetto dell'attività del gruppo con effetto dal 1 gennaio 1998. Il gruppo conseguentemente metteva in pratica una serie di complesse operazioni, alle quali partecipavano varie società controllate, che avevano la finalità di evitare l'applicazione della nuova normativa mediante la conclusione di accordi con il versamento anticipato dei corrispettivi in riferimento a una grande quantità di forniture con l'effetto di ottenere l'integrale deduzione dell'Iva sopportata prima che l'introduzione delle dette modifiche normative limitassero il relativo diritto di detrazione.

I contratti mediante i quali si producevano i versamenti anticipati prevedevano l'obbligo per il compratore di pagare l'intero prezzo alla data del contratto, i prodotti oggetto del negozio erano quelli descritti in un allegato e potevano essere modificati di comune accordo dai contraenti, il venditore doveva procedere alla consegna dei prodotti seguendo le ulteriori istruzioni del compratore sino al raggiungimento del valore totale della somma concordata e previamente versata, ciascuna parte poteva recedere dal contratto previo preavviso di sette giorni, in caso di risoluzione il compratore aveva diritto alla restituzione del corrispettivo versato detratto il valore dei beni consegnati sino a quella data.

Il ruolo di fornitore era assunto da società del gruppo BUPA, facenti parte del gruppo ma non appartenenti al medesimo gruppo IVA, al fine di mantenere il pagamento anticipato all'interno del gruppo. Tali accordi, ove attuati, avrebbero permesso al gruppo BUPA di evitare sia perdite di liquidità, sia il versamento, all'Ufficio IVA, dell'intera IVA concernente le dette operazioni, nonostante l'intervento della citata modifica normativa che, escludendo dall'elenco dei prodotti soggetti ad imposta ad aliquota zero le cessioni di prodotti medici effettuate nel Regno Unito da fornitori privati, avrebbe reso tali cessioni esenti per il futuro con la conseguente indetraibilità dell'IVA versata a monte su tali prodotti. In particolare la BUPA Hospitals effettuava pagamenti tali da permetterle di mantenere l'integrale detrazione dell'Iva assolta sulle dette forniture per i sei-sette anni successivi.

Il giudice rimettente oltre a richiedere quale dovesse essere l'interpretazione da dare alle pertinenti disposizioni della VI Direttiva in un caso come quello sottoposto al suo giudizio, chiedeva alla Corte chiarimenti circa l'esistenza di un principio dell'abuso di diritto e/o dell'abuso di legge che (indipendentemente dall'interpretazione data alla sesta direttiva) possa precludere il diritto di detrarre l'imposta pagata a monte; ed in caso

affermativo, in quali circostanze tale principio debba essere applicato e se dovesse essere applicato in circostanze analoghe a quelle oggetto di giudizio. Cioè se, come riassunto dalla Corte, tale direttiva debba essere interpretata nel senso che essa osti al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA versata a monte quando le operazioni che fondano tale diritto costituiscono un comportamento abusivo.

La Corte ritiene non necessario, nel caso di specie, ricorrere al divieto di comportamenti abusivi, stante la possibilità di contrastare la manovra mediante una corretta interpretazione sistematica della disposizione che costituisce il fondamento della manovra elusiva del contribuente. Essa rileva come l'art. 10, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva (l'attuale art. 65 della Direttiva 112/2006), ai sensi del quale, nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'IVA diventa esigibile all'atto della riscossione, a concorrenza dell'importo riscosso, costituisce una deroga alla norma enunciata al primo comma della medesima disposizione secondo la quale l'IVA diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione del bene o la prestazione di servizi e, in quanto tale, deve essere oggetto di una interpretazione restrittiva. Ne consegue che affinché l'imposta possa diventare esigibile senza che la cessione o la prestazione (cioè quello che la VI direttiva definisce il «fatto generatore» dell'IVA e che salvo espressa disposizione contraria deve essere contestuale o precedere l'esigibilità dell'imposta) sia stata ancora effettuata nel caso di versamento di un acconto, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare che, nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano stati oggetto di specifica individuazione.

Rilevante ci sembra anche che la Corte ricordi, a conferma della circostanza che non si possono assoggettare all'IVA gli acconti versati per cessioni di beni o per prestazioni di servizi il cui oggetto non sia stato ancora chiaramente individuato, che devono ritenersi soggette all'imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e non i pagamenti effettuati quale corrispettivo di queste ultime²¹⁰, affermando, ci sembra, un principio di realtà dell'imposta che esclude dal suo campo di applicazione quelle operazioni di natura esclusivamente contabile e prive di sostanza economica poste in essere dal

210 Corte di Giustizia, causa C-419/02, *BUPA Hospitals*, punto 50 con richiamo a Corte di Giustizia, sentenza 9 ottobre 2001, causa C 108/99, *Cantor Fitzgerald International*, Racc., I 7257, punto 17.

contribuente con l'esclusiva finalità di ottenere vantaggi in sede di liquidazione dell'imposta.

Oltre a confermare la natura di *extrema ratio* dell'applicazione del divieto di comportamenti abusivi a fini di contrasto delle manovre elusive, tale sentenza ci sembra confermi che, ove sia ipotizzabile una interpretazione della normativa idonea a contrastare il suo utilizzo in chiave abusiva, i giudici nazionali potranno o rifarsi a precedenti giurisprudenziali provenienti dalla Corte di Giustizia onde interpretare correttamente le norme di cui alla VI Direttiva ovvero, in mancanza di essi, ricorrere all'intervento interpretativo della Corte cui unicamente spetta la corretta interpretazione del diritto comunitario, al fine di risalire alla corretta interpretazione delle norme in questione che risulti idonea a contrastare efficacemente l'abuso delle stesse ovvero, ove questo non appaia possibile, alla legittimità della eventuale applicazione nel caso di specie del divieto di comportamenti abusivi.

2.4.3 LA SENTENZA PARTSERVICE: LE RAGIONI FISCALI QUALE SCOPO ESSENZIALE MA NON NECESSARIAMENTE ESCLUSIVO DELLA CONDOTTA ABUSIVA.

Con la sentenza in oggetto²¹¹, in risposta al quesito sollevato dalla Corte di Cassazione italiana in merito al requisito dello scopo essenziale di ottenimento di un vantaggio tributario del comportamento abusivo e in particolare se tale nozione coincidesse ovvero avesse un contenuto più ampio ovvero più ristretto di quella di operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale, la Corte di Giustizia ha ulteriormente precisato la nozione di comportamento abusivo contenuta nella sentenza *Halifax*.

Il caso sottoposto a giudizio dinanzi all'autorità remittente aveva ad oggetto, in estrema sintesi, la scomposizione di contratti riguardanti il leasing di autoveicoli in due, formalmente distinte, pattuizioni contrattuali, l'una avente ad oggetto la prestazione di natura finanziaria e pertanto considerata esente dall'imposta e l'altra avente ad oggetto specificamente la locazione del bene concesso in leasing ed in quanto tale imponibile. I due distinti contratti venivano conclusi tra l'utente finale da un lato e due società appartenenti al medesimo gruppo dall'altro, di dette società, l'una concedeva in locazione finanziaria il bene a fronte di un corrispettivo che, in conseguenza delle diverse pattuizioni, risultava di poco superiore al prezzo di acquisto del bene, mentre l'altra concludeva con l'utilizzatore un contratto in forza del quale essa assicurava il bene contro rischi diversi dalla responsabilità civile e garantiva, attraverso il finanziamento di una cauzione e la prestazione di una fideiussione illimitata, l'adempimento degli obblighi assunti da tale utilizzatore nei confronti della prima società, l'importo finanziato era versato su incarico dell'utilizzatore alla prima società a titolo di cauzione prevista dal contratto vertente sul godimento. L'effetto combinato dei diversi negozi era che veniva assoggettato ad imposizione l'importo versato a titolo di

211 Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2008, causa C 425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contro Part Service Srl*, Racc., I-00897.

controprestazione del leasing mentre veniva escluso, in quanto ritenuto esente dall'imposta, il corrispettivo dei servizi di natura finanziaria e assicurativa. Nel corso del giudizio inoltre il contribuente aveva fatto presente che la forma era stata adottata non a fini di evasione fiscale, bensì per valide ragioni economiche attinenti al marketing (lancio di un nuovo prodotto finanziario con premi compressi), all'organizzazione (divisione delle funzioni di gestione del rischio: assicurazione, fideiussioni e finanziamenti affidati alla società finanziaria; gestione dell'autoparco affidata alle società operative) e alla garanzia (il finanziamento fungeva da deposito cauzionale per l'adempimento degli obblighi dell'utilizzatore).

La fattispecie in questo caso era, a differenza che nei casi dell'*Halifax day*, tipicamente elusiva più che abusiva in senso stretto, in quanto il soggetto sfugge all'applicazione della disciplina ordinaria aggirandone l'applicazione mediante lo sfruttamento di forme giuridiche formalmente lecite ma utilizzate con finalità elusive, mentre nei casi anzidetti egli si poneva nelle condizioni di fruire di un diritto riconosciuto in via ordinaria dalla normativa ma al quale egli, in condizioni normali, non avrebbe avuto titolo, ed in particolare quello alla detrazione dell'imposta versata a monte, mediante lo sfruttamento di istituti giuridici aventi diverse finalità²¹².

La Corte dopo aver rilevato che, nell'ambito della causa principale, sono contestate talune esenzioni dall'IVA e che, per quanto riguarda appunto tali esenzioni, l'art. 13 della sesta direttiva impone agli Stati membri di «prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso», ribadisce che per valutare se le operazioni poste in essere dal contribuente possano essere considerate come rientranti in una pratica abusiva, il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se risulti da un insieme di elementi oggettivi che tale vantaggio abbia costituito lo scopo essenziale, anche se non necessariamente esclusivo, della soluzione contrattuale prescelta. Si tratta in definitiva di conferire all'istituto del divieto di abuso una configurazione più o meno ampia, sì da permettere il suo utilizzo in maniera più o

212 Ci sembrano valide al fine di distinguere i due fenomeni le definizioni di “abuso del diritto in senso stretto” e “abuso delle forme giuridiche” o “dell'autonomia privata”.

meno efficace nel contrasto ai fenomeni elusivi, appare evidente infatti che le possibilità di ricorso al principio in questione verrebbero ridotte ad ipotesi del tutto marginali ove si ritenesse configurabile l'esistenza di una pratica abusiva esclusivamente nell'ipotesi in cui il vantaggio fiscale costituisca il fine esclusivo dell'operazione controversa, sicché una qualsiasi finalità economica benché del tutto marginale varrebbe ad escluderne l'applicazione nel caso di specie. Il riferimento, contenuto al punto 82 della sentenza *Halifax*, alla circostanza che le operazioni oggetto del procedimento principale avevano l'unico scopo di procurare un vantaggio fiscale, non vale a trasformare tale circostanza in una condizione per l'esistenza di una pratica abusiva, ma ha semplicemente lo scopo di sottolineare che, nella controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio, la soglia minima che consente di qualificare una pratica come abusiva era addirittura superata²¹³.

Dal *dictum* della Corte sembra potersi ricavare una precisa gerarchia degli elementi costituenti la condotta abusiva e conseguentemente del loro accertamento da parte del giudice nazionale, solo ove il vantaggio conseguito mediante l'operazione ritenuta abusiva risulti contrario agli obiettivi della normativa si dovrà procedere alla verifica se il perseguimento del vantaggio fiscale abbia costituito lo scopo essenziale dell'operazione posta in essere con quelle particolari modalità.

La Corte ricordato in via preliminare che la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA, con la conseguenza che quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA, al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale.

Circa la questione se, quando un'operazione comprende diverse prestazioni essa debba essere considerata come un'operazione unica o come corrispondente a più prestazioni distinte e indipendenti da valutarsi separatamente, la quale riveste particolare importanza per l'applicazione dell'aliquota d'imposta o delle disposizioni relative all'esenzione contenute nella sesta direttiva, la Corte rammenta come, benché dall'art. 2 della sesta direttiva discende la regola generale secondo la quale ciascuna prestazione

213 Corte di Giustizia, causa C 425/06, *Part Service*, punto 44.

dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti.

Ciò accade, ad esempio, qualora, al termine di un'analisi anche solo oggettiva, si constati che una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. Inoltre si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

La valutazione circa la sussistenza di un'unica prestazione ovvero di più prestazioni distinte deve dunque avvenire non sulla base dell'assetto formale dato dalle parti all'operazione ma sulla base delle sue caratteristiche sostanziali. Compito del giudice nazionale è valutare se gli elementi che gli vengono presentati configurino l'esistenza di un'operazione unica, al di là della struttura contrattuale di essa, ed in tale contesto, esso può dover estendere la sua analisi attraverso una ricerca di indizi che rivelino l'esistenza di una pratica abusiva.

In merito alla contrarietà del vantaggio fiscale conseguito agli obiettivi della normativa la Corte rileva che il risultato perseguito nel caso di specie è costituito dall'ottenimento del vantaggio fiscale collegato all'esenzione il quale appare contrario all'obiettivo dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, cioè l'imposizione di tutto ciò che costituisce la contropartita ottenuta o da ottenere da parte dell'utilizzatore. Infatti, poiché la locazione di veicoli per mezzo di contratti di locazione finanziaria costituisce una prestazione di servizi ai sensi degli artt. 6 e 9 della sesta direttiva tale operazione è di norma assoggettata a IVA, la cui base imponibile deve essere determinata ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva.

In merito allo scopo di risparmio di imposta la Corte, in risposta al quesito posto dal giudice remittente, chiarisce dunque che lo scopo del conseguimento di un vantaggio fiscale deve essere sì essenziale ma non necessariamente esclusivo, le finalità elusive possono quindi concorrere con motivazioni di natura economica anche non puramente marginali o irrilevanti ispirate da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia²¹⁴ senza che per questo venga necessariamente meno la natura abusiva della condotta.

La finalità di risparmio di imposta deve quindi essere, anche se non l'unica, quella che ha determinato la scelta del soggetto di porre in essere l'operazione o di porla in essere con quelle determinate modalità, si tratta quindi di un elemento di natura soggettiva riguardante le motivazioni del soggetto agente, scopo essenziale ai fini della sua volizione, anche se può, ed evidentemente nella maggioranza dei casi non potrà che, essere desunto da una serie di elementi oggettivi quali il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti, tali elementi sono dalla Corte specificamente indicati tra quelli utilizzabili dal giudice nazionale e ritenuti idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nel caso specifico sottoposto al suo esame.

La Corte a conclusione del proprio ragionamento in merito al quesito riguardante l'elemento dello scopo di risparmio di imposta del comportamento abusivo afferma che la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse²¹⁵ Tale statuizione ha condotto alcuni autori a ritenere che la presenza di tale elemento sia di per sé sufficiente a dimostrare la presenza di un vantaggio contrario alle finalità della normativa senza necessità di un esame delle specifiche finalità della norma o delle norme oggetto di abuso²¹⁶.

214 Corte di Giustizia, causa C 425/06, *Part Service Srl*, punti 58 e 62.

215 Corte di Giustizia, causa C 425/06, *Part Service Srl*, punto 45.

216 Da un tale pericolo mette in guardia F. A. García Prats, *The 'abuse of tax law': prospects and analysis*, versione scritta del seminario dottorale tenuto all'Università di Bergamo sotto il titolo "L'abuso del concetto di abuso della legge tributaria" dal 3 al 6 novembre 2008, cit., il quale rileva come alcune decisioni dei contribuenti possa essere spiegate solo ove si prendano in considerazione i benefici derivanti dalla normativa fiscale. In tali casi la motivazione essenziale deriva da un beneficio fiscale stabilito dal legislatore senza che sia possibile considerare in tali casi il beneficio come oggetto di abuso da parte del contribuente. Il legislatore che stabilisce tali benefici può o no avere interessi

Parte della dottrina ha poi evidenziato come la caratterizzazione in termini di essenzialità e non di esclusività del requisito del fine di vantaggio fiscale da parte della Corte possa determinare una eccessiva incertezza nell'individuazione in concreto del detto requisito e determinare pertanto uno sproporzionato potere discrezionale da parte delle amministrazioni tributarie nell'individuazione dei comportamenti potenzialmente abusivi²¹⁷; appare peraltro difficilmente contestabile la circostanza che la risposta data dalla Corte di Giustizia nel caso Partservice fosse l'unica possibile a meno di non voler relegare l'applicazione del divieto di abuso al ricorrere di ipotesi del tutto marginali e conseguentemente svuotare tale istituto di qualsiasi efficacia ai fini di contrasto dell'elusione nella materia dell'imposizione sul valore aggiunto. Secondo altri autori la precisazione fornita dalla Corte avrebbe per converso il limitato effetto di determinare una diversa allocazione dell'onere della prova rispetto all'ipotesi in cui non siano ipotizzabili motivazioni diverse da quelle di ordine fiscale²¹⁸, incombando in tali casi in

economici, finalità e obiettivi nella previsione di tali vantaggi o riduzioni del carico tributario ma ciò non implica che il contribuente debba condividere tali interessi e finalità o che tali obiettivi debbano essere presi in considerazione nell'accertamento dello scopo essenziale del comportamento del contribuente che conduca all'ottenimento di un vantaggio fiscale. Secondo l'Autore lo scopo essenziale di vantaggio fiscale può essere considerato un elemento per la scoperta dell'esistenza di un abuso o di un uso improprio dei vantaggi fiscali in specifiche situazioni, il quale può però condurre a conclusioni errate ove ritenuto un elemento generale e sufficiente ai fini della scoperta e dell'accertamento dei comportamenti abusivi della normativa fiscale....La verifica dell'esistenza di una condotta abusiva dovrebbe quindi dipendere principalmente dalla verifica che il corretto utilizzo delle disposizioni – concordemente alle loro finalità – non si sia nel caso di specie verificato.

217 A. Parolini, *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in G. Maisto a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, p. 415, il quale sembra ritenere preferibile l'opinione espressa dall'Avvocato Generale Poiarès Maduro al punto 86 delle sue conclusioni nel caso Halifax, secondo il quale la portata del principio interpretativo di diritto comunitario che vieta abusi della legislazione IVA deve essere definita in modo da non pregiudicare operazioni legittime. Egli ne ritiene scongiurato il potenziale impatto negativo solo ove l'interpretazione del divieto di abusi avvenga nel senso che il diritto invocato da un soggetto passivo è escluso solo quando l'attività economica corrispondente *non ha altra spiegazione* che quella di preconstituire quel diritto. Interpretare una disposizione di legge nel senso che non attribuisce alcun diritto sulla base di un principio generale non scritto significherebbe attribuire un potere discrezionale troppo ampio alle autorità fiscali nel decidere quali scopi di una data operazione considerare predominanti. Ne deriverebbe un alto livello di incertezza per le legittime scelte degli operatori economici e un pregiudizio per attività economiche chiaramente meritevoli di tutela, purché attuate, almeno in certa misura, per fini commerciali ordinari. Il contrasto delle attività eseguite per una serie di ragioni fiscali e non, richiederà l'adozione di misure legislative nazionali appropriate, tale legislazione dovrà comunque essere conforme al procedimento descritto all'art. 27 della VI Direttiva e ai limiti fissati in proposito dalla Corte. In proposito nello stesso senso anche P. Centore, *L'elusione fiscale: un'arma di distruzione di massa?*, L'TVA, n. 3/2008, p. 5.

218 S. Camilleri e F. D'Acquisto, *Il vantaggio fiscale come "scopo essenziale" rende l'operazione abusiva*, Corr. Trib., 2008, p. 18.

capo all'amministrazione procedente un onere probatorio in merito alla essenzialità delle motivazioni di natura fiscale poste a base delle operazioni contestate.

2.4.4 LA SENTENZA FALL. OLIMPICLUB: L'IDONEITA' DEL DIVIETO DI COMPORTAMENTI ABUSIVI A LIMITARE LA DISCIPLINA NAZIONALE IN MATERIA DI GIUDICATO.

Una definitiva conferma della natura di principio generale dell'ordinamento comunitario del divieto di abuso del diritto, e conseguentemente della necessità di una sua applicazione in modo conforme alle linee tratteggiate dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia nella sua evoluzione a tutela della uniformità ed effettività e dunque in definitiva della primazia delle norme europee, ci sembra sia giunta con la sentenza emessa dalla Corte in occasione di altra questione pregiudiziale sollevata dalla Corte di Cassazione italiana in riferimento al caso *Fallimento Olimpiclub*²¹⁹.

La struttura elusiva posta in essere dalla società a responsabilità limitata Olimpiclub, proprietaria di impianti sportivi incidenti su terreni demaniali, era consistita nella cessione in comodato dell'uso dei detti impianti sportivi all'Associazione Polisportiva Olimpiclub, associazione non avente scopo di lucro, i cui membri fondatori coincidevano per la maggior parte con i detentori delle quote sociali della società. In forza del contratto di comodato l'Associazione doveva, a titolo di corrispettivo, assumere a proprio carico il pagamento del canone demaniale nonché versare ogni anno una cifra a titolo di rimborso delle spese forfettarie annuali e trasferire alla società tutte le entrate lorde dell'Associazione stessa, consistenti nell'ammontare complessivo delle quote associative annuali versate dai suoi soci e come tali non soggette a Iva. L'amministrazione fiscale, avendo considerato il contratto di comodato ad essa

219 Corte di Giustizia, sentenza 3 settembre 2009, Causa C-2/08, *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle entrate contro Fallimento Olimpiclub Srl*, Racc., I-07501. Tra i numerosi commenti della dottrina alla pronuncia in questione si rinvia a: P. Piantavigna, *Effettività del diritto comunitario in un caso paradigmatico di VAT planning*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 2009 II p.74-87, M. Basilavecchia, *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2010, p. 13, F. Rapisarda, *La prevalenza del principio del divieto di "abuso del diritto" in ambito Iva*, in *Il fisco* n. 10/2010, p. 1-1493, G. D'Angelo, *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, p. 303 e R. Miceli, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in *Rass. Trib.* 6/2009, p. 1839.

inopponibile, in quanto avente esclusivamente il fine di eludere la legge per conseguire un vantaggio fiscale, attribuiva all'Olimpiclub tutto il reddito lordo prodotto dall'Associazione con conseguente assoggettamento ad Iva delle quote versate a quest'ultima dai propri associati quali corrispettivi di prestazioni di servizi eseguite da un soggetto svolgente una attività economica professionale. La società si opponeva alla rettifica operata dall'Amministrazione, con esito positivo tanto in primo che in secondo grado di giudizio; intervenuto ricorso per Cassazione il curatore fallimentare della società faceva valere il giudicato nel frattempo intervenuto sulla medesima questione, sebbene in riferimento a diverse annualità precedenti e successive quelle oggetto del giudizio. Tali sentenze avendo deciso sulla medesima questione avrebbero avuto infatti efficacia vincolante (di c.d. giudicato esterno) nella controversia in oggetto secondo l'interpretazione da ultimo data dalla Corte di Cassazione dell'art. 2909 del codice civile, secondo la quale, nelle controversie tributarie, il giudicato esterno, qualora l'accertamento consacrato concerna un punto fondamentale comune ad altre cause, esplica, rispetto a questo, efficacia vincolante anche se formatosi in relazione ad un diverso periodo d'imposta.

Rilevato il possibile contrasto tra l'applicazione della detta interpretazione della normativa nazionale in materia di giudicato e la giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di limiti all'applicazione delle norme nazionali qualora queste siano idonee a compromettere il primato delle disposizioni del diritto comunitario (sentenza Lucchini²²⁰ in materia di aiuti di stato) il giudice del rinvio pone alla Corte la questione se il diritto comunitario osti all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, interpretata come detto, quando tale applicazione venga a consacrare un risultato contrastante con il diritto comunitario, frustrandone l'applicazione, anche in settori diversi da quello degli aiuti di stato e, segnatamente, in materia di IVA e di abuso del diritto comunitario posto in essere per conseguire indebiti risparmi d'imposta.

La Corte, rammentato come in assenza di una normativa comunitaria in materia, le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrino nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi, non dovendo tali norme nazionali tuttavia

220 Corte di Giustizia, sentenza 18 luglio 2007, causa C 199/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato contro Lucchini SpA.*, Racc., I-06199.

essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) né essere strutturate in modo da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)²²¹, ritiene necessario esaminare più in particolare se l'interpretazione soprammenzionata dell'art. 2909 del codice civile italiano possa essere giustificata alla luce della salvaguardia del principio della certezza del diritto, tenuto conto delle conseguenze che ne derivano per l'applicazione del diritto comunitario. Rilevato che tale interpretazione del giudicato sostanziale impedisce di fatto qualsiasi accertamento vertente su un punto fondamentale comune contenuto in una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato e relativa a diversi periodi d'imposta e che una siffatta applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata avrebbe dunque la conseguenza che, laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di IVA in contrasto con il diritto comunitario, la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione, la Corte conclude che ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di IVA non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività.

Sicuramente nella sentenza in oggetto l'attenzione della Corte di Giustizia appare principalmente rivolta agli effetti dirompenti che l'applicazione del giudicato c.d. esterno in materia tributaria data dalla nostra Corte di Cassazione potrebbe avere sulla concreta attuazione delle norme comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto²²², mentre appare relegata in secondo piano la questione attinente il divieto di pratiche abusive, ma ciò non può che costituire una conferma, a nostro modesto avviso, del grado di certezza che tale divieto ha ormai assunto nella disciplina dell'imposta ove non, più in generale, nell'ordinamento comunitario²²³, sicché la sua applicazione non

221 Corte di Giustizia, Causa C-2/08, *Olimpiclub*, punto 25.

222 In merito alla quale si rinvia a C. Glendi, *Processo tributario - Limiti del giudicato e corte di giustizia europea*, in *Corriere Tributario*, 5 / 2010, p. 325 ed alla letteratura ivi richiamata.

223 Dello stesso avviso F. Rapisarda, *La prevalenza del principio del divieto di "abuso del diritto" in ambito Iva*, cit., pag. 1-1493, secondo il quale la sentenza in questione "ha ulteriormente riconosciuto e "rafforzato" il divieto di abuso del diritto, quale principio comunitario, il cui rispetto non può trovare ostacolo nel principio giuridico della cosa giudicata esterna, qualora quest'ultimo sia interpretato in modo da non permettere un'applicazione effettiva del divieto di abuso del diritto."

può risultare compromessa da norme nazionali di carattere procedurale anche ove tali norme siano poste a tutela del superiore interesse alla certezza del diritto e alla economia processuale. E' appena il caso di aggiungere come il principio di effettività comporti il superamento, tra l'altro, dei tradizionali limiti posti al giudizio in Cassazione imponendo alla suprema Corte di valutare questioni di fatto quali la natura elusiva o meno delle operazioni in discussione onde dare corretta applicazione alle norme di diritto comunitario in materia di pratiche abusive legate all'imposta sul valore aggiunto.

2.4.5 LE ULTIME SENTENZE IN MATERIA DI ABUSO DEL DIRITTO NELL'IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO: RBS DEUTSCHLAND E WEALD LEASING.

La sentenza 22 dicembre 2010, C 277/09, RBS Deutschland²²⁴, unitamente a quella emessa in pari data nella causa C 103/09 - Weald Leasing²²⁵, appare utile, almeno in parte, a precisare i limiti tra operazioni che in ambito Iva siano qualificabili come abusive con conseguente possibilità di negare i vantaggi fiscali da esse derivanti in applicazione del principio di divieto di abuso del diritto comunitario affermato dalla Corte di Giustizia anche in tale materia e operazioni che, per contro, rientrino nelle legittime possibilità di scelta offerte dalla normativa fiscale, tanto comunitaria quanto nazionale traspositiva al contribuente, il quale può porre, come visto legittimamente purchè i vantaggi fiscali conseguiti non contrastino con gli obiettivi della normativa e al contempo ne costituiscano l'essenziale finalità, a fondamento della propria scelta in merito alle modalità di conduzione della propria attività economica anche motivazioni attinenti il regime fiscale ad essa applicabile.

Entrambe le sentenze richiamate hanno ad oggetto infatti operazioni di leasing oggetto di contestazione da parte dell'amministrazione fiscale britannica in quanto avevano il potenziale effetto di ridurre o addirittura evitare l'imponibilità dei corrispettivi delle locazioni in questione. Nonostante ciò la Corte è giunta a conclusioni difformi in considerazione dei diversi elementi che caratterizzavano le fattispecie concrete sottoposte al suo esame, mentre essa ha infatti ritenuto nella causa C 103/09 che non potesse escludersi il ricorrere di una fattispecie abusiva posto che l'inserimento di una società terza appariva volto ad evitare l'applicabilità della norma nazionale che consente la sindacabilità degli importi dei canoni di leasing tra parti correlate, rimettendo comunque la valutazione in merito al singolo caso concreto al giudice nazionale, nella

224 Corte di Giustizia, sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-277/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contro RBS Deutschland Holdings GmbH, Racc. p. 00000.

225 Corte di Giustizia, sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-103/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contro Weald Leasing Ltd, Racc. p. 00000.

causa C 277/09, discutendosi esclusivamente sulla scelta del soggetto che nell'ambito di un gruppo bancario dovesse effettuare le operazioni in questione e non essendo in contestazione l'importo dei canoni corrisposti a tale soggetto da un terzo, benché tale scelta determinasse la non imposizione delle operazioni di leasing essa è stata considerata espressione del diritto del soggetto passivo di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permettesse di limitare la sua contribuzione fiscale e che, in assenza degli elementi individuati dalla Corte come costitutivi di un comportamento abusivo, rimane intangibile.

Più nel dettaglio tale ultimo caso aveva ad oggetto la detrazione dell'imposta sull'acquisto di autoveicoli successivamente concessi in leasing ad una società terza, tale ultima prestazione era effettuata però non direttamente dalla banca capogruppo situata nel Regno Unito bensì da sue controllate tedesche (dapprima la Royal Bank of Scotland Deutschland e successivamente la Lombard Leasing). Tale circostanza rendeva i corrispettivi della prestazione non imponibili in Gran Bretagna dove gli stessi erano qualificati ai fini Iva quali prestazioni di servizi e pertanto, secondo la disciplina al tempo vigente (art. 9, n.1, della sesta direttiva), imponibili nel luogo in cui il prestatore ha la propria sede. Secondo la normativa nazionale infatti il leasing era qualificato cessione di beni solo ove venisse convenuto che alla scadenza del contratto la proprietà dei beni venisse trasferita all'utilizzatore o a terzi, circostanza prevista solo come opzionale dagli accordi conclusi dalle parti, potendo il locatore a sua scelta vendere i beni anche a terzi. I canoni di leasing corrisposti risultavano del pari non imponibili in Germania in quanto secondo la disciplina nazionale tale contratto ha sempre ad oggetto la cessione di beni ed i corrispettivi da esso previsti sono pertanto imponibili nel luogo ove si trovano i beni oggetto di cessione al momento in cui essa ha luogo (art. 8, n.1 lett.b, sesta direttiva). I veicoli venivano infine ceduti al locatore per il loro valore residuo con applicazione della relativa imposta nel Regno Unito.

La RBS Deutschland riteneva spettantegli il diritto alla detrazione dell'imposta versata in occasione dell'acquisto iniziale in forza del dettato dell'art 17, n. 3 lett. a), sesta direttiva, che dispone la detraibilità dell'imposta nel caso in cui i beni e servizi acquistati dal soggetto passivo siano utilizzati a fini di sue operazioni effettuate all'estero che darebbero diritto a detrazione ove fossero effettuate all'interno del paese e della mancanza degli elementi costituenti un comportamento abusivo considerato che si

trattava di operazioni di leasing intercorse tra tre contraenti indipendenti in condizioni di mercato. Di diverso avviso i Commissioners i quali ritenevano non sussistesse il diritto alla detta detrazione ove i beni acquistati non fossero successivamente utilizzati per operazioni soggette ad imposta e comunque abusivo il comportamento della RBSD in quanto il meccanismo giuridico attuato, costituito dai termini nei quali erano stati conclusi i contratti di leasing in modo da sfruttare la differenza tra le normative nazionali, mirava essenzialmente all'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della normativa comunitaria.

Il giudice di prime cure riteneva che il principio di neutralità non imponesse che la detrazione dell'iva fosse ammessa esclusivamente in corrispondenza di un correlativo obbligo di versamento dell'Iva a valle e che gli accordi in questione non costituissero un comportamento abusivo.

Il giudice di appello rilevato tra l'altro che la banca capogruppo aveva scelto come locataria la propria controllata tedesca e aveva determinato la durata dei contratti di leasing al fine di ottenere il vantaggio fiscale dell'esenzione dell'Iva sul versamento dei canoni, sospendeva il giudizio e sottoponeva alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se l'art. 17, n. 3, lett. a), della direttiva debba essere interpretato nel senso che consenta alle autorità fiscali del Regno Unito di negare alla controllata tedesca la detrazione dell'Iva pagata nel Regno Unito sull'acquisto delle automobili.
- 2) Se, nel rispondere alla prima questione, sia necessario che il giudice nazionale estenda la sua analisi prendendo in considerazione la possibile applicazione del principio del divieto di abuso del diritto.
- 3) In caso di risposta affermativa alla questione sub 2), se la detrazione dell'imposta a monte sull'acquisto delle automobili sia contraria allo scopo delle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, risultando in tal modo soddisfatto il primo requisito di un comportamento abusivo, come definito al punto 74 della sentenza 21 febbraio 2006, causa C 255/06, Halifax e a., avuto riguardo, tra gli altri principi, al principio di neutralità fiscale.
- 4) Sempre in caso di risposta affermativa alla questione sub 2), se il giudice debba considerare che la finalità essenziale delle operazioni è ottenere un vantaggio fiscale,

risultando in tal modo soddisfatto il secondo requisito di un comportamento abusivo, come definito al punto 75 della summenzionata sentenza della Corte di Giustizia, qualora, in una transazione commerciale tra parti che operano in condizioni di mercato, la scelta di una controllata tedesca per il leasing di automobili ad un cliente del Regno Unito, e delle stesse condizioni di leasing, sia dettata dall'obiettivo di conseguire il vantaggio fiscale della inapplicabilità dell'imposta a valle sul pagamento dei canoni.

Prima di affrontare la questione circa la configurabilità di un comportamento abusivo del contribuente la Corte chiarisce il significato da dare alla disposizione di cui all'art. 17, n. 3, lett. a, della sesta direttiva (attuale Articolo 169, lett. a) Dir. 2006/112/CE), secondo cui il diritto alla detrazione dell'Iva versata a monte per talune operazioni, qualora le correlative operazioni a valle siano concluse in un diverso Stato membro, dipende dall'eventuale riconoscimento di tale diritto ove tutte le operazioni fossero effettuate all'interno dello stesso Stato membro.

Benché la Corte abbia più volte affermato che la detraibilità dell'Iva versata a monte è connessa alla imponibilità delle operazioni a valle nelle quali vengono utilizzati i beni e servizi acquistati e che pertanto qualora beni e servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati per esigenze di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'Iva non può aversi né imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte, tale diritto appare legato al corretto regime giuridico delle operazioni poste a valle, le quali nel caso concreto non erano né esenti né al di fuori dell'ambito di applicazione dell'imposta derivando la loro mancata imposizione da una diversa qualificazione ad opera delle legislazioni nazionali traspositive, esse erano pertanto in linea di principio soggette a Iva e pertanto idonee a far sorgere il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte.

Tale diritto non può essere limitato dagli Stati Membri se non nelle ipotesi previste dalla direttiva pena la compromissione della neutralità che il sistema d'imposta è volto a garantire proprio per il tramite del meccanismo della detrazione, il quale è diretto a sollevare l'imprenditore dall'onere dell'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. E ciò anche nell'ipotesi in cui lo Stato membro interessato non abbia riscosso l'Iva a valle a causa della qualificazione data ad una operazione commerciale, essendo ciò dovuto alla sussistenza di differenza legislative e

regolamentari tra gli Stati membri²²⁶.

