



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI PADOVA

Sede Amministrativa: Università degli Studi di Padova

Dipartimento di
Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario

CORSO DI DOTTORATO DI RICERCA IN GIURISPRUDENZA
CICLO XXXI

**LA NUOVA DISCIPLINA TRIBUTARIA ANTI-ABUSO
NEL CONTESTO INTERNAZIONALE ED EUROPEO**

Analisi critica del regime sanzionatorio alla luce dei principi di legalità e proporzionalità

Coordinatore: Ch.mo Prof. Roberto E. Kostoris

Supervisore: Ch.mo Prof. Roberto Schiavolin

Dottoranda: Federica Bardini

INDICE

<i>Abstract</i>	Pag. 9
<i>Introduzione</i>	Pag. 13

CAPITOLO I CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE SULL'ELUSIONE FISCALE E SULLE CLAUSOLE GENERALI ANTI-ABUSO

1. La complessità del fenomeno oggetto di indagine	Pag. 20
1.2. Le diverse dimensioni e modalità di attuazione dell'elusione fiscale: elusione domestica, europea e transnazionale	Pag. 22
2. L'elusione come <i>tertium genus</i> e i rapporti con le categorie “pianificazione fiscale aggressiva” e “<i>BEPS</i>”	Pag. 26
2.2. La distinzione fra condotte elusive e condotte simulatorie.....	Pag. 34
3. Norme antielusive specifiche e norme anti-abuso. La fattispecie giuridica di “elusione fiscale in senso stretto”	Pag. 38
3.2. Il <i>trend</i> contro l'elusione fiscale: dalle dottrine e dai principi anti-abuso alle <i>General Anti Avoidance Rules</i> o <i>GAARs</i>	Pag. 40
3.3. Il rapporto fra la norma generale anti-abuso e gli strumenti di interpretazione della legge	Pag. 44
4. Gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale comuni alle <i>GAARs</i>	Pag. 50
4.1. La contrarietà del vantaggio fiscale allo spirito della legge (cd. <i>objective test</i>)	Pag. 50
4.2. L'assenza di sostanza economica o commerciale delle operazioni e gli indicatori oggettivi dell'artificialità (cd. <i>artificiality test</i> o <i>arrangement test</i>	Pag. 53
4.3. L'elemento soggettivo (cd. <i>business purpose test</i> o <i>principal purpose test</i>).....	Pag. 58
5. Il rapporto fra l'elusione fiscale e l'abuso del diritto in materia tributaria.....	Pag. 62
5.1. Il divieto di abuso del diritto nella teoria generale del diritto: cenni storici e ricostruzioni dottrinali	Pag. 64
5.2. Il divieto di abuso del diritto e i principi di correttezza e buona fede oggettiva.....	Pag. 70

5.3. Considerazioni conclusive sulla ricostruzione del concetto di abuso del diritto in ambito tributario e la sua autonomia rispetto agli altri argomenti.....	Pag. 74
---	---------

CAPITOLO II
IL CONTRASTO ALLE PRATICHE ABUSIVE
NEL CONTESTO INTERNAZIONALE “POST BEPS”

1. Premessa. Il lessico dell’OCSE e il progetto BEPS.....	Pag. 79
1.2. Il fenomeno del <i>treaty abuse</i>	Pag. 84
2. La disciplina di contrasto al <i>treaty abuse</i> anteriore all’Action Plan on BEPS	Pag. 86
2.1. Il cd. <i>Guiding Principle</i>	Pag. 86
2.2. Le altre norme generali contro il <i>treaty abuse</i> . La controversa applicabilità delle norme anti-abuso domestiche.....	Pag. 88
3. Quadro generale dell’Azione n. 6 del Progetto BEPS contro l’utilizzo inappropriato delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.....	Pag. 91
3.1. Lo standard minimo di protezione contro il fenomeno del <i>treaty abuse</i>	Pag. 91
3.2. Le diverse opzioni per una disciplina anti-abuso.....	Pag. 94
4. Le <i>Limitation-Of-Benefits clauses</i>	Pag. 95
4.1. La natura giuridica e le funzioni delle <i>LOB clauses</i>	Pag. 95
4.2. La <i>LOB rule</i> del Modello di Convenzione OCSE 2017: i soggetti residenti qualificati.....	Pag. 98
4.3. I criteri di collegamento con lo Stato della fonte: l’ <i>active trade test</i> , la <i>derivative benefits rule</i> e la <i>headquarters company rule</i>	Pag. 99
4.4. La <i>discretionary relief clause</i>	Pag. 101
4.5. Considerazioni sui rapporti fra la <i>LOB rule</i> e la regola generale anti-abuso (<i>PPT rule</i>).....	Pag. 104
4.6. La dubbia conformità delle <i>LOB clauses</i> al diritto europeo	Pag. 107
5. La regola generale contro il <i>treaty abuse</i>	Pag. 111
5.1. La <i>Principal Purpose Test rule (PPT rule)</i>	Pag. 111
5.2. Gli effetti della <i>PPT rule</i>	Pag. 115
5.3. Gli elementi della <i>PPT rule</i> comuni alle altre <i>GAARs</i>	Pag. 118
6. L’elusione dello <i>status</i> di stabile organizzazione e i rimedi previsti dall’Azione 7 del Progetto BEPS	Pag. 122

7. L’elusione delle norme impositive nazionali mediante il <i>treaty abuse</i>.....	Pag. 125
8. L’implementazione dello standard minimo di tutela contro il <i>treaty abuse</i> nella <i>Multilateral Convention (MLI)</i> del 24.11.2016.....	Pag. 128
9. La Raccomandazione della Commissione sull’abuso dei trattati fiscali. L’applicazione residuale dell’art. 10-bis L. n. 212/2000.....	Pag. 134
10. La strategia antielusiva complessa promossa dall’OCSE.....	Pag. 135
10.1. Gli strumenti di cooperazione fra gli Stati: cenni al nuovo articolo 26 del Modello di Convenzione OCSE 2017.....	Pag. 135
10.2. Gli strumenti di collaborazione e trasparenza del contribuente e degli intermediari: le cd. <i>disclosure initiatives</i>	Pag. 137
10.3. I Programmi di <i>co-operative compliance</i>	Pag. 139
10.4. L’apparente esclusione di tutte le contestazioni abusive dalle procedure amichevoli: chiarimenti.....	Pag. 141
11. Il cd. <i>mandatory disclosure regime</i>.....	Pag. 143
11.1. Elementi comuni ed obiettivi.....	Pag. 143
11.2. Il contenuto delle <i>mandatory disclosure rules</i> raccomandate dall’OCSE e il corrispondente regime sanzionatorio.....	Pag. 146
12. Osservazioni conclusive: l’armonizzazione delle regole sostanziali contro il <i>treaty abuse</i> e la diffusione degli strumenti di cooperazione e trasparenza per la <i>compliance</i> dei contribuenti e degli intermediari fiscali.....	Pag. 149