Tale diritto andrebbe peraltro negato e l'intera operazione riqualificata ove si riscontrassero gli elementi in presenza dei quali la Corte ha riconosciuto l'esistenza di un comportamento abusivo ai fini dell'imposta. In proposito la Corte non rinviene nelle caratteristiche delle operazioni e nella natura dei rapporti intercorrenti tra i soggetti coinvolti elementi idonei a far ritenere che le operazioni *de quo*, coinvolgenti soggetti giuridicamente autonomi ed effettuate nell'ambito di normali scambi commerciali, costituiscano una costruzione artificiosa, priva di effettività economica, e siano conseguentemente volte unicamente all'ottenimento di un vantaggio fiscale. Ancora una volta la Corte, non si sa quanto consapevolmente, fa riferimento al concetto di abuso da essa sviluppato con riferimento alla materia dell'imposizione diretta, posto che nell'imposizione sul valore aggiunto essa ha chiarito la sufficienza del fine essenzialmente fiscale ad integrare un comportamento abusivo (sentenza *Partservice*).

La scelta di una società situata in un diverso Stato membro e di termini contrattuali tali da determinare un risparmio fiscale, ovvero secondo la Corte "in funzione di considerazioni proprie degli operatori economici interessati" non può essere considerato costitutivo di un abuso del diritto. I soggetti passivi sono liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengono più idonee per la loro attività nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali.

Dalla sentenza della Corte sembrerebbe potersi trarre la conclusione che non costituisce abuso del diritto lo sfruttamento da parte dei contribuenti con finalità di risparmio di imposta di lacune o difformità normative purchè le operazioni mediante le quali avviene tale sfruttamento abbiano carattere reale, il quale carattere reale andrebbe affermato ogni qualvolta manchino elementi comprovanti l'artificialità delle operazioni quali i legami tra i soggetti coinvolti o che le stesse non rientrino nelle loro "normali" operazioni commerciali. In realtà si ritiene che il carattere reale delle operazioni è dato dalle loro motivazioni extrafiscali, la cui assenza secondo la precedente giurisprudenza della Corte può essere desunta dai detti elementi i quali non sembrano sussistere nel caso analizzato, la scelta della controllata tedesca e delle condizioni contrattuali di

226 Punto 42 della sentenza RBSD. Al successivo punto 44 la Corte ammette l'incoerenza di tale risultato che potrebbe evidentemente essere evitato solo mediante una maggiore armonizzazione delle legislazioni nazionali.

leasing non sembrano in verità avere altra finalità che quella fiscale. Ciò che invece sembra essere assente nel caso *de quo* è il diverso elemento della contrarietà agli obiettivi della normativa del vantaggio fiscale conseguito, la norma invocata nel legare il diritto alla detrazione al regime che l'operazione a valle avrebbe avuto nel paese del prestatore accetta infatti l'eventualità di una detrazione in assenza di una correlata imposizione a valle. La non perfetta armonizzazione della disciplina riguardante l'imposta comporta infatti che in ipotesi come quelle della causa in oggetto il diritto alla detrazione sia riconosciuto anche in assenza di versamento dell'imposta a valle onde garantire la neutralità dell'imposta rispetto agli operatori economici. Ne consegue la legittimità della scelta operata dal contribuente tra le diverse possibili modalità di conduzione dei propri affari si da limitare la propria contribuzione in modo che non appare contrario agli obiettivi della normativa.

Più convincenti della sintetica e alquanto confusa motivazione della Corte circa l'assenza degli elementi costitutivi del comportamento abusivo appaiono le conclusioni dell'Avvocato Generale il quale osserva in materia come in primo luogo sembri essere assente il detto elemento della contrarietà del vantaggio conseguito agli obiettivi della normativa posto che "la norma invocata per come è formulata, comporta deroghe al sistema IVA istituito dalla suddetta direttiva, specialmente al sistema di detrazione, e al principio di neutralità fiscale"²²⁷. In merito poi alla questione se l'obiettivo principale delle operazioni in questione sia ottenere un vantaggio fiscale, egli inoltre correttamente osserva come il giudice nazionale possa valutare se gli accordi relativi alla fornitura dei detti servizi di leasing appaiano interamente artificiali, cioè se non possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali, per esempio con obiettivi economici ispirati da considerazioni organizzative, di marketing oppure di costi. Nel valutare l'artificiosità delle operazioni in esame la corte nazionale potrà prendere altresì in considerazione i rapporti giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti.

Si ritiene non possa che concludersi che tale sentenza appare idonea ad alimentare più che a chiarire i dubbi circa il limite tra la legittima opzione del contribuente tra più

227 Punto 75 delle conclusioni del 30 settembre 2010 dell'Avvocato Generale Mazák in causa C 277/09 RBS Deutschland Holdings che al successivo punto 76 aggiunge: "In altre parole, quando un soggetto passivo si avvale, come nel caso di specie, di un'"anomalia" o di un'incoerenza nel sistema IVA dovute, tuttavia, al sistema stesso o, più esattamente, a differenze nell'applicazione di tale sistema negli Stati membri interessati, tale "uso" da parte del soggetto passivo non costituisce necessariamente un "abuso"."

regimi fiscali, eventualmente in ipotesi scaturenti da una difforme trasposizione ad opera delle legislazioni nazionali della direttiva, e il comportamento abusivo che sfrutti le lacune e imperfezioni della disciplina impositiva. Tale discriminazione va infatti a nostro parere ricercata prioritariamente nella contrarietà o meno del vantaggio fiscale conseguito rispetto ai principi e obiettivi che reggono il sistema d'imposta, posto che la tutela di tali obiettivi avverso comportamenti artificiosi dei contribuenti appare la funzione essenziale del principio *de quo*; la presenza di idonee motivazioni extrafiscali varrà eventualmente ad escludere il ricorrere dell'abuso proprio in quanto escludendone la motivazione fiscale varrà ad escluderne l'artificialità e per tal via la stessa contrarietà ai principi che reggono il sistema d'imposta.

Più coerenti con la precedente giurisprudenza della Corte in materia appaiono le motivazioni a fondamento della citata sentenza emessa in pari data nella causa C 103/09 Weald Leasing, avente anch'essa ad oggetto il trattamento fiscale di alcune operazioni di leasing in cui risultavano peraltro coinvolti soggetti appartenenti al medesimo gruppo ed apparendo l'inserzione nella catena di operazioni di un terzo indipendente volta a scongiurare la possibilità di una contestazione degli importi dei canoni versati a tale ultimo soggetto da parte dell'amministrazione finanziaria. In tale caso infatti una compagnia assicurativa effettuante principalmente operazioni esenti ed avente diritto pertanto alla detrazione di una percentuale minima dell'Iva versata ai propri fornitori otteneva i beni strumentali alla propria attività facendoli acquistare ad una propria controllata la quale successivamente li cedeva in locazione ad una società terza, appartenente peraltro al consulente fiscale del gruppo, la quale li sublocava successivamente alle società operative appartenenti al gruppo societario in questione.

La Corte chiarisce che la scelta tra l'acquisto e la locazione di un bene strumentale benché determini un vantaggio fiscale in termini di differimento dell'onere fiscale non costituisce una pratica abusiva, rientrando le operazioni di leasing nell'ambito di applicazione della sesta direttiva il vantaggio fiscale ad esse conseguente non appare infatti contrario agli obiettivi della normativa. Il soggetto passivo ha infatti il diritto di scegliere la forma di conduzione dei propri affari che gli consenta di limitare la propria contribuzione fiscale e quando tale soggetto ha la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non gli impone la scelta di quella che implica un maggiore pagamento di Iva.

Ciò è valido nei limiti in cui l'Iva relativa a tali operazioni di leasing venga debitamente

e integralmente corrisposta, diversamente si dovrebbe concludere ove le condizioni contrattuali ed in particolare l'importo dei canoni sia molto più basso del normale e non corrisponda ad alcuna realtà economica. A tal fine l'inserimento di un terzo non appartenente al gruppo ove sia volto ad ostacolare l'applicazione delle disposizioni comunitarie o di quelle nazionali che la traspongono ed in particolare della norma nazionale che consente all'amministrazione fiscale di portare al valore di mercato il valore di una fornitura quando il soggetto fornitore e il soggetto destinatario sono collegati²²⁸ può costituire un comportamento abusivo e conseguentemente essere disconosciuto in sede di accertamento dell'imposta.

Rilevante appare l'estensione del divieto di abuso del diritto comunitario ad una norma nazionale che pur non essendo direttamente traspositiva della direttiva, in quanto adottata ai sensi dell'art 27 della stessa, costituisce secondo la Corte parte integrante della disciplina dell'imposta e ne tutela gli obiettivi sicché un suo aggiramento può pienamente costituire un abuso del diritto comunitario.

La Corte nella sentenza in oggetto a seguito di specifica richiesta da parte del giudice remittente ha avuto modo di chiarire la rilevanza del concetto di normali operazioni commerciali da essa talvolta utilizzato nella definizione dei comportamenti abusivi del diritto comunitario precisando che la constatazione dell'esistenza di una pratica abusiva deriva non dalla natura delle operazioni commerciali cui si dedica normalmente il soggetto che effettua le operazioni di cui trattasi, bensì dallo scopo, dalla finalità e dagli effetti di tali operazioni. Sembra pertanto confermato che la circostanza che le operazioni contestate non rientrino tra quelle normalmente svolte dal soggetto costituisca semplicemente uno di quegli elementi a disposizione del giudice nazionale al fine della valutazione delle finalità essenziali di risparmio fiscale delle operazioni e non rientri in alcun modo nella definizione degli elementi costitutivi dell'abuso²²⁹.

228 Come previsto nel caso in oggetto dall'art. 1 dell'allegato 6 del VAT Act del 1994.

229 In tal senso si è espresso anche l'Avvocato Generale al punto 33 delle proprie conclusioni.

2.5 GLI EFFETTI GIURIDICI DEL COMPORTAMENTO RITENUTO ABUSIVO.

In merito alle conseguenze derivanti dalla constatazione dell'abusività del comportamento del contribuente appare evidente la necessità di rimuovere i vantaggi ottenuti mediante il comportamento abusivo onde garantire una corretta applicazione della normativa in questione secondo gli scopi e obiettivi alla base della medesima. Posto che l'applicazione del diritto comunitario è rimessa alle autorità nazionali degli Stati Membri, le quali sono tenute a garantirne l'effettività all'interno dei propri ordinamenti, nelle ipotesi di abuso diretto della normativa comunitaria secondaria sorge per le dette autorità il preciso obbligo di contrastare tale abuso a tutela oltre che del principio di effettività anche delle risorse proprie comunitarie, quale strumento indispensabile per il raggiungimento dei fini comunitari.

In proposito si è parlato della creazione ad opera della Corte di un *tertium genus* di indetraibilità conseguente alla natura artificiosa delle operazioni dalle quali è generata l'imposta oggetto della detrazione abusiva²³⁰. Il riconoscimento del diritto alla detrazione, fondamentale al fine di garantire la neutralità dell'imposta e pertanto in linea di principio non limitabile, incontra un limite nella artificiosità delle operazioni poste in essere dal contribuente al solo fine di ottenere tale vantaggio di natura fiscale e pertanto contrarie alle finalità per cui il diritto stesso è garantito e riconosciuto dalla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto. Secondo le parole della Corte: “Permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell’IVA assolta a monte laddove, nell’ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito, o glielo avrebbe consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema”²³¹.

Onde ristabilire il corretto funzionamento del sistema dell'imposta sul valore aggiunto e

230 P. Centore, *La detrazione Iva ai confini dell'elusione*, in Corr. Trib. 2006, p. 1110.

231 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punto 80.

garantire la neutralità dell'imposta, suo obiettivo e principio fondamentale, le operazioni implicate in un comportamento abusivo devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato²³². Se per un verso pertanto l'amministrazione fiscale che constati che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera abusiva ha il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante²³³, essa dovrà al contempo consentire al soggetto passivo la detrazione dell'imposta applicata a valle su un'operazione, della quale imposta l'interessato era fittiziamente debitore nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale, e rimborsare eventuali eccedenze nonché permettere al soggetto passivo che, in assenza di operazioni costitutive di un comportamento abusivo, sarebbe stato il beneficiario della prima operazione non costitutiva di tale comportamento, di detrarre, conformemente alle disposizioni del sistema di detrazioni della sesta direttiva, l'IVA gravante a monte su quell'operazione²³⁴. In applicazione dei principi di certezza del diritto e di legittimo affidamento la Corte di Giustizia ha escluso che nei casi di constatazione di un comportamento abusivo del contribuente si possa dar luogo all'automatica applicazione delle sanzioni amministrativo-tributarie previste dalla normativa. Essa ha infatti affermato al punto 93 della sentenza *Halifax* che: "la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte (v., in tal senso, anche Corte di Giustizia, causa C 110/99, *Emsland-Stärke*, punto 56)."²³⁵ In proposito è stato acutamente osservato²³⁶ che la Corte col il suo *dictum* pone due questioni: l'una riguardante il fondamento chiaro e univoco alla base della reazione sanzionatoria, il quale peraltro non appare in grado di escluderne in via generale

232 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punto 98.

233 In tal senso vd. Corte di Giustizia, causa C-32/03, *Fini H*, punto 33 Nel punto successivo la Corte rammenta che: "Spetta comunque al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo."

234 Corte di Giustizia, causa C 255/07, *Halifax*, punti da 94 a 98.

235 Circa tale problematica alla luce dei principi costituzionali nazionali in materia vedi R. Cordero Guerra, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in Corr. Trib. 2009, p. 10.

236 P. Centore, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in Atti del Convegno "Elusione Fiscale e Abuso del Diritto" tenutosi a Milano il 12 e 13 febbraio 2009, nonché in sintesi in Rass. Trib. 2/2009, p. 437 e ss..

l'applicazione ove prevista per le infrazioni tipizzate (ad esempio infedele dichiarazione) nelle quali l'esito dell'abuso refluisce, più rilevante, con riferimento alle sanzioni, sarebbe il principio di colpevolezza e quindi di punibilità della condotta, con la conseguenza di una necessaria valutazione caso per caso della condotta abusiva si da graduare la reazione dell'ordinamento in funzione della gravità della stessa, sino a giungere alla non applicazione nelle ipotesi di buona fede del contribuente che abbia tenuto una condotta solo successivamente qualificata in termini univoci come abusiva; l'altra avente ad oggetto il principio di proporzionalità, strettamente connesso al primo proprio in quanto idoneo a graduare la reazione dell'ordinamento in funzione della gravità della condotta.

2.6 LE NORME PROCEDURALI APPLICABILI E L'ONERE DELLA PROVA DELL'ABUSO.

Nell'ordinamento comunitario vige il principio dell'autonomia procedurale degli Stati Membri, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia spetta a tutte le Autorità degli Stati membri garantire il rispetto delle norme di diritto comunitario, nell'ambito delle loro rispettive competenze²³⁷; tali autorità assolvono al detto compito secondo le norme procedurali che solo loro proprie, previste dai rispettivi ordinamenti al fine di garantire l'attuazione delle norme che costituiscono gli ordinamenti nazionali. L'ambito di applicazione di tale principio va rinvenuto in tutte le ipotesi in cui manchi una specifica disciplina comunitaria per l'attuazione amministrativa e/o giudiziaria delle disposizioni europee.

Le norme procedurali nazionali non devono tuttavia essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza), né essere strutturate in modo da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario o, più in generale, l'applicazione dello stesso (principio di effettività)²³⁸.

Sembra pertanto che l'accertamento dell'esistenza di un comportamento abusivo in riferimento all'imposta sul valore aggiunto, da parte delle amministrazioni fiscali nazionali, debba avvenire con l'applicazione di tutte le garanzie proprie dell'analogo procedimento di accertamento della violazione di norme interne; esso inoltre non può avvenire mediante presunzioni assolute che violerebbero il principio di proporzionalità e deve di conseguenza ammettere la possibilità di prova contraria da parte del contribuente dinanzi ad un giudice in posizione di terzietà in merito agli elementi

237 Corte di Giustizia, sentenza 12 giugno 1990, causa C-8/88, *Germania/Commissione*, Racc., I-2321, punto 13, e sentenza 13 gennaio 2004, causa C 453/00, *Kühne & Heitz*, Racc., I-00837, punto 20.

238 Corte di Giustizia, causa C 2/08, *Olimpiclub*, punto 25 e sentenza 16 marzo 2006, causa C 234/04, *Kapferer*, Racc., I-02585 punto 22. Ogni disposizione nazionale che limita l'applicazione del diritto comunitario deve essere espressione degli interessi generali alla certezza del diritto, alla garanzia del diritto di difesa, al regolare svolgimento del processo, in mancanza di una giustificazione di tal genere la norma nazionale risulta contraria all'ordinamento comunitario e deve essere disapplicata. Vedi Miceli R., *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in Rass. Trib. 6/2009, p. 1858.

costitutivi del comportamento abusivo.

Qualora si ponga la questione se una norma processuale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto comunitario, la Corte ha affermato che ciascun caso dev'essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta norma nell'insieme del procedimento nazionale in questione, dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso, dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali. Sotto tale profilo si devono considerare, se necessario, i principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento²³⁹.

I principi comunitari sopra richiamati costituiscono peraltro precisi limiti posti alla autonomia procedurale degli Stati Membri qualora le autorità nazionali siano chiamate a dare attuazione alle disposizioni dell'ordinamento comunitario, sicché, ad esempio, le norme di diritto interno che conferiscono carattere definitivo alle decisioni, nell'interesse della certezza del diritto, possono essere rimesse in discussione, in via eccezionale e a condizioni molto restrittive, tenuto conto della forza e dell'efficacia del diritto comunitario²⁴⁰. Come visto la Corte ha fatto specifica applicazione di tali principi in materia di abuso del diritto comunitario nell'imposta sul valore aggiunto affermando che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale in materia di efficacia esterna del giudicato in una causa vertente sull'IVA concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, tale efficacia del giudicato avrebbe l'effetto non solo di impedire al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta, ma finanche di rimettere in questione, in occasione di un controllo giurisdizionale relativo ad un'altra decisione dell'autorità fiscale competente concernente il medesimo contribuente o soggetto passivo, ma un esercizio fiscale diverso, qualsiasi accertamento vertente su un punto fondamentale comune contenuto in una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato. Con la conseguenza che un'interpretazione delle norme comunitarie relative a

239 Corte di Giustizia, causa C 2/08, *Olimpiclub*, punto 27 e Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 1995, causa C 312/93, *Peterbroeck*, Racc., I-4599, punto 14.

240 Corte di Giustizia, causa C-453/00, *Kühne & Heitz*, ai punti 26 e 28 e Corte di Giustizia, sentenza 19 settembre 2006, cause riunite C-392/04 e C-422/04, *i-21 Germany GmbH e Arcor AG & Co. KG*, Racc., I-08599, punti 52-54.

pratiche abusive in materia di IVA in contrasto con il diritto comunitario si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione. Ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di IVA, comprendenti il divieto di abuso del diritto comunitario, non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività²⁴¹.

Nella sentenza *Vonk Dairy Products* dell'11 gennaio 2007, attinente pratiche illecite in materia di restituzioni all'esportazione, la Corte ha affermato che: “la constatazione della natura indebita delle dette restituzioni dev’essere dimostrata mediante la prova di una pratica illecita dell’esportatore, fornita secondo le norme del diritto nazionale.

La detta prova richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l’obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto e, dall’altra, un elemento soggettivo, consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. La sussistenza di un simile elemento soggettivo può essere dimostrata, in particolare, provando l’esistenza di una collusione tra l’esportatore, beneficiario delle restituzioni, e l’importatore della merce in un paese terzo diverso dal paese d’importazione.

Spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali sull’onere della prova, sempre che non ne risulti compromessa l’efficacia del diritto comunitario, se gli elementi costitutivi di una pratica illecita sussistano nella causa principale.”²⁴²

Nella giurisprudenza in materia di imposta sul valore aggiunto tale riferimento ad un elemento soggettivo, come visto per ragioni probabilmente legate alla necessità di una applicazione dell'imposta la più generale possibile al fine di garantirne la neutralità, che ha condotto ad una definizione in termini esclusivamente oggettiva dei suoi presupposti, non compare. Sicchè accanto al primo elemento sostanzialmente analogo²⁴³ compare un

241 Corte di Giustizia, causa C 2/08, *Olimpiclub*, punti da 29 a 32.

242 Corte di Giustizia, causa C-279/05, *Vonk Dairy Products BV*, punti 33, 34 e 38.

243 Punto 74 della sentenza *Halifax*: “...nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l’applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.”

ulteriore elemento, lo scopo essenziale di ottenimento di un vantaggio fiscale, avente natura, quantomeno dal punto di vista probatorio, oggettiva, posto che la sua sussistenza nel caso di specie deve risultare da un insieme di elementi di natura oggettiva²⁴⁴.

Tali elementi andranno ordinariamente provati a cura dell'amministrazione finanziaria che ha interesse alla disapplicazione delle norme, comunitarie o nazionali traspositive, che troverebbero applicazione ove la forma delle operazioni in oggetto non fosse oggetto di contestazione.

In merito al primo elemento, attinente la contrarietà della specifica applicazione delle disposizioni comunitarie nel caso concreto agli obiettivi perseguiti dalla normativa, si ritiene che essa non possa che essere provata mediante un raffronto tra tale applicazione e quella che ha luogo nella ordinaria prassi commerciale, si da evidenziare la natura asistematica dei vantaggi ottenuti dal contribuente mediante le operazioni de quo.

Il secondo elemento dello scopo essenziale di ottenimento di un vantaggio fiscale, come visto, non può che essere provato mediante una serie di elementi oggettivi di natura indiziaria, quali i legami tra i soggetti coinvolti nelle operazioni o le modalità di svolgimento temporale delle stesse, idonei a determinare un ragionevole convincimento circa l'obiettivo principale perseguito mediante lo svolgimento delle operazioni stesse. Una volta raggiunto un tale grado di prova spetterà al contribuente opporre la genuinità delle operazioni di cui richiede il riconoscimento degli effetti ai fini tributari, mediante la comprobazione di sufficienti ragioni economiche idonee a giustificare la conclusione anche in assenza dei vantaggi di natura tributaria conseguiti.

244 Corte di Giustizia, causa C 255/07, Halifax, punto 75.

CAPITOLO 3

I LIMITI DEL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO.

3.1 LA CERTEZZA DEL DIRITTO ED IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO.

Tra i principi generali del diritto comunitario che possono subire in sede di applicazione del divieto di abuso del diritto un'intollerabile *vulnus* e che pertanto costituiscono limiti alla sua applicazione, nell'ambito della quale l'interprete è chiamato ad operare un difficile e delicato equilibrio e contemperamento, assoluta preminenza riveste la fondamentale esigenza di certezza del diritto²⁴⁵. La legislazione comunitaria deve avere un ben preciso contenuto e la sua applicazione deve essere prevedibile per i soggetti ad essa sottoposti, un tale imperativo di certezza giuridica si impone affinché gli interessati siano posti nella possibilità di conoscere con esattezza la portata degli obblighi cui sono assoggettati e possano conseguentemente scegliere il comportamento più adeguato ai loro legittimi interessi.

In realtà si ritiene che, come notato da alcuni commentatori della generale figura dell'*abus de droit*, ove correttamente applicato il divieto in parola si risolva più che in una riduzione della certezza del sistema, in un suo rafforzamento, posto che ove si proceda ad una applicazione acriticamente formalistica delle norme che consenta l'abuso delle stesse, e dunque una loro applicazione che in quanto contraria alle finalità e agli interessi da esse perseguite e tutelati ne costituisce in realtà la negazione, non se ne sta

²⁴⁵ Tale principio generale è stato riconosciuto dalla Corte di Giustizia come rilevante nell'applicazione dell'ordinamento comunitario sin dai primi anni '60 anche con riferimento alla legislazione derivata e pertanto alle direttive in materia di imposta sul valore aggiunto. Vedi M. Ridsdale, *Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT*, in EC Tax Review 2005/2, 87.

rafforzando bensì elidendo la certezza²⁴⁶. Con tale affermazione però, non si vuole affermare che è lecito abbandonare ogni cautela nell'applicazione del divieto in questione, bensì soltanto che posizioni aprioristicamente avverse ad esso potrebbero a ben vedere essere contrarie ai supremi principi dai quali esse affermano di trarre ispirazione e che pretendono di tutelare. Come si ricava dall'insegnamento della Corte di Giustizia, è solo con riferimento al singolo caso concreto che può rinvenirsi, ad opera di un interprete conscio delle finalità e degli obiettivi della normativa così come dei principi generali che devono presiedere alla sua applicazione, il corretto temperamento delle contrastanti esigenze in gioco, mentre compito della dottrina è trarre quelle linee guida che contribuiscano a dare stabilità e coerenza agli istituti e siano di ausilio all'interprete nello svolgimento del suo delicato e complesso compito.

Nelle parole dell'Avvocato Generale Poiares Maduro, in sede di conclusioni presentate nella causa *Halifax*: “Vero è che il diritto tributario è spesso dominato da legittime preoccupazioni connesse alla certezza del diritto, derivanti in particolare dalla necessità di garantire la prevedibilità degli oneri finanziari a carico dei soggetti passivi e dal principio della riserva di legge in materia tributaria. Tuttavia, già da un raffronto tra le legislazioni degli Stati membri si capisce che tali preoccupazioni non escludono il ricorso a certe disposizioni generali e ad indeterminate nozioni di diritto tributario per prevenire l'illegittima evasione fiscale. La certezza del diritto deve essere bilanciata con altri valori del sistema giuridico. La legislazione fiscale non può diventare una sorta di «selvaggio west» giuridico dove in teoria qualunque comportamento opportunistico deve essere tollerato finché risponde ad un'interpretazione rigidamente formalistica delle disposizioni fiscali considerate e il legislatore non ha adottato espressamente apposite misure di prevenzione.”²⁴⁷

L'esigenza di dare piena attuazione al principio di certezza del diritto appare essere stata determinante nella decisione emessa dalla Corte in data 5 luglio 2007 nella causa C 321/05 *Kofoed*²⁴⁸, nell'ambito della quale era stato richiesto dal giudice rimettente se l'amministrazione fiscale potesse reagire ad un eventuale abuso del diritto, benché il

246 In tal senso secondo F. Rapisarda, *La prevalenza del principio del divieto di “abuso del diritto” in ambito Iva*, cit., pag. 1-1493: “il principio della cosa giudicata e il principio del divieto di abuso del diritto costituiscono espressione di uno dei binomi in cui si sviluppa il bene della certezza del diritto teso a garantire sia la qualità e l'integrità della norma, sia la stabilità delle situazioni giuridiche.”

247 Conclusioni dell'Avvocato Generale Poiares Maduro nella causa C 255/02 *Halifax*, Punto 77.

248 Corte di Giustizia, causa C-321/05, *Kofoed* sulla quale vedi più ampiamente a p. 63.

legislatore nazionale non avesse adottato provvedimenti specifici per trasporre l'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434. Tale articolo, come visto, concede la facoltà agli Stati membri di negare, in tutto o in parte, l'applicazione delle disposizioni dei titoli II, III e IV di tale direttiva o revocarne i benefici qualora risulti che l'operazione di riorganizzazione ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale.

Benché sussistessero nel caso di specie seri indizi che il contribuente avesse posto in essere una condotta abusiva²⁴⁹, tali da giustificare in linea teorica l'applicazione dell'art. 11 della direttiva, riflettente il principio generale di diritto comunitario secondo il quale l'abuso del diritto è vietato, la Corte nega che tale norma possa trovare diretta applicazione all'interno degli ordinamenti nazionali, in mancanza di una sua puntuale trasposizione, salvo il caso che esista nel diritto nazionale una disposizione o un principio generale sulla cui base l'abuso del diritto è vietato ovvero esistano altre disposizioni sulla frode o sull'evasione fiscale che possano essere interpretate conformemente all'art. 11 della direttiva.

La Corte nel giungere a tale conclusione contempera l'esigenza di certezza del diritto e di legittimo affidamento con la diretta applicabilità delle direttive conseguente al principio di effettività del diritto comunitario. Essa rammenta infatti che il principio della certezza del diritto osta a che le direttive possano, di per se stesse, creare obblighi in capo ai singoli, le direttive non possono quindi essere fatte valere in quanto tali dallo Stato membro contro i singoli. Per converso le autorità di uno Stato membro, quando applicano il diritto nazionale, sono tenute ad interpretarlo per quanto possibile alla luce della lettera e dello scopo delle direttive comunitarie, al fine di conseguire il risultato perseguito da queste ultime, tale obbligo di interpretazione conforme non può giungere però sino al punto che una direttiva, di per se stessa e indipendentemente da una legge nazionale di trasposizione, crei obblighi per i singoli ovvero determini o aggravi la responsabilità penale di coloro che trasgrediscono le sue disposizioni. Lo Stato può tuttavia, in linea di principio, opporre un'interpretazione conforme della legge nazionale nei confronti di singoli, in presenza pertanto di una disposizione o di un principio di matrice nazionale che vieti l'abuso del diritto alle autorità nazionali sarebbe consentito

249 Corte di Giustizia, causa C-321/05, *Kofoed*, punto 39 che rinvia al punto 59 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale.

colpire la condotta abusiva della direttiva anche in assenza di una puntuale trasposizione dell'art. 11 della stessa in quanto tale interpretazione della direttiva, proprio in quanto conforme al diritto nazionale, non lederebbe l'esigenza di certezza del diritto, posto che il singolo sarebbe posto nelle condizioni di prefigurarsi gli effetti della propria condotta abusiva.

Conseguenza della citata sentenza è costituita dalla messa in discussione dell'applicabilità del divieto di abuso del diritto comunitario alla totalità del diritto tributario di derivazione comunitaria quale poteva apparire dalla precedente evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

La tutela della certezza del diritto e del legittimo affidamento del contribuente trovano a loro volta e correlativamente un preciso limite nel divieto di abuso del diritto comunitario, la Corte nel contemperare i due interessi ha espressamente previsto l'illegittimità di una modifica normativa che escluda il diritto a detrazione legittimamente sorto in capo al contribuente a prescindere dall'esistenza di elementi oggettivi che comprovino l'esistenza di un utilizzo abusivo del diritto alla detrazione dell'imposta. Nella causa *Schloßstraße*²⁵⁰, la Corte ha ritenuto che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostino a che una modifica normativa privi, con effetto retroattivo, successivamente alla fornitura di beni o servizi forniti al soggetto passivo allo scopo di realizzare determinate operazioni ma anteriormente all'inizio di dette operazioni, del diritto a detrazione acquisito. La Corte rammenta che tali principi fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario e devono essere rispettati dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie, la loro applicazione comporta che il diritto alla detrazione, una volta sorto, resta acquisito anche qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà. Posto che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva ed effettua a tal fine le prime spese di investimento, deve essere considerato come soggetto passivo ed ha quindi, conformemente agli artt. 17 e seguenti della direttiva, il

250 Corte di Giustizia, sentenza 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR contro Finanzamt Paderborn*, Racc., I-04279.

diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o pagata sulle spese di investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare, le quali danno diritto alla detrazione senza dovere aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa, in tal caso, infatti, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso delle somme detratte.

La possibilità, per l'amministrazione tributaria, di effettuare verifiche e di modificare gli avvisi di liquidazione provvisoria dell'imposta ch'essa invia ai soggetti passivi permette infatti all'amministrazione tributaria di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte quando, in maniera fraudolenta o abusiva, il soggetto passivo ha simulato di voler svolgere una particolare attività economica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di detrazione. Posto che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato e che siffatta intenzione sia confermata da elementi oggettivi. Le disposizioni della sesta direttiva non ostano a che l'amministrazione finanziaria esiga che la dichiarata intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi. Nelle situazioni fraudolente o abusive in cui, ad esempio, quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, l'amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni. Ancora una volta la valutazione del caso di specie, dovendosi basare su elementi di fatto, spetterà al giudice nazionale il quale dovrà verificare se, tenuto conto delle circostanze della causa principale la dichiarazione dell'intenzione di dare inizio alle attività economiche che hanno dato luogo alle operazioni imponibili sia stata emessa in buona fede e risulti confermata da elementi obiettivi.

Sembra pertanto che, al di là dei riferimenti alla buona fede, elemento centrale della valutazione del giudice nazionale dovranno essere gli elementi obiettivi della fattispecie sottoposta al suo esame, secondo i criteri individuati dalla Corte di Giustizia, la quale esclude la legittimità di una valutazione generale di elusività-abusività operata una volta per tutte dal legislatore senza tener conto di tali circostanze, che pregiudica, in forza

della sua applicazione indifferenziata, oltre che il principio di legittimo affidamento, come visto operante pienamente nel diritto comunitario, la stessa neutralità dell'imposta. Alla luce di tali elementi obiettivi esso dovrà pervenire al convincimento della ricorrenza, nella concreta fattispecie, di un abuso ove la qualificazione giuridica delle operazioni, ovvero la loro stessa conformazione giuridica per le ipotesi di abuso in senso stretto (i.e. *Partservice*), operata dalle parti appaia essenzialmente volta al conseguimento di un vantaggio fiscale il cui riconoscimento appare contrario agli obiettivi della normativa, in mancanza del raggiungimento di un tale convincimento, dovrà essere applicata la disciplina corrispondente all'apparenza formale delle operazioni in applicazione dei principi di legittimo affidamento e certezza del diritto e onde garantire la corretta attuazione dell'imposta.

I principi di certezza del diritto e di legittimo affidamento rilevano anche qualora una modifica legislativa intervenga con finalità antielusive a modificare la disciplina previgente, così nella cause riunite *Gemeente Leusden e Holin Groep*²⁵¹ la disciplina olandese era intervenuta abolendo la possibilità di optare per la tassazione delle locazioni immobiliari, ciò aveva determinato secondo l'amministrazione fiscale la necessità di provvedere alla rettifica della detrazione dell'Iva relativa ai contratti conclusi precedentemente all'entrata in vigore della modifica normativa. Secondo la sentenza emessa dalla Corte di Giustizia in tale occasione sarebbe contrario agli obiettivi di lotta all'elusione e all'abuso riconosciuti e perseguiti dalla normativa Iva proibire ad uno Stato Membro di dare immediata applicazione ad una legge che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di determinate locazioni d'immobili, avente come corollario l'obbligo di rettificare le deduzioni effettuate, qualora tale Stato si sia reso conto che il diritto di opzione veniva esercitato nell'ambito dei meccanismi elusivi dell'imposta. Essa conclude che un soggetto passivo non può fare legittimamente affidamento sul fatto che sussista un contesto normativo che consente la frode, l'evasione fiscale o l'abuso; né la soppressione del quadro normativo di cui un soggetto passivo dell'IVA ha beneficiato, senza tuttavia che sussista una pratica abusiva, può di per sé violare il legittimo affidamento fondato sul diritto comunitario. Peraltro qualora uno Stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni

251 Corte di Giustizia, sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep BV cs contro Staatssecretaris van Financiën*, Racc., p. I-05337.

d'immobili deve tener conto, nella scelta delle modalità di applicazione della modifica legislativa, del legittimo affidamento dei soggetti passivi, circostanza che nel caso in oggetto si era verificata²⁵².

L'accertamento del ricorrere nella fattispecie sottoposta al suo esame di una condotta abusiva è rimesso, come visto, alla competenza del giudice nazionale il quale farà applicazione delle norme procedurali e in materia di prova dinanzi ad esso ordinariamente applicabili purché tali norme non pregiudichino l'effettività del diritto comunitario²⁵³. Tali norme non possono infatti compromettere la detta effettività rendendo impossibile ovvero eccessivamente difficoltoso nella pratica l'esercizio di un diritto conferito dalla normativa comunitaria²⁵⁴. Nè una presunzione generale di abuso di diritto varrebbe a giustificare misure generali nazionali che ostacolino l'esercizio dei diritti derivanti dal Trattato compromettendo il principio di effettività²⁵⁵.

D'altro canto il principio di effettività del diritto comunitario può operare anche nel senso di una estensione dell'operatività del divieto di abuso del diritto oltre i limiti applicabili ove venisse in considerazione esclusivamente l'ordinamento nazionale, posto che secondo la giurisprudenza della Corte relativa all'obbligo di dare piena efficacia alle disposizioni del diritto comunitario, sorge per il giudice nazionale l'obbligo di disapplicare le disposizioni della legge (processuale) nazionale incompatibili con il diritto comunitario e atte a comprometterne l'applicazione²⁵⁶.

252 Ai punti 57 e 81 della sentenza la Corte afferma: "A tale proposito occorre ricordare che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario. Pertanto essi devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie, ma parimenti dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie.... In ogni caso un soggetto passivo non può basare il suo affidamento sull'assenza totale di modifiche legislative, ma può solamente mettere in discussione le modalità di applicazione di tali modifiche."

253 Corte di Giustizia, causa C 255/02, *Halifax*, punto 76 e causa C 110/99, *Emsland Stärke* punto 54.

254 Corte di Giustizia, sentenza 9 novembre 1983, causa 199/82, *Amministrazione dello Stato contro S.p.A. San Giorgio*, Racc., p. 03595, il cui dispositivo recita: "Uno Stato Membro non può subordinare il rimborso di tributi nazionali riscossi in contrasto con quanto disposto dal diritto comunitario alla prova che detti tributi non sono stati trasferiti su altri soggetti qualora il rimborso sia subordinato a criteri di prova che rendano praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto, e ciò anche nel caso in cui il rimborso di altri dazi, imposte o tasse riscossi in contrasto col diritto nazionale sia sottoposto alle medesime condizioni restrittive."

255 Secondo quanto osservato dalla Commissione al punto 18 di Corte di Giustizia, sentenza 9 dicembre 2003, causa C 129/00, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana*, Racc., I-14637.

256 Punto 22 delle conclusioni presentate il 24 marzo 2009 dall'Avvocato Generale Mazák in riferimento al caso *Fall. Olimpiclub S.r.l.* di cui alla nota successiva in cui si richiamano le sentenze della Corte 14 dicembre 1995, causa C 312/93, *Peterbroeck* (Racc. pag. I-4599); 14 dicembre 1995, cause riunite C 430/93 e C 431/93, *Van Schijndel* (Racc. pag. I-4705), e 27 febbraio 2003, causa C

La Corte si è occupata dei rapporti tra esigenza di certezza del diritto e di effettiva attuazione del diritto comunitario con specifico riferimento all'ipotesi di abuso del diritto nell'imposta sul valore aggiunto nella già ricordata sentenza relativa alla causa *Olimpiclub*²⁵⁷. Tale sentenza è stata, come visto, determinata dal quesito pregiudiziale sollevato dalla Corte di Cassazione italiana in merito alla possibilità o meno per il giudice nazionale di rilevare una pratica abusiva in materia di Iva e fare applicazione del relativo divieto comunitario nonostante l'esistenza sulla medesima questione di un cosiddetto "giudicato esterno", cioè di un giudicato formatosi in un procedimento relativo ad un diverso periodo di imposta ma vertente sulla medesima questione oggetto del giudizio in corso, la cui decisione sia divenuta definitiva e pertanto abbia l'autorità del giudicato²⁵⁸.

La Corte, rammenta che il principio dell'autorità di cosa giudicata, in base al quale le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possono più essere rimesse in discussione, riveste una notevole importanza sia nell'ordinamento giuridico comunitario sia negli ordinamenti giuridici nazionali al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, il che esclude che in via generale il diritto comunitario imponga ai giudici nazionali di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione, anche quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione.

Secondo la precedente giurisprudenza della Corte in ciascun caso in cui si pone la questione se una norma processuale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto comunitario (principio di effettività), esso dev'essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta norma nell'insieme del procedimento, dello

327/00, *Santex* (Racc. pag. I-1877).

257 Corte di Giustizia, causa C 2/08, *Olimpiclub*.

258 La questione sollevata era testualmente la seguente; "Se il diritto comunitario osti all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui all'art. 2909 c.c., tesa a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, quando tale applicazione venga a consacrare un risultato contrastante con il diritto comunitario, frustrandone l'applicazione, anche in settori diversi da quello degli aiuti di Stato (per cui, v. C.G. 18. 7.2007 in causa C-119/05, *Lucchini s.p.a.*) e, segnatamente, in materia di i.v.a. e di abuso di diritto posto in essere per conseguire indebiti risparmi d'imposta, avuto, in particolare, riguardo anche al criterio di diritto nazionale, così come interpretato dalla giurisprudenza di questa corte, secondo cui, nelle controversie tributarie, il giudicato esterno, qualora l'accertamento consacrato concerna un punto fondamentale comune ad altre cause, esplica, rispetto a questo, efficacia vincolante anche se formatosi in relazione ad un diverso periodo d'imposta."

svolgimento e delle peculiarità dello stesso, dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali. Sotto tale profilo si devono considerare, se necessario, i principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento.

Oggetto della questione ad essa rimessa è pertanto se l'interpretazione delle norme in materia di giudicato concretantesi nella regola del giudicato esterno in materia tributaria possa essere giustificata alla luce della salvaguardia del principio della certezza del diritto, tenuto conto delle conseguenze che ne derivano per l'applicazione del diritto comunitario. La Corte rileva come una tale interpretazione possa condurre alla impossibilità, per un tempo indefinito, di operare un riesame di qualsiasi accertamento vertente su un punto fondamentale comune contenuto in una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato con la conseguenza che, laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di IVA in contrasto con il diritto comunitario, la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione.

Secondo la Corte ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di IVA non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività.

Se pertanto il fondamentale principio di certezza del diritto può costituire un limite all'applicazione del divieto di abuso del diritto ove sia lasciato alla discrezionalità dei singoli Stati membri il contrasto delle pratiche abusive, nelle materie nelle quali essi godono ancora di una competenza prevalente, esso è a sua volta limitato, nelle materie di esclusiva competenza comunitaria nelle quali il detto principio è ormai ritenuto dalla Corte di Giustizia definitivamente affermato, dal principio di effettività del diritto comunitario, con la conseguenza che le norme volte a garantire tale certezza non possono spingersi sino al punto da impedire illimitatamente al giudice di fare applicazione di tale divieto nelle cause pendenti davanti ad esso.

A tutto quanto sinora detto si aggiunga la specifica necessità di garantire l'uniforme applicazione della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, in mancanza

della quale risulterebbe compromesso il raggiungimento degli obiettivi da essa perseguiti²⁵⁹.

259 La Commissione Europea ha enfatizzato la necessità di tale applicazione uniforme nelle sue comunicazioni del 2000 e 2003 in materia di strategia per il miglioramento del funzionamento del regime dell'IVA nell'ambito del mercato interno (COM/2000/348 e COM/2003/614).

3.2 L'AUTONOMIA PRIVATA.

E' stato rilevato come i meccanismi di salvaguardia fondati sulla tecnica dell'abuso del diritto risultino tanto più necessari in un determinato sistema tanto più sia lo spazio lasciato all'autonomia privata e, per altro verso, essi siano preferibili a misure di contrasto generali di carattere preventivo le quali risulterebbero inutilmente pregiudizievoli nei riguardi di comportamenti giustificati da legittimi interessi e dunque meritevoli di tutela²⁶⁰.

La libertà dei contribuenti di scegliere come strutturare la propria attività in modo da minimizzare il carico fiscale al quale tale attività è sottoposta appare collegata ai fondamentali diritti di libertà economica riconosciuta ai consociati negli ordinamenti giuridici moderni. Così come in Italia viene riconosciuta a livello costituzionale dall'art. 41 la libertà dell'iniziativa economica privata, in Spagna abbiamo il riconoscimento della *economía de opción* del contribuente e nel Regno Unito le Corti hanno sviluppato il c.d. *Duke of Westminster principle* dal nome del caso²⁶¹ nel quale per la prima volta è stata riconosciuta la libertà di ogni soggetto di ordinare i propri affari in modo tale che le tasse applicabili in base alle disposizioni di legge siano le minori possibili.

Tale libertà di strutturare la propria attività in modo da minimizzare il carico fiscale costituisce dunque evidentemente una specificazione della generale libertà di iniziativa economica privata, come osserva l'Avvocato Generale Poiares Maduro nelle conclusioni al caso *Halifax* "Il pagamento delle imposte è certamente un costo di cui un operatore economico può legittimamente tener conto allorché sceglie tra vari modi di condurre un affare, sempre che soddisfi gli obblighi impostigli dalla legge. Si può dubitare forse della moralità di questa libertà, ma certo non della sua legittimità"²⁶². Sempre nelle conclusioni al caso *Halifax* egli ricorda che "la Corte ha ripetutamente affermato, in linea con la posizione generalmente assunta dagli Stati membri in materia fiscale, che i

260 M. Gestri, Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario, cit., p. 244 e ss. che rinvia alla sentenza Corte di Giustizia, causa C 212/97, *Centros*, in riferimento all'operare del divieto dell'abuso quale limite eccezionale alla libertà assicurata dal diritto di stabilimento.

261 *Duke of Westminster v. CIR* (1936).

262 Nota 85 delle Conclusioni.

contribuenti sono liberi di organizzare i loro affari cercando di limitare il proprio carico fiscale. Nella sentenza *BLP Group* la Corte ha affermato che «la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti e operazioni soggette ad imposta può basarsi su tutta una serie di elementi, in particolare su considerazioni di carattere fiscale riguardanti il regime dell'IVA. La legge non impone di gestire un affare nel modo che assicuri allo Stato il maggior gettito fiscale. Il principio base è quello della libertà di scegliere la forma di conduzione degli affari soggetta a minore imposizione tributaria, al fine di minimizzare i costi. D'altro canto, tale libertà di scelta è subordinata alle legittime possibilità permesse dal sistema IVA. Il principio che vieta abusi nel sistema IVA è inteso proprio a definire la gamma di scelte che il sistema comune dell'IVA deve dischiudere ai contribuenti. Tale definizione deve tenere conto dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento dei contribuenti.

In virtù di tali principi, la portata del principio interpretativo di diritto comunitario che vieta abusi della legislazione IVA deve essere definita in modo da non pregiudicare operazioni legittime. Il suo potenziale impatto negativo è scongiurato, comunque, se s'interpreta il divieto di abusi nel senso che il diritto invocato da un soggetto passivo è escluso solo quando l'attività economica corrispondente non ha altra spiegazione che quella di preconstituire quel diritto contro le autorità tributarie ed il riconoscimento del diritto colliderebbe con gli scopi e con i risultati delle disposizioni in questione del sistema comune dell'IVA. Attività economiche siffatte, anche se non illecite, non meritano di essere protette invocando i principi comunitari di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, perché rispondono all'unico scopo di sovvertire la finalità dello stesso sistema legale²⁶³.

Il divieto di abuso del diritto comunitario riteniamo costituisca dunque, al pari delle norme generali antielusive nazionali²⁶⁴, più che una limitazione di carattere eccezionale dell'autonomia contrattuale, un'ipotesi in cui l'esercizio di tale libertà è solo apparente posto che in luogo del perseguimento di un interesse privato ritenuto meritevole di tutela dall'ordinamento giuridico o quantomeno indifferente rispetto alle valutazioni espresse

263 Punto 85 delle Conclusioni.

264 In merito la dottrina spagnola parla della frode alla legge tributaria come “infrazione della legge tributaria per superamento dei limiti dell'autonomia contrattuale o superamento intrinseco della legittima economia di opzione” J. Simón Marco, *Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación) la simulación y el delito fiscal*, in *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 15/2007-16/2007.

dal legislatore in sede di normazione, abbiamo una fattispecie che, sebbene dal punto di vista formale rispetta le condizioni normativamente poste per l'applicazione della disciplina positiva, nel caso di specie si pone in contrasto con gli obiettivi da essa perseguiti e al contempo manca di motivazioni economiche di natura extrafiscale idonee a motivarla.

L'applicazione alla realtà economica della normativa tributaria e la valutazione circa la verifica del fatto imponibile attengono non solo alla libertà del contribuente di scelta degli strumenti giuridici ritenuti più idonei alla realizzazione dei suoi interessi. Tale normativa, come qualsiasi altra, presuppone infatti una valorizzazione, da parte del legislatore, della società, dei suoi valori e principi ed il tentativo di indirizzarne e guidarne l'evoluzione storica. Il dovere di contribuire alle spese pubbliche secondo principi di uguaglianza, legalità, capacità contributiva e la scelta tra le diverse possibili gradazioni della loro reciproca e concreta attuazione caratterizzano l'aderenza di ogni sistema tributario all'ordine economico-sociale prefigurato in ambito costituzionale. Lo svolgimento dell'autonomia privata in ambito tributario risulta pertanto limitato da un ordine pubblico costituzionale e comunitario. In tale situazione la illegittimità del comportamento elusivo deriverebbe già dalla contrarietà all'interesse generale individuato in concreto dal legislatore, oltre che ad una leale concorrenza tra i soggetti economici ed all'interesse fiscale del settore pubblico. L'obiettivo di lotta contro l'evasione e elusione tributaria costituiscono dei limiti positivi al comportamento lecito dei contribuenti, la libertà di scegliere lo strumento giuridico più conveniente rispetto alle finalità economiche perseguite è valida sintantoché tale scelta non contrasti con i principi essenziali dell'ordinamento.

L'imposizione tributaria comporta peraltro e ovviamente di per sé un limite alla libertà patrimoniale dei soggetti, reso legittimo dai suoi fondamenti costituzionali, che ricomprende, si ritiene, il divieto di sfuggire illegittimamente, vale a dire il linea di massima al di fuori delle ipotesi previste dal legislatore, all'imposizione da essa prevista. La portata dell'autonomia privata, la quale ricomprende la libertà di scelta delle forme giuridiche ed i limiti ad essa posti dalla imposizione tributaria, non costituisce un dogma assoluto. La libertà di iniziativa dei singoli nel mercato non costituisce un valore precostituito e intangibile, ma trova fondamento e limite nei valori e principi

dall'ordinamento nazionale e comunitario²⁶⁵.

La tutela dell'autonomia privata, quale che sia la definizione di elusione ed evasione fiscale, non può comprendere le attività dei singoli il cui obiettivo sia costituito dall'ottenimento di un vantaggio fiscale mediante fatti puramente artificiali, sprovvisti di realtà economica o in contraddizione con gli stessi indicatori economici che li legittimerebbero nel mercato. Il mercato non costituisce un ambito nel quale l'interesse generale e quello fiscale devono sottostare alle regole degli agenti economici. Non appare corretto mascherare sotto il velo dell'autonomia negoziale ciò che costituisce puramente e semplicemente una pratica di elusione ed evasione fiscale²⁶⁶. Per contro ove tale autonomia e la connessa libertà di iniziativa economica non fosse adeguatamente garantita verrebbero compromessi gli stessi obiettivi ultimi del sistema di imposta di creazione di un mercato unico dove i soggetti siano tassati in modo neutrale a prescindere dalle scelte economiche effettuate, a tale garanzia appare funzionale il requisito dello scopo essenziale di ottenimento di un vantaggio fiscale al fine del riscontro dell'esistenza di un comportamento abusivo, sì da lasciare impregiudicati i comportamenti sostenuti da idonee motivazioni di natura economica.

265 P. Perlingieri, *Il diritto civile nella legalità costituzionale: secondo il sistema italo-comunitario delle fonti.*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli 2006, p. 327.

266 In tal senso, nonché in merito a interessanti profili circa i rapporti tra elusione fiscale, abuso del diritto comunitario e responsabilità sociale d'impresa, normativa contabile e commerciale ed analisi economica del diritto: T. Rosembuj, *El abuso del derecho y la realidad económica*, in Quincena Fiscal Aranzadi n. 5/2008.

3.3 PROPORZIONALITÀ, EFFETTIVITÀ ED UNIFORME APPLICAZIONE DEL DIRITTO COMUNITARIO.

La Corte di Giustizia ha, come visto, affermato in più occasioni che le norme nazionali volte a combattere gli abusi della normativa comunitaria con finalità elusive della disciplina nazionale devono, oltre ad essere idonee a combattere le condotte concretamente abusive, rispettare il principio di proporzionalità, non eccedendo quanto strettamente necessario al perseguimento del detto scopo. Conseguentemente esse non possono basarsi su criteri predeterminati o presunzioni assolute ma devono garantire che l'esame della potenziale abusività dell'operazione venga condotto caso per caso e possa essere sottoposto a sindacato giurisdizionale.²⁶⁷

Nella materia dell'imposizione sul valore aggiunto, come vedremo al paragrafo successivo, l'esigenza di proporzionalità risulta ulteriormente rafforzata dalla circostanza che ove la reazione dell'ordinamento eccedesse quanto strettamente necessario a contrastare le condotte realmente abusive ciò determinerebbe la compromissione della stessa neutralità dell'imposta. Sono pertanto da ritenere contrastanti con la disciplina comunitaria di armonizzazione dell'imposta le misure aventi carattere generale, le quali si applichino in modo indeterminato a una generalità di casi senza possibilità di valutazione delle circostanze specifiche e pertanto tali da determinare una deroga a tale disciplina che vada al di là di quanto strettamente necessario al contrasto dell'evasione ed elusione tributaria.

La Corte ha ritenuto, sin dalla sentenza²⁶⁸ emessa nella prima metà degli anni '80 in merito alla disciplina belga avente ad oggetto il prezzo di vendita degli autoveicoli, considerato dalla legislazione nazionale in questione coincidente al prezzo di listino a prescindere dall'effettivo corrispettivo pattuito in base ad una presunzione di carattere assoluto, che i provvedimenti nazionali di deroga devono essere idonei alla prevenzione delle frodi o delle evasioni fiscali, ma non possono derogare, in via di principio, al

²⁶⁷ In proposito a titolo esemplificativo si vedano: Corte di Giustizia, causa C 196/04, *Cadbury-Schweppes*, punto 57 e Corte di Giustizia, causa C 28/95, *Leur-Bloem*, punto 41.

²⁶⁸ Corte di Giustizia, sentenza 10 aprile 1984, causa C 324/82, *Commissione delle Comunità europee contro Regno del Belgio*, Racc p., 01861.

rispetto delle disposizioni comunitarie aventi ad oggetto la determinazione della base imponibile dell'Iva di cui all'art. 11 della VI Direttiva se non nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo. Anche dinanzi ad un rischio effettivo di evasione o di frode fiscali, provvedimenti che derogano alla disciplina generale dell'imposta del tipo di quelli di cui all'art. 27 della sesta direttiva, possono comprendere taluni elementi forfettari esclusivamente a condizione che essi non deroghino al regime stabilito dall'art. 11 circa la determinazione della base imponibile in misura superiore a quanto appare strettamente necessario ad evitare il rischio di evasione o di frode. Una normativa, quale quella belga presa in esame dalla Corte nel caso sopra richiamato, la quale si basa per tutte le autovetture nuove sul prezzo di listino, è tale da modificare la base imponibile in modo così assoluto e generale che non si può ammettere che essa si limiti alle deroghe necessarie ad evitare il rischio di evasione o di frode fiscale.

Gli Stati membri hanno peraltro conservato in materia di dichiarazione e versamento dell'imposta una certa libertà in quanto le modalità amministrative di attuazione della stessa non siano disciplinate in modo dettagliato dalla normativa comunitaria. Con riferimento a tali ambiti appare possibile l'adozione di presunzioni legali con finalità antielusive anche di natura assoluta ove le stesse non risultino idonee a minare la neutralità dell'imposta e non appaiano, in tal caso, manifestamente sproporzionate²⁶⁹.

La Corte ha, ad esempio, ritenuto legittima la disciplina italiana che prevede la presentazione di una dichiarazione congiunta da parte della società controllante e delle società controllate con compensazione dei relativi saldi Iva solo a condizione che la partecipazione di controllo fosse detenuta da almeno un anno. Una tale normativa rispetta, ad opinione della Corte, in considerazione dell'obiettivo di lotta alle frodi e alle costruzioni giuridiche artificiose, il principio di proporzionalità, posto che la mancata fissazione di un termine avrebbe potuto, al contrario, produrre l'effetto di consentire la realizzazione di operazioni puntuali che giustificano la costituzione *ad hoc* di una struttura giuridica artificiosa. Orbene, una siffatta normativa nazionale rischierebbe di favorire gli abusi e le frodi, la cui prevenzione costituisce appunto uno degli obiettivi

269 Si rammenta che il punto 59 dei considerando alla Direttiva 112/2006/CEE dispone che “È opportuno che, entro certi limiti e a certe condizioni, gli Stati membri possano adottare o mantenere misure speciali che derogano alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune forme di evasione o elusione fiscale.”

perseguiti e riconosciuti dalla normativa comunitaria²⁷⁰.

Da un punto di vista generale la teoria ha osservato come vi sarebbe una spiccata similarità tra il principio di proporzionalità e quello del divieto di abuso del diritto comunitario, la quale, tuttavia, non escluderebbe la necessità che entrambi i detti principi trovino una propria autonoma collocazione nell'ordinamento comunitario in modo parallelo, complementare e coordinato²⁷¹.

Tra i potenziali limiti che il divieto di abuso del diritto comunitario può incontrare nella sua concreta applicazione figura poi il principio di effettività ed uniforme applicazione del diritto comunitario affermato dalla Corte di Giustizia²⁷² ed al quale il principio di proporzionalità appare strettamente collegato, in proposito sembra potersi trarre dalla evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia la conclusione che, al fine del rispetto di tali principi, l'applicazione ad opera delle autorità nazionali del divieto di abuso del diritto alla materia comunitaria deve avvenire secondo le indicazioni fornite dalla stessa Corte di Giustizia in materia e con eventuale disapplicazione dei profili del diritto nazionale che non corrispondano al concetto di abuso del diritto risultante dalla detta evoluzione.

In proposito si è rilevato come il diritto comunitario presenti uno spiccato formalismo che determina una compressione dei poteri di autonomo apprezzamento spettanti ai giudici nazionali e rende difficoltoso il superamento delle forme predisposte artificiosamente dalle parti quando siano in gioco norme europee²⁷³.

270 Corte di Giustizia, sentenza 22 maggio 2008, Causa C-162/07, *Ampliscientifica Srl e Amplifin SpA contro Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate*, punto 31, Racc., I-04019. Al precedente punto 30 la Corte afferma che “non viola il principio del divieto dell'abuso del diritto una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, che esige dagli operatori economici di provare, mediante una determinata continuità della loro attività e delle loro operazioni, che il ricorso ad un regime di dichiarazione e di versamento semplificati dell'IVA non procede esclusivamente dalla volontà di ottenere un vantaggio fiscale, segnatamente imputando contabilmente all'ente o alla società controllante un debito o un credito IVA – il che produrrebbe l'effetto, nel primo caso, di ridurne i ricavi imponibili e, nel secondo caso, di attribuire a questi un credito immediato nei confronti dell'amministrazione finanziaria –, bensì costituisca il frutto di una scelta economica a più lungo termine.”

271 N. Brown, *Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law*, in D. Curtin, *Institutional Dynamics of European Integration – Essays in honour of Henry G. Schermers*, vol II, Dordrecht, 1994, p 520-522 (vedi nota 243).

272 Tali principi deriverebbero e costituirebbero una attuazione del fondamentale principio della primazia del diritto comunitario come affermato nella c.d. giurisprudenza *Simmenthal*, v. D. Anagnostoupolou, *Do Francovich and the principle of proportionality weaken Simmenthal (II) and confirm abuse of rights?*, cit., p. 772, nota 12.

273 Secondo M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit. p. 191,

In merito ai rapporti tra i principi in oggetto ci appare paradigmatica l'evoluzione verificatasi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia avente ad oggetto le c.d. cause greche riguardanti l'applicazione della normativa ellenica in materia di amministrazione straordinaria di imprese in crisi, ritenuta contrastante con la normativa comunitaria che attribuisce la competenza a decidere in materia di aumento di capitale della società unicamente alla assemblea degli azionisti²⁷⁴, in tale ambito si è posta la questione se una norma nazionale disciplinante in generale la figura del divieto di abuso del diritto potesse determinare la disapplicazione della normativa comunitaria presuntivamente oggetto di abusiva invocazione da parte di alcuni soggetti. La giurisprudenza della Corte riguardante la citata problematica è passata, nel corso dell'ultimo decennio del secolo scorso, dalla dichiarazione della assoluta preminenza dei principi di effettività e uniforme applicazione del diritto comunitario sulle norme nazionali in materia di abuso del diritto, alla verifica della compatibilità con i detti principi del diritto comunitario della concreta applicazione delle norme nazionali anti-abusive, affidata al giudice nazionale sulla base dei parametri interpretativi forniti dalla Corte di Giustizia. La Corte sembra in tal modo aver confermato l'esistenza di un concetto di divieto di abuso del diritto proprio del diritto comunitario, costituente applicazione del principio di proporzionalità, in riferimento al quale valutare la violazione, ad opera delle applicazioni nazionali del detto divieto, dei principi di effettività e uniforme applicazione.

Se infatti inizialmente la Corte di Giustizia, nella sentenza *Pafitis*²⁷⁵, ha affermato che l'applicazione di una norma nazionale antiabuso quale l'art. 281 del codice civile greco non può pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri, posto che a tal fine l'adeguatezza della tutela giurisdizionale prevista dagli ordinamenti nazionali, quando siano in gioco diritti fatti valere dal singolo sulla base di disposizioni comunitarie, secondo una giurisprudenza costante, spetterebbe in via esclusiva alla Corte onde assicurare, nel rispetto dell'autonomia procedurale spettante agli Stati Membri, una tutela giurisdizionale

“Le consuete esigenze di certezza del diritto, con le quali le tecniche repressive dei comportamenti *lato sensu* fraudolenti devono sempre trovare un punto di equilibrio, risultano rafforzate in questo caso dall'operare dei principi del primato e della uniforme applicazione del diritto comunitario.”

274 Contenuta nell'articolo 25 della seconda direttiva in materia di diritto societario 77/91/CEE.

275 Corte di Giustizia, causa C-441/93, *Pafitis*.

completa ed effettiva delle situazioni giuridiche comunitarie²⁷⁶. Nella successiva sentenza *Kefalas*²⁷⁷ la Corte espressamente afferma la compatibilità con il diritto comunitario di una norma quale quella di cui all'art. 281 del codice civile greco e la sua applicabilità ad opera dei giudici nazionali anche ai diritti attribuiti dal diritto comunitario, pur premurandosi di avvertire che l'applicazione di una tale norma nazionale non può comunque pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri. In particolare, i giudici nazionali non possono, nel valutare l'esercizio di un diritto derivante da una disposizione comunitaria, modificare il contenuto di detta disposizione né compromettere gli obiettivi da essa perseguiti²⁷⁸, giungendo a negare l'applicabilità del divieto nel caso di specie. Nella sentenza *Diamantis*²⁷⁹ la Corte traccia poi i confini tra la propria competenza e quella del giudice nazionale al quale spetta stabilire se, nella causa dinanzi ad esso pendente, l'applicazione della norma antiabuso sia compatibile con l'esigenza di garantire la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri, mentre spetta alla Corte di Giustizia fornire al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi utili ai fini della valutazione di tale compatibilità. Essa infine giunge alla conclusione, a differenza che nei precedenti casi, di applicabilità nel caso di specie del divieto di abuso del diritto previsto dalla normativa nazionale in quanto ritiene che, nella concreta fattispecie, “non sembra che l'applicazione uniforme del diritto comunitario e la sua piena efficacia vengano ad essere pregiudicate ove si ritenga che un azionista, che si avvalga del disposto dell'art. 25, n. 1, della seconda direttiva (in materia di diritto societario), abbia fatto esercizio abusivo del proprio diritto per aver scelto - tra i rimedi giuridici disponibili per reagire ad una situazione determinata da una violazione della detta disposizione - quello produttivo di un danno talmente grave ai legittimi interessi altrui da risultare manifestamente sproporzionato. Infatti, una valutazione di tal genere non altererebbe la ratio della detta disposizione e non ne pregiudicherebbe le

276 In proposito D. Curtin, *Directives: The effectiveness of judicial protection of individual rights.*, in *Common Market Law Review*, 1990, p. 709 e ss., G. Tesaro, *Effettività della tutela giurisdizionale tra giudice comunitario e giudice nazionale*, in *Nuove autonomie* 1994, n.4, p. 7 e ss., Nizzo, *L'abuso del diritto comunitario un quesito non risolto*, in *Diritto del commercio internazionale*, 1997, p. 769, il quale rileva peraltro l'incongruità di tale riferimento in casi di utilizzo abusivo dei diritti che può d'altra parte essere visto come una riserva di competenza, operata dalla Corte, circa la verifica di un effettivo controllo giurisdizionale della ricorrenza della fattispecie abusiva qualora la stessa sia idonea a condurre alla disapplicazione del diritto comunitario.

277 Corte di Giustizia, causa C 367/96, *Kefalas*.

278 Corte di Giustizia, causa C 367/96, *Kefalas*, punti 21 e 22.

279 Corte di Giustizia, causa C 373/97, *Diamantis*, punti 34 e 35.

finalità”²⁸⁰.

Circa tale criterio della manifesta sproporzione tra l'interesse perseguito dall'agente ed il danno da esso arrecato si è affermato che la Corte avrebbe ricondotto la categoria dell'abuso del diritto al principio di proporzionalità, mettendo così a rischio la primazia del diritto comunitario²⁸¹, tale opinione però, secondo altra dottrina, manifestamente confonderebbe la proporzionalità di diritto comunitario, intesa in senso tecnico-giuridico, con un concetto più ampio di proporzionalità in quanto tale immanente alla stessa nozione di abuso del diritto²⁸².

Tale ultima affermazione appare senza dubbio condivisibile, in particolare non devono essere oggetto di confusione i riferimenti operati dalla Corte al principio di proporzionalità aventi ad oggetto le misure nazionali antiabuso e quelli riguardanti un eventuale uso sproporzionato dei diritti conferiti dalle norme comunitarie. Mentre infatti nel primo caso il principio di proporzionalità, in quanto canone fondamentale sulla base del quale operare il riparto delle competenze previste nei Trattati tra Unione e Stati Membri, costituisce un argine all'esondazione del potere legislativo di questi ultimi che pone a repentaglio l'effettività e l'uniformità del diritto comunitario anche con riferimento al contrasto all'utilizzo abusivo dei diritti da questo conferiti, nel secondo la mancanza di proporzionalità ha riferimento al raffronto tra obiettivi perseguiti dalla norma e utilizzo concreto da parte del soggetto agente e la relativa valutazione in merito ad un uso sproporzionato del diritto risulta già implicita nella valutazione in merito all'esistenza dell'elemento, richiesto dalla Corte ai fini della configurazione dell'abuso, della contrarietà agli obiettivi della normativa delle conseguenze derivanti dalla concreta applicazione del diritto nel caso specifico.

I limiti in discussione, essendo legati come visto alle rispettive competenze spettanti all'Unione ovvero conservate dagli Stati Membri, non potranno che operare in modo differente con riferimento alla materia dell'imposizione diretta rispetto a quella

280 Corte di Giustizia, causa C 373/97, *Diamantis*, punto 43.

281 D. Anagnostopoulou, *Do Francovich and the principle of proportionality weaken Simmenthal (II) and confirm abuse of rights?*, cit., p. 775 e ss.

282 M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, p. 231 che rinvia in merito all'affinità tra il principio di abuso del diritto e quello di proporzionalità a N. Brown, *Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law*, in D. Curtin, Heukels (eds.), *Institutional Dynamics of European Integration – Essays in honour of Henry G. Schermers*, cit., p. 521 e ss.. secondo il quale “il principio generale di proporzionalità necessita di essere completato da un autonomo e distinto principio in materia di abuso del diritto” (T.d.A.).

armonizzata dell'imposizione sul valore aggiunto con un conseguente diverso atteggiarsi dei limiti posti allo stesso divieto di abuso del diritto comunitario, al di là di una eventuale configurazione unitario del relativo principio.

Con specifico riferimento all'Iva la Corte di Giustizia ha affermato che in conformità al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria in materia di Iva; ove i provvedimenti nazionali eccedano quanto necessario per raggiungere il loro obiettivo, essi arrecherebbero pregiudizio ai principi del sistema comune dell'IVA, e in particolare nel caso di specie, al regime delle detrazioni che ne costituisce un elemento essenziale.²⁸³ Da ciò deriva che, contrariamente a una presunzione semplice, una presunzione assoluta andrebbe oltre quanto necessario per garantire un'efficace riscossione e pregiudicherebbe il principio di proporzionalità; che al fine di controllare il carattere proporzionato del pregiudizio arrecato al diritto a detrazione, è necessaria l'esistenza di un controllo giurisdizionale effettivo, tanto nell'ambito dei giudizi di merito quanto in quello dei procedimenti dinanzi al giudice dell'esecuzione; che infine lo strumento cautelare posto a tutela della riscossione dovrebbe essere idoneo ad attenuare il pregiudizio arrecato al diritto a detrazione e la sua concessione dovrebbe poter essere sottoposta alla valutazione di un giudice²⁸⁴. Peraltro il perseguimento dell'obiettivo di un efficace contrasto alle frodi e agli abusi nell'applicazione dell'imposta è stato come visto ampiamente riconosciuto dalla giurisprudenza successiva della Corte di Giustizia come proprio della stessa normativa comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto.

283 Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) e Sanders BVBA contro Belgische Staat*, Racc., I-0728, punti da 46 a 48 avente ad oggetto la normativa belga che consente all'Amministrazione fiscale di trattenere l'eccedenza Iva richiesta in ipotesi di fondati sospetti di frode ovvero di esistenza di un proprio credito controverso. Al successivo punto 49 la Corte aggiunge quanto all'applicazione concreta di tale principio, che spetta al giudice *a quo* valutare la compatibilità dei provvedimenti nazionali con il diritto comunitario, dato che la Corte è solo competente a fornirgli tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto comunitario che possano consentirgli di valutare questa compatibilità.

284 Corte di Giustizia, cause riunite C-286/94, C-340-401/95 e C-47/96, *Garage Molenheide e a.*, punti 52, 55 e 59.

3.4 I LIMITI SPECIFICI ALL'APPLICAZIONE DEL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO NELL'IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO.

Se gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva con riferimento all'imposizione sul valore aggiunto possono ritenersi costituiti dallo scopo essenziale del conseguimento di un vantaggio fiscale e dalla contrarietà di tale vantaggio agli obiettivi e finalità perseguiti dalla normativa di cui si invoca l'applicazione, ne consegue che ogni qualvolta il conseguimento del detto vantaggio determini lo stravolgimento dei principi ordinatori della disciplina in questione, come interpretata dalla Corte di Giustizia avendo riferimento agli obiettivi da essa perseguiti, avremo un abuso del diritto invocato, salva sempre l'esistenza di motivazioni economiche sufficienti a giustificare in modo autonomo il compimento dell'operazione con quelle determinate modalità di esecuzione e che varrebbero ad escluderne, non solo la natura abusiva, ma si ritiene la stessa idoneità a violare i detti principi ordinatori.

Secondo il quarto considerando della direttiva 112/2006/CE “La realizzazione dell’obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l’applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un’armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d’imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario.” Secondo il settimo considerando “Il sistema comune d’IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell’imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione.”²⁸⁵

285 Per una prospettiva critica in merito agli obiettivi perseguiti dalla VI direttiva Iva si rinvia a C.

Con la disciplina comunitaria del diritto di detrazione si mira a realizzare la neutralità²⁸⁶, sotto il profilo economico, dell'imposizione sul valore aggiunto, obiettivo fondamentale dell'imposta di derivazione comunitaria, come la Corte di Giustizia ha affermato in numerose sentenze²⁸⁷ nelle quali si afferma che le limitazioni al diritto di detrazione sono consentite nei soli casi espressamente previsti dalla Sesta Direttiva. In mancanza di una tale previsione qualsiasi norma o pratica amministrativa che imponga una restrizione generale al diritto di detrazione, quando esista una veritiera anche se limitata utilizzazione a fini imprenditoriali o professionali dei beni e servizi acquisiti, costituisce un'eccezione all'articolo 17 della VI Direttiva ed è conseguentemente vietata²⁸⁸. Né tale diritto può essere soppresso a posteriori introducendo una eccezione che era stata precedentemente soppressa o ristabilendo una eccezione totale alla deduzione su determinate spese²⁸⁹.