CAPITOLO III
IL CONTRASTO ALLE PRATICHE ABUSIVE O ELUSIVE
NEL DIRITTO DELL’UNIONE EUROPEA

1. Il riparto delle competenze fiscali fra l’Unione e gli Stati membri all’origine della frammentarietà della strategia anti-elusiva dell’Unione.....	Pag. 153
1.1. Il potere di azione dell’Unione in materia tributaria.....	Pag. 153
1.2. I principali atti di diritto derivato dell’Unione.....	Pag. 157
2. Il divieto di pratiche abusive.....	Pag. 158
2.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia sul principio del divieto di pratiche abusive.....	Pag. 159
2.2. Approfondimento di carattere multidisciplinare: il divieto di abuso del diritto nella Carta di Nizza (art. 54) e il suo rapporto di alterità rispetto al principio giurisprudenziale del divieto di pratiche abusive.....	Pag. 165

3. La giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla prevenzione dell'elusione fiscale	Pag. 170
3.1. L'artificiosità come assenza di effettività economica delle operazioni reali ed effettive sul piano materiale e giuridico. Il riparto dell'onere probatorio quale indice di proporzionalità delle disposizioni nazionali antielusive	Pag. 174
3.2. Il test di proporzionalità della Corte di Giustizia sulle misure nazionali antielusive restrittive della libera circolazione dei capitali fra Stati membri e Paesi terzi. La disciplina speciale dei <i>PTOM</i>	Pag. 179
3.3. Il test di proporzionalità sulle misure nazionali antielusive restrittive delle libertà sancite nell'Accordo SEE.....	Pag. 182
4. Prime considerazioni sulla sfera applicativa del principio generale del divieto di pratiche abusive.....	Pag. 186
5. La disciplina sostanziale dell'elusione fiscale nel diritto derivato dell'Unione.....	Pag. 188
5.1. Le clausole generali anti-abuso nelle direttive sulle imposte dirette	Pag. 190
5.2. La specialità delle clausole anti-abuso generali rispetto al principio del divieto di pratiche abusive.....	Pag. 193
5.3. Considerazioni sulla rilevanza del diritto primario dell'Unione in presenza di clausole europee anti-abuso codificate	Pag. 194
6. Dalla <i>soft law</i> al diritto per una <i>GAAR</i> europea	Pag. 196
6.1. La Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva	Pag. 196
6.2. La strategia antielusiva complessa dell'Unione: il pacchetto Anti-Elusione fiscale.....	Pag. 199
7. La Direttiva Anti-Elusione fiscale: analisi della norma generale antiabuso (art. 6).....	Pag. 203
7.1. L'implementazione della norma generale anti-abuso negli Stati membri. L'attuazione dell'art. 6 dell' <i>ATAD</i> in Italia.....	Pag. 207
7.2. Le cd. <i>SAARs</i> contenute nella Direttiva Anti-Elusione fiscale e i loro rapporti con la <i>GAAR</i>	Pag. 210
8. Le cd. <i>defensive measures</i> integrative della disciplina antielusiva	Pag. 212
9. La trasparenza come uno dei pilastri della strategia antielusiva dell'Unione.....	Pag. 213
9.1. Il potenziamento della mutua cooperazione	Pag. 213
9.2. Il nesso fra lo scambio obbligatorio di informazioni fra gli Stati membri e i nuovi oneri di <i>due diligence</i> dei contribuenti	Pag. 217
9.3. La Direttiva 2018/822/UE sulle cd. <i>mandatory disclosure rules</i>	Pag. 219
9.4. Gli schemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva soggetti all'obbligo di notifica.....	Pag. 220

9.5. Il requisito filtro e gli elementi distintivi delle costruzioni abusive da notificare obbligatoriamente	Pag. 222
9.6. L'obbligo di notifica e l'obbligo di trasmissione delle informazioni fra gli Stati membri	Pag. 224
9.7. Gli obblighi di <i>compliance</i> in capo agli intermediari e ai (grandi) contribuenti.....	Pag. 225
10. Le misure antielusive speciali contro le società che prestano servizi digitali.....	Pag. 226
11. Osservazioni conclusive.....	Pag. 228

CAPITOLO IV I PRINCIPI EUROPEI IN MATERIA SANZIONATORIA

1. Premessa	Pag. 233
1.2. I limiti alla potestà sanzionatoria degli Stati membri in materia tributaria e nel contrasto all'abuso del diritto	Pag. 235
1.3. I profili critici della disciplina sanzionatoria dell'abuso del diritto o elusione fiscale.....	Pag. 240
2. I principi europei in materia sanzionatoria	Pag. 241
2.1. Distinzione preliminare fra le sanzioni e le altre conseguenze della contestazione abusiva.....	Pag. 241
2.2. Il principio di leale cooperazione.....	Pag. 242
2.3. I principi di equivalenza e di effettività	Pag. 243
2.4. Il principio di proporzionalità. La rilevanza delle circostanze del caso concreto.....	Pag. 245
2.5. La rilevanza dell'elemento soggettivo nella determinazione dell'importo della sanzione.....	Pag. 250
2.6. Le ricadute dei principi di equivalenza, effettività e proporzionalità sulla disciplina anti-abuso	Pag. 254
3. I limiti speciali nel settore dell'Iva: la tutela degli interessi finanziari dell'Unione.....	Pag. 255
3.2. Le deroghe al principio di neutralità dell'Iva a titolo sanzionatorio.....	Pag. 258
3.3. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.....	Pag. 262
4. La certezza del diritto e il principio di legalità	Pag. 263
4.2. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.....	Pag. 267
4.3. I principi di legalità e proporzionalità delle pene e l'accezione di "pena" nell'art. 49 della Carta di Nizza.....	Pag. 267

4.4. Riflessi dei principi di legalità dei reati e delle pene e determinatezza sul regime sanzionatorio dell'abuso del diritto o elusione fiscale.....	Pag. 271
5. La certezza del diritto e la tutela del legittimo affidamento	Pag. 272
5.2. L'applicazione del principio nei casi di abuso o frode	Pag. 275
5.3. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.....	Pag. 277
6. I criteri sostanzialistici di qualificazione delle sanzioni. Il principio del <i>ne bis in idem</i>.....	Pag. 278
6.1. Dubbi sulla pertinenza del principio rispetto alla disciplina dell'abuso del diritto	Pag. 278
6.2. Il principio del <i>ne bis in idem</i> secondo la giurisprudenza della Corte EDU	Pag. 280
6.3. Il principio del <i>ne bis in idem</i> secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia.....	Pag. 287
6.4. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.....	Pag. 289
7. La proporzionalità delle sanzioni adottate nei settori non armonizzati	Pag. 291
7.2. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.....	Pag. 293
8. Le sanzioni come limiti all'esercizio dei diritti e delle libertà	Pag. 294
8.1. I requisiti di legalità e proporzionalità secondo l'art. 52, par. 1, della Carta di Nizza	Pag. 294
8.2. Le interferenze con il diritto di proprietà: i principi di legalità e proporzionalità in base alla CEDU	Pag. 297
8.3. Approfondimento di carattere multidisciplinare: origini, funzioni e contenuto del principio di proporzionalità.....	Pag. 299
8.4. Ricadute sulla disciplina anti-abuso della giurisprudenza sulla tutela dei diritti fondamentali.....	Pag. 307
9. Osservazioni conclusive. Spunti per il ravvicinamento delle misure sanzionatorie degli Stati membri	Pag. 308