Lo scopo del sistema delle detrazioni previsto dalla sesta direttiva intende quindi sollevare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la tendenziale neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. In linea di principio, un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte, che conferisce un diritto a detrazione, e una o più operazioni a valle soggette all'imposta, è necessario affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo ed al fine di determinare la portata di siffatto diritto²⁹⁰. Peraltro la Corte ha statuito che è solo in

Amand, *Prohibition of abusive practices in European VAT: Court aid to National legislation bugs?*, in Intertax 36/5-2008, p.189.

286 Il 30° considerando della direttiva 2006/112/CE prevede che: "Per preservare la neutralità dell'imposta, le aliquote applicate dagli Stati membri dovrebbero consentire, di norma, la detrazione dell'imposta applicata allo stadio antecedente."

287 Tra le altre si rammentano: Corte di Giustizia, sentenza 6 ottobre 2005, causa C 243/03, *Commissione/Francia*, Racc., I-08411; sentenza 6 ottobre 2005, causa C 204/03 *Commissione/Spagna*, Racc., I-08389; causa C 63/04 *Centralan Property Ltd.*; causa C 255/02, *Halifax*; sentenza 30 marzo 2006, causa C 184/04 *Uundenkaupungin kaup*, Racc., I-03039.

288 Tra le altre si rinvia a Corte di Giustizia, sentenza 21 settembre 1988, causa C 50/87, *Commissione/Francia*, Racc., 04797; sentenza 11 luglio 1991, causa C 97/90, *Lennartz*, Racc., I-03795; sentenza 21 marzo 2000 cause riunite C 110/98 e C 147/98, *Gabalfrisa e altri*, Racc., I-01577.

289 Come riconosciuto da Corte di Giustizia, sentenza 14 giugno 2001, causa C 40/00, *Commissione/Francia*, Racc., I-04539.

290 Corte di Giustizia, causa 255/02, *Halifax*, punti 78 e 79 in cui si richiamano le sentenze 22 febbraio 2001, causa C 408/98, *Abbey National*, punto 24 e 26; sentenza 27 novembre 2003, causa C 497/01, *Zita Modes*, Racc., I-14393 punto 3; sentenza 8 giugno 2000, causa C 98/98, *Midland Bank*,

assenza di circostanze fraudolente o abusive, e con riserva di eventuali rettifiche in conformità alle condizioni previste dall'art. 20 della sesta direttiva, che il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito in modo definitivo²⁹¹. Nei casi *Halifax*, *Bupa Hospital* e *University of Huddersfield* esaminati in precedenza è proprio tale nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferisce il diritto a detrazione e ne determinano la portata, che costituisce l'oggetto specifico delle pratiche abusive, poste in essere mediante la creazione artificiosa ora di un soggetto autonomo che svolge unicamente operazioni imponibili, ora del collegamento ad una autonoma operazione imponibile ovvero ad un periodo d'imposta diverso da quello "naturale", mediante operazioni che risultano prive di autonome valide ragioni economiche e costituite al solo fine del conseguimento del vantaggio fiscale costituito dall'integrale detrazione dell'Iva versata ai propri fornitori. A far data dalla sentenza *Halifax* la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che essa preclude il diritto alla detrazione dell'Iva addebitata qualora le transazioni dalle quali il diritto a detrazione deriva risultino costitutive di una pratica abusiva²⁹².

In proposito la Corte ha avvertito che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che come visto costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'imposta istituito dalla normativa comunitaria in materia²⁹³.

Il principio in discussione osta, da un lato, a che merci di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA e, dall'altro, che operazioni economiche analoghe, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate diversamente riguardo all'IVA. La Corte ha ritenuto che una normativa nazionale che si limiti a prevedere un trattamento

punto 24; sentenza 27 settembre 2001, causa C 16/00, *Cibo Participations*, punto 29.

291 Corte di Giustizia, causa C 255/02, *Halifax*, punto 84 che richiama Corte di Giustizia, sentenza 8 giugno 2000, causa C 400/98, *Breitsohl*, Racc., I 4321, punto 41, e Corte di Giustizia, causa C 396/98, *Schloßstraße*, punto 42.

292 H.L. McCarthy, *Abuse of Rights: The Effect of the Doctrine on VAT Planning*, in BTR 2/2007, p. 165.

293 Corte di Giustizia, causa 255/02, *Halifax*, punto 92 che richiama le sentenze 21 marzo 2000 cause riunite C 110/98 e C 147/98, *Gabalfrisa e a.*, punto 52; 19 settembre 2000, causa C 454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, Racc., I 973, punto 59, e l'ordinanza 3 marzo 2004, causa C 395/02, *Transport Service*, Racc., I-01991, punto 29.

differenziato per i soggetti passivi che intendono optare per un regime di dichiarazione e di versamento semplificati dell'IVA a seconda che i soggetti in questione presentino un determinato collegamento sotto il profilo del capitale per un periodo inferiore o superiore a un dato termine, si applicherebbe a tutti gli operatori economici in ugual modo, a prescindere dal fatto che si trovino o meno in situazione di concorrenza riguardo alle loro operazioni o ai loro prodotti. Il principio di neutralità fiscale non osta pertanto a una normativa di tal genere che istituisce una distinzione obiettivamente giustificata al fine di verificare la realtà economica dell'operazione giuridica, consentendo di ricorrere alla dichiarazione e al versamento semplificati dell'IVA²⁹⁴.

Inoltre la Corte ha evidenziato come il principio di neutralità fiscale su cui si basa il sistema comune dell'Iva si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'Iva. Da ciò deriva tra l'altro che le esenzioni previste nell'ambito di tale sistema costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario che vanno inquadrate nel contesto generale del sistema e interpretate restrittivamente al fine di limitare le eccezioni al detto principio²⁹⁵.

Il principio di neutralità peraltro non comporta che transazioni economicamente equivalenti debbano essere necessariamente sottoposte alla medesima disciplina ai fini dell'imposta. La Corte di Giustizia ha in proposito affermato che “Il principio della neutralità fiscale non implica che un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni possa scegliere l'una e far valere gli effetti dell'altra.”²⁹⁶. Per converso la scelta di una modalità di svolgimento della transazione la quale conferisca al soggetto un vantaggio fiscale previsto dalla normativa, fintantoché tale transazione sia reale, non costituirà comportamento abusivo illegittimo nonostante l'esistenza di una modalità alternativa soggetta a maggiore tassazione, non esigendo il principio di neutralità che le decisioni dei soggetti economici siano assunte indipendentemente da considerazioni di natura fiscale²⁹⁷.

La Corte ha ancora dichiarato²⁹⁸ che l'analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche mette in rilievo l'ampiezza della sfera di applicazione

294 Corte di Giustizia, causa C 162/07, *Amplisientifica*, punti 25 e 26.

295 Corte di giustizia, sentenza 16 settembre 2004 in Causa C-382/02, *Cimber Air A/S contro Skatteministeriet*, Racc., I-08379, punti da 23 a 25.

296 Corte di Giustizia, causa C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, punto 33.

297 Corte di Giustizia, causa C-4/94, *BLP Group plc*, punto 26.

298 Corte di Giustizia, causa C 255/02, *Halifax*, punto 55.

della nozione di attività economiche e il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati.

La detta analisi nonché quella delle nozioni di cessione di beni e di prestazione di servizi dimostrano, infatti, che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi²⁹⁹.

Poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le nozioni di cessione di beni e prestazione di servizi e di attività economica di cui alla VI Direttiva, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico, accertare se l'operazione di cui trattasi è effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale è irrilevante per stabilire se essa costituisca una cessione di beni ovvero una prestazione di servizi svolte nell'esercizio di un'attività economica. Ne consegue che un eventuale obbligo per l'amministrazione fiscale di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi³⁰⁰.

A tale esigenza di considerazione obiettiva delle nozioni che costituiscono il fondamento per l'applicazione dell'imposta ovvero il suo presupposto e che ne garantiscono una applicazione la più generale possibile, a tutela del fondamentale obiettivo di neutralità cui è volto l'intero sistema dell'imposta, consegue la necessità che in tale materia il divieto di abuso sia configurato senza alcuna considerazione degli elementi soggettivi e/o intenzionali, diversamente da quanto abbiamo visto accadere nei casi di abuso dei diritti riconosciuti in materia di politica agricola comune, ne consegue una modifica delle definizioni di abuso fornita dalla Corte in tale materia (sentenza *Emsland-Stärke*) che "oggettivizza" quello che in tale pronuncia veniva definito l'elemento soggettivo della condotta abusiva, il quale viene ora identificato nel fine essenziale cui obiettivamente tende l'attività del soggetto agente, come desumibile da una serie di elementi appunto oggettivi, in quella che potremmo definire la "causa"

299 Corte di Giustizia, causa C 255/02, *Halifax*, punto 56 con richiamo alla sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C 354/03, C 355/03 e C 484/03, *Optigen e a.*, Racc. pag. I-483, punto 44.

300 Corte di Giustizia, causa C 255/02, *Halifax*, punti 57 e 59 che richiama Corte di Giustizia, causa C 4/94, *BLP Group*.

essenziale e aggiungeremmo determinante, nel senso che in mancanza di essa il soggetto non si sarebbe determinato ad agire con quelle particolari modalità, delle operazioni abusive poste in essere.

Tale elemento appare analogo a quello, presente nelle clausole generali e nelle dottrine giurisprudenziali antielusive nazionali, dell'assenza delle valide ragioni economiche ulteriori rispetto allo scopo di risparmio d'imposta, che consente di denotare l'artificialità dal punto di vista fiscale dell'attività posta in essere dal contribuente. In esse però, in considerazione probabilmente della preminenza che negli ordinamenti nazionali assume l'interesse erariale, ciò è sufficiente a determinare l'antigiuridicità del comportamento, che viene pertanto presunta ovvero ritenuta esistente *in re ipsa* nell'ottenimento di un vantaggio fiscale di per sé asistemático ove non sia sorretto anche da motivazioni economiche (o, per meglio dire, non fiscali) e idoneo pertanto a determinare la conseguente reazione dell'ordinamento. Nell'ordinamento comunitario ciò non appare sufficiente essendo necessaria una valutazione caso per caso della contrarietà del vantaggio ottenuto agli obiettivi della normativa.

E' proprio tale elemento a costituire il confine tra la legittima economia di opzione e cioè il diritto del soggetto passivo di scegliere per la propria attività economica la struttura che limita la sua contribuzione³⁰¹ e il comportamento abusivo. Sarà pertanto di volta in volta necessaria una valutazione dei vantaggi di natura fiscale conseguiti dal contribuente, posti a confronto con eventuali motivazioni economiche concorrenti onde determinare quale siano state le motivazioni essenziali che hanno determinato il soggetto ad agire con quelle determinate modalità, e ove tali vantaggi risultino essere stati quelli essenziali nel determinare quelle modalità di configurazione dell'attività verificare la loro rispondenza alle finalità e agli obiettivi di cui alle disposizioni della VI Direttiva come interpretate dalla Corte di Giustizia.

In merito all'elemento della contrarietà agli obiettivi della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto particolarmente problematica appare la relativa valutazione nelle ipotesi riguardanti le operazioni esenti dall'imposta e se in tali casi gli obiettivi da prendere in considerazione siano quelli perseguiti dalle disposizioni che prevedono tali esenzioni ovvero quelli del sistema IVA complessivamente considerato. Tali previsioni

301 Corte di Giustizia, causa C 255/02, *Halifax*, punto 73.

costituiscono infatti delle eccezioni alla generale applicazione dell'imposta onde garantirne la neutralità e conseguentemente esse devono essere interpretate in modo restrittivo, come la Corte ha rilevato in svariate occasioni; essa ha aggiunto che tale necessità di interpretazione restrittiva peraltro non implica che esse debbano essere interpretate in modo tale che vengano private di ogni effetto. In proposito si è affermato che la necessità di interpretazione restrittiva delle ipotesi di esenzione non contraddice la necessità di verificare gli obiettivi e finalità delle disposizioni al fine di accertare se nel caso di specie esse debbano trovare applicazione. L'interpretazione restrittiva si riferisce all'ambito di applicazione delle esenzioni in generale che non può essere esteso oltre il necessario onde non ledere gli obiettivi generali della normativa Iva. Una volta affermato ciò, la Corte di Giustizia riconosce e accetta gli effetti negativi che il sistema delle esenzioni causa al meccanismo dell'imposta come logica e naturale conseguenza dell'applicazione di un meccanismo imperfetto. Il tentativo di sfuggire artificialmente a tali conseguenze viola gli obiettivi della normativa Iva in materia di limite al diritto di detrazione o di composizione della base imponibile e può quindi essere contrastato mediante il disconoscimento della relativa pratica abusiva.³⁰²

Alcuni autori hanno infine evidenziato l'influenza della natura di risorsa propria della Comunità dell'imposta sul valore aggiunto³⁰³ sull'applicabilità del principio di divieto di abuso del diritto comunitario, tale appartenenza renderebbe infatti maggiormente stringenti i principi di primazia ed effettività del diritto comunitario nell'applicazione della normativa attuativa del sistema di imposta rendendo quest'ultima meno permeabile ad eventuali interessi contrastanti di cui siano portatrici le norme nazionali che potrebbero condurre ad una attenuazione dell'applicabilità del divieto di abuso del diritto comunitario nei singoli casi di specie³⁰⁴.

E' stato peraltro osservato che l'Iva non costituisce risorsa propria della Comunità in senso stretto, il che escluderebbe l'applicazione del principio come sviluppato dalla

302 In tal senso F. A. García Prats, *The 'abuse of tax law': prospects and analysis*, cit..

303 In applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie. (ottavo considerando della direttiva 112/2006/CE).

304 Si veda ad esempio F. Rapisarda, *La prevalenza del principio del divieto di "abuso del diritto" in ambito Iva*, cit.

Corte da ultimo nella sentenza *Emsland-Stärke*³⁰⁵. Benché tale posizione sia stata successivamente superata dalla giurisprudenza della Corte, si ritiene opportuno comunque tenere nella debita considerazione la natura dell'imposta oggetto del nostro studio al fine di una corretta ricostruzione dogmatica dell'argomento.

Ancora con riferimento ai limiti specifici all'applicazione del divieto di abuso del diritto comunitario nell'imposta sul valore aggiunto è stato osservato che va rammentato come la disciplina dell'imposta non abbia integralmente fonte comunitaria. Ove le norme oggetto di abuso ricadano nell'ambito della disciplina nazionale discrezionale e pertanto esse non costituiscano trasposizione diretta della VI Direttiva, il principio europeo di divieto dell'abuso non dovrebbe conseguentemente trovare applicazione³⁰⁶. Per converso appare evidente che, se gli Stati Membri sono tenuti in forza dell'obbligo di cooperazione derivante dall'art. 10 del Trattato CE³⁰⁷ a rispettare i principi del diritto comunitario in sede di adozione della propria normativa interna in materia di imposte dirette, essi saranno a maggior ragione tenuti al rispetto di tali principi in sede di scelte in merito alle modalità di applicazione dell'imposizione sul valore aggiunto ove queste siano rimesse alla loro discrezionalità onde non compromettere gli obiettivi mediante tale disciplina perseguiti, avendo peraltro l'obbligo di astenersi da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione.

305 Argomento addotto precedentemente alla sentenza *Halifax* da P. Harris, *Abus de Droit in the field of Value Added Taxation*, cit..

306 H.L. McCarthy, *Abuse of Rights: The Effect of the Doctrine on VAT Planning*, cit, che richiama l'Opinione dell'Avvocato Generale Kokott in *Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn*, C-146/05, "L'idea di fondo è che la sesta direttiva non debba armonizzare completamente il sistema di imposta sul valore aggiunto degli Stati membri. Piuttosto, dalla stessa «risulta nel suo complesso che essa mira a stabilire una base imponibile uniforme destinata a garantire la neutralità del sistema». Come stabilito dalla Corte già nella sua sentenza *BP Supergaz*, gli Stati membri dispongono, però, «di un margine di discrezionalità relativamente ampio per l'attuazione di talune disposizioni della sesta direttiva». Sul punto, nelle conclusioni presentate nelle cause riunite *Molenheide e Schmeink & Cofreth* l'Avvocato Generale Fennelly ha sostenuto, tra l'altro, che, in linea generale, «gli Stati membri hanno la responsabilità di gestire tutto il sistema IVA.»

307 Oggi sostituito dall'art. 4, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione Europea a norma del quale: "In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati. Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione."

CAPITOLO 4

LE POSIZIONI DOTTRINALI CIRCA L'ESISTENZA DI UN PRINCIPIO GENERALE DI DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO: IN GENERALE E CON RIFERIMENTO ALLA MATERIA TRIBUTARIA.

4.1 IL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO QUALE PRINCIPIO INTERPRETATIVO DEL DIRITTO COMUNITARIO.

Non è mancato chi ha ricondotto la problematica dell'abuso del diritto comunitario nell'ambito delle ordinarie forme di interpretazione ed applicazione alla singola fattispecie della norma giuridica comunitaria³⁰⁸. Si tratterebbe quindi della “ordinaria” operazione interpretativa volta ad individuare i limiti di applicabilità delle norme giuridiche e la ascrivibilità delle fattispecie di volta in volta portate all'esame del giudice nel novero di quelle disciplinate dalla norma comunitaria anche in

308 In proposito R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p. 436 osserva che: “Prima delle sentenze tributarie, vi erano tre principali opinioni: coloro che ritenevano che i riferimenti contenuti nella giurisprudenza costituissero lo sviluppo di un principio generale di diritto comunitario; coloro che ritenevano il contrario; e coloro che mostravano qualche scetticismo, sebbene senza raggiungere una definitiva conclusione. Dopo le ultime decisioni in materia tributaria, si è formata una quarta opinione: coloro che ritengono che i riferimenti nella giurisprudenza della Corte di Giustizia costituiscano un principio di diritto comunitario, ma che non si tratti di un principio generale, piuttosto di un principio di natura interpretativa, o un «principio di costruzione».”(T.d.A.). Nella dottrina italiana G. Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi comunitari*, in Corr. giur., 2009, pag. 293; R. Lupi, D. Stevanato, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in Corr. trib., 2009, pag. 403.

considerazione degli obiettivi che con quest'ultima il legislatore intendeva perseguire³⁰⁹.

Peraltro l'importanza dell'interpretazione teleologica nel diritto comunitario costituisce una costante affermazione della Corte di Giustizia secondo la quale, nell'interpretazione di una norma di diritto comunitario, occorre tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa in cui essa è inserita.³¹⁰

La detta opinione fa sovente riferimento alle conclusioni al caso *Halifax*³¹¹ presentate dall'Avvocato Generale Poiares Maduro, il quale facendo riferimento alle sentenze *Centros*, *Diamantis* e *Kefalas*, ha ritenuto che possa senz'altro inferirsi un principio generale di diritto comunitario che la Corte ha sintetizzato affermando che «i singoli non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme comunitarie», il quale vale però, secondo la sua opinione, da principio interpretativo del diritto comunitario, posto che decisivo nell'affermare l'esistenza di un abuso appare l'ambito teleologico della norma comunitaria invocata, il quale deve essere definito al fine di stabilire se tale disposizione effettivamente attribuisca il diritto rivendicato, nel senso che quest'ultimo non resti manifestamente fuori dal suo ambito di applicazione. Ciò spiegherebbe perché la Corte spesso parli non di abuso del diritto, bensì semplicemente di abuso. Secondo il parere dell'Avvocato generale sarebbe dunque irrilevante se il principio in questione assurga o meno progressivamente al rango di vero e proprio principio generale autonomo del diritto comunitario per l'analisi dei casi sottoposti all'esame della Corte di Giustizia³¹².

309 Di questa opinione sono, tra gli altri, gli Avvocati Generali Tesauro nelle conclusioni presentate alla Corte nella causa C 367/06, *Kefalas*, punto 25 e Saggio nella causa C 373/97, *Diamantis*, punto 24.

310 In tal senso si rinvia a Corte di Giustizia, sentenza 17 novembre 1983, causa 292/82, *Merck*, Racc., 3781, punto 12; sentenza 21 febbraio 1984, causa 337/82, *St. Nikolaus Brennerei und Likörfabrik*, Racc., p. 1051, punto 10; sentenza 14 ottobre 1999, causa C-223/98, *Adidas*, Racc., I-7081, punto 23; sentenza 14 giugno 2001, causa C-191/99, *Kvaerner*, Racc., I-4447, punto 30; sentenza 7 giugno 2005, causa C-17/03, *VEMW e a.*, Racc., I-4983, punto 41. La Corte ha inoltre affermato che in caso di divergenza tra le varie versioni linguistiche di una norma comunitaria questa va interpretata in funzione dell'economia generale e delle finalità della normativa di cui fa parte (sentenza 24 febbraio 2000, causa C 434/97, Commissione c. Francia, Racc., I-01129).

311 Punti da 64 a 69 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Poiares Maduro.

312 Rinviano per la tesi positiva a D. Simon e A. Rigaux, *La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit*, in *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, cit., pag. 579. La tesi circa l'irrilevanza della natura del principio è condivisa da De Broe solo con riferimento all'imposta sul valore aggiunto ma non con riferimento all'imposizione diretta ove gli Stati Membri hanno mantenuto la propria competenza. L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law*, Tax

Appare difficilmente controvertibile la circostanza che il divieto di abuso del diritto riguardi, così come l'interpretazione, i limiti entro cui la norma debba essere ritenuta applicabile alle fattispecie concrete e che i medesimi risultati possano essere, in alcuni casi, utilmente raggiunti mediante una interpretazione restrittiva della norma di copertura congiuntamente o alternativamente ad una interpretazione estensiva della norma elusa ma ciò non è sempre vero. Sovente all'interpretazione realizzabile ad opera del giudice sono posti precisi limiti a tutela di interessi preminenti dell'ordinamento quali la certezza del diritto, il legittimo affidamento, l'economia processuale, proprio nella possibilità di superare, in casi eccezionali e con le dovute cautele, tali limiti risiederebbe l'utilità dell'istituto, il quale consentirebbe al contempo il controllo in merito alla sua invocazione grazie alla progressiva elaborazione giurisprudenziale di cui è oggetto ad opera delle giurisprudenze superiori.

Il diritto comunitario appare infatti come uno di quegli ordinamenti o settori in cui l'impiego di tecniche interpretative estese sarebbe precluso ai singoli giudici in quanto caratterizzati da un elevato formalismo per tradizione storica ovvero in considerazione della tutela di interessi ritenuti preminenti nell'ordinamento *de quo* quali, nel caso di specie, la primazia ed effettività del diritto comunitario, la certezza del diritto, il legittimo affidamento, l'effetto utile della normativa comunitaria che impediscono ai giudici nazionali una interpretazione estensiva delle norme nazionali ed una interpretazione restrittiva delle norme comunitarie ovvero di discostarsi dalla lettera di queste ultime onde ricercarne la ratio in considerazione della riserva di cui all'art 234 del Trattato³¹³.

Inoltre appare evidente che ove sia consentita una estesa interpretazione teleologica si restringono i margini di utilizzo dell'istituto dell'abuso in considerazione dell'importanza che assumono nell'economia dello stesso gli obiettivi della normativa abusata ed elusa, in proposito è stato però osservato che l'abuso risulterebbe, rispetto alle opzioni interpretative di volta in volta percorribili, meno lesivo dell'autonomia privata, in considerazione della valutazione del caso specifico che esso comporta e della conseguente minore estensibilità del giudizio a casi analoghi a quello deciso che però non risultino con questo pienamente coincidenti negli elementi essenziali.

Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company, cit., nota 198.

313 In tal senso M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 205 e la dottrina ivi richiamata.

Una posizione intermedia, tra coloro che ritengono che l'applicazione del divieto di abuso costituisca nient'altro che un'applicazione delle ordinarie tecniche interpretative applicabili nel diritto comunitario e coloro che invece ritengono che esso costituisca un autonomo istituto di creazione giurisprudenziale annoverabile tra i principi generali non scritti del diritto comunitario³¹⁴, appare quella di coloro che pur riscontrando l'esistenza di un concetto autonomo di abuso del diritto comunitario ritengono che tale concetto operi quale principio interpretativo del diritto comunitario³¹⁵.

La Corte ha comunque espressamente affermato nella recente sentenza *Kofoed* che “l’art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434 riflette il principio generale di diritto comunitario secondo il quale l’abuso del diritto è vietato. I singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme di diritto comunitario. L’applicazione di queste ultime non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell’ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario”³¹⁶. Inoltre, accanto alla Corte di Giustizia e alla Commissione, anche diversi Avvocati Generali e commentatori hanno espresso la loro preferenza per una configurazione del divieto di abuso del diritto quale principio generale dell'ordinamento comunitario³¹⁷.

Infine si rileva come secondo alcuni autori il principio in discussione si atteggierebbe diversamente a seconda che si discuta di abuso del diritto comunitario in senso stretto ovvero di elusione della normativa nazionale mediante lo sfruttamento abusivo delle libertà fondamentali, solo nel primo caso avremmo un vero e proprio principio generale costituente una regola autonoma applicabile anche in mancanza di espressa previsione

314 K. Ensing Sorensen, *Abuse of Rights in Community Law. A Principle of Substance or Merely Rhetoric*, cit., p. 440; V. Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, cit, p. 580.

315 L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit, nota 197; H.L. McCarthy, *Abuse of rights – Europe’s legal elephant*, cit., p. 47, secondo il quale “It is a principle of interpretation that must be considered in conjunction with other well established concepts of Community law, such as legal certainty and fiscal neutrality.”

316 Corte di Giustizia, causa C 321/05, *Kofoed*, punto 38, ove la Corte rinvia alle sentenze 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros*, Racc., pag. I-1459, punto 24; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax* e a., Racc. pag. I-1609, punti 68 e 69; 6 aprile 2006, causa C-456/04, *Agip Petroli*, Racc. pag. I-3395, punti 19 e 20, nonché 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, Racc., pag. I-7995, punto 35.

317 Come rileva ancora R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p. 434.

nella specifica materia, nella seconda ipotesi si tratterebbe invece di un principio interpretativo utile alla definizione della portata delle libertà fondamentali e conseguentemente delle circostanze nelle quali può risultare giustificata una restrizione di tali libertà in considerazione degli obiettivi perseguiti mediante il loro riconoscimento ad opera dei Trattati³¹⁸.

318 L'opinione è di P. Farmer ed è riportata in P. Piantavigna, *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, 3-4 October Oxford(UK), Conference Report, in Intertax 2009, pag. 168.

4.2 IL DIVIETO DI ABUSO DEL DIRITTO COMUNITARIO QUALE PRINCIPIO GENERALE DELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO.

Dall'esame della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di divieto di abuso del diritto si ricava la netta impressione di un principio in corso di evoluzione³¹⁹ e la cui applicazione, anche qualora esso voglia considerarsi come avente natura unitaria, si attegga diversamente in funzione delle aree del diritto comunitario nelle quali esso ha trovato, nel corso del tempo, applicazione³²⁰. Come visto in una delle ultime sentenze emesse in materia di imposizione diretta e normativa nazionale antiabusiva la Corte si è espressamente riferita al divieto di abuso del diritto come un principio generale di diritto comunitario secondo il quale i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme di diritto comunitario. L'applicazione di queste ultime non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario³²¹.

Tali riferimenti operati dalla Corte hanno reso obsoleta una delle argomentazioni utilizzate da coloro che negano al divieto di abuso del diritto comunitario la natura di principio generale dell'ordinamento comunitario, secondo la quale l'esistenza di un tale principio non è mai stata riconosciuta dalla Corte³²². Ne è conseguito il rafforzamento della posizione di coloro che ravvisano nel detto divieto tutte le caratteristiche

319 In proposito K.E. Sørensen, *Abuse of Rights in Community Law: a Principle of Substance or merely Rhetoric*, cit., p. 427, ha analizzato l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia, ritenendo che in essa il concetto di abuso abbia subito una progressiva estensione, che ne consentisse una più ampia applicazione alle diverse materie che compongono il diritto comunitario, giungendo a costituire un principio di diritto comunitario di generale applicazione.

320 Come rileva R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p. 399.

321 Corte di Giustizia, causa C 321/05, *Kofoed*, punto 38 che rinvia alle più rilevanti sentenze in materia emesse dalla Corte negli ultimi anni (*Centros*, *Halifax*, *Agip Petroli*, *Cadbury Schweppes*).

322 Le altre argomentazioni usualmente utilizzate attengono alla circostanza che un tale principio non trova applicazione nella generalità degli ordinamenti degli Stati Membri; all'assenza di un preciso significato per il concetto comunitario di abuso del diritto ovvero di criteri uniformi per la sua applicazione; e infine al fatto che i riferimenti operati dalla Corte risultano tra loro privi di coerenza e sono da questa applicati in modo non uniforme.

usualmente attribuite ai principi generali del diritto comunitario: generalità, rilevanza e natura di norma aperta³²³.

Dalla opinione che il concetto di abuso sviluppato dalla Corte di Giustizia abbia rilevanza non solo in sede di interpretazione delle disposizioni comunitarie vigenti ma si inserisca nell'ambito di un autonomo principio generale del diritto comunitario postulante un divieto globale di abuso del diritto comunitario deriva come conseguenza che l'applicabilità del divieto non dipenderà, di volta in volta, dalla interpretazione ed applicazione al caso di specie di specifiche norme comunitarie, bensì sarà invocabile ed anzi risulterà doverosa la sua applicazione ogniquale volta sia configurabile un abuso del diritto comunitario. Le autorità nazionali saranno pertanto chiamate ad applicare tale principio a prescindere dalla natura dei loro poteri e della esistenza di un fondamento legale di origine nazionale in materia di contrasto all'abuso del diritto, il principio generale comunitario costituirà infatti una base legale sufficiente a determinare il loro dovere di intervenire al fine di prevenire e contrastare l'abuso del diritto comunitario³²⁴. Non sarà pertanto necessario, di volta in volta, una analisi esegetica volta ad individuare se tra gli specifici obiettivi della normativa oggetto di abuso rientri il contrasto all'abuso di tale normativa così come, in sede di trasposizione delle direttive, le autorità nazionali potranno e dovranno perseguire tale obiettivo anche in assenza di specifiche disposizioni.

E' stata proposta una nozione generale di abuso del diritto comunitario, la quale comprenderebbe al suo interno tutte le ipotesi configurabili, le quali sarebbero poi suddivisibili in tre distinte sottospecie: a) *l'elusione della legge nazionale* ossia l'aggiramento di norme statali attraverso l'uso strumentale di prerogative comunitarie; b) *la frode alla norma comunitaria* ossia la precostituzione fittizia o artificiosa delle condizioni richieste dalla normativa comunitaria ai fini della titolarità di una situazione giuridica di vantaggio e infine c) *l'abuso del diritto in senso stretto* ovvero l'esercizio di

323 R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p. 439. Tra costoro sembra potersi annoverare F. Tesaro, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in Giur. It., 2008, 4, il quale parla di un principio generale antielusivo, che la Corte ha affermato in materia di imposta sul valore aggiunto con le tre sentenze dell'Halifax day del 21 febbraio 2006.

324 Nella giurisprudenza in materia di imposta sul valore aggiunto, in particolare, si osserva che la Corte ritiene legittima la disapplicazione delle norme della sesta direttiva astrattamente applicabili al caso concreto in presenza di una condotta riconosciuta di natura abusiva anche in assenza di una specifica norma antiabuso.

un diritto attribuito dall'ordinamento comunitario al di fuori delle finalità perseguite dalla disposizione attributiva o in modo contrario ai principi generali dell'ordinamento comunitario³²⁵.

Secondo tale dottrina la fattispecie di elusione della legge nazionale sarebbe costituita da: un elemento oggettivo costituito dalla circostanza che il soggetto pur incardinando, aggiungeremmo artificiosamente, la propria soggettività giuridica nello Stato membro che offre lo statuto giuridico più favorevole indirizza totalmente o prevalentemente la propria attività, godendo della protezione fornita dalla normativa comunitaria in tema di libertà fondamentali, verso altro Stato membro la cui regolamentazione giuridica risulta meno favorevole; un elemento soggettivo costituito dalla volontà di sfruttare la normativa comunitaria al fine di eludere l'applicazione delle norme nazionali, si ammette peraltro che l'accertamento di tale intenzione possa avvenire sulla base degli elementi oggettivi della fattispecie, tra tali elementi oggettivi si ritiene possano rientrare il carattere anormale dell'operazione e la mancanza di ulteriori valide ragioni economiche idonee a giustificare il comportamento dell'agente; un elemento o criterio teleologico, utile ai fini della distinzione tra legittima scelta del regime giuridico più favorevole e illecita elusione, costituito dalla circostanza che l'invocazione della norma comunitaria avvenga al di fuori o in contrasto con la ratio e gli obiettivi della stessa. Tale ultimo elemento sarebbe caratteristico anche della *frode alla norma comunitaria* nella quale evidentemente rientrerebbero le fattispecie abusive in materia di imposta sul valore aggiunto oggetto a tutt'oggi della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

E' stato inoltre osservato che il concetto di abuso del diritto applicato dalla Corte di Giustizia nella materia delle imposte dirette è più ristretto di quello applicato in altri settori dell'ordinamento comunitario e particolarmente in materia di imposta sul valore aggiunto ma più esteso di quello applicato in altre aree del diritto comunitario quali il diritto societario, il diritto del lavoro e la cittadinanza. In particolare rispetto al rapporto con il concetto di artificialità si passa da situazioni nelle quali l'abuso non si verificherebbe a prescindere dalla natura manifestamente artificiale delle operazioni

325 In tal senso M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 196. Secondo l'autore "...è ragionevole ritenere che la tecnica di controllo dell'esercizio di prerogative individuali fondata sulla nozione di abuso del diritto costituisca espressione di un principio immanente alla funzione giurisdizionale, che come tale fa parte dell'ordinamento comunitario, oltre che degli ordinamenti nazionali.", ibidem, p. 199.

(*Centros, Akrich, Chen*); a ipotesi dove l'esistenza dell'abuso appare subordinata all'esistenza di operazioni totalmente artificiali (*Cadbury Schweppes*); ed infine a ipotesi ove è sufficiente la presenza di operazioni aventi natura essenzialmente artificiale (*Halifax*)³²⁶.

La sempre più generale applicazione del divieto di abuso ai diversi settori dell'ordinamento comunitario ha condotto come visto un numero sempre maggiore di autori, anche sulla scorta di quanto in proposito sostenuto dalla Corte di Giustizia, ad affermarne la natura di principio generale di tale ordinamento applicabile anche in assenza di specifiche previsioni normative in tal senso. Secondo tali autori gli esempi di disposizioni generali anti-abuso contenuti nella disciplina derivata, quali, oltre alle norme in precedenza citate, l'art. 11 della Direttiva 68/151/CEE³²⁷ o l'art. 35 della direttiva 2004/ 38/CE³²⁸, non costituirebbero altro che specifici esempi di codificazione di tale generale principio³²⁹, applicabile come peraltro avvenuto nell'imposta sul valore aggiunto, anche in assenza di una specifica previsione in tal senso.

Infine è stato di recente autorevolmente rilevato come il riconoscimento del divieto di abuso del diritto comunitario quale principio generale dell'ordinamento comunitario rimanga una questione controversa per due fondamentali ragioni: le difficoltà che sorgono in sede di sua applicazione pratica, costituendo la “flessibilità” del concetto di abuso al contempo il principale vantaggio e la principale fonte di rischio connesse al suo utilizzo e la questione “normativa” connessa all'idea che qualsiasi comportamento non espressamente vietato dalla legge sia dalla stessa ammesso, per cui il principio in

326 R. De La Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., p. 428.

327 Art. 11 in materia di nullità delle società di cui alla Prima direttiva 68/151/CEE del Consiglio, del 9 marzo 1968, intesa a coordinare, per renderle equivalenti, le garanzie che sono richieste, negli Stati Membri, alle società a mente dell'articolo 58, secondo comma, del Trattato per proteggere gli interessi dei soci e dei terzi.