CAPITOLO V

L'ABUSO DEL DIRITTO NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO: PROFILI CRITICI E RICOSTRUTTIVI DEL REGIME SANZIONATORIO

Sezione I

L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario italiano

1. La contaminazione fra diritto civile e diritto tributario nel contrasto all'abuso del diritto tributario	Pag. 311
2. Cenni sul quadro giuridico previgente	Pag. 313

2.1. Le disposizioni antielusive semi-generalì	Pag. 314
2.2. L'affermazione del principio generale antielusivo	Pag. 317
2.3. Il rapporto fra l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 e la GAAR non scritta.....	Pag. 321
3. L'introduzione della prima GAAR scritta in Italia: l'art. 10-bis L. n. 212/2000.....	Pag. 323
3.2. Il carattere sussidiario dell'art. 10-bis L. n. 212/2000	Pag. 327
3.3. L'art. 10-bis e il diritto dell'Unione in materia di abuso del diritto.....	Pag. 329
3.4. I principi e criteri direttivi sulle conseguenze sanzionatorie dell'abuso del diritto o elusione fiscale	Pag. 331
4. Sulla irrilevanza penale dell'abuso del diritto o elusione fiscale.....	Pag. 333
4.1. La rilevanza penale dell'elusione e l'irrilevanza penale dell'abuso del diritto prima della L. n. 23/2014	Pag. 333
4.2. L'esclusione delle sanzioni penali	Pag. 339
4.3. Le modifiche al delitto di dichiarazione infedele.....	Pag. 341
4.4. L'efficacia <i>ratione temporis</i> delle modifiche normative	Pag. 345
4.5. La giurisprudenza penale successiva all'entrata in vigore dell'art. 10-bis L. n. 212/2000.	Pag. 346
5. Sulla sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto o elusione fiscale	Pag. 347
5.1. Il recepimento della giurisprudenza di legittimità	Pag. 347
5.2. Primi chiarimenti	Pag. 352

Sezione II

Profili critici e ricostruttivi del regime sanzionatorio dell'abuso del diritto alla luce dei principi interni dell'ordinamento tributario

6. Il principio di proporzionalità.....	Pag. 355
6.1. La parità di trattamento sanzionatorio fra condotte evasive ed elusive e la conseguente violazione dei principi di uguaglianza e di proporzionalità.....	Pag. 355
6.2. La ragionevolezza e proporzionalità della pena secondo la giurisprudenza costituzionale italiana.....	Pag. 360
6.3. La natura penale delle sanzioni pecuniarie	Pag. 363
6.4. Prime considerazioni conclusive e possibili adeguamenti al regime sanzionatorio dell'abuso del diritto	Pag. 367
7. Il principio di legalità	Pag. 370
7.1. Il principio di legalità come divieto di integrazione analogica.....	Pag. 370

7.2. Il procedimento di integrazione analogica e la GAAR. Gli argomenti della dottrina spagnola.....	Pag. 373
7.3. Il principio di legalità come determinatezza e prevedibilità dell'illecito e della sanzione. La rilevanza dell'interpello anti-abuso ai fini sanzionatori	Pag. 376
7.4. Prime osservazioni conclusive e possibili adeguamenti al regime sanzionatorio dell'abuso del diritto	Pag. 382
8. Il principio di retroattività della norma sanzionatoria più favorevole.....	Pag. 384
9. I trend attuali in materia sanzionatoria	Pag. 385
9.1. Depenalizzazione degli illeciti tributari e previsione di sanzioni risarcitorie	Pag. 385
9.2. Il ruolo complementare degli strumenti di <i>compliance</i> rispetto alle misure sanzionatorie	Pag. 388
9.3. La maggiore incidenza della <i>compliance</i> sulla determinazione delle misure sanzionatorie	Pag. 389
10. Il punto di equilibrio nell'attuale regime dell'abuso del diritto: garanzie procedurali e obblighi di <i>compliance</i>.....	Pag. 391
11. Cenni a strategie antielusive più articolate	Pag. 394
11.1. Il regime <i>DOTAS</i> e gli strumenti di ausilio per il contribuente. Il caso del Regno Unito. Premessa	Pag. 394
11.2. La <i>GAAR Guidance</i> e il <i>GAAR Advisory Panel</i>	Pag. 395
11.3. Il regime “ <i>Disclosure of Tax Avoidance Schemes</i> ” e le sanzioni per inadempimento.....	Pag. 397
11.4. Il sistema delle <i>follower notices</i> e il cd. <i>accelerated payment notice</i>	Pag. 398
11.5. Obblighi di comunicazione preventiva a pena di sanzioni e linee guida per i contribuenti. Il caso degli Stati Uniti.....	Pag. 399
11.6. Strumenti di ausilio e sistemi di allerta in Australia e Nuova Zelanda	Pag. 401
11.7. L'influenza dei regimi anti-abuso più evoluti in Canada.....	Pag. 402
12. Osservazioni conclusive.....	Pag. 403
 <i>Conclusioni</i>	Pag. 405
<i>Bibliografia</i>	Pag. 409

ABSTRACT

Il presente lavoro è il risultato di una ricerca sulla fattispecie e sulla disciplina dell'elusione fiscale o abuso del diritto che si è condotta con l'obiettivo di individuare un *humus* comune a livello unionale e, più in generale, condiviso dai Paesi dell'OCSE, alla luce del quale poter valutare la nuova clausola generale antielusiva italiana prevista dall'art. 10-bis L. n. 212/2000 e il corrispondente regime sanzionatorio.

Il Capitolo I analizza il significato di elusione fiscale e pratiche abusive secondo il sistema dell'OCSE e l'ordinamento dell'Unione, dei quali il nostro Paese è parte, confrontandolo con gli altri concetti strettamente connessi di pianificazione fiscale aggressiva (*Aggressive Tax Planning* o "ATP") ed erosione della base imponibile e trasferimento degli utili (*Base Erosion and Profit Shifting* o "BEPS") e precisando i rapporti che intercorrono con la dottrina civilistica dell'abuso del diritto. Esso fornisce alcune linee guida essenziali in materia di abuso del diritto o elusione fiscale per cogliere le interferenze che sussistono fra i diversi livelli di normazione e superare la compartimentazione cui sovente si assiste a causa dell'utilizzo di termini differenti e della loro provenienza da fonti giuridiche di diverso livello o atti aventi un'efficacia giuridica diversa (diritto e *soft law*).

Il Capitolo II illustra la strategia antielusiva articolata che l'OCSE ha promosso in attuazione del mandato politico conferitogli dal G20 e che si è tradotta nelle 15 Azioni del Progetto BEPS e nella redazione del Modello di Convenzione OCSE 2017. In particolare, si intende effettuare una ricognizione del significato di pratiche abusive o elusive a livello internazionale, esaminare lo standard minimo di protezione contro il fenomeno dell'applicazione indebita delle norme delle Convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni per fini elusivi (*treaty abuse*), ed illustrare gli obblighi di *compliance* a carico dei contribuenti e dei loro consulenti fiscali quali tasselli della più ampia strategia antielusiva raccomandata agli Stati partecipanti. L'analisi condotta in tale capitolo permette di confrontare l'art. 10-bis L. n. 212/2000 con la regola generale concepita per prevenire e reprimere l'abuso delle Convenzioni fiscali (cd. *PPT rule*) e comprendere se la norma domestica possa trovare applicazione in via unilaterale in mancanza di quest'ultima.