328 Articolo 35 “Abuso di diritto” della direttiva 2004/38/CE del Parlamento europeo e del Consiglio relativa al diritto dei cittadini dell'Unione e dei loro familiari di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, che modifica il regolamento (CEE) n. 1612/68 ed abroga le direttive 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE e 93/96/CEE (GU L 158 del 30.4.2004), a norma del quale : “Gli Stati membri possono adottare le misure necessarie per rifiutare, estinguere o revocare un diritto conferito dalla presente direttiva, in caso di abuso di diritto o frode, quale ad esempio un matrimonio fittizio. Qualsiasi misura di questo tipo è proporzionata ed è soggetta alle garanzie procedurali previste agli articoli 30 e 31.”

329 In tal senso P. Stizza, *International tax avoidance and the abuse of law in European Union*, in G. Sacchetto e M. Barassi, *Introduction to comparative tax law*, Torino 2008, pag. 87, il quale osserva che il principio è stato applicato anche in casi riguardanti accordi di associazione conclusi tra l'Unione Europea e Paesi Terzi (Sentenze C-36/96, *Faik*, Racc., I-5143 e C-285/95, *Kol*, Racc., I-3069).

questione potrebbe agire quale fonte di restrizione delle libertà dei singoli³³⁰.

330 Relazione dell'Avvocato generale Poiares Maduro al convegno tenutosi a Oxford (UK) il 3 e 4 ottobre 2008 e riportata da P. Piantavigna, *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, 3-4 October Oxford(UK), *Conference Report*, cit, pag. 166.

4.3 LA MATERIA TRIBUTARIA.

Con specifico riferimento all'abuso del diritto comunitario nella materia tributaria sembrano orientati verso l'unicità del concetto di abuso del diritto tanto la Commissione che una parte rilevante della dottrina³³¹. In proposito si è osservato che la recente giurisprudenza della Corte di Giustizia, a partire dal caso *Halifax*, sembra aver trasformato il divieto di comportamenti abusivi, originariamente sviluppato in tale materia come una eccezione alle disposizioni dei Trattati istitutivi riguardanti la libera circolazione nel mercato unico, in un principio di applicazione generale³³².

Alcuni autori sono andati alla ricerca di un nucleo comune alle diverse formulazioni del principio contenute nelle sentenze emesse dalla Corte di Giustizia in materia di imposizione sul valore aggiunto ovvero di sfruttamento della normativa comunitaria primaria e secondaria a fini di elusione della normativa tributaria nazionale ed ancora di legittimità dei limiti posti alle libertà fondamentali dalle norme nazionali antielusive. Taluni hanno individuato tale nucleo interpretativo comune, che vieta di abusare di una norma di diritto per conseguire un indebito risparmio d'imposta, nella tensione tra rispetto formale della norma e la sua applicazione concreta per finalità diverse e/o contrarie da quelle previste dalla ratio della disposizione comunitaria e nell'essenzialità delle motivazioni di risparmio d'imposta³³³.

Inoltre secondo altri non può negarsi che la Corte di Giustizia abbia mostrato di voler

331 Comunicazione della commissione al consiglio, al parlamento europeo e al comitato economico e sociale europeo del 10.12.2007, COM(2007) 785 definitivo, avente ad oggetto "L'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta – all'interno dell'UE e nei confronti dei paesi terzi"; in dottrina F. Vaninstendael, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, in EC Tax Review, 2006/4, p. 192 e ss.; L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., p. 768.

332 P. Stizza, *International tax avoidance and the abuse of law in European Union*, in G. Sacchetto e M. Barassi, *Introduction to comparative tax law*, cit., pag. 87.

333 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 – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, cit., p. 324. L'autore acutamente osserva che l'uso indistinto dei termini frode e abuso che potrebbe ricondursi alla teoria della frode alla legge che in alcuni ordinamenti, come quello francese, è intesa come forma di espressione dell'abuso, che si riscontra nei settori diversi da quello dell'imposta sul valore aggiunto, non si verifica in quest'ultimo per la necessità di tenere ben distinto il rilevante fenomeno delle c.d. frodi carosello.

applicare un unico concetto di abuso del diritto nei diversi settori del diritto comunitario posto che nella sentenza emessa in occasione del caso *Cadbury-Schweppes*, come visto attinente alla compatibilità di una disciplina nazionale antiabuso relativa alle società controllate estere, ha richiamato le sue precedenti pronunce in materia di restituzioni all'esportazione di prodotti agricoli (caso *Emsland-Stärke*) e di imposizione sul valore aggiunto (caso *Halifax*)³³⁴. Tale concetto unitario di abuso del diritto sarebbe determinato secondo altra dottrina dalla necessità di assicurare l'uniforme applicazione del diritto comunitario affermata in più occasioni dalla Corte di Giustizia³³⁵.

Secondo altri ancora la diversa struttura e applicabilità del principio alle diverse materie costituisce una naturale conseguenza delle diverse competenze conservate dagli Stati Membri ovvero avocate dall'Unione³³⁶. Così in materia di imposizione diretta avendo gli Stati Membri conservato gran parte della loro competenza la lotta contro l'abuso e il contrasto all'elusione fiscale costituisce una questione che attiene all'interesse pubblico nazionale, rimane così alla loro discrezionalità se prevedere o meno una legislazione

334 M. Lang e S. Heidenbauer, *Wholly Artificial Arrangements*, in L. Hinnekes e P. Hinnekes, *A vision of Taxes within and outside European Borders*, Amsterdam 2008, p. 600.

335 *Opinion Statement of the Confédération Fiscale Européenne ECJ Task Force on The Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgements of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law*, in *European Taxation* 2008, p. 33 e ss.

336 In tal senso, F. A. García Prats, *The 'abuse of tax law': prospects and analysis*, versione scritta del seminario dottorale tenuto all'Università di Bergamo sotto il titolo "L'abuso del concetto di abuso della legge tributaria" dal 3 al 6 novembre 2008, secondo il quale confondere le due differenti situazioni aventi ad oggetto la compatibilità con il diritto comunitario delle norme nazionali antielusione e l'abuso delle prerogative previste dal diritto comunitario può condurre ad una generalizzazione del concetto di abuso del diritto che è, da un lato impossibile e dall'altro inaccettabile in considerazione della distribuzione di competenze tra le istituzioni comunitarie – in particolar modo la Corte di Giustizia – e gli Stati Membri, tanto nella materia tributaria che in generale. Più che considerare se vi sia un unico concetto di abuso del diritto nel diritto comunitario, dovrebbe essere affrontata la questione se ci sia bisogno ed esista la possibilità di raggiungere una tale uniformità nella valutazione delle condotte abusive. Di tale opinione sembra essere anche F. Vanistendael, *Relazione svolta nell'ambito della prima conferenza internazionale di diritto tributario "La tassazione societaria in una economia globalizzata: verso l'armonizzazione europea"* svoltosi a Valencia il 20 e 21 Maggio 2009, secondo il quale non vi sarebbe alcuna necessità di un concetto unitario di abuso del diritto comunitario e andrebbero pertanto distinti due diversi concetti, l'uno attinente le libertà fondamentali comprendente esclusivamente le transazioni del tutto artificiali aventi unicamente una finalità di risparmio di imposta costituenti abuso, posto che negli altri casi si avrebbe un effettivo esercizio della libertà fondamentale in questione, l'altro attinente al diritto comunitario derivato e comprendente anche le attività la cui finalità principale, anche se non esclusiva, sia il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito. Tale ultimo autore si era peraltro precedentemente pronunciato per la sostanziale unitarietà del principio con riferimento alla materia tributaria, rinvenendo nelle diverse applicazioni fattane ad opera della Corte di Giustizia un nucleo comune costituito dal contrasto alle operazioni prive di qualsivoglia concretezza economica ed auspicando l'unificazione di tali applicazioni nella materia tributaria nel senso di un concetto di abuso che escluda le transazioni munite di effettività economica secondo criteri obiettivi accertabili da soggetti terzi. F. Vanistendael, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, cit., p. 195.

antiabusiva generale o particolare, essendo la questione puramente attinente alla protezione e attuazione del diritto nazionale la cui elusione è attuata per il tramite del diritto comunitario, qualora essi decidano di esercitare tale potere dovranno comunque farlo nel rispetto del diritto comunitario e dei diritti da esso garantiti; diversamente si atterrebbe il divieto nelle materie quali la politica agricola comune o le risorse proprie comunitarie, in cui la competenza è stata integralmente trasferita alla Comunità, ivi compresa la competenza a reagire alle fattispecie abusive, ovvero si è attuata una integrale armonizzazione come nell'imposizione sul valore aggiunto, in tali materie la natura di principio generale del divieto di abuso del diritto comunitario comporta un obbligo per gli Stati Membri di reagire alle condotte abusive si da garantirne l'effettività, anche ove essi non rinvenivano nella loro legislazione nazionale un fondamento giuridico della lotta alle condotte abusive tale fondamento può essere rinvenuto nel principio generale di diritto comunitario.

Sulla base del riferimento alle “normali operazioni commerciali” contenuto nella sentenza Kofoed è stato infine prospettata la possibilità che vi siano non solo due differenti concetti di abuso del diritto comunitario con riferimento alla imposizione diretta e a quella sul valore aggiunto ma che ci si trovi di fronte ad una pluralità di nozioni di abuso del diritto comunitario anche con riferimento alla materia dell'imposizione diretta a seconda che ci si trovi nel campo dei diritti fondamentali o dell'armonizzazione attuata dalla normativa derivata³³⁷.

Le circostanze di cui sopra non escluderebbe peraltro necessariamente l'unicità del concetto di abuso onde la Corte farebbe un uso diverso nei diversi settori del medesimo concetto, utilizzato nel primo caso onde verificare che le disposizioni nazionali siano idonee a colpire esclusivamente condotte realmente abusive senza determinare una limitazione delle libertà fondamentali, nel rispetto del principio di proporzionalità, nel secondo onde contrastare l'abuso diretto del diritto comunitario anche in assenza di una norma espressa³³⁸.

337 P. Pistone, *The need for tax clarity and the application of the Acte Clair doctrine to direct taxes*, in *Intertax* 2007, p. 535.

338 In tal senso L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., nota 202.

CAPITOLO 5

INTERAZIONE TRA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA E GIURISPRUDENZE NAZIONALI.

5.1 LE RAGIONI DI UN'INDAGINE COMPARATA.

L'ordinamento comunitario interagisce con gli ordinamenti nazionali imponendo a questi ultimi, in forza del suo primato nella gerarchia delle fonti, il rispetto delle previsioni in esso contenuto, nonché dei principi generali elaborati dalla Corte di Giustizia in sede di interpretazione, onde conferire unitarietà ed effettività alla sua applicazione.

Né deriva una rigida, almeno in via di principio, separazione di poteri tra giudice comunitario e giudice nazionale, la quale avrà ovviamente diverso tenore a seconda che si tratti di materia armonizzata o meno, così se nelle imposte dirette la competenza comunitaria appare, salve le ipotesi di normazione comunitaria secondaria, limitata ai casi in cui le norme antielusive nazionali siano potenzialmente in grado di limitare l'esercizio da parte dei singoli delle libertà fondamentali ed il giudice comunitario avrà competenza solo su tale compatibilità onde fornire al giudice nazionale le direttive interpretative circa la normativa nazionale che deve essere oggetto di eventuale disapplicazione in quanto confliggente con tali libertà, più ampia sarà la sua competenza nei settori armonizzati dove egli in applicazione del principio generale di divieto di abuso del diritto comunitario fornirà al giudice nazionale gli elementi stessi in base ai quali individuare la presenza di una fattispecie abusiva e conseguentemente disapplicare la normativa cui la fattispecie corrisponde dal punto di vista formale nonché la disciplina applicabile sulla base degli obiettivi della normativa comunitaria oggetto di trasposizione nell'ordinamento nazionale.

E' stato evidenziato inoltre come la giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di

divieto di comportamenti abusivi stia determinando la trasformazione dei singoli concetti nazionali di elusione fiscale ed abuso del diritto nella direzione di un principio comune di abuso del diritto applicabile alla materia fiscale³³⁹. L'applicazione di tale concetto comunitario di condotta abusiva sotto il profilo tributario, doverosa nella materia armonizzata dell'imposta sul valore aggiunto così come in quella delle imposte dirette ove siano coinvolti soggetti comunitari al fine di eliminare ogni possibile discriminazione derivante dalla legislazione fiscale degli Stati Membri derivante dalla diversità delle disposizioni antielusive nazionali, non può che operare con *vis expansiva*, in considerazione dell'autorevolezza del suo fautore, nei confronti della totalità degli ordinamenti tributari nazionali tendendo verso una semplificazione normativa che è il necessario e indispensabile presupposto della limitazione degli spazi di operatività dell'elusione fiscale internazionale in ambito europeo.

Per tale ragione ci si è proposti in questa sede di analizzare, nei limiti del possibile, come sia avvenuta, sino ad oggi, la circolazione in ambito europeo dei concetti giuridici concernenti il divieto di abuso del diritto e l'elusione fiscale. Tale indagine è stata limitata peraltro a tre ordinamenti che sono apparsi paradigmatici delle varie possibilità di configurazione della disciplina tributaria antielusiva: l'ordinamento britannico, di *common law*, e che pertanto conosceva l'applicazione di principi antielusivi elaborati in sede giurisprudenziale; quello spagnolo ove è presente una clausola antielusiva generale pacificamente applicabile all'imposizione sul valore aggiunto e quello italiano ove tale clausola, che per l'ampiezza dei casi di applicazione da essa ormai contemplati viene definita semi-generale, è peraltro ritenuta altrettanto pacificamente non applicabile a tale settore impositivo.

339 P. Stizza, *International tax avoidance and the abuse of law in the European Union*, in G. Sacchetto e M. Barassi, *Introduction to comparative tax law*, cit., pag. 87, il quale a sua volta si richiama a P. Pistone, *The need for Tax Clarity and the Application of the Acte Clair Doctrine to Direct Taxes*, cit., p. 536.

5.2 IL CASO DELL'ITALIA.

Un ordinamento di civil law sfornito di una clausola generale antielusiva applicabile all'imposta sul valore aggiunto.

Il problema della lotta alle forme di elusione tributaria si è posto all'attenzione della generalità della dottrina e giurisprudenza italiane in tutta la sua rilevanza solo nell'ultimo decennio del secolo scorso, con l'introduzione della prima norma a carattere generale, sebbene applicabile nei soli casi di operazioni societarie di carattere straordinario ed esclusivamente in materia di imposte dirette, di cui all'art. 10 della legge n. 408 del 1990³⁴⁰, successivamente sostituito dall'art. 37 bis inserito nel Decreto in materia di accertamento delle imposte sui redditi³⁴¹.

Tale disposizione presenta per un verso gli elementi tipici delle clausole antielusive di carattere generale dichiarando al suo primo comma l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria di quegli atti, fatti o negozi, anche collegati tra loro, che siano privi di valide ragioni economiche e diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni d'imposta o rimborsi altrimenti indebiti, per l'altro presenta i caratteri delle clausole antielusive speciali limitando la sua applicazione ai casi espressamente elencati al successivo comma 3³⁴². Tale ultima circostanza congiuntamente alla sua collocazione nell'ambito del Testo unico in materia di accertamento delle imposte sui redditi ne ha pacificamente escluso l'applicabilità all'imposta sul valore aggiunto³⁴³. Il riferimento operato dal primo comma della norma agli atti, fatti o negozi diretti ad aggirare obblighi o divieti, come peraltro il riferimento alla validità delle ragioni economiche esimenti, pone anche in questo caso l'indagine circa le motivazioni del comportamento del contribuente su un piano eminentemente

340 Legge 29 dicembre 1990, n. 408. in Gazz. Uff. n. 303 del 31 dicembre 1990.

341 D.P.R. 29-9-1973 n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Pubblicato nella Gazz. Uff. 16 ottobre 1973, n. 268, n. 1, S.O.

342 Perché si verifichi un comportamento elusivo inopponibile all'amministrazione finanziaria è pertanto necessaria la compresenza dei seguenti requisiti: a) l'attuazione di uno schema elusivo costituito da una o più transazioni una delle quali rientri tra quelle enunciate dall'articolo in questione; b) che tale schema abbia come suo scopo l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dalla legislazione tributaria; c) consenta al contribuente l'ottenimento di riduzioni d'imposta o rimborsi altrimenti indebiti; d) non sia giustificato da valide ragioni economiche.

343 Ciò è espressamente affermato al paragrafo 6.2 della Circolare Ministeriale 19 dicembre 1997 n. 320/E.

oggettivo valendo a distinguere i comportamenti elusivi da quelli animati da un intento fraudolento, e ne giustifica le diverse conseguenze sul piano sanzionatorio³⁴⁴.

Si erano, precedentemente all'adozione di tale norma, succedute una serie di pronunce giurisprudenziali ed opinioni dottrinali, le quali individuavano quali strumenti antielusivi nel nostro ordinamento di volta in volta: le norme civilistiche in materia di contratti in frode alla legge di cui all'art. 1344 c.c. o di nullità del negozio privo di causa³⁴⁵, l'interpretazione economica ovvero quella funzionale o teleologica o ancora l'integrazione analogica ovvero ricercavano nelle stesse norme tributarie fondamenti legittimanti una interpretazione in chiave antielusiva. Tutto ciò a fronte di una giurisprudenza e dottrina maggioritarie che in omaggio al principio di riserva di legge costituzionalmente sancito ritenevano che nella materia tributaria non si potesse trascendere l'interpretazione letterale delle disposizioni e l'applicazione formalistica della norma, nel rispetto delle esigenze, ritenute evidentemente da tali opinioni assolutamente prevalenti, di certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento³⁴⁶.

Proprio facendo riferimento alle pronunce della Corte di Giustizia in materia tributaria la Corte di Cassazione è giunta all'affermazione, anche in assenza di una norma antielusiva di portata generale³⁴⁷, dell'esistenza nell'ordinamento italiano di un principio generale di divieto di abuso del diritto in materia tributaria almeno sino a quando le Sezioni Unite non hanno ritenuto di poter ricondurre la sussistenza di un siffatto

344 In merito all'onere probatorio è orientamento consolidato della Corte di Cassazione che spetti all'Amministrazione finanziaria l'onere in merito ai presupposti di applicazione della norma (tra le altre Cass., sentenza 25 marzo 2003, n. 4317) il che peraltro determina rilevanti conseguenze in termini di parità di trattamento rispetto alle ipotesi di abuso nella materia dell'imposizione sul valore aggiunto ove si postula, in ossequio al principio di effettività del diritto comunitario, la rilevabilità anche d'ufficio dell'abuso sino al giudizio di legittimità.

345 In proposito si rinvia a AA.VV., *La nullità negoziale come strumento generale antielusivo*, Roma 2006, Atti del convegno tenutosi in data 15 settembre 2006 presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Padova.

346 Per un *escursus* storico delle esperienze in materia si rinvia a S. Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale: il problema dell'elusione*, Padova 1992 e recentemente a G. Fasitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in G. Maisto a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, cit., p. 3 e ss.. L'autore mette in rilievo come alla interpretazione antielusiva possano essere ricondotti i diversi concetti mediante i quali si è fatto riferimento al fenomeno, ai quali da ultimo si è aggiunto quello di abuso del diritto, il cui antesignano storico nel nostro paese è stato B. Griziotti e la scuola pavese da lui fondata, sostenitore sin dal 1920-30 della necessità di una interpretazione in senso economico delle norme tributarie.

347 I casi sottoposti all'attenzione della Cassazione avevano ad oggetto, per la stragrande maggioranza, ipotesi di “*dividend washing*” e “*dividend stripping*” che si erano verificati antecedentemente all'introduzione dell'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973.

principio generale alla stessa Carta Costituzionale ed in particolare ai principi costituzionali di imposizione progressiva in base alla capacità contributiva di cui all'art. 53, commi 1° e 2°, che costituirebbero nel nostro sistema fondamento del principio generale “ secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione”³⁴⁸.

In particolare con la sentenza n.21221 del 29 settembre 2006 successivamente richiamata dalle sentenze n. 8772 del 4 aprile 2008 e n. 10257 del 21 aprile 2008 la Suprema Corte affermava il principio secondo cui, in forza del diritto comunitario, non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscano "abuso di diritto"; tale principio, secondo la Corte, trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette. In tali sentenze la Corte di Cassazione si rifà espressamente alla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di imposta sul valore aggiunto³⁴⁹ ritenendo che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza comunitaria, anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE.

Di fronte a tale estensione dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia a materie non interessate da processi di armonizzazione comunitaria la dottrina si è divisa, la maggioranza degli autori ha infatti criticato le pronunce in questione opponendo la rilevanza nel diritto nazionale della riserva di legge in materia tributaria costituzionalmente prevista e la necessità di garantire la certezza giuridica nei rapporti

348 Come noto ciò è avvenuto con le tre sentenze n. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 aventi ad oggetto operazioni di c.d. *dividend washing* e *dividend stripping* volte a consentire il godimento del credito d'imposta sui dividendi a società che, in quanto estere, non vi avrebbero avuto diritto secondo la disciplina al tempo vigente. Tale giurisprudenza ha suscitato, come prevedibile, ampi commenti nella dottrina, tra i quali si citano a mero titolo esemplificativo: V. Ficari, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 390; G. Zizzo, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 487; G. Falsitta, *Clausola di interpretazione antielusiva - L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Il Corriere Giuridico* 3/2009, p. 293.

349 In particolare alla sentenza emessa nel caso *Halifax Plc*.

tra Fisco e contribuente³⁵⁰ nonché la mancanza di una sufficiente valorizzazione del profilo della contrarietà del vantaggio fiscale conseguito agli obiettivi della normativa oggetto di elusione³⁵¹.

L'estensione del divieto di abuso del diritto in materia fiscale ad un ordinamento tributario nazionale quale quello italiano, che ne era originariamente del tutto sprovvisto, è stata inoltre ritenuta da parte della dottrina quale esempio paradigmatico del fenomeno della “circolazione” dei valori giuridici, il quale costituirebbe una terza modalità di armonizzazione degli ordinamenti giuridici nazionali all'interno del quadro comunitario accanto a quelle costituite dalla armonizzazione positiva mediante la normativa comunitaria derivata e dalla armonizzazione negativa operata dalla Corte di Giustizia elidendo dai sistemi giuridici nazionali le norme in contrasto con le libertà fondamentali previste dai trattati istitutivi. Si tratterebbe di un processo circolare, generato dalla Corte di Giustizia mediante le proprie sentenze interpretative che sanciscono principi generali dell'ordinamento comunitario, ma l'efficacia del quale è evidentemente condizionata alla sensibilità dei singoli giudici nazionali, che determina la circolazione o trasmigrazione di valori e istituti giuridici dai singoli ordinamenti nazionali all'ordinamento comunitario, entro il quale essi vengono ad opera della Corte spogliati dei propri caratteri distintivi nazionali e assunti quali principi generali dell'ordinamento comunitario onde fondare le motivazioni delle proprie decisioni, nella successiva affinazione operata dalla giurisprudenza della Corte tali valori e istituti si combinano e conformano al quadro giuridico comunitario e “rifluiscono” nei singoli ordinamenti nazionali ivi compresi quelli ai quali tali valori o istituti erano sconosciuti ovvero vi si trovavano espressi in forma differente o incompleta. Essi peraltro dovranno trovare applicazione all'interno dei singoli ordinamenti nazionali nel rispetto dei

350 Tra gli altri M. Beghin, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. Maisto a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, cit. In senso favorevole a tale orientamento giurisprudenziale si è espresso V. Liprino, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in Riv. Dir. Trib. 2008, II, pag. 112.

351 In tal senso oltre allo scritto di M. Beghin di cui alla nota precedente anche quello contenuto nello stesso volume a opera di G. Zizzo, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizione a confronto e prospettive di coordinamento*, p. 57, in cui l'autore opera un lucido raffronto tra il concetto di abuso del diritto comunitario e quello tracciato dalla Corte di Cassazione nonché quello di cui all'art. 37 bis D.p.R. n. 600/1973.

fondamentali principi di natura costituzionale che tali sistemi fondano³⁵².

A fronte della citata e controversa evoluzione giurisprudenziale in materia di applicazione del divieto di abuso di matrice comunitaria in materia di imposizione diretta in chiave antielusiva, utilizzata evidentemente dalla giurisprudenza nazionale con la finalità di colmare le lacune dell'ordinamento tributario in tale settore e dare una qual certa organicità alla disciplina antielusiva positiva in assenza di una chiara clausola generale antielusiva, tendenzialmente pacifica è apparsa l'applicazione del divieto alle materie di derivazione comunitaria ed in particolare in materia di imposta sul valore aggiunto stante l'affermazione reiterata ad opera della Corte di Giustizia della presenza tra gli obiettivi della VI Direttiva delle finalità di lotta alla frode e all'abuso. Invero i dubbi richiamati sembrano essere stati generati da una eccessivamente sbrigativa ma forse inevitabile estensione dell'applicazione del divieto di abuso del diritto, come esso aveva trovato applicazione in tale specifico settore, ad ipotesi riguardanti l'imposizione diretta, e quindi in assenza di una sufficiente riflessione circa la difformità dei diversi settori che oggi compongono il sistema tributario nazionale. Se infatti la normativa di derivazione comunitaria è dominata dall'esigenza di garantire il raggiungimento degli obiettivi ad essa sottesa garantiti dai principi di primazia ed effettività, lo stesso non si verifica in materia di imposizione diretta dove il potere del legislatore è soggetto principalmente ai limiti costituzionali, esso deve essere esercitato nel rispetto del diritto comunitario ma, in considerazione della separazione di competenze in tale materia esistente, tale dovere costituisce un limite per così dire esterno volto a risolvere situazioni eccezionali di contrasto tra i diversi livelli dell'ordinamento che vengano a verificarsi nonostante la detta separazione delle rispettive competenze.

Ciò ha forse determinato scarsa attenzione per il fenomeno “originario” che, se forse meno rilevante da un punto di vista generale e meno discutibile per le ragioni evidenziate, ha comunque determinato l'ingresso in un sistema tributario che ne risultava privo di un divieto di abuso del diritto nella materia tributaria, sicché da più parti si è proposta anche a fini di certezza e affidamento del contribuente un ravvicinamento ovvero una unificazione del concetto di operazioni elusive ai fini

352 Di “cross-fertilisation” tra sistemi giuridici parla M. Poggioli, *Il “principio anti-abuso” nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, cit., p. 1420 e ss. richiamandosi a C. Sachetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in B. Pezzini– C. Sachetto (a cura di) *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea*, Milano, 2001, p. 221e ss..

dell'imposizione diretta e di abuso del diritto ai fini dell'imposizione sul valore aggiunto³⁵³.

Precedentemente alla definitiva affermazione dell'applicazione del divieto di abuso del diritto comunitario alla materia dell'imposta sul valore aggiunto, avvenuto come visto con le sentenze della Corte di Giustizia *Halifax* e successive, e nell'assenza di una specifica disposizione di carattere generale di contrasto all'elusione tributaria contenuta in tale normativa ovvero nella normativa nazionale ritenuta applicabile al settore dell'imposizione sul valore aggiunto, la giurisprudenza nazionale aveva contrastato il fenomeno elusivo in tale settore impositivo mediante gli strumenti tradizionali in precedenza visti, quali la simulazione o il negozio in frode alla legge, ovvero mediante una interpretazione "funzionale" dei presupposti impositivi (Cass. n. 2300 del 04/02/2005³⁵⁴), il che aveva senza dubbio generato una carenza di certezza ove non di intollerabile disparità di trattamento in merito ai requisiti della condotta elusiva, alla distribuzione dell'onere probatorio e alle conseguenze da ricollegare all'accertamento dell'elusività delle operazioni in contestazione.

La richiamata giurisprudenza della Corte di Giustizia ha introdotto dei fondamentali principi e criteri idonei a fungere da guida ai giudici nazionali, e si è posta come base di un auspicabile e necessario successivo affinamento dell'istituto, pur ovviamente non avendo fugato qualsiasi dubbio sull'applicazione nella materia del divieto di abuso del diritto comunitario in chiave antielusiva, come dimostrato dai successivi ricorsi all'interpretazione della Corte di Giustizia ad opera del giudice nazionale³⁵⁵.

353 P. Centore, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, Rass. Trib. 2/2009, p. 423.

354 La Corte di Cassazione ha negato la detraibilità dell'imposta assolta da una società controllata in relazione all'acquisto di un complesso immobiliare successivamente concesso in locazione alla controllante mediante una interpretazione restrittiva del requisito di inerenza dell'imposta, peraltro negando la detraibilità dell'imposta conseguente alla rimozione dell'operazione ritenuta elusiva e confermando l'applicazione delle sanzioni.

355 Si è inoltre notata la tendenza a operare una certa confusione tra l'elusione quale configurata dalla disciplina positiva e il concetto di abuso di diritto sviluppato dalla Corte di Giustizia, così ad esempio la Corte di Cassazione nella sentenza 5 maggio 2006 n. 10352 dopo aver rilevato che "*nella disciplina anteriore all'entrata in vigore del D.P.R. 29 settembre 1972 n. 600, art. 37 bis introdotto dal D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 7, pur non esistendo nell'ordinamento fiscale italiano una clausola generale antielusiva, non può negarsi l'emergenza di un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale.*" afferma che "*con riferimento all'ordinamento comunitario, con la recentissima pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa 0419-2002, la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha chiarito che la 6^a direttiva CEE n. 77/388/CEE, direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti tenuti dai contribuenti in tema di Iva, fra*

Una prima importante richiesta di chiarimento proveniente dalla Corte di Cassazione è, come visto, quella che ha determinato la pronuncia *Partservice*, volta ha delimitare con esattezza la portata del requisito della essenzialità delle finalità di risparmio di imposta e a seguito della quale la Cassazione ha emesso la Sentenza n. 25374 del 17 ottobre 2008.

In tale ultima sentenza appare rilevante, sul piano interno, l'affermazione che trattandosi dell'applicazione di un principio generale del diritto comunitario, la quale non poteva essere impedita da preclusioni di carattere processuale previste dal diritto interno, i principi di effettività e di non discriminazione comportano l'obbligo per le autorità nazionali di applicare, anche d'ufficio, le norme di diritto comunitario, se necessario attraverso la disapplicazione del diritto nazionale che sia in contrasto con tali norme, senza che possano ostarvi preclusioni, anche di natura processuale, non operanti in casi analoghi. La Corte afferma inoltre chiaramente l'incombenza dell'onere probatorio della pratica abusiva a carico dell'Amministrazione finanziaria la quale, nell'assolvere all'obbligo di motivazione degli atti di rettifica ed accertamento, non deve limitarsi alla formulazione di generici rilievi bensì deve indicare gli elementi a sostegno dell'assunto circa lo scopo elusivo e la carenza di effettività economica dell'operazione contestata.

Nella attuale situazione di diritto interno appare evidente dunque l'esistenza di una disparità di trattamento delle ipotesi elusive rilevanti ai fini della imposizione diretta rispetto a quelle rilevanti ai fini della imposizione sul valore aggiunto, con la possibile conseguenza che operazioni che abbiano rilevanza in entrambi i settori impositivi potrebbero in ipotesi condurre a conseguenze giuridiche difformi. Se per un verso la

quello fisiologico e quello patologico (proprio delle frodi fiscali), il primo idoneo a consentire una piena detraibilità dell'imposta assolta ed il secondo la sua assoluta indetraibilità, una sorta di tertium genus, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, comportante il recupero dell'Iva detratta e l'eventuale rimborso in favore del soggetto che abbia posto in essere l'operazione elusiva; che, pertanto, nell'ordinamento comunitario e, quindi, anche in quello interno deve considerarsi vigente il principio di indetraibilità dell'Iva (art. 17 della citata direttiva n. 77/388/CEE) assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva; che la valutazione del carattere abusivo ed elusivo dell'operazione economica svolta dal contribuente è giudizio spettante al giudice del merito il quale è tenuto a darne conto con una motivazione adeguata e logica.”. Conseguentemente appare negletta la richiesta di una autonoma valutazione in merito alla contrarietà del vantaggio conseguito mediante le operazioni contestate agli obiettivi della normativa ed essa appare ricompresa nell'accertamento in merito nell'elemento della essenzialità dell'obiettivo di risparmio d'imposta, con la conseguenza che sarà onere del contribuente comprovare l'esistenza di valide ragioni economiche sottostanti l'operazione, una tale inversione dell'onere circa la natura abusiva della condotta del contribuente in assenza di una precisa volontà del legislatore in tal senso non appare invero del tutto conforme ai principi enunciati dalla Corte di Giustizia in materia.

disciplina positiva contenuta nell'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi appare maggiormente garantista in quanto impone all'Amministrazione Finanziaria l'utilizzo di una precisa procedura di contestazione dell'elusività dell'operazione nell'ambito della quale è assicurata al contribuente la possibilità di far valere le proprie ragioni ed appare conseguentemente esclusa la possibilità che la natura elusiva dell'operazione precedentemente contestata sotto altra forma venga per la prima volta fatta valere in sede di giudizio di legittimità quale eccezione in senso lato sollevabile d'ufficio ad opera del giudice, per l'altro in tale settore la qualificazione dell'operazione come rientrante in una delle ipotesi previste dalla norma, unitamente al risultato di risparmio d'imposta, appare condizione sufficiente perché l'operazione sia considerata elusiva per presunzione relativa, spettando in tale ipotesi al contribuente di comprovare le valide ragioni economiche sottostanti l'operazione contestata che valgono ad escluderne la natura elusiva, diversamente si atteggia la distribuzione dell'onere probatorio nell'Iva, dove in mancanza di presunzioni legali, sarà compito dell'Amministrazione comprovare tanto la contrarietà del risultato conseguito per il tramite delle operazioni contestate agli obiettivi della normativa quanto la essenzialità dello scopo di risparmio fiscale.

La piena consapevolezza da parte del nostro supremo giudice di legittimità della rilevanza del principio comunitario in discussione nella materia dell'imposizione sul valore aggiunto appare definitivamente confermata dalla proposizione della questione pregiudiziale³⁵⁶ che ha determinato la pronuncia della Corte di Giustizia nel caso *Fall. Olimpiclub*, mediante la quale la Corte di Giustizia ha escluso dall'applicazione del principio del giudicato esterno tributario, come interpretato dalla nostra giurisprudenza di legittimità, le questioni concernenti l'abuso del diritto comunitario in tale materia, in quanto comportante una concreta disapplicazione del principio in questione, posto che impedirebbe al giudice nazionale investito della causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate all'imposta, essa appare pertanto in contrasto con il fondamentale principio di effettività del diritto comunitario.

Tale ultima sentenza la cui applicazione è stata agevolmente estesa all'intera disciplina dell'imposta sul valore aggiunto³⁵⁷, unitamente alla sentenza emessa il 17 luglio 2008

³⁵⁶ Cassazione, Sez. trib., ordinanza n. 26996 del 21 dicembre 2007.

³⁵⁷ Con le sentenze Cass. civ., Sez. trib., 9 dicembre 2009, n. 25702, con la quale il Supremo Collegio ha

dalla Corte di Giustizia nella causa C 132/06, che a seguito della procedura di infrazione aperta contro lo Stato italiano, ha dichiarato non compatibile il condono – previsto agli artt. 8 e 9 della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) – con la normativa comunitaria, ha portato a porre in rilievo il legame del divieto di abuso al più generale obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie della Comunità³⁵⁸ che costituisce un preciso limite alla libertà riconosciuta agli Stati Membri in sede di attuazione dell'imposta comunitaria³⁵⁹.

negato l'efficacia di giudicato esterno ad una sentenza passata in giudicato avente ad oggetto l'annullamento di un avviso di rettifica Iva relativo ad annualità diverse, benché nel caso di specie si trattasse anche di rapporti differenti, facendo riferimento alla giurisprudenza della Corte di Giustizia e Cass. civ., Sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26689.