Il Capitolo III ricostruisce il quadro giuridico antielusivo dell'Unione e affronta con spirito interdisciplinare la questione se il divieto di abuso del diritto costituisca un principio generale del diritto europeo. L'esame della giurisprudenza della Corte di Giustizia sul principio generale del divieto di pratiche abusive e sul cd. *abuse of law*, ossia sull'applicazione abusiva delle libertà di circolazione per scopi elusivi, è seguito dall'analisi delle fonti di diritto tributario europeo che prevedono l'introduzione di clausole antiabuso, con cenni anche alle iniziative peculiari intraprese in attuazione del Piano d'azione per un Mercato Unico Digitale. L'indagine è funzionale a chiarire il raggio d'azione delle regole antiabuso di matrice comunitaria e a valutare l'impatto delle libertà sancite dai Trattati e dall'Accordo sullo Spazio Economico Europeo alla luce del tradizionale *rule of reason test* applicato dalla Corte di Giustizia sulle norme antielusive nazionali, dunque fornisce le indicazioni necessarie per vagliare la conformità dell'art. 10-bis con il diritto dell'Unione ampiamente inteso. In questo capitolo si esaminano anche gli atti legislativi finalizzati ad intensificare lo scambio di

informazioni fiscalmente rilevanti fra i contribuenti e le Amministrazioni fiscali e fra queste ultime nei loro rapporti reciproci e ad accrescere il livello di collaborazione e trasparenza da parte degli intermediari nella lotta contro la pianificazione fiscale aggressiva.

Il Capitolo IV prosegue la ricerca sulla cornice normativa sovranazionale entro la quale va collocata la disciplina italiana anti-abuso con l'individuazione e l'approfondimento dei principi vincolanti europei in materia sanzionatoria che si desumono dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e che sono sanciti nella Carta di Nizza e nella CEDU. Per intuire anche possibili sviluppi della giurisprudenza sul versante delle sanzioni per violazione del divieto di pratiche abusive, la trattazione avrà un taglio multidisciplinare e sarà diretta non solo a definire in astratto il contenuto e la portata dei principi fondamentali, in specie dei principi di legalità e proporzionalità, ma anche ad esplicitare le loro possibili ricadute sulla disciplina sanzionatoria dell'abuso del diritto o elusione.

Infine, il Capitolo V analizza le tappe fondamentali che hanno condotto alla codificazione della norma generale anti-abuso nell'ordinamento tributario italiano, avendo cura di specificare la sua specialità rispetto al concetto di abuso nel diritto civile e soffermandosi sul contenuto e sull'ambito di applicazione dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 in base al diritto europeo vigente.

Dopo un *excursus* sul trattamento sanzionatorio delle fattispecie di elusione fiscale e abuso del diritto nella vigenza dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e del principio giurisprudenziale antielusivo, si vuole sottoporre a verifica la rispondenza del regime punitivo vigente ai principi che governano il sistema sanzionatorio tributario, e segnatamente ai principi di legalità e proporzionalità e ragionevolezza delle sanzioni, con l'intento di identificare gli attuali profili critici e prospettare possibili interventi di adeguamento della disciplina.

Il "test" che ci si propone di effettuare impone una riflessione sulla natura delle conseguenze previste dall'art. 10-bis nei casi di abuso del diritto o elusione fiscale e sul ruolo dell'interpello antiabuso ai fini sanzionatori ed è completato da un'analisi comparatistica con altri ordinamenti che si contraddistinguono per la previsione di un apparato antiabuso complesso, che si articola in strumenti di *compliance* come il regime di comunicazione obbligatoria degli schemi abusivi assistito a sua volta da sanzioni, sistemi di allerta e altri meccanismi di ausilio interpretativo a favore dei contribuenti.

ABSTRACT

This thesis is the outcome of a research into the notion of tax avoidance or abuse of rights and anti-avoidance rules carried out with the aim of identifying a common legal background at the European level and more generally shared by the OECD Countries under which the new Italian GAAR laid down in art. 10-bis L. n. 212/2000 and the relevant penalty regime should be analysed.

Chapter I explores the meaning of tax avoidance and abusive practices according to the OECD and the European Union legal systems in which Italy takes part, by comparing it with the strictly related concepts of aggressive tax planning (or “*ATP*”) and Base Erosion and Profit Shifting (or “*BEPS*”), and by specifying the relations with the civil doctrine of abuse of rights. It provides some essential guidelines on the issue of abuse of rights or tax avoidance to understand the interferences between the different sources of law and overcome the common fragmentation due to the use of different legal terms and their origin from various legal sources or acts having a different legal force (law and *soft law*).

Chapter II illustrates the anti-tax avoidance strategy promoted by the OECD to fulfil its political Mandate issued by the G20 and which has resulted in the 15 Actions of the *BEPS* Project and in the drafting of the OECD Model Tax Convention 2017. In particular, it investigates the meaning of abusive practices or tax avoidance at the international level, examines the minimum standard of protection against the improper application for tax avoidance purposes of the provisions of Conventions on Income and Capital to eliminate double taxation (*treaty abuse*) and explains taxpayers’ and tax advisors’ compliance obligations as part of the wider anti-tax avoidance strategy recommended to the OECD Member Countries. The study conducted in this chapter allows to compare art. 10-bis L. n. 212/2000 with the general rule devised to prevent and repress the treaty abuse (the so-called *PPT rule*), and to assess whether the domestic anti-abuse rule can apply unilaterally in case of absence of Treaty provisions.

Chapter III deals with the European anti-tax avoidance legal framework and investigates with an interdisciplinary approach whether the prohibition of abuse of rights is a general principle of European Union law. The review of the European Court of Justice case law on the general principle of the prohibition of abusive practices and abuse of law, which amounts to the abusive exercise of the European freedoms of movement for tax avoidance purposes, is followed by an analysis of the European sources of tax law which provide for the introduction of anti-abuse clauses and some references to the particular initiatives undertaken to implement the Action Plan for the Digital Single Market. This inquiry is intended to clarify the scope of the Communitarian anti-abuse rules and to verify the consequences of the provisions on the freedoms of movement laid down in the Treaties and in the European Economic Area Agreement in the light of the traditional rule of reason test applied by the ECJ on the national anti-tax avoidance rules. Therefore, it offers a necessary guidance on the verification of compliance of art. 10-bis with the European Union law. This chapter examines the legislative acts aimed to strengthen the exchange of information for tax purposes between taxpayers and Tax Administrations and the Revenue Agencies mutually and to increase the level of

cooperation and transparency by intermediaries in the fight against aggressive tax planning.

Chapter IV carries on with the research on the supranational legal framework in which the Italian anti-tax avoidance rules must be taken into account by identifying and examining in depth the European binding principles regarding penalties, gathered from the ECJ case law and laid down in the EU Charter of fundamental rights and the EU Convention on Human Rights. In order to foresee the potential developments of the ECJ case law on penalties for the infringement of the European principle of the prohibition of abusive practices, the dissertation will adopt a multidisciplinary perspective and will not be designed solely to provide the abstract definition of the content and scope of the fundamental principles, specially legality and proportionality, but to make explicit their eventual effects on the penalty regime of abuse of rights or tax avoidance, too.