358 Corte di Giustizia, sentenza 17 luglio 2008, causa C 132/06, *Commissione/Repubblica Italiana*, Racc., I-05457, punto 39.

359 Tra gli altri F. Rapisarda, *La prevalenza del principio del divieto di "abuso del diritto" in ambito Iva*, cit.

5.3 IL CASO DEL REGNO UNITO.

Un ordinamento di common law.

Le Corti inglesi sono state le prime che hanno esplicitamente richiesto chiarimenti circa l'applicabilità all'imposta sul valore aggiunto del principio di divieto di abuso del diritto comunitario come sviluppato dalla Corte di Giustizia nella sua precedente giurisprudenza relativa ad altri settori dell'ordinamento comunitario.

Non esistendo, nella tradizione giuridica anglosassone, un istituto di natura analoga all'abuso del diritto conosciuto dagli ordinamenti continentali così come una clausola antielusiva avente portata generale, la giurisprudenza ha sviluppato tecniche peculiari di reazione alla elusione tributaria illegittima basate sul principio della “substance over form”, tanto che il primo argomento apportato dalla amministrazione fiscale nel caso *Halifax* in merito al disconoscimento delle operazioni contestate faceva riferimento alla loro reale natura, con la conseguenza che operazioni aventi il solo scopo di evadere l'imposta non dovevano essere prese in considerazione ai fini del calcolo dell'imposta dovuta, solo in via subordinata essa faceva riferimento al generale principio dell'ordinamento comunitario che impone di prevenire gli abusi del diritto³⁶⁰. Dal canto suo il legislatore britannico ha ritenuto di colpire le singole ipotesi di comportamenti abusivi in materia tributaria secondo una tecnica che è stata definita di “*hole and plug*” (riempimento delle lacune), non ravvisando l'opportunità di introdurre una esplicita clausola antielusiva di portata generale o quanto meno settoriale. Si è in proposito ritenuto che una tecnica antielusiva di origine giurisprudenziale costituisca uno strumento dotato di maggiore flessibilità e conseguentemente maggiormente adattabile alle particolarità e complessità dei casi singoli, essa inoltre evita la necessità di decisioni precontenziose che secondo alcuni autori andrebbero a discapito del principio di autodeterminazione del contribuente.

Storicamente la creazione di precedenti giurisprudenziali³⁶¹ attinenti la problematica

360 Corte di Giustizia, causa C 255/02, *Halifax*, punti 36 e 37.

361 Si rammenta che secondo la regola dello *stare decisis*, vigente nei paesi di *common law*, si riconosce efficacia di precedente vincolante per i giudizi successivi alla *ratio decidendi*, ossia agli argomenti essenziali adottati dal giudice per giustificare la decisione del caso a lui sottoposto, alla

dell'elusione fiscale trova il suo primo notorio esempio nel caso *Duke of Westminster*³⁶², risalente agli anni '30 del secolo scorso. In tale occasione la *House of Lords* aveva sancito la più ampia libertà per il contribuente di predisposizione dei propri affari si da andare incontro alla minore contribuzione possibile sulla base dell'inesistenza di un obbligo in senso contrario sancito dalla legge. Si era pertanto affermato il principio della prevalenza della forma sulla sostanza, in base al quale la forma data dai contribuenti alle proprie transazione non poteva essere oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione tributaria al fine di una loro disapplicazione a fini fiscali e ciò anche in considerazione del principio di affidamento, in base al quale le conseguenze fiscali dei propri atti devono essere conoscibili *ex ante* da parte del contribuente onde consentirgli di operare le scelte dallo stesso ritenute più opportune.

Un primo passo verso il superamento di tale principio e l'affermazione dell'opposto principio della prevalenza della sostanza sulla forma viene compiuto in occasione del caso *Ramsay*³⁶³, nell'ambito del quale viene superato il c.d. *step by step approach*,

quale il giudice che ha affrontato una analoga questione di diritto si è attenuto. Un precedente vincolante può essere revocato da un giudice superiore a quello che lo ha stabilito nonché, laddove non opera lo *stare decisis* orizzontale, da un giudice appartenente allo stesso grado di quello che ha pronunciato il precedente *de quo*. La revoca, che è detta *overruling*, determina l'esclusione retroattiva del precedente dalla *common law* e la sua sostituzione con il nuovo precedente stabilito dal giudice che l'ha operata. L'*overruling* deve essere adeguatamente motivato con riferimento, ad esempio, ad una più approfondita analisi della fattispecie, al mutamento delle circostanze di fatto o all'interesse pubblico. La vincolatività del precedente può inoltre essere superata con il *distinguishing*: in questo caso il giudice esclude l'applicabilità di uno specifico precedente al caso di specie sulla base delle sottili differenze in fatto che possano marcare una certa distanza fra la fattispecie portata al suo esame e la fattispecie in passato decisa da altro giudice, sempre che tali differenze si possano considerare rilevanti per la questione da decidere. In altri termini, con il *distinguishing* il giudice dimostra che l'identità tra la fattispecie portata al suo esame e quella del precedente è solo apparente. Il ricorso a questa tecnica, che gioca un ruolo molto importante nei sistemi di *common law*, è, a differenza dell'*overruling*, possibile anche ai giudici inferiori. Tanto con l'*overruling* quanto con il *distinguishing* il giudice legittima se stesso ad individuare autonomamente la regola del caso di specie, indipendentemente dalla vincolatività del precedente. Vedi A. Pizzorusso, *Sistemi giuridici comparati*, Milano 1998.

362 Caso *Duke of Westminster vs. CIR* attinente all'accordo, la cui validità ai fini fiscali era stata oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione Tributaria, intercorso tra il Duca ed i propri lavoratori dipendenti, sancito in un impegno scritto (*covenant*), mediante il quale questi ultimi rinunciavano alla propria retribuzione in forma di salari, non deducibili dal reddito del Duca, in cambio di una rendita vitalizia commisurata ai servizi svolti e come tale deducibile.

363 *W. T. Ramsay vs. Inland Revenue Commissioners*, in tale caso si era proceduto alla creazione di due patrimoni separati in modo che il valore di uno potesse essere diminuito e quello dell'altro aumentato in modo tale da creare una perdita deducibile ai fini dell'imposta sui *Capital Gains* che si sarebbe poi compensata con un utile non tassabile di pari importo. Scopo dell'operazione era vendere il patrimonio aumentato di valore senza pagare imposte sulle plusvalenze realizzate. Un tale schema non poteva essere apprezzato se non tenendo conto dell'insieme delle operazioni poste in essere e tutte preordinazione sin dall'inizio all'ottenimento del vantaggio fiscale. La considerazione unitaria delle operazioni rendeva possibile il disconoscimento della perdita deducibile in quanto consentiva di

secondo il quale ogni negozio giuridico andava isolatamente considerato ed eventuali altri negozi, pure se con esso collegati, non potevano essere presi in considerazione dall'amministrazione finanziaria o dai giudici al fine della considerazione dell'operazione nel suo complesso; a tale approccio viene sostituita, in ipotesi di operazioni costituite da una pluralità di atti, la dottrina delle c.d. *step transactions*, secondo la quale è possibile la riqualificazione a fini fiscali come unica operazione di una serie complessa di transazioni se esse: costituiscono una serie preordinata, mancano di finalità commerciale, sono artificiali, complesse e innaturali per il perseguimento delle finalità economiche perseguite, sono infine preordinate al conseguimento di un vantaggio fiscale. Con la sentenza *Ramsay* non si assiste alla creazione di un principio antielusivo di natura giurisprudenziale, in quanto viene ribadito che è compito del Parlamento contrastare l'elusione predisponendo adeguate norme di legge volte al contrasto degli specifici fenomeni elusivi, restando il giudice vincolato alla forma giuridica data dalle parti alle transazioni effettuate; per converso, in tale decisione, si riconosce per la prima volta la possibilità, per i giudici e conseguentemente per l'amministrazione tributaria, di effettuare una riqualificazione degli effetti delle transazioni concluse dalle parti, in quanto una pluralità di operazioni venga considerata nel suo complesso come determinante effetti giuridici autonomi e ulteriori rispetto a quelli determinati dalle singole transazioni facenti parte di una pianificazione volta al conseguimento di vantaggi fiscali.

L'estensione della regola stabilita nel caso *Ramsay*, in cui risultava coinvolto un unico soggetto, ad ipotesi in cui a seguito della serie di operazioni preordinate si sia effettivamente prodotto un trasferimento di ricchezza tra due soggetti tra loro indipendenti, è operata in occasione del successivo caso *Furniss vs. Dawson*³⁶⁴. In tale

affermare che tale perdita non si era in realtà realizzata, risultando compensata dal correlato utile non tassabile. P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 41, nota 70.

364 Il caso riguardava il trasferimento delle partecipazioni possedute dalla famiglia Dawson in una società commerciale ad una società appositamente costituita in un paradiso fiscale (l'isola di Man) all'esclusivo fine della loro successiva cessione ad altra società indipendente si da evitare la tassazione della conseguente plusvalenza secondo la legislazione inglese. La *House of Lords* ritenne che ai fini fiscali l'intera operazione dovesse essere assoggettata a tassazione come una semplice e diretta cessione delle partecipazioni alla società acquirente, ignorando il passaggio intermedio (*step inserted*) a favore della società residente nel territorio a minore imposizione. La dottrina ha sottolineato l'influenza determinata dalla tecnica giurisprudenziale statunitense relativa al c.d. *business purpose test* sul mutamento operatosi nella giurisprudenza anglosassone con i casi da ultimo richiamati, cfr. V. Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, cit., p. 574.

sentenza viene affermato in modo rigoroso che perché possa essere ritenuta l'esistenza di uno schema preordinato di operazioni (*preordinated series of transactions*), con conseguente possibilità per il giudice di tenere conto ai fini fiscali esclusivamente del risultato finale della serie preordinata di operazioni, ignorando i passi intermedi aventi unicamente una motivazione tributaria, è necessario che ci si trovi in presenza di una serie preordinata di scambi o di uno scambio complesso che, indipendentemente dal fatto che questo globalmente considerato permetta di raggiungere un fine legittimo dal punto di vista commerciale, presenti uno o più passaggi intermedi privi di scopi commerciali e finalizzati esclusivamente ad ottenere un risparmio fiscale. La singola transazione può conseguentemente essere ignorata ove il suo inserimento nello schema posto in essere dal contribuente non risulti appropriato al risultato economico da questo perseguito, con la conseguente mancata attribuzione dei vantaggi tributari connessi all'inserimento della stessa nello schema adottato, in quanto supportato esclusivamente da motivazioni di natura fiscale. Si ha, con tale decisione, il definitivo superamento del vincolo del giudice alla forma data dalle parti alle pattuizioni contrattuali concluse, che era stato affermato nel caso *Duke of Westminster*, e l'affermazione dell'opposto principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, alle Corti è infatti consentito ora di indagare le ragioni dell'operazione e verificare se quelle fiscali appaiono esclusive, in tale ipotesi esse possono dare prevalenza alla sostanza economica delle operazioni quale sarebbe esistita in assenza delle ragioni fiscali e delle operazioni che in queste trovano la loro unica ragion d'essere, con conseguente disconoscimento dei vantaggi fiscali da queste derivanti, fermi restando gli effetti economici complessivi effettivamente voluti.

La giurisprudenza *Furniss v. Dawson* e quella ad essa successiva che ne ha precisato i contenuti era peraltro ritenuta, antecedentemente alla pronuncia *Halifax*, il linea di massima non applicabile all'imposta sul valore aggiunto, ritenendosi il disconoscimento di singole transazioni da essa previsto non conciliabile alla impossibilità, statuita dalla Corte di Giustizia³⁶⁵, di limitare il diritto a detrazione riconosciuto dalle disposizioni della

365 In particolare la Corte di Giustizia nella causa C 4/94, *BLP Group plc*, punti 19 e 26, aveva affermato che ai fini del riconoscimento del diritto a detrazione è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo. Il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA ed impone conseguentemente di dare rilevanza, salvo casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione.

VI direttiva in forza delle finalità perseguite dal soggetto agente. Tale giurisprudenza prendeva le mosse, come visto, dall'esigenza di dare assoluta preminenza alla natura oggettiva delle definizioni di attività economica ed operazioni soggette ad imposta, volta ad assicurarne l'applicazione nel modo più generale e immediato possibile del tributo onde garantirne la neutralità.³⁶⁶

Il requisito della preordinazione della serie di operazioni successive è stato successivamente oggetto di chiarimento e puntualizzazione nella sentenza *Craven et alii*³⁶⁷, è evidente infatti che il principio avrebbe avuto una applicazione eccessivamente ristretta ove si fosse richiesto che anteriormente alla prima della serie preordinata di operazioni i soggetti partecipanti avessero piena consapevolezza dell'esatto svolgimento della serie di operazioni future. Nella sentenza citata venne invece affermato che perché ci si trovasse dinanzi ad una serie preordinata di atti, era sufficiente che nel momento in cui viene posta in essere la prima operazione elusiva non si ravvisino circostanze ostative al realizzarsi della successiva serie di operazioni, non è inoltre necessario che vi sia un vero e proprio obbligo contrattuale di portare avanti i singoli passi, è sufficiente la forte probabilità che ciò accada. Per contro un progetto non può essere considerato

366 Così la *House of Lords* in *C&E Commissioners v. Robert Gordon's College* [1995] STC 1093, ha ritenuto che ogni singola operazione dovesse essere autonomamente esaminata al fine di accertare obiettivamente l'imposta a valle esigibile e l'imposta a monte detraibile a quello stadio di commercializzazione, ricavandosi dalla giurisprudenza *BLP* che ai fini dell'imposizione Iva non era consentita una considerazione complessiva della serie di operazioni precedenti e successive quella in esame.

367 La sentenza della *House of Lords* ha avuto ad oggetto i casi riuniti *Craven v. White, Baylis v. Gregory* e *Commissioner of Inland Revenue v. Bowater Property Development Limited*. Il caso *Craven* e quello *Baylis* prevedevano la cessione di partecipazioni a società costituite a tal fine in paradisi fiscali come nel caso *Dawson*, nel caso *Craven* però al momento del conferimento di partecipazioni nella società collocata in un paradiso fiscale le parti non avevano ancora raggiunto un accordo definitivo per la vendita delle partecipazioni come invece nel caso *Dawson* ma stavano considerando altre possibilità alternative quali la fusione della società acquirente in un gruppo che svolgeva attività similari. Anche il caso *Baylis* differiva da quello *Dawson* in quanto al momento del conferimento non erano ancora stati concordati i termini della cessione con il futuro acquirente, tanto che le partecipazioni furono poi vendute dalla società residente nel paradiso fiscale ad un acquirente del tutto diverso da quello inizialmente individuato dal contribuente. Il caso *Bowater*, invece, riguardava l'imposta sui terreni edificabili che colpiva i profitti realizzati attraverso lo sviluppo dei terreni. Nel vigore di tale imposta, ogni contribuente aveva diritto ad un'esenzione d'imposta sui primi GBP 50.000 di profitto realizzato, era quindi usuale che i contribuenti cercassero di suddividere i terreni tra quanti più soggetti possibili, onde beneficiare più volte dell'esenzione di GBP 50.000. Tale pratica non era vietata da alcuna norma antielusiva. Nel caso *Bowater* gli appezzamenti di terreno erano stati suddivisi tra più società appartenenti allo stesso gruppo quando le negoziazioni per la loro cessione ad un potenziale acquirente, successivamente fallite, erano ancora in corso. Un paio di anni dopo lo stesso potenziale acquirente aveva riavviato le trattative per l'acquisto e alla fine i terreni erano stati a lui venduti dalle varie società del gruppo. F. Rasi, *Il rapporto tra abuso di diritto "interno" e il diritto comunitario alla luce della recente giurisprudenza inglese in tema di tax avoidance*, cit., pag. 644.

preordinato a finalità elusive se al momento del primo scambio non appare probabile che ad esso ne seguiranno altri. Tale ultimo approccio è stato successivamente ulteriormente chiarito in occasione del caso *Piggot v Staines Investment Co. Ltd*³⁶⁸ in cui si è fatta applicazione della c.d. teoria della “doppia negazione”, secondo la quale al fine dell'accertamento della serie preordinata di operazioni non è sufficiente la semplice probabilità che l'ultimo passaggio si verifichi, ma si richiede un elevato grado di probabilità, seppur non la certezza assoluta. A tal fine è quindi necessario che, al momento del primo scambio non possa escludersi una elevata probabilità che si verifichi il secondo e contestualmente non vi è la rilevante possibilità che si verifichi un evento diverso.

E' stato osservato che tale approccio, secondo cui vi è elusione quando uno *step* o più *steps* sono privi di “*qualunque*” ragione commerciale e risultano quindi posti obiettivamente in essere solo per finalità fiscali, comporta che la motivazione fiscale deve essere “*esclusiva*”, diversamente da quanto ordinariamente previsto nelle disposizioni normative secondo le quali perché vi sia elusione è sufficiente che una determinata operazione sia intrapresa in assenza di valide ragioni economiche e quindi per ragioni “*prevalentemente*” fiscali o, addirittura, per ragioni commerciali e fiscali insieme, con la possibilità quindi per l'Amministrazione di provare la prevalenza e/o la rilevanza delle motivazione di natura fiscale rispetto a quelle di natura economica eventualmente con queste concorrenti. La differenza di approccio appare però meno rilevante ove si consideri che le norme antielusive fanno riferimento all'operazione elusiva nel suo complesso mentre il detto approccio giurisprudenziale ritiene sufficiente la motivazione elusiva, sebbene esclusiva, di una singola operazione inserita nel disegno elusivo complessivo; posto che difficilmente, si ritiene, in ipotesi di operazione elusive vi è l'assenza della riferibilità di almeno una delle operazioni concluse ad un intento esclusivamente fiscale, un tale approccio potrebbe in definitiva risultare maggiormente

368 Il caso aveva ad oggetto una complessa serie di operazioni svoltesi in due distinti periodi d'imposta tra società controllate e appartenenti al medesimo gruppo onde consentire l'integrale recupero di perdite relative ad anni precedenti e non più recuperabili da parte della società madre tramite il loro trasferimento ad una società, la *Staines Investment*, avente titolo al rimborso in forza di imposte precedentemente pagate e acquisita a tale fine. L'Amministrazione Fiscale negò il rimborso applicando i principi affermati nei casi *Ramsay* e *Furniss*. Ritenne infatti che le operazioni rappresentassero una serie di passaggi preordinati predisposti all'unico fine di ridurre le imposte. Secondo il contribuente, invece, non si potevano considerare le operazioni come uno scambio complesso dato il lungo lasso di tempo che intercorreva tra una operazione e quella successiva.

rispettoso dei canoni di certezza giuridica pur non rinunciando ad un efficace contrasto alle operazioni aventi natura realmente elusiva.

In seguito alle critiche mosse alla dottrina sviluppatasi successivamente al caso *Ramsay*, attinenti in particolare alla circostanza che essa determinasse una invasione di campo da parte del giudice nelle competenze proprie del legislatore violando il principio di separazione tra i due poteri, è stato valorizzato il carattere interpretativo dell'attività richiesta in sede di applicazione della normativa alle fattispecie elusive; l'attività del giudice deve avere come oggetto l'interpretazione del testo normativo per verificare se esso ricomprenda la fattispecie concreta. Ciò è avvenuto dapprima con il caso *McNiven vs. Westmoreland* con il quale viene stabilito un nuovo principio generale secondo cui il contrasto ai fenomeni elusivi si risolve in una questione di interpretazione non del testo contrattuale, ma del testo legislativo al fine di comprendere se un dato termine in esso contenuto sia utilizzato dal legislatore in senso tecnico-giuridico o economico, solo in questa seconda ipotesi il giudice avrebbe il potere di dare prevalenza alla sostanza economica dell'operazione. Nei successivi casi *Barclays Mercantile Business Finance (BMBF)* e *Scottish Provident Institute* è stato ulteriormente chiarito che il problema di fondo è costituito dalla questione “*se le disposizioni normative si applicano al caso concreto*”, compito del giudice non è solo quello di determinare la reale portata delle operazioni, anche ove occorra complessivamente considerate, ma successivamente quello di procedere alla interpretazione delle disposizioni normative coinvolte per determinare la natura delle operazioni alle quali esse vanno applicate. Con tali decisioni la *House of Lords* enuncia il principio secondo cui la materia tributaria non richiede alcun trattamento speciale e deve essere disciplinata dal legislatore e applicata dai tribunali allo stesso modo delle altre materie, anche con riferimento al principio generale che non consente di andare oltre l'applicazione teleologica della norma. Ciò ovviamente non ha significato un ritorno al principio di prevalenza della forma sulla sostanza, posto che la determinazione delle caratteristiche tipiche di una operazione complessa è una questione di diritto, tenere nel debito conto le finalità della normativa facendo applicazione della stessa, interpretata alla luce di tali finalità e senza limitarsi al mero dato letterale, sì da applicarla al caso concreto secondo tali sostanziali caratteristiche costituisce, si ritiene, nient'altro che l'ordinaria attività di interpretazione ed applicazione della norma giuridica che può richiedere la considerazione di una

pluralità di elementi e del loro effetto combinato.

La peculiarità del diritto britannico rispetto agli ordinamenti continentali, in materia di tax planning è stata ricondotta alla differenza delle relative tradizioni costituzionali, il fondamento degli ordinamenti continentali in Costituzioni scritte che conferiscono diritti ai propri cittadini comporta la possibilità dell'uso abusivo di tali diritti a cui si ricollega la figura dell'abuso del diritto conosciuta dalla maggior parte di tali ordinamenti, al contrario l'assenza di una tradizione costituzionale scritta nel diritto anglosassone comporta che in tale ordinamento giuridico ai consociati non sono attribuiti diritti bensì sono imposti esclusivamente divieti, i cittadini sono pertanto liberi di fare tutto ciò che dalla legge non è espressamente proibito. Ciò comporterebbe la non necessità di un concetto di abuso del diritto, risultando per contro necessaria una dottrina dell'abuso di potere che limiti l'azione delle autorità nei confronti del cittadino. A tale situazione si ricollegerebbe la natura maggiormente «liberale» che nel Regno Unito assume il diritto commerciale che ammette praticamente qualsiasi accordo accettato dalle parti. Ciò spiegherebbe la maggior propensione all'attività di tax planning esplicatasi nell'ambito di tale ordinamento.³⁶⁹

L'applicazione da parte delle Corti inglesi dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Halifax* e coeve è apparsa ad alcuni commentatori alquanto restrittiva³⁷⁰, ciò sarebbe stato motivato dalla mancanza nella legislazione tributaria britannica (sia nel settore dell'imposizione diretta, sia in quello dell'imposizione indiretta) di una norma generale antiabuso. L'adesione della Gran Bretagna all'Unione Europea non sarebbe di per sé sufficiente, secondo la giurisprudenza nazionale, a determinare l'automatico ingresso nell'ordinamento inglese di un principio generale di divieto dei comportamenti abusivi, ove si discuta dell'applicazione della normativa nazionale non direttamente traspositiva delle norme comunitarie. In tali ipotesi il contrasto a comportamenti elusivi resta possibile solo alla luce dei principi generali e, quindi, nonostante le prese di posizione della giurisprudenza comunitaria, resta una questione da affrontare alla luce

369 R. Cordara, *Anti-Avoidance – The Courts' Experiment*, in *Tax Adviser* May 2002. In merito alle ragioni di tale maggiore propensione al tax planning con riferimento all'Iva: C. Amand, *Prohibition of abusive practices in European VAT: Court aid to National legislation bugs?*, cit., p.196 nota 59, la ritiene probabilmente dovuta alle scarsa propensione e alla cautela delle autorità britanniche nell'implementare un'imposta europea volta al finanziamento della politica agricola comune.

370 Ci si riferisce in particolare a quanto riportato da F. Rasi, *Il rapporto tra abuso di diritto "interno" e il diritto comunitario alla luce della recente giurisprudenza inglese in tema di tax avoidance*, cit., pag. 631.

della legislazione interna così come interpretata dalla giurisprudenza. Secondo le Corti inglesi l'unica soluzione corretta è quella di restare ancorati ai principi nazionali muovendo dai quali, sin dagli anni '30, è stato tracciato un preciso approccio al fenomeno elusivo.

Si è osservato in proposito come la giurisprudenza anglosassone, benché abbia sovente risolto i successivi casi di comportamenti elusivi nell'imposta sul valore aggiunto a sfavore del contribuente, ha di norma evitato di dare piena applicazione ai criteri contenuti nella sentenza *Halifax* manifestando così una palese riluttanza a condividere le posizioni della Corte di Giustizia³⁷¹.

In particolare nelle sentenze *RBS Deutschland Holding GmbH v. HMRC*³⁷² e *Redcats*

371 L'Autore di cui alla nota precedente rinvia in merito a tale osservazione a R. W. Brown, *RBS Deutschland Holdings GmbH v. HMRS: mind the gap*, in *British Tax Review* 2007, pag. 676.

372 VAT Decision 19055, del 3 Maggio 2005, avente ad oggetto la controllata tedesca della Royal Bank of Scotland. Tale società era registrata a fini IVA nel Regno Unito quale "soggetto passivo non stabilito". Essa acquistava automobili nel Regno Unito per concederle in leasing nello stesso Paese. Benché gli autoveicoli non abbandonassero la Gran Bretagna, l'operazione secondo la legislazione inglese costituiva una prestazione di servizi realizzata nel luogo di residenza del prestatore e quindi in Germania. Ai sensi della legislazione tedesca, si trattava invece di una cessione di beni avvenuta nel Regno Unito. Ne conseguiva che RBS non doveva IVA sulle vendite né nel Regno Unito, né in Germania. L'Amministrazione Finanziaria inglese negava ad RBS Deutschland il diritto di portarsi in detrazione la corrispondente IVA sugli acquisti in quanto le operazioni di leasing non avevano rilevanza in Gran Bretagna. R. W. Brown, *RBS Deutschland Holdings GmbH v. HMRS: mind the gap*, cit., pag. 675.

La Court of Session, Edinburgo (Scozia) il 21 luglio 2009 ha rimesso alla Corte di Giustizia un ricorso contenente le seguenti questioni pregiudiziali: 1) Se l'art. 17, n. 3, lett. a), della Sesta direttiva (divenuto art. 169, lett. a), della direttiva principale in materia di IVA) debba essere interpretato nel senso che esso autorizza le autorità fiscali del Regno Unito a rifiutare alla controllata tedesca la detrazione dell'IVA pagata nel Regno Unito sull'acquisto delle automobili; 2) Se, nel rispondere alla prima questione, sia necessario che il giudice nazionale estenda la sua analisi, prendendo in considerazione la possibile applicazione del principio del divieto di comportamenti abusivi; 3) In caso di risposta affermativa alla questione 2, se la detrazione dell'IVA pagata a monte sull'acquisto delle automobili sarebbe contraria allo scopo delle disposizioni pertinenti della Sesta direttiva, risultando in tal modo soddisfatto il primo requisito di un comportamento abusivo, come definito al punto 74 della sentenza della Corte di giustizia 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.*, avuto riguardo, tra gli altri principi, al principio di neutralità fiscale; 4) Ancora una volta, in caso di risposta affermativa alla questione 2, se il giudice debba considerare che la finalità essenziale delle operazioni è quella di ottenere un vantaggio fiscale, risultando in tal modo soddisfatto il secondo requisito di un comportamento abusivo, come definito al punto 75 della summenzionata sentenza della Corte di giustizia, nel caso in cui, in una transazione commerciale tra parti che operano in condizioni di mercato, la scelta di una controllata tedesca per il leasing di automobili ad un cliente del Regno Unito e delle condizioni del leasing è effettuata per ottenere un vantaggio fiscale consistente nel fatto che non sarà applicata l'imposta a valle sui pagamenti dei canoni.

Nelle conclusioni presentate il 30 settembre 2010 nella causa, registrata al numero C-277/09, l'Avvocato Generale Mazák ha rilevato come in merito alla contrarietà del riconoscimento del vantaggio conseguito dal contribuente agli obiettivi perseguiti dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto, il sistema di cui alla direttiva che riconosce il diritto alla detrazione solo qualora i beni o servizi acquistati siano utilizzati al fine di operazione a valle soggette ad imposta, attuativo del fondamentale principio di neutralità, ammetta deroghe previste dalla stessa direttiva, il che

(*Brands*) v. *HMRC*³⁷³ le Corti inglesi hanno ritenuto in linea di principio, si ritiene correttamente, di dover rispettare le scelte effettuate dal legislatore, una volta accertata la compatibilità della normativa inglese con i principi del diritto comunitario e della giurisprudenza della Corte di Giustizia. Conseguentemente nei casi in cui il vantaggio fiscale conseguito sia il risultato della legittima applicazione delle opzioni offerte dal diritto comunitario implementate entro la normativa interna, il perimetro di applicazione di tale normativa non può essere ristretto dalle Corti anche se consente ai contribuenti di ottenere vantaggi fiscali. In queste ipotesi i contribuenti, sfruttando una facoltà loro riconosciuta dall'ordinamento britannico, non conseguono vantaggi indebiti. Il che appare in verità, come detto, una esatta applicazione del principio di divieto di abuso del

comporterebbe che “In altre parole, quando un soggetto passivo si avvale, come nel caso di specie, di un’“anomalia” o di un’incoerenza nel sistema IVA dovute, tuttavia, al sistema stesso o, più esattamente, a differenze nell’applicazione di tale sistema negli Stati membri interessati, tale “uso” da parte del soggetto passivo non costituisce necessariamente un “abuso””. (punto 76). In merito poi all’elemento dello scopo principale di ottenimento di un vantaggio fiscale l’Avvocato generale rammenta che “il giudice nazionale nel suo giudizio deve tenere presente che, come la Corte ha ripetutamente affermato, la scelta di un contribuente fra transazioni esenti e tassabili può esser basata su diversi fattori, comprese considerazioni di natura fiscale attinenti al sistema IVA. Quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non gli impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA. Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale.” Egli conclude che: “sebbene consentire la detrazione dell’imposta a monte in una situazione come quella di specie, in cui non è stata applicata alcuna imposta a valle, sia, in linea di principio, contrario al sistema di detrazione istituito dalla sesta direttiva, e in particolare al principio di neutralità fiscale, non per questo la detrazione sarebbe contraria ai fini dell’art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva. Inoltre, la circostanza che per effettuare un’operazione venga scelta una controllata estera anziché un fornitore locale, con il risultato di un maggior vantaggio fiscale, non è sufficiente per concludere che lo scopo principale di detta operazione è il mero ottenimento di un vantaggio fiscale.”

373 VAT Decision 19648 del 26 maggio 2006, avente ad oggetto l’attività di vendita di beni per corrispondenza tramite internet. I prodotti erano scelti da un catalogo la cui consegna ai clienti era effettuata inizialmente in modo gratuito. Successivamente Redcats modificava le condizioni di vendita optando per la vendita del catalogo e sottoponendolo a tassazione ad aliquota zero esercitando una opzione prevista dalla legislazione inglese, il costo del catalogo veniva successivamente scontato dal corrispettivo dei beni acquistati dai clienti soggetto ad aliquota ordinaria. Accadeva così che nell’ipotesi in cui un soggetto avesse effettuato acquisti, la somma complessiva pagata avrebbe compreso il costo del catalogo assoggettato ad aliquota zero e il costo dei beni ordinati ridotto rispetto al prezzo di listino ed assoggettato all’aliquota ordinaria con corrispondente riduzione dell’imponibile. Il VAT Tribunal aveva ritenuto che sebbene fosse possibile per i soggetti scegliere tra transazioni esenti e imponibili configurare artificialmente transazioni soggette ad aliquota ordinaria come transazioni soggette ad aliquota zero costituisse una pratica abusiva alla luce delle rilevanti disposizioni della VI Direttiva. H. L. McCarthy, *Abuse of rights – the effect of the doctrine on vat planning*, cit., p. 160. Secondo l’autore da ultimo citato esclusivamente le pianificazioni fiscali più estreme e aggressive ricadrebbero sotto il divieto di abuso configurato dalla Corte di Giustizia e non la semplice organizzazione delle transazioni commerciali in maniera tale da ricadere semplicemente al di fuori delle opzioni previste dal legislatore nazionale in sede di trasposizione della direttiva comunitaria, si ritiene che una tale generalizzazione, in assenza della necessaria valutazione caso per caso della contrarietà dei vantaggi conseguiti agli obiettivi della normativa, come richiesto dalla Corte di Giustizia, conduca invero ad una non corretta applicazione del principio nella materia dell’imposta sul valore aggiunto.

diritto come sviluppato dalla Corte di Giustizia al di là dell'esistenza o meno di un riferimento esplicito alla sua giurisprudenza, posto che in tali ipotesi la previsione a opera della stessa legislazione comunitaria della possibilità di esercizio dell'opzione deve condurre ad escludere che il vantaggio fiscale conseguito mediante il suo esercizio possa contrastare con gli obiettivi e le finalità perseguiti dalla medesima normativa, mancherebbe pertanto uno dei requisiti su cui si basa l'accertamento dell'esistenza di una pratica abusiva ai fini dell'imposta.

Quanto detto peraltro non deve condurre, in modo si ritiene alquanto semplicistico, a ritenere che ogni qualvolta si discuta dell'applicazione della legislazione nazionale non direttamente traspositiva della direttiva, come nel caso anglosassone dell'aliquota zero, ci si trovi al di fuori del campo di applicazione del principio con conseguente irrilevanza del principio di neutralità³⁷⁴; sarà infatti comunque necessaria una analisi del caso concreto onde accertare che l'applicazione, eventualmente ottenuta in maniera abusiva e pertanto mediante transazione aventi lo scopo essenziale dell'ottenimento di quel dato vantaggio fiscale, delle opzioni previste dalla legislazione nazionale non conduca alla violazione delle norme comunitarie rilevanti, correttamente pertanto, si ritiene, nel caso *Redcats*, il VAT Tribunal ha ritenuto che il caso fosse attinente non esclusivamente alla applicazione della detta legislazione nazionale ma ad altre previsioni contenute nella VI Direttiva ivi compresi gli articoli 2 e 11 e conseguentemente ai connessi principi generali, rilevanti in sede di applicazione del diritto comunitario, di neutralità e divieto di alterazioni della parità concorrenziale.

Nei casi *Weald Leasing Ltd v. HMRC*³⁷⁵ e *Principal and Fellows of Newnham College in*

374 H.L. McCarthy, *Abuse of Rights: The Effect of the Doctrine on VAT Planning*, cit., p. 167. Il quale richiama, ci sembra in modo non pienamente conferente, la giurisprudenza della Corte in materia di discrezionalità degli Stati Membri in sede di trasposizione della direttiva (Corte di Giustizia, sentenza 13 luglio 2000, causa C 36/99, *Idéal Tourisme SA v Belgium*, Racc., I-06049; sentenza 8 gennaio 2002, causa C 409/99, *Metropol*, Racc., I-00081).

375 Avente ad oggetto una società di un gruppo assicurativo Weald Leasing Ltd che acquistava da soggetti terzi i beni strumentali necessari per le attività del gruppo. Altre due società del gruppo, Churchill Accident Repair Centre e Churchill Management Ltd., concedevano a Weald Leasing prestiti gratuiti non garantiti con cui comprare i beni necessari. I beni acquistati da Weald Leasing erano poi dati in leasing a terzi i quali a loro volta li concedevano in subleasing a Churchill Accident Repair Centre e Churchill Management Ltd.. A seguito delle operazioni descritte Weald Leasing poteva detrarre la totalità dell'IVA sugli acquisti dei beni che sarebbe stata indetraibile per Churchill Accident Repair Centre e Churchill Management Ltd in quanto questi ultimi esercitavano solo attività assicurative esenti. R. De La Feria, *HMRC v. Weald Leasing Ltd – not only artificial – The abuse of law test in VAT*, in BTR 2008, pag. 548.