Finally, Chapter V explains the main stages in the process of codification of the GAAR in the Italian tax system specifying the difference from the civil doctrine of abuse of rights and scrutinizing the content and scope of art. 10-bis L. n. 212/2000 according to the current European Union law.

After an historical background when art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 and the general anti-tax avoidance principle were into force, the current punitive system will be questioned to assess whether it is in accordance with the principles of the tax penalty system, first of all the principles of legality, proportionality and rationality of penalties, with the purpose of detecting the current critical elements and proposing some adjustments to the regulation.

The “compliance test” requires to qualify the legal nature of consequences provided for by art. 10-bis L. n. 212/2000 in case of tax abuse or tax avoidance and to assess the relevance of the anti-abuse ruling as for penalties. It is completed by a comparative analysis with other legal systems characterized by a comprehensive anti-tax avoidance framework, which includes compliance measures like mandatory disclosure rules, penalties for their infringement, tax alert mechanisms and other interpretative instruments in favour of taxpayers.

INTRODUZIONE

Il presente lavoro è il risultato di una ricerca sulla fattispecie e sulla disciplina dell'elusione fiscale o abuso del diritto che si è condotta con l'obiettivo di individuare un *humus* comune a livello unionale e, più in generale, condiviso dai Paesi dell'OCSE, alla luce del quale poter valutare la nuova clausola generale antielusiva italiana prevista dall'art. 10-bis L. n. 212/2000 e il corrispondente regime sanzionatorio.

Allo stato dell'arte, l'intensità e complessità dei rapporti fra le diverse fonti del diritto, la stratificazione di atti di *soft law* a livello sovranazionale, la mole di pronunce della giurisprudenza e il dialogo fra le Corti, nonché il numero sterminato di contributi dottrinali sull'elusione e sull'abuso del diritto tributario ci stanno disorientando e rendono necessario un tentativo di sistematizzazione delle fonti di diritto internazionale, europeo e interno per individuare e valorizzare le interazioni fra i diversi livelli e segnalare gli sviluppi possibili della disciplina nazionale nel solco dei principi comuni di legalità e proporzionalità.

Il tema dell'abuso del diritto o elusione fiscale potrebbe apparire risolto, essendo stato affrontato dal legislatore italiano in tempi recenti. La codificazione del divieto di abuso del diritto o elusione fiscale nel nostro ordinamento mediante l'introduzione di una GAAR (*General Anti-Avoidance Rule*) nell'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente e l'espressa esclusione della sanzionabilità penale per il caso di violazione sono state salutate con favore dalla dottrina per le maggiori garanzie di certezza del diritto e legalità rispetto a quelle che derivavano dall'applicazione del principio giurisprudenziale del divieto di abuso del diritto e per la conformità della norma generale antiabuso alle indicazioni contenute nella Raccomandazione della Commissione Europea del 6.12.2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva richiesta dal legislatore delegante¹.

Tuttavia, gli sviluppi della strategia europea ed internazionale contro l'elusione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva e le iniziative ancora da implementare ci costringono a monitorare continuamente lo stato della legislazione interna antielusiva e a verificarne l'attualità e conformità rispetto alle fonti sovranazionali.

Inoltre, si è dell'avviso che l'art. 10-bis L. n. 212/2000 debba essere confrontato con le diverse dimensioni che l'elusione fiscale può assumere: nazionale, europea e internazionale. Il difetto di indicazioni precise sull'ambito applicativo della disposizione è infatti supplito dall'interazione di tale disposizione con gli atti legislativi e di *soft law* di livello internazionale ed europeo, in continua evoluzione². È alla luce di tali fonti che emergono le potenzialità della GAAR italiana, idonea a contrastare qualsiasi forma di elusione fiscale, sia essa realizzata mediante l'applicazione indebita delle norme impositive domestiche, oppure delle norme delle direttive europee o di quelle interne attuative, delle libertà di circolazione nel mercato interno, oppure ancora delle

¹ L'art. 5, co. 1, della Legge delega n. 23/2014 richiedeva letteralmente un "coordinamento" con la clausola generale anti-abuso promossa dalla Commissione.

² Sul concetto di *soft law*, si menziona il contributo di H. GRIBNAU, *Soft Law and Taxation: EU and International Aspects, in Legisprudence*, Vol. 2, n. 2/2008, scaricabile online dall'indirizzo: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2445018.

disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con altri Stati membri o Paesi Terzi (cd. *treaty abuse*).

Basti ricordare che dopo il 1° ottobre 2015, data di entrata in vigore dell'art. 10-bis L. n. 212/2000, è stato previsto l'obbligo per i legislatori nazionali di introdurre una GAAR obbligatoria ai fini dell'imposta sulle società dalla Direttiva Anti Elusione Fiscale n. 2016/1164/UE attualmente in fase di recepimento nel diritto interno³. Si rammenta altresì che l'OCSE ha pubblicato i Report finali delle 15 Azioni del Progetto BEPS proprio nell'ottobre 2015, dunque ha adeguato il Modello di Convenzione OCSE prevedendo una disciplina apposita per il cd. *treaty abuse* e promosso l'adozione in data 24 novembre 2016 di una Convenzione multilaterale per implementare nei Trattati bilaterali le misure contro il BEPS, che è stata firmata dall'Italia il 7 giugno 2017.

Il confronto con le discipline antielusive articolate delineate dall'OCSE e dall'Unione sollecita ad esaminare la disciplina antiabuso interna nel suo complesso, sotto il profilo sostanziale, procedimentale e sanzionatorio.

In controtendenza rispetto alla centralità che la dottrina suole attribuire all'analisi della disciplina sostanziale, si ritiene opportuno concentrare l'attenzione sul regime sanzionatorio dell'abuso del diritto, per verificarne la coerenza con il tessuto normativo nazionale e la rispondenza ai principi europei rilevanti in materia sanzionatoria, in particolare ai principi generali dell'ordinamento europeo sanciti nella Carta di Nizza e riconosciuti dalla Corte di Giustizia (che ha progressivamente limitato la potestà sanzionatoria degli Stati membri non solo nel settore delle imposte armonizzate in forza del primato del diritto dell'Unione ma anche nei settori che sono di competenza degli Stati membri, in base all'obbligo dei legislatori nazionali di rispettare le libertà di circolazione nel mercato interno).

³ Lo scorso 8 agosto 2018 è stato approvato in prima lettura dal Consiglio dei Ministri lo schema di Decreto Legislativo che attua l'art. 1, co. 1, della Legge di delegazione europea 2016-2017 n. 163/2017 per recepire la direttiva 2016/1164/UE (Atto del Governo 42, attualmente oggetto di discussione in sede consultiva presso la Camera e il Senato per l'espressione dei pareri entro il 9.10.2018). Nei documenti di Analisi Tecnico-Normativa, è chiarito che l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente presenta una formulazione conforme al testo dell'art. 6 della Direttiva ATAD I sicchè il MEF ha ritenuto di non disporre in merito alla norma generale antiabuso. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Analisi Tecnico-normativa allo Schema di Decreto legislativo di attuazione della Direttiva 2016/1164/UE del 12 Luglio 2016 del Consiglio, p. 3: "*Si fa, inoltre, presente che si è ritenuto di non disporre in merito alla norma generale antiabuso, in quanto l'attuale formulazione dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) recante la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale appare conforme al testo dell'articolo 6 della direttiva ATAD I*". Nella relazione illustrativa viene puntualizzato che a conferma di ciò, la clausola antiabuso di cui all'art. 6 della Direttiva Anti Elusione fiscale è identica a quella della direttiva Madre-Figlia n. 2015/121/UE del 27 gennaio 2015 che è stata attuata con l'art. 10-bis L. n. 212/2000 ai sensi dell'art. 27-bis, co. 5, del D.P.R. n. 600 del 1973. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione Illustrativa allo Schema di Decreto legislativo di attuazione della Direttiva 2016/1164/UE del 12 Luglio 2016 del Consiglio, p. 2: "*Ciò trova conferma nella circostanza che le disposizioni della direttiva sono identiche a quella della direttiva Madre-figlia n. 2015/121/UE del 27 gennaio 2015, attuata, ai sensi del comma 5 dell'art. 27-bis del DPR n. 600 del 1973, proprio con l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*". Il testo è scaricabile dal sito: <http://www.governo.it/provvedimento/provvedimento-a33004008081813/9822>.

Nella letteratura scientifica nazionale, il sistema sanzionatorio previsto dall'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000 è stato giudicato positivamente per l'esclusione della sussumibilità della fattispecie abusiva nei reati tributari mentre non ha dato luogo ad un dibattito dottrinale circa la scelta del legislatore di far salva la sanzionabilità amministrativa di tali condotte, o, almeno, diffuso quanto quello che ebbe luogo nella vigenza dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973.

La ragione che può aver concorso a sopire la discussione dottrinale sulle sanzioni contro l'elusione fiscale consiste nell'adesione del legislatore tributario all'orientamento della giurisprudenza di legittimità e della dottrina maggioritaria sull'irrelevanza penale dell'abuso del diritto. Viceversa, non sono chiare le ragioni per le quali si sia attenuata la critica alla sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto, dal momento che l'art. 10-bis L. n. 212/2000 potrebbe riproporre questioni giuridiche simili a quelle sollevate dall'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973.

Passando alla dottrina tributaristica europea e internazionale, essa si occupa prevalentemente del confronto fra le dottrine anti-abuso giurisprudenziali o le norme antielusive generali e fra i test da condurre per la ricerca e la prova delle condotte elusive vietate, omettendo di interrogarsi o comunque assegnando minore attenzione al tema della sanzionabilità di tali fattispecie e della natura e gravità delle sanzioni previste dai legislatori nazionali. Gli Autori riflettono per lo più sugli effetti della contestazione di elusione fiscale, ossia sul disconoscimento ai fini fiscali della costruzione abusiva (*“da ignorare”*) e sull'individuazione della *“costruzione ipotetica alternativa”* e del trattamento tributario di quest'ultima.

Un primo motivo potrebbe risiedere nella distinzione comunemente operata fra l'elusione fiscale (lecita) e l'evasione o la frode fiscale (illecite)⁴ che si è consolidata nei documenti dell'Unione e dell'OCSE, ove le prese di posizione nette e il linguaggio semplificato sono funzionali a stabilire degli standard minimi comunemente accettati e a superare le divergenze linguistiche e di disciplina degli Stati membri o partecipanti. La minore attenzione per i profili sanzionatori si giustificherebbe dunque con la comune convinzione che l'elusione fiscale è una fattispecie meno grave rispetto all'evasione e che non dovrebbe integrare una fattispecie incriminatrice.

Un secondo motivo si annida nella sovranità degli Stati in ambito sanzionatorio, specie in materia tributaria. Nell'ambito del diritto dell'Unione, essa costituisce un precipitato dei principi di attribuzione e sussidiarietà ed è salvaguardata dal legislatore europeo allorché si limita a stabilire uno standard minimo comune di protezione contro l'elusione fiscale, anziché una disciplina esaustiva. La raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva non accennava ad eventuali misure sanzionatorie e la Direttiva Anti Elusione Fiscale chiarisce nel preambolo che gli Stati membri sono liberi di introdurre, senza altro aggiungere. La valutazione e comparazione delle conseguenze sanzionatorie previste dai legislatori

⁴ Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai paesi terzi, COM(2012) 351 finale del 27.06.2012: *“La frode fiscale è una forma di evasione deliberata dalle tasse, generalmente perseguibile penalmente. Questo termine indica la presentazione di dichiarazioni deliberatamente false o di documenti falsi. Per evasione fiscale si intendono in generale sistemi illeciti per i quali l'assoggettamento all'imposta è occultato o ignorato, ossia il contribuente paga meno di quanto sia tenuto a fare per legge occultando redditi o informazioni alle amministrazioni fiscali”*.

nazionali contro l'elusione fiscale potrebbe quindi apparire inutile, essendo queste rimesse alla loro valutazione discrezionale coerentemente con i rispettivi sistemi punitivi.

Tuttavia, occorre considerare che nel settore delle imposte armonizzate la Corte di Giustizia impone il rispetto dei principi generali del diritto dell'Unione e delle garanzie sancite nella Carta di Nizza che ha lo stesso valore giuridico dei Trattati⁵, mentre nel settore delle imposte non armonizzate, ove la Carta di Nizza non si applica in quanto non estende le competenze dell'Unione, il legislatore interno è vincolato al rispetto del principio di non discriminazione e delle libertà di circolazione ed è tenuto ad assicurare i diritti fondamentali stabiliti nella CEDU⁶.

La presente ricerca è volta pertanto a mettere in discussione il sistema sanzionatorio contro l'abuso del diritto o elusione fiscale adottando un approccio multilivello e individuando le interferenze del diritto dell'Unione sul diritto tributario.

La riflessione sulle conseguenze dell'abuso del diritto è sollecitata anche dal consolidamento della giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di Giustizia sui criteri sostanzialistici di qualificazione delle sanzioni, che ha un notevole impatto non solo sulla verifica del rispetto del divieto di *bis in idem* ma anche sulla valutazione della rispondenza del regime ai principi di legalità e proporzionalità che conoscono varie declinazioni, secondo che siano applicati alle sanzioni in senso ampio o alle pene o alle misure restrittive dei diritti fondamentali, fra cui il diritto di proprietà.

L'indagine sul sistema sanzionatorio dell'elusione fiscale è condotta con la consapevolezza che esso è parte integrante di una strategia antielusiva più ampia ed articolata che comprende, oltre alla GAAR, le misure di *tax compliance* complementari alle misure punitive, come l'interpello, e gli strumenti di cooperazione e mutua assistenza fra gli Stati.