Tale causa è attualmente pendente dinanzi alla Corte di Giustizia con il numero C-103/09 dopo che la

Court of Appeal ha proposto il 13 marzo 2009 domanda di pronuncia pregiudiziale sottoponendo alla Corte i seguenti quesiti: 1) Se, in circostanze come quelle del caso in esame, in cui un operatore commerciale ampiamente esentato adotta una struttura contrattuale per il leasing di beni che coinvolge un terzo intermediario, invece di acquistare beni in un'unica soluzione, la struttura del contratto di leasing di beni o una parte di essa dia origine a un vantaggio fiscale contrario agli scopi della sesta direttiva secondo quanto evidenziato nel punto 74 della sentenza resa nella causa C-255/02, Halifax. 2) Se, avuto riguardo al fatto che la sesta direttiva IVA contempla il leasing di beni da parte di operatori commerciali esentati o parzialmente esentati, e considerato il riferimento della Corte alle "normali operazioni commerciali" nei punti 69 e 80 della sentenza Halifax nonché al punto 27 della causa C-162/07, Ampliscientifica, e l'assenza di siffatto riferimento nella sentenza resa nella causa C-425/06, Part Service, tale leasing costituisca comportamento abusivo da parte di un operatore commerciale esentato o parzialmente esentato, nonostante nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali questi non si impegni in operazioni di leasing. 3) In caso di risposta affermativa alla questione sub 2: a) quale sia la rilevanza dell'espressione "normali operazioni commerciali" nel contesto dei punti 74 e 75 della sentenza Halifax: se tale espressione sia rilevante per il punto 74, per il punto 75 o per entrambi; b) se il riferimento alle "normali operazioni commerciali" sia un riferimento a: (1) operazioni nelle quali il soggetto passivo in questione si impegna tipicamente; (2) operazioni in cui due o più parti si impegnano ad armi pari; (3) operazioni che sono sostenibili sotto il profilo commerciale; (4) operazioni che danno luogo ad oneri commerciali e a rischi tipicamente associati ai vantaggi commerciali collegati; (5) operazioni che non sono artificiali in quanto hanno una portata commerciale; (6) qualsiasi altro tipo o categoria di operazioni. 4) Se la struttura del contratto di leasing di beni o una parte di esso è ritenuta costituire una pratica abusiva, quale sia la ridefinizione appropriata. In particolare, se il tribunale nazionale o l'autorità fiscale deputata alla riscossione delle imposte debba: a) ignorare l'esistenza del terzo intermediario e ordinare che l'IVA sia pagata sul valore di mercato dei canoni; b) ridefinire la struttura del contratto di leasing come un acquisto in un'unica soluzione; o c) ridefinire le operazioni in qualsiasi altro modo che il tribunale o l'autorità deputata alla riscossione delle imposte considerino appropriato per ristabilire la situazione che sarebbe prevalsa in assenza delle operazioni che costituiscono pratica abusiva.

In data 26 ottobre 2010 l'Avvocato generale Mazák ha presentato le proprie conclusioni ove ha in sostanza ritenuto che sebbene l'adozione, da parte di un operatore commerciale ampiamente esentato, di una struttura contrattuale per il leasing di beni che coinvolge un terzo indipendente o una società interamente controllata e registrata indipendentemente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, invece dell'acquisto dei medesimi beni in un'unica soluzione, al fine di differire il pagamento dell'imposta non recuperabile, non dà origine, di per sé, ad un vantaggio fiscale contrario agli scopi della sesta direttiva, la quale lascia agli operatori economici la scelta se procedere all'acquisto o alla locazione finanziaria dei beni strumentali anche in considerazione delle conseguenze fiscali di tali comportamenti, costituisce una pratica abusiva l'uso di una struttura puramente artificiosa, costruita essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale impedendo all'amministrazione tributaria di ordinare, conformemente a disposizioni nazionali adottate nel pieno rispetto della sesta direttiva, che il valore dei contratti di leasing stipulati tra soggetti collegati sia portato al suo valore di mercato.

In merito al concetto di «normali operazioni commerciali» nel contesto delle pratiche abusive riguardanti l'imposta sul valore aggiunto, tale concetto secondo l'Avvocato generale, non ha un rapporto con le operazioni in cui il soggetto passivo si impegna tipicamente o abitualmente. Una valutazione della circostanza se un'operazione sia o meno realizzata nell'ambito delle «normali operazioni commerciali» riguarda la natura dell'operazione o del regime in questione e implica stabilire se si tratti di una struttura puramente artificiosa, costruita essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale piuttosto che per altre ragioni commerciali. I nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale, e quindi il fatto di stabilire se le parti di un'operazione agiscano in condizioni di mercato, nonché la questione se un'operazione comporti gli oneri e i rischi tipicamente associati ad operazioni dello stesso genere, sono tutti elementi rilevanti al fine di valutare la natura dell'operazione.

In definitiva non è il differimento del pagamento dell'imposta, ammesso dalla stessa direttiva e quindi conforme ai suoi obiettivi, ad integrare l'abuso, bensì l'eventuale mantenimento dei canoni di locazione pattuiti nei contratti di leasing a livelli artificialmente bassi, che non riflettono le condizioni di mercato aperto, e che pertanto, a loro volta, riducono artificialmente l'importo dell'IVA dovuta risultando contrari agli scopi della sesta direttiva e della normativa nazionale che la ha trasposta. Ne consegue, sempre secondo l'Avvocato generale, che l'uso di una struttura puramente artificiosa,

*the University of Cambridge v. HMRC*³⁷⁶, in cui un contribuente ottiene un vantaggio fiscale utilizzando strutture operative *ad hoc*, l'artificialità di tali strutture o il loro utilizzo per motivi fiscali non sono stati ritenuti elementi di per sé sufficienti a rendere indebito il vantaggio. Secondo le corti inglesi si deve infatti verificare se il ricorso a simili strutture sia giustificato dalla "normale prassi commerciale" ("*trader's normal commercial operation*") e dal perseguimento di altri vantaggi diversi da quelli fiscali. Secondo tali corti, infatti, mentre nel caso *Halifax* era palesemente evidente che l'operazione aveva esclusive motivazioni fiscali, nei casi *de quo* le operazioni miravano a raggiungere anche altri risultati il perseguimento dei quali era perfettamente legittimo ed idoneo ad escludere lo scopo essenziale di risparmio fiscale delle operazioni in contestazione. Peraltro secondo tali corti ogni particolare inusuale di uno schema operativo può costituire la prova della sua essenziale finalità di risparmio d'imposta³⁷⁷.

Ci si è infine chiesti se la nozione europea di abuso del diritto possa influire sull'approccio delle corti anglosassoni alla questione dell'elusione tributaria anche al di fuori della materia dell'imposta sul valore aggiunto benché allo stato ciò non si sia ancora verificato³⁷⁸.

Nel diritto anglosassone è stato introdotto con il *Finance Act* del 2004 un particolare

destinata essenzialmente ad ottenere un vantaggio fiscale, impedendo all'amministrazione tributaria di emanare, a norma delle disposizioni nazionali adottate nel pieno rispetto della sesta direttiva, un provvedimento il quale disponga che il valore dei contratti di leasing stipulati tra soggetti collegati sia portato al valore di mercato a costituire nel caso di specie un comportamento abusivo. Ai fini dell'applicazione, da parte dei giudici nazionali, del principio dell'abuso di diritto come elaborato dalla giurisprudenza *Halifax*, qualsiasi distinzione tra le disposizioni nazionali di attuazione della sesta direttiva e le disposizioni adottate in conformità di una deroga ammessa dalla direttiva stessa appare, a suo avviso, forzata e tende a minare l'integrità del sistema dell'IVA nazionale e, indirettamente, intacca anche il sistema dell'IVA dell'Unione.

Ove tale punto di vista fosse accolto dalla Corte di Giustizia ci sembra ne conseguirebbe che oggetto di abuso comunitario ai fini dell'imposta potrebbero essere considerate non soltanto le disposizioni nazionali direttamente attuative della direttiva ma anche le disposizioni nazionali, derogative della stessa ovvero anche autonome, che conferiscono alle amministrazioni fiscali nazionali poteri di controllo sull'esatta applicazione della disciplina fondamentale dell'imposta.

376 Riguardante la costituzione da parte del Newnham College di una società di cui era socio unico ed i cui amministratori erano membri del college al fine di procedere alla ristrutturazione della sua biblioteca. Alla stessa società, la quale garantiva al college, dietro pagamento, l'utilizzo dei libri, erano stati poi venduti gli immobili, concessi in leasing i beni e distaccato il personale, onde evitare di incorrere in limiti alla detrazione dell'IVA pagata per i servizi ricevuti. La società neocostituita poteva così procedere ai lavori necessari per la sistemazione della biblioteca senza incorrere nelle limitazioni al diritto alla detrazione dell'IVA a cui sarebbe stato soggetto il college. G. Morse, *HMRC v. Principal and Fellows of Newham College in the University of Cambridge: VAT anti-avoidance – the end of an era?*, in BTR, 2008, pag. 542.

377 H.L. McCarthy, *Abuse of Rights: The Effect of the Doctrine on VAT Planning*, cit., p.173.

378 J. A. Graham, *Abuse of Tax Law across Europe – United Kingdom*, in EC Tax Review 3/2010, p. 135.

strumento di lotta all'elusione fiscale sconosciuto, a quanto risulta, all'esperienza europea in materia, costituito dall'obbligo per i consulenti che propongono ovvero i contribuenti che si avvalgono di schemi elusivi come individuati dalla amministrazione fiscale, alcuni dei quali hanno ad oggetto l'imposizione sul valore aggiunto, di notificare l'adozione di tali schemi entro un breve termine dalla loro adozione all'amministrazione stessa (c.d. *disclosure obligation*).

5.4 IL CASO DEL REGNO DI SPAGNA.

Un ordinamento di civil law munito di una clausola generale antielusiva applicabile all'imposta sul valore aggiunto.

Nel diritto nazionale spagnolo è stata da tempo introdotta una norma generale con finalità di contrasto alla elusione fiscale ritenuta pacificamente applicabile alla materia della imposizione sul valore aggiunto. Alla condotta oggetto di tale clausola generale antielusiva è stato tradizionalmente, almeno sino a tempi recenti, dato il nome di frode alla legge tributaria, con evidente riferimento al tradizionale istituto civilistico previsto dall'attuale art. 6.4 delle disposizioni preliminari al codice civile spagnolo a norma del quale: “Gli atti realizzati al riparo della lettera di una norma che perseguono un risultato proibito dall'ordinamento giuridico, o contrario ad esso, si considerano eseguiti in frode alla legge e non impediscono la debita applicazione della norma che si è tentato di eludere”³⁷⁹. Tale ultima norma è stata peraltro ritenuta dalla Giurisprudenza Costituzionale³⁸⁰ applicabile all'intero ordinamento giuridico in quanto istituto giuridico che ha la finalità di assicurare l'efficacia delle norme di legge dinanzi agli atti che perseguono fini vietati dall'ordinamento o contrari allo stesso³⁸¹.

Dal punto di vista dottrinale, è ormai tradizionale nel diritto spagnolo la formulazione di

379 La previsione normativa della frode alla legge tributaria, introdotta dal secondo paragrafo dell'articolo 24 della Ley General Tributari (LGT) del 28 dicembre 1963 (RCL 1963\2490), ha in realtà storicamente preceduto la disposizione civilistica introdotta a seguito della riforma delle disposizioni preliminari al codice civile del 31 maggio 1974.

380 Con sentenza del Tribunal Constitucional del 26 marzo del 1987 (RTC 1987\37).

381 Con specifico riferimento all'ambito tributario il Tribunal Constitucional (sentenza n. 120 del 10 maggio 2005) ha affermato che “il concetto di frode alla legge tributaria non differisce da quello di frode alla legge di cui all'art. 6.4 del codice civile...Tale concetto è sempre il medesimo variando unicamente in funzione della materia di applicazione le cosiddette “norma di copertura” e “norma defraudata” o elusa così come la natura del comportamento mediante il quale si determina l'applicazione della prima nonostante si dovesse dare applicazione alla seconda.” (T.d.A.). Nella medesima sentenza la Corte Costituzionale ha definito la frode alla legge tributaria come un aggiramento consistente in un comportamento che ha come obiettivo la diminuzione del carico fiscale gravante sul contribuente beneficiando dei vantaggi fiscali offerti dalla normativa tributaria, ma usando tale normativa in modo contrario allo spirito della stessa. La Corte quindi, secondo Francisco Alfredo García Prats, *The ‘abuse of tax law’: prospects and analysis*, versione scritta del seminario dottorale tenuto all'Università di Bergamo sotto il titolo “L'abuso del concetto di abuso della legge tributaria” dal 3 al 6 novembre 2008, riconosce che la frode alla legge tributaria richiede la presenza di due requisiti, uno soggettivo costituito dal comportamento tendente ad ottenere un vantaggio tributario, l'altro oggettivo costituito dalla violazione dello spirito della legge tributaria.

De Castro³⁸², che definisce la frode alla legge come uno o più atti che originano un risultato contrario a una norma giuridica e che appare tutelato da una diversa norma giuridica dettata in realtà con una differente finalità. La frode alla legge esige pertanto la presenza di due tipi di norme: la norma (o norme) sul fondamento della quale si realizzano gli atti in frode, denominata norma di copertura e che in realtà non ha la finalità di proteggere tale tipologia di atti, e la norma (o norme) la cui effettiva violazione, intesa come compromissione, nel caso specifico, delle possibilità di conseguimento delle finalità pratiche da essa perseguite secondo l'intento del legislatore, conseguirebbe al riconoscimento della validità degli atti in questione, conosciuta come norma defraudata (aggirata). A volte, la norma di copertura risulta essere l'assenza di norme che regolano l'atto o gli atti realizzati. Secondo tale Autore perché sussista la frode alla legge è necessaria la presenza di tre requisiti: a) che l'atto compiuto non coincida con la fattispecie prevista in via ordinaria dalla norma di copertura; b) che tale atto sia stato compiuto in circostanze anomale o dubbie; c) che la sua validità conduca ad un risultato in certo qual modo antiggiuridico quale la produzione di danni a terzi, il pregiudizio per lo Stato, la aperta trasgressione di una legge o la violazione di un principio generale dell'ordinamento giuridico. Finalità dell'istituto è la tutela degli obbiettivi connessi alla corretta applicazione della normativa non la sanzione dell'intento frodatorio, per cui tale intento non è ritenuto requisito dell'istituto bensì semplicemente un elemento eventuale rivelatore della sua esistenza. Da quanto detto deriva che effetto tipico della frode alla legge sarà l'applicazione della norma defraudata con conseguente nullità degli atti compiuti al riparo della norma di copertura tesi a aggirarne l'applicazione.

Secondo la più generale e lineare definizione di Garrigues ci troviamo di fronte alla utilizzazione di forme giuridiche tipiche per l'ottenimento di fini atipici o impropri per tali forme³⁸³.

382 Contenuta in: De Castro, *Derecho Civil de España*, t. I, 2ª ed., Madrid, 1949.

383 J. M. Queralt, C. Lozano Serrano, J. M. Tajerizo Lòpez, G. Casado Ollero, *Curso de Derecho Financero y Tributario*, cit., pag. 196 e ss.. Gli autori definiscono la frode alla legge tributaria come “il risultato contrario a una norma tributaria prodotto mediante uno o più atti che si siano realizzati sotto la copertura formale di una legge tributaria formulata con diversa finalità di quella perseguita dagli interessati” e rilevano come anche prima della regolazione positiva, la giurisprudenza avesse accettato il concetto dottrinale di frode alla legge tributaria facendone concreta applicazione. Tra le sentenze che hanno tracciato i requisiti della frode alla legge tributaria nel diritto spagnolo si segnalano quelle della Audiencia Nazional dell'8 di febbraio e 1 di giugno del 2006 (JUR

Appare evidente come il concetto di frode alla legge al di là del *nomen* appaia analogo a quello di abuso del diritto ove la norma c.d. di copertura venga individuata come quella oggetto di abuso e la norma c.d. defraudata come la disposizione o l'insieme di disposizioni i cui obiettivi e finalità vengano compromessi dal comportamento abusivo. Conseguentemente negli ultimi tempi a seguito dell'intensificarsi della giurisprudenza della Corte di Giustizia europea in materia e della sua conoscenza si è cominciato a utilizzare sempre più frequentemente anche per il diritto interno, come sinonimo della formula frode alla legge ovvero dell'espressione di derivazione tedesca di abuso delle possibilità di configurazione giuridica, il termine abuso del diritto. Parte della dottrina ha in proposito esplicitamente affermato che il divieto di frode alla legge costituisce in realtà una clausola anti-abuso o anti-elusione volta al contrasto dell'abuso del diritto, secondo tale dottrina l'abuso sarebbe una categoria più ampia di quella della frode alla legge, in rapporto di genere a specie, consistendo l'abuso della norma tributaria nell'utilizzo di determinati negozi o forme giuridiche per una finalità diversa da quella per la quale sono stati previsti e sono protetti dal legislatore, al fine di conseguire un risultato analogo a quello del negozio oggetto di imposizione e con l'unico risultato di ridurre l'imposizione.

Nell'ambito dell'ordinamento tributario, come ha segnalato Palao, la frode alla legge presuppone che un determinato risultato economico, il cui raggiungimento mediante gli ordinari strumenti giuridici causerebbe il sorgere di un debito tributario, si consegua attraverso altri strumenti giuridici, che naturalmente e principalmente tendono al conseguimento di diverse finalità, e che non sono gravati o lo sono in misura ridotta. Può anche accadere che la norma di copertura dichiari esente il negozio giuridico e addirittura può succedere che la norma di copertura presuma la assenza di una norma che assoggetta a gravame il presupposto alla quale si appella il soggetto passivo. Questa posizione presume la considerazione della frode alla legge tributaria come una specie del genere frode alla legge (come può esserlo la frode alla legge civile, o mercantile, o amministrativa).

L'attuale disciplina generale della frode alla legge tributaria è contenuta nell'art. 15 della Ley General Tributaria del 17 dicembre 2003 (RCL 2003\2945), nell'ambito della quale il termine *frode alla legge* utilizzato tradizionalmente è stato sostituito da quello di

2006/119885 e JT 2006/1083).

*conflitto nella applicazione della norma tributaria*³⁸⁴. Secondo tale disposizione si verificherà un conflitto nella applicazione della norma tributaria allorché si eviti totalmente o parzialmente la realizzazione del fatto imponibile o si riduca la base imponibile o il debito tributario mediante il compimento di atti o negozi in riferimento ai quali concorrano le seguenti circostanze: a) che, considerati individualmente o nel loro insieme, siano notoriamente artificiosi o impropri per il raggiungimento del risultato ottenuto³⁸⁵ e b) dall'utilizzazione dei quali non derivino effetti giuridici o economici rilevanti diversi dal risparmio fiscale e dagli effetti che si sarebbero ottenuti con l'utilizzazione degli atti e negozi usuali e propri³⁸⁶

A norma del secondo e terzo comma, qualora l'Amministrazione fiscale accerti, previo parere favorevole di una apposita Commissione consultiva, l'esistenza del "conflitto" dovrà provvedere a liquidare l'imposta applicando la norma oggetto di elusione agli atti

384 Il progetto di legge (e dopo la legge stessa) modificò il termine che era stato utilizzato nelle varie versioni del progetto preliminare, che era quello di *abuso della legge*. Mentre tale ultimo termine non suscitava ulteriori critiche in quanto si riteneva una mera opzione linguistica, quello ora utilizzato non può essere accettato, per due ragioni: la *prima* perchè introduce un grado di ambiguità non desiderabile posto che il termine scelto non si accorda con il contenuto del precetto. In effetti, il conflitto nella applicazione della norma si produrrà ogni volta che l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria e quella degli interessati siano divergenti, senza che per questo si debba concludere che in tutti i casi si debba utilizzare il precetto in commento. E la *seconda*, perchè sembra significare che siamo di fronte ad un fenomeno diverso dalla frode alla legge, il che non è certo. La frode alla legge tributaria, qualsiasi sia la sua denominazione, non è altro che una specie del più ampio genere della frode alla legge, sufficientemente studiato e contrastato dalla dottrina e giurisprudenza civile. J.M. Queralt, C. Lozano Serrano, J. M. Tajerizo Lòpez., G. Casado Ollero, *Curso de Derecho Financero y Tributario*, cit., pag. 197. In merito al nuovo *nomen iuris* dato all'istituto oltre all'opinione maggioritaria che ritiene le due figure aventi identica natura, ritenendo che la circostanza che la precedente figura fosse definita in termini soggettivi mentre l'attuale si definisce in termini oggettivi non sia tale da determinare la creazione di una nuova figura, posto che il proposito fraudolento deve comunque manifestarsi in circostanze obiettive quali quelle di cui alla nuova normativa; si affianca un'opinione minoritaria che ritiene le due figure distinte, benché aventi simili natura, in considerazione della natura generale dell'istituto della frode di legge appare ragionevole che si sia voluto, con maggiore o minore fortuna a secondo delle opinioni, costruire una diversa figura come peraltro segnalato in modo espresso dal legislatore che negli atti preliminari la configura come una figura distinta che sostituisce la frode di legge al fine di superare i problemi riscontrati nella applicazione di tale istituto.

385 E' stato osservato come la notoria improprietà o artificiosità dei negozi o atti giuridici utilizzati costituisca un concetto giuridico indeterminato di difficile precisazione, secondo alcuni autori esso esigerebbe che il negozio o atto, singolarmente o congiunto ad altri, risulti inadeguato per la realizzazione del fine o sia utilizzato forzando la sua propria finalità. Altri autori hanno segnalato la necessità di una comparazione tra il negozio giuridico abituale e logico e quello che può risultare artificioso o improprio. Le maggiori difficoltà di applicazione inoltre si riscontrano ove il comportamento consti in una ripetizione di atti o negozi ordinari la cui ripetizione risulta non necessaria sicché l'abuso si concreta in una ripetizione eccessiva rispondente ad una strategia di insieme.

386 Deve trattarsi quindi di effetti di una certa entità perché sia esclusa la ricorrenza della frode di legge essendo priva di senso la realizzazione di una operazione complessa al fine di ottenere effetti minimi a meno che la sua finalità principale sia costituita dal risparmio fiscale perseguito.

e negozi giuridici usuali e propri ovvero a disconoscere i vantaggi fiscali ottenuti, con applicazione dei soli interessi di mora e senza l'applicazione di sanzioni.

Secondo la dottrina ai fini della applicazione di tale disposizione è necessario che la utilizzazione di norme alternative appaia circondata da una serie di requisiti cumulativi: i soggetti devono realizzare un atto o negozio giuridico, ovvero una pluralità di atti o negozi, diverso da quello che normalmente configura il presupposto di fatto, ma che a) conduca ad un risultato economico uguale o equivalente e non abbia effetti giuridici o economici rilevanti diversi dal risparmio fiscale e dagli effetti che si sarebbero ottenuti con l'utilizzazione degli atti e negozi giuridici usuali o propri; b) risulti notoriamente artificiale o improprio per il raggiungimento di quel risultato economico³⁸⁷; c) l'atto o negozio giuridico realizzato deve provocare, *a priori*, un minor gravame di quello che sarebbe derivato da quello previsto nella norma; d) la realizzazione dell'atto o negozio differente da quello normativamente previsto deve essere fatta con il proposito di eludere il tributo o, il che è lo stesso, di evitare il maggior gravame che deriverebbe dalla utilizzazione dell'atto o negozio previsto dalla legge³⁸⁸; e) non deve esistere una norma tributaria che tipicizza o contempli, incluso in modo implicito, l'atto o negozio effettivamente realizzati dai soggetti interessati³⁸⁹. La maggior parte degli autori segnala peraltro come la norma, non richiedendo alcuna prova della intenzione soggettiva del soggetto obbligato, abbia in realtà realizzato una configurazione obiettiva della frode o abuso.

L'atto o gli atti utilizzati per il conseguimento del risultato economico perseguito, e dall'utilizzo dei quali derivi una diminuzione dell'imposizione tributaria, devono

387 Secondo Palao e Queralt in un atto o negozio in frode alla legge si realizza il fatto imponibile, sebbene in forma *camuffata*, altrimenti, non si spiegherebbe la ragione per cui l'ordinamento si preoccupi di andare contro solo ad alcuni fatti o negozi tra quelli che non sono soggetti al tributo, e non a tutti quelli nei quali si produce tale circostanza.

388 La inclusione specifica di questo requisito nella LGT (tanto nel testo approvato nel 1995, come nell'attuale del 2003) è stata criticata dalla dottrina. Si è detto in proposito che quello che si persegue con il divieto di frode è di evitare il risultato contrario all'ordinamento (nel nostro caso, tributario) e non il modo in cui si è prodotto. Si è arrivati a dire che l'ordinamento deve difendersi anche dagli ignoranti di diritto. Peraltro si è osservato che data la sofisticazione dei procedimenti che normalmente si impiegano per aggirare la legge tributaria, è difficile ammettere che gli interessati abbiano realizzato gli atti in frode per causalità o per disgrazia e che la intenzionalità del comportamento in frode alla legge può essere dimostrata mediante indizi.

389 Tale requisito è ritenuto imprescindibile in quanto si osserva che con l'istituto della frode alla legge non si tenta di colmare le lacune legali, nè di sanare i difetti di una legge non correttamente formulata, ma di far fronte alla violazione del precetto, sebbene implicitamente, contenuto nella legge. Quindi se l'atto realizzato dalle parti è protetto, anche a seguito del silenzio dell'ordinamento, non può parlarsi di frode alla legge.

risultare, secondo il dettato della norma, notoriamente artificiosi o impropri per il conseguimento di tale risultato. Tale requisito si aggiunge a quello, tradizionalmente rinvenibile nelle clausole generali antielusive dell'assenza di rilevanti (valide) ragioni economiche ulteriori rispetto a quelle di risparmio fiscale, ed è stato oggetto di forti critiche da parte della dottrina per la sua indeterminatezza. Effettivamente non si comprende dalla dizione della norma se tale requisito coincida con la artificialità della manovra elusiva, che normalmente viene desunta proprio dall'assenza di tali ragioni, ovvero costituisca un requisito ulteriore che richieda una valutazione autonoma circa la presenza nell'ordinamento giuridico di strumenti più idonei, usuali o propri secondo il dettato della norma, o quantomeno ritenuti tali dalla maggioranza dei consociati, per il raggiungimento di quel determinato risultato economico, in contrapposizione ai quali quelli in concreto utilizzati nel caso specifico debbano risultare artificiosi o impropri.

L'art. 15.3 LGT esige infine un procedimento speciale per dichiarare la frode alla legge tributaria disciplinato dall'art. 159 della stessa legge, tale procedimento prevede oltre al contraddittorio tra organo ispettivo e contribuente, il parere di una apposita Commissione consultiva vincolante per l'organo competente³⁹⁰. Tale procedimento è stato oggetto di critica, anche a fronte della non positiva prova offerta dalla disciplina previgente, la cui macchinosità ha reso estremamente raro il ricorso all'istituto da parte dell'amministrazione finanziaria; è stato infatti ritenuto che con esso non si faccia altro che favorire la proliferazione, eccessiva e il più delle volte non necessaria, dei procedimenti amministrativi speciali. La specialità che esige la dichiarazione di frode alla legge tributaria non dovrebbe riferirsi ad altro che alla necessità di fondare, forse attraverso una questione incidentale all'interno del procedimento ispettivo ordinario, su adeguati elementi probatori l'accertamento dell'esistenza della frode³⁹¹.

Nonostante la elaborazione dottrinale dell'istituto in questione, come visto, abbia raggiunto un apprezzabile livello di approfondimento, non mancano casi di manifesta errata applicazione del medesimo in ipotesi in cui la condotta presuntivamente diretta a conseguire una elusione fiscale avrebbe potuto essere contrastata mediante una adeguata

390 Il Tribunale Amministrativo Economico Centrale (TEAC) ha riconosciuto che la norma deve trovare applicazione in circostanze eccezionali quale *extrema ratio* ed essere interpretata in modo restrittivo in considerazione della natura eccezionale delle funzioni e dei poteri da essa attribuiti all'amministrazione finanziaria (Risoluzione TEAC 12 Marzo 2008).

391 Queralt, Serrano, Lòpez, Ollero, *Curso de Derecho Financero y Tributario*, cit., pag. 205 e ss..

interpretazione delle norme regolatrici dei distinti tributi. Esemplificativa in tal senso appare la sentenza del Tribunale Superiore di Giustizia di Valencia del 9 febbraio 2001 (JT 1525). Il caso³⁹² riguardava una persona che riteneva di aver assunto la qualifica imprenditore edile in un periodo estremamente limitato di tempo al fine di poter dedurre le quote di IVA assolate nella costruzione della sua abitazione personale. Al fine di opporsi a questo risultato, sarebbe probabilmente stata sufficiente l'applicazione delle regole che la stessa imposta stabilisce per i casi di utilizzo estraneo all'impresa, senza bisogno di ricorrere alla dichiarazione di frode alla legge tributaria.

Tanto la dottrina che la giurisprudenza iberiche hanno espressamente riconosciuto la libertà per il contribuente di porre in essere la sua attività nella forma che risulti meno gravosa dal punto di vista tributario, tra tutte quelle offerte dall'ordinamento, in tal senso si parla di “*economía de opción*” o “*licita planificación fiscal*”, in seno alla quale il risparmio di imposta ottenuto è ritenuto lecito ove non nasconda un abuso delle forme giuridiche e sempre che non si ricorra all'impiego di formule giuridiche atipiche in relazione ai fini che si pretendono perseguire. La giurisprudenza ha affermato che l'economia di opzione, fondata sul dogma della autonomia privata, sulla libertà contrattuale e sulla libertà di impresa comporta che i contribuenti possano scegliere, tra le varie possibilità che offre la legge, la più vantaggiosa per i loro interessi, e tra questi vantaggi figura quello di potere trovare la forma che risulti fiscalmente più redditizia, sempre che non venga violato nessun obbligo legale, e ciò, anche ove le forme contrattuali scelte non siano abituali, normali o tradizionali; mentre la frode alla legge tributaria ha come obiettivo l'elusione dell'imposta e l'ottenimento di un vantaggio attraverso comportamenti anomali in riferimento agli obiettivi perseguiti dalle parti, l'economia di opzione tende ad un risparmio di imposta che non appare contrario alle finalità e allo spirito della normativa tributaria³⁹³. In proposito è stato osservato che il conflitto di cui all'intitolazione della norma si produrrebbe tra la norma applicata dal contribuente nell'esercizio del suo diritto alla riduzione del costo fiscale che il legislatore consideri eccedente i limiti ragionevoli o ammissibili ai quali nell'ordinamento è soggetto l'esercizio della generalità dei diritti attribuiti ai singoli e la norma che sarebbe stata applicabile in mancanza di tale ricerca, ritenuta eccessiva, del

392 Queralta, Serrano, Lòpez, Ollero, *Curso de Derecho Financero y Tributario*, cit., p. 199.

393 Sentenze del Tribunale Supremo (assimilabile alla nostra Corte di Cassazione) 2 novembre 2002 e 22 marzo 2005.

risparmio d'imposta, a seguito dell'utilizzo degli strumenti giuridici ordinari e usuali previsti dall'ordinamento per il conseguimento di quelle finalità.

Lo sviluppo dell'istituto della frode alla legge tributaria nel diritto nazionale ha fatto sì che l'affermazione della Corte di Giustizia in merito alla vigenza nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto di un principio di divieto di abuso del diritto sia stata accolta dalla dottrina di tale paese in modo molto più pacifico di quanto è avvenuto in Italia e nel Regno Unito.

L'affermazione del principio di divieto di abuso del diritto comunitario da parte della Corte di Giustizia, alla luce di tale tradizione giuridica, appare più che altro una conferma dell'illegittimità della frode alla legge tributaria anche in riferimento all'imposizione sul valore aggiunto e dell'applicabilità della normativa interna in materia, quantomeno nelle ipotesi in cui sia assente una specifica norma antielusiva contenuta nella disciplina di settore e tesa a contrastare lo specifico comportamento elusivo posto in essere nel caso specifico, benché non sia mancato in dottrina chi in ossequio al principio di uniforme applicazione della normativa comunitaria in materia, che verrebbe compromessa da una applicazione dei concetti nazionali di frode e/o abuso ha affermato, precedentemente alla pronuncia *Halifax*, la illegittimità sotto il profilo comunitario e pertanto dell'applicazione alla materia dell'imposta sul valore aggiunto, dell'art. 15 della Ley General Tributaria³⁹⁴. Successivamente alla pronuncia della Corte di Giustizia nel caso *Halifax* alcuni autori hanno inoltre espresso dubbi circa la compatibilità della norma generale in oggetto con i principi affermati in tale sentenza dalla Corte, secondo i quali il contribuente non può essere criticato per il solo fatto di aver perseguito una finalità di natura puramente fiscale, mancherebbe infatti nella detta normativa la presenza dell'elemento della contrarietà del vantaggio perseguito agli obiettivi della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto³⁹⁵. Di diversa

394 In tal senso J. M. Almudí Cid, *La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorata*, in Quincena Fiscal Aranzadi num. 15/2005. Da un punto di vista più generale, precedentemente alla sentenza *Halifax*, P. Brennan, *Why the ECJ should not follow Advocate-General Poiares Maduro's Opinion in Halifax*, cit., pp. 248-249, aveva sostenuto la necessità per le norme antielusive generali nazionali di ottenere l'autorizzazione prevista dall'allora art. 27 della VI Direttiva al fine della loro operatività nella materia dell'imposta sul valore aggiunto.

395 L. Salvini, *Abuso del diritto e clausole elusive in materia tributaria*, Relazione al Convegno Elusione tributaria - l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna, Roma 10 luglio 2008,

opinione è altra parte della dottrina la quale ritiene la norma, in linea di massima, suscettibile, ove si tenga nel dovuto conto quanto affermato dal giudice comunitario³⁹⁶, di ricevere una applicazione conforme a quanto sostenuto dalla Corte di Giustizia in sede di applicazione del divieto di abuso del diritto comunitario all'imposta sul valore aggiunto, tale norma consentirebbe infatti al giudice nazionale la verifica del ricorrere dei requisiti elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, stante la somiglianza tra questi e quelli richiesti dalla norma nazionale, in particolare il carattere artificioso o improprio degli atti realizzati congiunto alla assenza di motivazioni economiche costituirebbe la manifestazione della finalità essenziale di risparmio fiscale, mentre la contrarietà agli obiettivi della normativa andrebbe di volta in volta, se abbiamo bene inteso, giustamente ricercata sulla base dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia alle pertinenti disposizioni delle direttive³⁹⁷.

Giuirispudenza delle imposte e Luiss-Guido Carli, p. 6.

396 Come ha peraltro fatto l'amministrazione spagnola, con riferimento agli elementi essenziali di una pratica abusiva enucleati dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Halifax*, mediante il parere vincolante della Direzione Generale dei Tributi del 21 dicembre 2007 (n.° V2757-07) commentato in Tribuna Fiscal n. 213, 2008, pp. 8-13 emesso in risposta ad un interpello che aveva per oggetto la detraibilità dell'Iva sopportata da una fondazione costituita da un club sportivo e che anteriormente all'inizio della propria attività intendeva procedere all'ampliamento delle installazioni sportive dello stesso club sul terreno appartenente in comunione pro indiviso alle due entità e da destinare successivamente alla locazione a favore del club, all'utilizzo da parte di quest'ultimo a favore dei propri soci. Il diritto alla detrazione è ammesso dall'Amministrazione a condizione che, oltre a soddisfare le condizioni richieste dalla legge che al momento dell'acquisizione dei beni e servizi avvenuto anteriormente all'inizio dell'attività vi fosse l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di destinare tali beni o servizi all'esercizio dell'attività professionale o d'impresa, le operazioni non siano suscettibili di qualificazione quali pratiche abusive secondo i canoni fissati dalla Corte di Giustizia nel caso *Halifax*.