Sia l'OCSE e che il Consiglio dell'Unione, infatti, stanno concorrendo all'introduzione negli Stati di un quadro normativo antielusivo composito⁷ che preveda, *inter alia*,

⁵ Ci si deve chiedere se le misure sanzionatorie contro l'elusione fiscale adottate in sede di attuazione delle clausole anti-abuso previste dalle direttive sulle imposte dirette debbano rispettare anch'esse la Carta di Nizza. Si propende, in linea generale, per una soluzione negativa in quanto trattasi di atti funzionali al buon funzionamento del mercato interno che sono stati adottati sulla base della disposizione generale di cui all'art. 115 TFUE, ossia in assenza di una competenza specifica dell'Unione nel settore delle imposte dirette; dunque, tali iniziative vanno interpretate restrittivamente e non consentono di estendere la portata applicativa della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione al punto da sottoporre al vaglio di quest'ultima le scelte sanzionatorie dei legislatori nazionali. Tuttavia, si segnala il carattere obbligatorio delle clausole anti-abuso previste dalla Direttiva Madre- Figlia e dalla Direttiva Anti Elusione Fiscale le quali inducono ad un'analisi più approfondita. Viceversa, non v'è dubbio che la Carta di Nizza sia applicabile alle sanzioni contro le pratiche abusive realizzate nel settore dell'IVA o degli altri tributi armonizzati. La questione sarà ripresa nel Capitolo IV.

⁶ Le norme della CEDU costituiscono parametro interposto di costituzionalità delle leggi interne ai sensi dell'art. 117, co. 1, Cost., come chiarito nelle cd. Sentenze gemelle della Corte Cost. nn. 348 e 349 del 2007.

⁷ Fra gli strumenti per migliorare la lotta all'elusione fiscale, è stata persino invocata una maggiore trasparenza nel processo di formazione delle leggi e un controllo del pubblico sulle attività di *lobbying*. Cfr. A. CHRISTIANS, *Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How*, in *Journal of Tax Administration*, Vol. 3, n. 2/2017, p. 12: "*Mechanisms like public disclosure of tax-related data and broad public participation in tax law policymaking - at all*

strumenti diretti a promuovere la collaborazione dei contribuenti e soprattutto dei loro consulenti fiscali, o intermediari, come il regime di comunicazione obbligatoria preventiva degli schemi potenzialmente abusivi (*Disclosure of Tax Avoidance Strategies*)⁸.

Alla luce di tale *trend*, la ricostruzione del quadro normativo generale antiabuso di cui la disciplina sanzionatoria è una componente non vuole essere fine a se stessa e puramente descrittiva ma diviene presupposto fondamentale per comprendere l'efficacia e la coerenza di quest'ultima e i margini di miglioramento della strategia anti elusiva interna complessivamente intesa.

La determinazione della disciplina generale antielusiva e dei suoi profili evolutivi ai vari livelli, internazionale europeo e nazionale, richiede sul piano metodologico una paziente immersione negli ordinamenti giuridici cui appartengono le norme antiabuso da confrontare, per cogliere gli obiettivi dalle stesse perseguiti e attribuire loro il significato più appropriato.

Il Capitolo I analizza il significato di elusione fiscale e pratiche abusive secondo il sistema dell'OCSE e l'ordinamento dell'Unione, dei quali il nostro Paese è parte, confrontandolo con gli altri concetti strettamente connessi di pianificazione fiscale aggressiva (*Aggressive Tax Planning* o "ATP") ed erosione della base imponibile e trasferimento degli utili (*Base Erosion and Profit Shifting* o "BEPS") e precisando i rapporti che intercorrono con la dottrina civilistica dell'abuso del diritto. Esso fornisce alcune linee guida essenziali in materia di abuso del diritto o elusione fiscale per cogliere le interferenze che sussistono fra i diversi livelli di normazione e superare la compartimentazione cui sovente si assiste a causa dell'utilizzo di termini differenti e della loro provenienza da fonti giuridiche di diverso livello o atti aventi un'efficacia giuridica diversa (diritto e *soft law*).

Il Capitolo II illustra la strategia antielusiva articolata che l'OCSE ha promosso in attuazione del mandato politico conferitogli dal G20 e che si è tradotta nelle 15 Azioni del Progetto BEPS e nella redazione del Modello di Convenzione OCSE 2017. In particolare, si intende effettuare una ricognizione del significato di pratiche abusive o elusive a livello internazionale, esaminare lo standard minimo di protezione contro il fenomeno dell'applicazione indebita delle norme delle Convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni per fini elusivi (*treaty abuse*), ed illustrare gli obblighi di *compliance* a carico dei contribuenti e dei loro consulenti fiscali quali tasselli della più ampia strategia antielusiva raccomandata agli Stati partecipanti. L'analisi condotta in tale capitolo permette di confrontare l'art. 10-bis L. n. 212/2000 con la regola generale concepita per prevenire e reprimere l'abuso delle Convenzioni fiscali (cd. *PPT rule*) e

levels and in all forms of governance - have the potential to dislodge rhetoric based on conjecture and deliver to the public the data needed for independent study of the tax system as it plays out in practice, rather than as it is suggested by the words placed in statutes by legislators whose intentions are ambiguous at best".

⁸ La strategia antielusiva comprende non soltanto le misure antielusive sostanziali ma anche le misure sanzionatorie dirette ai contribuenti e ai loro consulenti ed altre misure complementari, come gli obblighi di comunicazione di determinate informazioni all'Amministrazione finanziaria e le sanzioni per l'inadempimento di tali obblighi procedurali. Cfr. R. MCMEECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, Carswell, Toronto, 2013.

comprendere se la norma domestica possa trovare applicazione in via unilaterale in mancanza di quest'ultima.

Il Capitolo III ricostruisce il quadro giuridico antielusivo dell'Unione e affronta con spirito interdisciplinare la questione se il divieto di abuso del diritto costituisca un principio generale del diritto europeo. L'esame della giurisprudenza della Corte di Giustizia sul principio generale del divieto di pratiche abusive e sul cd. *abuse of law*, ossia sull'applicazione abusiva delle libertà di circolazione per scopi elusivi, è seguito dall'analisi delle fonti di diritto tributario europeo che prevedono l'introduzione di clausole antiabuso, con cenni anche alle iniziative peculiari intraprese in attuazione del Piano d'azione per un Mercato Unico Digitale. L'indagine è funzionale a chiarire il raggio d'azione delle regole antiabuso di matrice comunitaria e a valutare l'impatto delle libertà sancite dai Trattati e dall'Accordo sullo Spazio Economico Europeo alla luce del tradizionale *rule of reason test* applicato dalla Corte di Giustizia sulle norme antielusive nazionali, dunque fornisce le indicazioni necessarie per vagliare la conformità dell'art. 10-bis con il diritto dell'Unione ampiamente inteso. In questo capitolo si esaminano anche gli atti legislativi finalizzati ad intensificare lo scambio di informazioni fiscalmente rilevanti fra i contribuenti e le Amministrazioni fiscali e fra queste ultime nei loro rapporti reciproci e ad accrescere il livello di collaborazione e trasparenza da parte degli intermediari nella lotta contro la pianificazione fiscale aggressiva.

Il Capitolo IV prosegue la ricerca sulla cornice normativa sovranazionale entro la quale va collocata la disciplina italiana anti-abuso con l'individuazione e l'approfondimento dei principi vincolanti europei in materia sanzionatoria che si desumono dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e che sono sanciti nella Carta di Nizza e nella CEDU. Per intuire anche possibili sviluppi della giurisprudenza sul versante delle sanzioni per violazione del divieto di pratiche abusive, la trattazione avrà un taglio multidisciplinare e sarà diretta non solo a definire in astratto il contenuto e la portata dei principi fondamentali, in specie dei principi di legalità e proporzionalità, ma anche ad esplicitare le loro possibili ricadute sulla disciplina sanzionatoria dell'abuso del diritto o elusione.