397 J. Rodríguez Márquez, *El abuso de derecho en el ámbito del IVA: una nueva precisión en la doctrina elaborada por la jurisprudencia comunitaria - Resolución comentada: STJCE de 21 de febrero de 2008 (asunto C-425/06, Ministerio dell'Economia e delle Finanza vs. Part. Service Srl) (TJCE 2008, 31)*, in Quincena Fiscal Aranzadi núm. 9/2008; A. Ribes Ribes, *Las medidas tributarias anti-abuso en la jurisprudencia comunitaria*, in Quincena Fiscal 1/2009.

CONCLUSIONI

Al fine di chiarire la natura del principio, ove tale si voglia naturalmente considerare la disposizione di origine giurisprudenziale contenente un divieto di comportamenti abusivi nel diritto comunitario, oggetto del presente lavoro, e le conseguenze che derivano dalla sua corretta applicazione, con specifico riferimento all'imposizione sul valore aggiunto, appare indispensabile chiarire previamente, stante la perdurante confusione che si riscontra in alcuni interventi, l'assoluta autonomia dei concetti di frode e di abuso nell'imposta sul valore aggiunto.

Dall'analisi condotta appare chiaro che la Corte di Giustizia Europea nel fare riferimento al divieto di condotte abusive nel diritto comunitario ha, nel corso degli anni, unificato il trattamento giuridico che, nell'ordinamento europeo, deve essere applicato a due fenomeni che, almeno dal punto di vista concettuale, vanno tenuti ben distinti³⁹⁸ e cioè:

a) *l'abuso nel diritto comunitario (abuse of law)*

costituito dallo sfruttamento delle libertà e dei diritti ovvero, più in generale, delle prerogative garantite dalla normativa comunitaria all'unico o principale scopo di eludere l'applicazione di una disciplina nazionale a sé sfavorevole. Tale comportamento costituisce nient'altro che una specificazione, con riferimento al diritto comunitario, del fenomeno che nell'ambito del diritto tributario internazionale viene definito di *forum o jurisdiction shopping* e che è conosciuto dal diritto internazionale privato come *fraus legis*,³⁹⁹

b) *l'abuso del diritto comunitario (abuse of rights)*

posto in essere da chi, al fine di fruire di un diritto attribuito dalla normativa comunitaria, di norma secondaria, si pone artificialmente nelle condizioni richieste dalle

398 In proposito di veda L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, cit., p. 751 e ss. e P. Piantavigna, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: una ipotesi di studio*, cit., p. 382.

399 Anche nell'ordinamento spagnolo tale fenomeno viene definito come *fraude de ley* e distinto dall'*abuso de derecho* per poi ricomprendere entrambi i fenomeni nel più generale concetto di elusione tributaria illecita o abusiva ove si verifichino nella nostra materia. G. Canalejo Lasarte - G. Marín Benítez, *Abuse of Tax Law across Europe – Spain*, in EC Tax Review 3/2010, p. 123.

pertinenti disposizioni che lo prevedono ovvero al fine di sottrarsi ad un obbligo si pone, del pari artificiosamente, nelle condizioni di chi non è ad esso soggetto o lo è in misura inferiore. Evidentemente tale comportamento corrisponde a ciò che, almeno in linea di massima, viene definito nel diritto internazionale pubblico e in alcuni diritti tributari nazionali come abuso del diritto, benché tale espressione assuma, di volta in volta, contorni diversi.⁴⁰⁰

Evidentemente il primo è un fenomeno tipico della interazione tra diversi ordinamenti giuridici analogo alla frode alla legge propria del diritto privato internazionale, mentre il secondo riguarda il singolo ordinamento giuridico, eventualmente quale risultante dal combinarsi degli ordinamenti nazionali con l'ordinamento comunitario, ed i limiti entro i quali deve essere data applicazione alle disposizioni in esso previste.

Con tali figure attinenti all'area pubblicista non va, a nostro parere, in alcun modo confusa la diversa nozione di abuso del diritto caratteristica del diritto privato e alla quale pure la Corte di Giustizia ha sporadicamente fatto riferimento⁴⁰¹, la quale concerne l'utilizzo da parte di un soggetto del diritto ad esso spettante in maniera irragionevole, arbitraria o sproporzionata sì da determinare nei controinteressati una lesione ingiusta e pertanto un esercizio del diritto che eccede le finalità per cui esso è stato attribuito dall'ordinamento giuridico.

Tutti i fenomeni dianzi menzionati presentato, per così dire, un nucleo comune costituito dalla circostanza che la disposizione c.d. abusata della quale il soggetto invoca l'applicazione e della quale, nelle prime due ipotesi, ha artificiosamente precostituito le condizioni per l'applicazione, troverebbe applicazione, ove non intervenisse il rimedio del divieto di abuso, con obiettivi e finalità diversi e ipoteticamente contrastanti con quelli previsti dal legislatore nel momento della sua posizione, il che potrebbe di per sé costituire, lo si dice per inciso, una intollerabile violazione dell'ordine giuridico, ovvero con le finalità e i valori dell'ordinamento giuridico nel suo complesso. Ciò che differisce è costituito solamente dall'obiettivo perseguito dal soggetto, ovvero dalla c.d. norma elusa, che nel primo caso è costituita dalla normativa nazionale mentre nel secondo ha

400 Nello stesso senso con specifico riferimento al diritto tributario, P. Piantavigna in *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: una ipotesi di studio*, cit., il quale distingue tra abuso del diritto comunitario in senso lato, relativo alla fiscalità non armonizzata, ed in senso stretto, relativo alla fiscalità armonizzata, peraltro chiarendo che nel primo il giudice comunitario non distingue per ambiti disciplinari, tra abuso tributario e societario, quanto per libertà comunitarie.

401 Nelle c.d. cause greche *Pafitis*, *Kefakas* e *Diamantis*.

ad oggetto direttamente le pertinenti disposizioni dell'ordinamento comunitario, il che rende coerente che conseguentemente nel primo caso la Corte, operato un raffronto tra gli interessi tutelati dalla normativa nazionale e l'esigenza di garantire effettività alle libertà comunitarie, ove ritenga giustificato il linea generale porre limite a queste ultime, lasci alla discrezionalità degli Stati membri la scelta se contrastare le condotte abusive o meno, mentre nel secondo onde garantire tale effettività e la primazia del diritto comunitario imponga tale contrasto anche a discapito dell'autonomia procedurale riconosciuta agli Stati membri.

Funzione del divieto di abuso del diritto comunitario è pertanto la tutela degli obiettivi e finalità della normativa da applicazioni che si risolverebbero nella frustrazione di tali obiettivi e finalità e, posto che l'individuazione di tali obiettivi, nucleo centrale onde pervenire all'accertamento della natura abusiva delle singole fattispecie, è questione attinente all'interpretazione del diritto comunitario, appare evidente che il divieto in oggetto opera quale principio governante la stessa interpretazione del diritto comunitario.

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, ai fini della prima delle ipotesi menzionate, di utilizzo della normativa comunitaria onde sfuggire all'applicazione della legislazione nazionale altrimenti applicabile al caso di specie, si verifica abuso nell'ipotesi in cui il soggetto che si avvale del diritto o della libertà comunitaria, per l'esercizio dei quali ha creato le condizioni formali di applicazione richieste dalla normativa, non esercita tale diritto o libertà per i fini loro propri ma essenzialmente con lo scopo di sfuggire all'applicazione della detta disciplina nazionale. Tale fatto deve risultare da una serie di circostanze obiettive dalle quali risulti che le operazioni in questione non potevano avere altra finalità che l'elusione della normativa nazionale. E' inoltre necessario che nel caso di specie, quali che fossero le finalità dell'agente, gli obiettivi e le finalità della normativa comunitaria non si siano realizzate.

Tali ipotesi concernono, come detto, l'interazione tra il diritto comunitario e i diritti nazionali ed in considerazione della primazia e dell'effettività del diritto comunitario esso può cedere dinanzi alle istanze del diritto nazionale solo a condizioni particolarmente stringenti, diversamente si consentirebbe alla legislazione nazionale di erodere il contenuto e gli obiettivi dell'ordinamento comunitario e dei diritti e libertà da esso previsti.

Nelle ipotesi di abuso diretto della normativa comunitaria, tra le quali evidentemente rientra quella oggetto del nostro studio, riguardanti per la maggior parte la normativa secondaria e spesso attinenti alle risorse proprie dell'Unione, la valutazione si incentra sugli obiettivi e finalità della detta normativa e della sua applicazione nel caso specifico, sarà pertanto sufficiente che tale applicazione nel caso di specie sia contraria agli obiettivi e finalità perseguiti dalla normativa comunitaria. Unico criterio di valutazione al fine dell'accertamento del ricorso di una fattispecie abusiva è pertanto costituito dalle finalità e obiettivi della specifica normativa comunitaria in questione ovvero da quelli dell'ordinamento comunitario nel suo complesso ove essa si inserisce.

Come visto è con riferimento a tali obiettivi e finalità che andrà condotta la valutazione onde determinare l'eventuale contrarietà del vantaggio di natura fiscale conseguito mediante l'operazione in esame, che ne determinerà la natura abusiva ove si configuri quale suo scopo essenziale sulla base di elementi oggettivi. Il che ci sembra equivalga a dire che dall'esame oggettivo della fattispecie debba risultare che il suo risultato tendenziale, ovvero l'obiettivo cui la stessa tendeva ove analizzata da un osservatore imparziale, non poteva che essere costituito da un vantaggio fiscale asistemico in quanto non sorretto da idonee motivazioni di natura economica⁴⁰².

Peraltro proprio l'assenza di valide motivazioni economiche, rende la forma giuridica utilizzata dal contribuente non idonea a perseguire gli obiettivi della normativa, la quale, perché ne sia garantito il perseguimento, richiede che la forma giuridica trovi corrispondenza nella sostanza economica delle operazioni⁴⁰³. Il principio del divieto dell'abuso del diritto è volto, segnatamente nel settore dell'IVA, a che la normativa comunitaria non venga estesa sino a comprendere i comportamenti abusivi di operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi

402 “Il soggetto passivo, con strumenti formalmente legali, viola un divieto (implicito) dell'ordinamento perseguendo un risparmio d'imposta che il sistema disapprova perché sostanzialmente contrario ad esso ovvero agli obiettivi per cui esso è posto: l'atto abusivo finisce con lo stravolgere i principi che regolano la tassazione di una certa fattispecie giuridico-economica. In altri termini, il vantaggio che il contribuente ritrae per essere legittimo, deve essere il risultato di un comportamento coerente con i principi del sistema tributario.” P. Piantavigna, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: una ipotesi di studio*, cit., p. 395.

403 E pertanto non può che concordarsi con chi ritiene che al giudice nazionale sia richiesto, da parte del giudice comunitario, un approccio del tipo substance over form. P. Piantavigna, *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: una ipotesi di studio*, cit., p. 411.

previsti dal diritto comunitario⁴⁰⁴. Si tratta di un rapporto tra elementi di natura obiettiva di natura circolare per cui l'applicazione formale della normativa nel caso di specie non appare idonea a perseguire gli obiettivi della stessa posto che tale applicazione risponde a finalità esclusivamente fiscali, l'assenza di motivazioni economiche in grado di giustificare le operazioni poste in essere denota a sua volta la sostanziale artificialità delle stesse che come visto costituisce la ragione per cui qualora alle stesse sia applicata la normativa dell'imposta formalmente ad esse riferibile ne risulterebbero compromessi gli obiettivi. Ciò in quanto qualora il sistema d'imposta, almeno per ciò che attiene gli elementi essenziali che lo caratterizzano e che garantiscono il perseguimento degli obiettivi perseguiti, trovasse attuazione in tali ipotesi ne risulterebbero compromessi nel caso specifico gli obiettivi, tra i quali la neutralità dell'imposta.

Ne deriva l'irrilevanza di qualsiasi componente psicologica nella valutazione in merito all'abuso, la cui assenza vale a differenziare tale comportamento da quello di frode comunitaria e ne giustifica le diverse conseguenze in termini sanzionatori. Un soggetto che attua un'operazione i cui motivi siano essenzialmente fiscali non commette abuso comunitario ove l'operazione determini l'applicazione dell'imposta in modo conforme, o quanto meno non palesemente confliggente, ai suoi principi regolatori; laddove la potenziale conoscenza dei motivi di natura illecita appare, per converso, determinante nella valutazione del comportamento del soggetto che si trovi a valle e a monte di operazioni costituenti i singoli passaggi di una serie costituente frode comunitaria.

Come è stato osservato, costituiscono fattori catalizzatori della manifestazione di comportamenti abusivi la complessità del sistema d'imposta e la permanenza di eccezioni nell'applicazione del sistema generale quali il trattamento di operatori professionali che effettuano operazioni esenti quali consumatori finali con indetraibilità dell'imposta che ha gravato i relativi fattori produttivi impiegati⁴⁰⁵. Se tale eccezione agli ordinari meccanismi di applicazione dell'imposta è stata peraltro ritenuta dalla Corte di Giustizia, come visto, inerente al sistema stesso dell'imposta sul valore aggiunto e coerente con gli obiettivi dello stesso, con la conseguente inammissibilità degli schemi

404 Corte di Giustizia, causa C-162/07, *Ampliscientifica e Amplifin*, punto 27, e causa C 255/02, *Halifax*, punti 69 e 70 nonché da ultimo il punto 70 delle Conclusioni presentate il 30 settembre 2010 dall'Avvocato generale Mazák nella Causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*.

405 In tal senso R. De La Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards legal uncertainty?*, in *EC Tax Review* 15(1)/2006, p. 33.

volti alla elusione delle relative regole applicative in quanto idonei a compromettere il raggiungimento degli obiettivi perseguiti dalla normativa, altri schemi volti al conseguimento di vantaggi fiscali diversi derivanti, ad esempio, dalla difforme trasposizione della direttiva negli Stati membri interessati potrebbero dalla Corte non essere ritenuti idonei a compromettere tali obiettivi e pertanto risultare sostanzialmente ammessi anche se sostenuti da motivazioni esclusivamente di natura fiscale⁴⁰⁶. Spetterà pertanto alla Corte di Giustizia, nell'ambito della sua attività di interprete del diritto comunitario, tracciare il limite tra gli elementi fondamentali della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto che ove trovassero applicazione in fattispecie di natura artificiosa ne comprometterebbero le finalità essenziali e che in quanto tali non prevedono possibilità di deroga e gli elementi di natura “accidentale”, vale a dire non idonei a compromettere le dette finalità e in merito ai quali pertanto non si è ritenuto di procedere ad una integrale armonizzazione, i quali ove oggetto di schemi elusivi non integrerebbero gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto comunitario in senso stretto. In tal modo essa tratterà il limite tra la legittima pianificazione fiscale in tale ambito, accettata dal sistema d'imposta in quanto tale ed in mancanza di una maggiore integrazione in sede politica ad opera degli Stati Membri e l'abuso del diritto comunitario intollerabile. Come visto peraltro il divieto di abuso del diritto comunitario va temperato con le esigenze in materia di certezza del diritto, legittimo affidamento dei contribuenti e proporzionalità, il che ne giustifica l'applicabilità quale *extrema ratio* solo ove la violazione dei principi ordinatori del sistema d'imposta sia tale da stravolgerne il meccanismo applicativo.

Alla concreta applicazione del divieto in parola sono chiamati, come visto, i giudici nazionali sulla scorta delle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia, in tale prospettiva non si può che auspicare un sempre maggiore dialogo tra le dette giurisprudenze,

406 Ciò avverrebbe se la Corte di Giustizia dovesse accogliere le conclusioni dell'Avvocato generale Mazák nella Causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*, che ha ritenuto che consentire la detrazione dell'imposta a monte nel caso di specie benchè possa sembrare, in linea di principio, in contrasto con gli obiettivi della sesta direttiva, in particolar modo con il principio di neutralità fiscale, non può far concludere che la detrazione sarebbe contraria allo scopo dell'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, in quanto tale disposizione per come è formulata, comporta deroghe al sistema IVA istituito dalla suddetta direttiva, specialmente al sistema di detrazione, e al principio di neutralità fiscale. In altre parole, quando un soggetto passivo si avvale, come nel caso di specie, di un'“anomalia” o di un'incoerenza nel sistema IVA dovute, tuttavia, al sistema stesso o, più esattamente, a differenze nell'applicazione di tale sistema negli Stati membri interessati, tale “uso” da parte del soggetto passivo non costituisce necessariamente un “abuso”.

peraltro stigmatizzando il comportamento di alcune giurisprudenze nazionali che appaiono a prima vista restie a rivolgersi in caso di dubbio all'interprete designato del diritto comunitario, solo mediante tale dialogo la Corte potrà infatti procedere ad una rapida e sempre maggiore definizione del divieto idonea a scongiurare i rischi derivanti alla certezza del diritto ed al legittimo affidamento ove non alla stessa parità di trattamento dei contribuenti europei da una sua incoerente applicazione.

In merito ai rapporti con la, come visto in parte diversa, applicazione data al principio nella materia della imposizione diretta⁴⁰⁷ infine, si osserva come la soluzione delle problematiche determinate da una applicazione non uniforme del divieto di abuso del diritto all'interno dei singoli ordinamenti degli Stati membri ha spinto alcuni autori ad auspicare una sua formalizzazione all'interno di un espresso testo normativo comunitario onde garantire a tale principio unità di applicazione e tutelare al contempo l'esigenza della certezza del diritto e l'affidamento del contribuente⁴⁰⁸, anche in vista della auspicata sempre maggiore armonizzazione a livello comunitario anche dell'imposizione diretta. In proposito si è osservato come, in tale contesto, una procedura di ruling preventivo, attualmente prevista dalle principali normative antielusive a livello nazionale⁴⁰⁹, ridurrebbe l'incertezza esistente in merito all'applicazione del divieto di abuso, resa maggiore dalla circostanza che nell'ambito dell'Iva la definizione di abuso non appare ristretta alle costruzioni puramente artificiali ma si estende a quelle aventi quale scopo essenziale anche se non esclusivo il risparmio d'imposta.

Non può che rilevarsi come una simile formalizzazione non potrebbe che limitarsi ad un nucleo essenziale comune alle varie applicazioni del principio e pertanto sarebbe idonea

407 Come visto nel settore della imposizione diretta sono ritenute censurabili esclusivamente le costruzioni aventi natura integralmente artificiale ed è esclusivamente a tali costruzioni che la normativa nazionale antielusiva deve negare valenza fiscale per essere conforme al diritto comunitario, mentre nell'imposizione sul valore aggiunto risultano abusive le costruzioni volte essenzialmente al raggiungimento di finalità di risparmio fiscale, le quali possono coesistere con motivazioni economiche aventi carattere accessorio. Generalmente ricondotta al differente grado di armonizzazione dei due settori impositivi in questione tale differenza appare ai più destinata ad essere gradualmente riassorbita dai futuri sviluppi della giurisprudenza comunitaria. Vedi E. Aumayr, V. Daurer, T. Ecker, E. Geißler, M. Sek, M. Uss, *Conference: Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences.*, in Intertax Vol. 39 I. 8/9(2009), p. 501.

408 In tal senso si è espresso M. Poggioli, *Il principio "anti-abuso" nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, cit. p. 1426; nonché, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in Riv. Dir. e Prat. Trib. 2008, IV, p. 266-267.

409 Vedi AA.VV. *Abuse of Tax Law across Europe*, cit., p. 85.

al perseguimento dei detti obiettivi solo in modo limitato, si da consentire la evoluzione dell'elaborazione operata dalla Corte di Giustizia, mediante un successivo affinamento e precisazione tanto del principio che delle sue varie applicazione. Tale evoluzione giurisprudenziale appare, quanto meno a chi scrive, l'unica idonea ad assicurare un corretto bilanciamento dei diversi interessi in gioco, costituendo al contempo, in considerazione dell'autorità dell'interprete designato del diritto comunitario, una garanzia della valutazione degli interessi fondamentali che potrebbero risultare compromessi da una non corretta applicazione del divieto di abuso del diritto comunitario anche nell'ambito del rapido processo evolutivo che li caratterizza in ambito europeo. Ove diversamente si ritenesse di formalizzare il principio in modo esaustivo se per un verso certamente risulterebbero garantite le esigenze di certezza per l'altro ne risulterebbe svilita ove non del tutto annullata la fondamentale funzione di argine mobile posto a protezione degli obiettivi perseguiti dalla normativa contro gli usi abusivi ovvero asistematici della medesima.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *La nullità negoziale come strumento generale antielusivo*, Roma 2006

AA.VV., *Las Medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales – Estudios Jurídicos

Adobati E., *Laurea ed accesso alla libera professione nell'Unione europea*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali* 1995, p.91-116

Afschrift, T., *Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006, 2^{èa} parte, Les mesures destinées à combattre les “pratiques abusives” en matière de TVA*, in J.T., 2006, p. 756

Almudí Cid J. M., *La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorata*, in *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 15/2005

Amand C., *Prohibition of abusive practices in European VAT: Court aid to National legislation bugs?*, in *Intertax* 36/5-2008, p.189

Anagnostopoulou D., *Do Francovich and the principle of proportionality weaken Simmenthal (II) and confirm abuse of rights?*, in *Common Market Law Review* 2001, p. 777

Attardi C., *L'elusione nell'Iva: l'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Il fisco* n. 13/2007, p. 1816

Attardi C., *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Diritto e pratica tributaria* 04/2008, p.637-653

Attardi C., *Elusione fiscale. Orientamenti recenti in tema di abuso del diritto*, in *Il fisco* n. 22 del 2 giugno 2008, p. 1-3995

Aumayr E., Daurer V., Ecker T., Geißler E., Sek M., Uss. M., *Conference: Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences.*, in *Intertax* Vol. 39 I. 8/9(2009), p. 501

Avella F., *Antiabuso e direttive madre-figlia e interessi-royalties*, in G. Maisto a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, p. 366

Baltus, F., *Les “pratiques abusives” en matière de TVA*, in J.D.F. 2006, p. 337

Basilavecchia M., *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in GT - Riv. giur. trib. n. 1/2010, p. 13

Beghin M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in Corr. Trib. n. 22/2008

Beghin M., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*. in G. Maisto a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009

Bernitz U. e Nergelius J., *General Principles of European Community Law*, Kluwer Law International 2000

Betti E., *Teoria Generale della Interpretazione*, II, Milano 1955

Bonet Sánchez P., *Abuso del derecho comunitario a deducir el IVA soportado en los asuntos 'Halifax' y 'Huddersfield'*, Jurisprudencia Tributaria. 14/2007.

Brennan P., *Why the ECJ should not follow Advocate-General Poiares Maduro's Opinion in Halifax*, in International VAT Monitor July/August (2005), p. 247-254.

Brown N., *Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law*, in D. Curtin, *Institutional Dynamics of European Integration – Essays in honour of Henry G. Schermers*, vol II, Dordrecht, 1994

Brown R. W., *RBS Deutschland Holdings GmbH v. HMRS: mind the gap*, in British Tax Review 2007, p. 676

Camilleri S. e D'Acquisto F., *Il vantaggio fiscale come "scopo essenziale" rende l'operazione abusiva*, in Corr. Trib., 2008, p. 18

Canalejo Lasarte G. - Marín Benítez G., *Abuse of Tax Law across Europe – Spain*, in EC Tax Review 3/2010, p. 123

Centore P., *La detrazione Iva ai confini dell'elusione*, in Corr. Trib. 2006, p. 1110

Centore P., *L'elusione fiscale: un'arma di distruzione di massa?*, in L'IVA 3/2008, p. 5

Centore P., *L'abuso di diritto nell'Iva*, Corr. Trib., 2008, 4

Centore P., *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in Atti del Convegno "Elusione Fiscale e Abuso del Diritto" tenutosi a Milano il 12 e 13 febbraio 2009, nonché in sintesi in Rass. Trib. 2/2009, p. 437 e ss.

Centore P., *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.* 2/2009, p. 423

Cerri A., *Considerazioni generali sui principi giuridici e sui valori*, in Amirante D., *La forza normativa dei principi*, Padova 2006

CFE, *Opinion Statement of the Confédération Fiscale Européenne ECJ Task Force on The Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgements of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law*, in *European Taxation*, 2008, p. 33

Checa González C., *El derecho a la deducción del IVA – Criterios establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro derecho interno*, Editorial Aranzadi 2006

Ciciriello M. C., *La Comunità europea e i suoi principi giuridici*, Napoli 2004

Cipollina S., *La legge civile e la legge fiscale: il problema dell'elusione*, Padova 1992

Cordara R., *Anti-Avoidance – The Courts' Experiment*, in *Tax Adviser* May 2002

Cordero Guerra R., *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. Trib.* 2009, p. 10

Cozian V.M., *La notion d'abus de droit en matière fiscale*, in *Gazette du Palais, Doctrine* (1993), p. 50-57

Curtin D., *Directives: The effectiveness of judicial protection of individual rights*, in *Common Market Law Review* 1990, p. 709 e ss.

D'Angelo G., *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, p. 303

De Castro, *Derecho Civil de España*, t. I, 2ª ed., Madrid, 1949

De Broe L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Company*, Amsterdam, 2008

De La Feria R., *'Game Over' for aggressive VAT planning?: RAL v. Commissioners of Customs & Excise*, in *BTR*(2005), p. 394–401

De La Feria R., *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards legal uncertainty?*, in *EC Tax Review* 15(1)/2006, p. 33

De La Feria R., *HMRC v. Weald Leasing Ltd – not only artificial – The abuse of law test in VAT*, in *BTR* 2008, p. 548

De La Feria R., *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, in *Common Market Law Review* 45/2008, p. 398

De Monés S. Durand P.H. e Mandelbaum J.F., *France* in AA.VV., *Abuse of Tax Law across Europe*, in *EC Tax Review*, 2010/2, p. 85

Edwards V. e Farmer P., *Abuse of Law: What is the Value Added of the Tax Dimension?*, in L. Hinnekes e P. Hinnekes, *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Amsterdam, 2008, p. 367

Eloy M. e Leroy R., *La notion de besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le CIR 1992*, in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Brussel 2006, p. 405

Falcón Tella R., *El fraude de ley y el IVA [STJCE Halifax, de 21 febrero 2006(TJCE 2006\383)]: la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado*, Quincena Fiscal Aranzadi núm. 6/2006

Falsitta G., *Manuale di Diritto Tributario*, Parte Generale, III ed., Padova 1999

Falsitta G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi comunitari*, in G. Maisto a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, p. 3 e ss.

Falzea A., *Ricerche di Teoria Generale del Diritto e di Dogmatica giuridica – I Teoria generale del diritto*, Milano 1999

Ficari V., *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009

Frommel S.N., *United Kingdom tax law and abuse of rights*, in *Intertax* 1991/2, p. 54

García Novoa C., *La aplicación de las clausulas anti abuso en el impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios fiscales 2008

García Prats F. A., *The 'abuse of tax law': prospects and analysis*, versione scritta del seminario dottorale tenuto all'Università di Bergamo dal 3 al 6 novembre 2008 sotto il titolo “L'abuso del concetto di abuso della legge tributaria”

Gestri M., *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003

Glendi C., *Processo tributario - Limiti del giudicato e corte di giustizia europea*, in *Corriere Tributario*, 5 / 2010, p. 325

Graham J. A., *Abuse of Tax Law across Europe – United Kingdom*, in EC Tax Review 3/2010, p. 135

Groussot X., *General Principles of Community Law*, Europa Law Publishing 2006

Harris P., *Abuse de droit: further thoughts on the cleansing of the stables, and the community notion of own resources*, EC tax Journal, 2002

Harris P., *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, (2003) BTR 2, p.131

Hensel A., *Diritto Tributario*, Milano, 1956

Josseran L., *De l'abus des droits*, Paris, 1905

Josseran L., *De l'esprit des lois ed de leur relativité (theorié dite de l'abus des droits)*, II ed. Paris, 1925

Kessler W. e Eicke R., *Germany's new GAAR – 'generally accepted antiabuse rule'?*, in *Tax notes intl.*, 2008, p. 151

Klein M. e Niemann A., *Germany* in AA.VV. *Abuse of Tax Law across Europe*, in EC Tax Review, 2010/2, p. 85

Lang M. e Heidenbauer S., *Wholly Artificial Arrangements*, in Hinnekes L e Hinnekes P., *A vision of Taxes within and outside European Borders*, Amsterdam, 2008, p. 600.

La Rosa, *Gli incerti confini tra l'evasione, l'elusione e l'assenza del presupposto soggettivo Iva*, in Riv. Dir. Trib. 2006 II p. 619

Liprino V., *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in Riv. Dir. Trib. 2008, II, p. 112

Lonbay J., *Picking over the Bones: Rights of Establishment Reviewed*, in European Law Review 1991 p.507-520

Lovisolò A., *Evasione ed elusione tributaria*, Enc. Giuridica Treccani, Milano 1989

Lupi R., *Diritto Tributario*, Parte Generale, VII ed., Milano 2000

Lupi R., Stevanato D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in Corr. trib., 2009, p. 403

Malherbe, J. - De Broe L., *Réalité juridique et réalité économique*, in Journal de Droit Fiscal, 1988, pp. 322 e ss.

Massin I., *Introduction of a General Anti-Avoidance Measure in Belgium*, Internacional VAT Monitor gennaio/febbraio 2006

Mazeaud H., L. e J., *Leçon de droit civil*², I, Paris 1959

McCarthy H.L., *Abuse of Rights: The Effect of the Doctrine on VAT Planning*, in BTR 2/2007, p. 165

McCarthy H.L., *Abuse of rights – Europe's legal elephant*, in GIRC Review Vol.VI No.2 June 2007

Miceli R., *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in Rass. Trib. 6/2009, p. 1839

Modugno F., *Appunti per una teoria generale del diritto: la teoria del diritto oggettivo*, III ed, Torino 2000

Morse G., *Facilitating Directives and Reverse Discrimination*, in European Law Review 1979 p.377-378

Morse G., *HMRC v. Principal and Fellows of Newham College in the University of Cambridge: VAT anti-avoidance – the end of an era?*, in BTR, 2008, p. 542

Nizzo, *L'abuso del diritto comunitario un quesito non risolto*, in Diritto del commercio internazionale, 1997, p. 769

Parolini A., *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in G. Maisto a cura di, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009

Perlingieri P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale: secondo il sistema italo-comunitario delle fonti*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli 2006, p. 327

Piantavigna P., *Effettività del diritto comunitario in un caso paradigmatico di VAT planning*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze 2009 II p.74-87

Piantavigna P., *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: una ipotesi di studio*, Riv. Dir. Fin e Scienza delle Finanze, LXVIII, 3(2009), I p. 369-428

Piantavigna P., *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, 3-4 October Oxford(UK), Conference Report, in Intertax 2009, p. 168

Pisani M., *Abuso del diritto ed elusione nell'Iva*, in Il fisco n. 38/2007, p. 5617-5620

Pistone P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995

Pistone P., *The need for tax clarity and the application of the Acte Clair doctrine to direct taxes*, in Intertax 2007, p. 534

Pistone P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale* in G. Maisto, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009

Pizzorusso A., *Sistemi giuridici comparati*, Milano 1998

Pocar, *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione Europea*, Padova, 2001

Poggioli M., *Il modello comunitario della “pratica abusiva” in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in Riv. Dir. e Prat. Trib. 2008, IV

Poggioli M., *Il “principio anti-abuso” nel prisma della giurisprudenza comunitari in materia fiscale*, in Boll. Trib, 2009, p. 1420 e ss.

Pedrotti F., *Abuso del diritto e Iva*, Riv. dir. trib. 2009, 12, p. 1013

Queralt J. M., Lozano Serrano C., M. Tajerizo Lòpez J.e Casado Ollero G., *Curso de Derecho Financero y Tributario*, Madrid 2008

Rapisarda F., *La prevalenza del principio del divieto di “abuso del diritto” in ambito Iva*, in Il fisco n. 10/2010, p. 1-1493

Rasi F., *Il rapporto tra abuso di diritto “interno” e il diritto comunitario alla luce della recente giurisprudenza inglese in tema di tax avoidance*, in Dir. e Prat. Trib. Int. 2009

Rescigno P., *L'Abuso del diritto*, Bologna 1998

Rhode A.M., *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto*. Riv. Dir. Trib. 2008, IV, p. 79

Ribes Ribes A., *Las medidas tributarias anti-abuso en la jurisprudencia comunitaria*, in Quincena Fiscal 1/2009

Ridsdale M., *Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT*, in EC Tax Review 2005/2, 87

Romano S., *Abuso del diritto (Diritto attuale)*, in Enc. Dir., I, Milano, 1958

Rosembuj T., *El abuso del derecho y la realidad económica*, in Quincena Fiscal Aranzadi n. 5/2008

Rodríguez Márquez J., *El abuso de derecho en el ámbito del IVA: una nueva precisión en la doctrina elaborada por la jurisprudencia comunitaria - Resolución comentada: STJCE de 21 de febrero de 2008 (asunto C-425/06, Ministero dell'Economia e delle Finanza vs. Part. Service Srl) (TJCE 2008, 31)*, in Quincena Fiscal Aranzadi núm. 9/2008

Rotondi M., *Istituzioni di diritto privato*, Pavia, 1954

Roulet J.D., *Le caractère artificiel de la théorie de l'abus en droit international public*, Neuchâtel 1958

Ruiz Almendral V., *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, in *Intertax*, 2005, p. 562

Russo P., *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 1999

Sachetto C., *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in Pezzini B. – Sachetto C. (a cura di) *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea*, Milano, 2001

Salvini L., *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. Trib. n.* 39/2006

Salvini L., *Abuso del diritto e clausole elusive in materia tributaria*, Relazione al Convegno *Elusione tributaria - l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna*, Roma 10 luglio 2008, *Giurisprudenza delle imposte e Luiss-Guido Carli*

Santi A., *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva*, in *GT* 5/2006 pag. 377

Santoro Passatelli F., *Dottrine generali di diritto civile*, Napoli, 1966

Schermers H, Waelbroeck D., *Judicial Protection in the European Union*, Kluwer Law International 2001

Simon D. e Rigaux A., *La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit*, in *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, II, Tolosa 2004

Simón Marco J., *Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación) la simulación y el delito fiscal*, in *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 15/2007-16/2007

Sorensen K. E., *Abuse of Rights in Community Law. A Principle of Substance or Merely Rhetoric*, *Common Market Law Review*, 2006, p. 457

Stizza P., *International tax avoidance and the abuse of law in European Union*, in G. Sacchetto – M. Barassi, *Introduction to comparative tax law*, Torino 2008, p. 87

Strozzi G., *Diritto istituzionale dell'Unione europea*, Torino 1998,

Tabellini V., *Elusione fiscale*, , *Enc. Dir.*, Vol. III agg., Milano, 1999

Tesauro F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Vol. I, Parte Generale, VI ed. Torino 1998

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

Tesauro G., *Effettività della tutela giurisdizionale tra giudice comunitario e giudice nazionale*, in Nuove autonomie 1994, n.4, p. 7

Vaninstendael F., *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, in EC Tax Review, 2006/4, p. 192

Venables R., *Abuse of rights in EC law*, The EC Tax Journal 2002, no. 2, p. 119

Victoria Sanchez A., *El concepto de abuso de derecho en el ambito del IVA: el "Caso Halifax"*., Fiscal n. 124, Dicembre 2006

Wattel P.J., *Circumvention of National Law: Abuse of Community Law?*, in Common Market Law Review 1995, p. 1257 e ss.

Weber D., *Abuse of Law, European Court of Justice, Case C 110/99, Emsland-Starke*, in L.I.E.I., 2004, p. 53

Zizzo G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in Rass. trib., 2009, p. 487

Zizzo G., *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizione a confronto e prospettive di coordinamento*, in G. Maisto, *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009, p. 57