Infine, il Capitolo V analizza le tappe fondamentali che hanno condotto alla codificazione della norma generale anti-abuso nell'ordinamento tributario italiano, avendo cura di specificare la sua specialità rispetto al concetto di abuso nel diritto civile e soffermandosi sul contenuto e sull'ambito di applicazione dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 in base al diritto europeo vigente.

Dopo un *excursus* sul trattamento sanzionatorio delle fattispecie di elusione fiscale e abuso del diritto nella vigenza dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e del principio giurisprudenziale antielusivo, si vuole sottoporre a verifica la rispondenza del regime punitivo vigente ai principi che governano il sistema sanzionatorio tributario, e segnatamente ai principi di legalità e proporzionalità e ragionevolezza delle sanzioni, con l'intento di identificare gli attuali profili critici e prospettare possibili interventi di adeguamento della disciplina.

Il "test" che ci si propone di effettuare impone una riflessione sulla natura delle conseguenze previste dall'art. 10-bis nei casi di abuso del diritto o elusione fiscale e sul ruolo dell'interpello antiabuso ai fini sanzionatori ed è completato da un'analisi comparatistica con altri ordinamenti che si contraddistinguono per la previsione di un apparato antiabuso complesso, che si articola in strumenti di *compliance* come il regime

di comunicazione obbligatoria degli schemi abusivi assistito a sua volta da sanzioni, sistemi di allerta e altri meccanismi di ausilio interpretativo a favore dei contribuenti

CAPITOLO I
CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE SULL'ELUSIONE FISCALE E SULLE
CLAUSOLE GENERALI ANTI-ABUSO

Sommario

1. La complessità del fenomeno oggetto di indagine. – 1.2. Le diverse dimensioni e modalità di attuazione dell'elusione fiscale: elusione domestica, europea e transnazionale. – 2. L'elusione come *tertium genus* e i rapporti con le categorie "pianificazione fiscale aggressiva" e "BEPS". – 2.2. La distinzione fra condotte elusive e condotte simulatorie. – 3. Norme antielusive specifiche e norme anti-abuso. La fattispecie giuridica di "elusione fiscale in senso stretto". – 3.2. Il *trend* contro l'elusione fiscale: dalle dottrine e dai principi anti-abuso alle *General Anti Avoidance Rules* o *GAARs*. – 3.3. Il rapporto fra la norma generale anti-abuso e gli strumenti di interpretazione della legge. – 4. Gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale comuni alle *GAARs*. – 4.1. La contrarietà del vantaggio fiscale allo spirito della legge (cd. *objective test*). – 4.2. L'assenza di sostanza economica o commerciale delle operazioni e gli indicatori oggettivi dell'artificialità (cd. *artificiality test* o *arrangement test*). – 4.3. L'elemento soggettivo (cd. *business purpose test* o *principal purpose test*). – 5. Il rapporto fra l'elusione fiscale e l'abuso del diritto in materia tributaria. – 5.1. Il divieto di abuso del diritto nella teoria generale del diritto: cenni storici e ricostruzioni dottrinali. – 5.2. Il divieto di abuso del diritto e i principi di correttezza e buona fede oggettiva. – 5.3. Considerazioni conclusive sulla ricostruzione del concetto di abuso del diritto in ambito tributario e la sua autonomia rispetto agli altri argomenti.

1. La complessità del fenomeno oggetto di indagine.

Interrogarsi sul significato giuridico di elusione fiscale impone di indagare sull'utilizzo di tale termine nell'ordinamento tributario italiano ed europeo e nella comunità internazionale, specie nell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE, oppure con l'acronimo inglese OECD, in luogo di *Organisation for Economic Co-operation and Development*) di cui sono parti contraenti 35 Paesi, fra i quali l'Italia. Inoltre, occorre condurre un'analisi trasversale, confrontando le fonti del diritto, gli atti di *soft law* che indicano i possibili obiettivi futuri, la giurisprudenza e la dottrina.

La prima difficoltà che si incontra deriva dalla combinazione o sovrapposizione del termine elusione fiscale con altri, come pratiche abusive, abuso del diritto (*abuse of rights*), frode alla legge (*abuse of tax law*), *BEPS* (*Base Erosion and Profit Shifting* o erosione della base imponibile e trasferimento degli utili) e pianificazione fiscale

aggressiva, che fa sorgere spontaneamente la domanda se si tratti di sinonimi o di espressioni descrittive di fenomeni diversi.

La seconda difficoltà discende dall'utilizzo dei medesimi termini di cui sopra in contesti diversi con significati e ambiti di applicazione non sempre coincidenti. La comprensione del fenomeno regolato non richiede soltanto un certo grado di conoscenza del quadro normativo nel quale il termine viene invocato ma anche uno sforzo di flessibilità.

Sia il legislatore europeo che i redattori degli atti giuridici non vincolanti dell'OCSE stanno concorrendo progressivamente alla creazione di un glossario comune. Cionondimeno, sovente essi utilizzano termini volutamente ampi e generici senza offrire una loro esatta definizione allo scopo di descrivere obiettivi politici piuttosto che fattispecie giuridiche. Pertanto, i termini di cui sopra corrispondono a espressioni "a fisarmonica", idonee ad assumere un significato più o meno ampio a seconda del contesto nel quale sono adottate.

È lo stesso *Glossary of Tax Terms* dell'OCSE a definire l'elusione come "A term that is difficult to define". Il confronto fra i diversi usi della stessa locuzione non è una questione puramente accademica ma è il presupposto per l'esatta comprensione del significato degli atti di matrice europea ed internazionale e, per l'effetto, della corretta implementazione delle misure domestiche imposte o raccomandate.

La terza difficoltà si ravvisa nella tendenza ad abusare del termine elusione fiscale, proprio in ragione dei confini labili di tale espressione. Specie nei sistemi di *common law*, con elusione fiscale si fa riferimento sia alla pianificazione fiscale legittima o *tax minimization* sia alla pianificazione fiscale illegittima (*acceptable tax avoidance* oppure *unacceptable tax avoidance*⁹). Inoltre, il termine elusione fiscale rappresenta il contenitore di un insieme eterogeneo di fenomeni alcuni dei quali hanno assunto una loro autonomia concettuale e hanno costituito l'oggetto di una disciplina *ad hoc*, come il *transfer pricing*, i disallineamenti da ibridi, il trasferimento di residenza o la costituzione di *Controlled Foreign Companies* in paesi a basso livello impositivo, l'erosione del reddito nei Paesi ad alto livello impositivo mediante la deduzione di interessi e royalties, etc. Con l'adozione di norme aventi *ratio* antielusiva, il legislatore ha integrato la disciplina sostanziale e previsto fattispecie addizionali di guisa che la dichiarazione che non sia conforme a tali regole specifiche produce lo stesso risultato della violazione di legge. Deve aggiungersi che, specie nel contesto internazionale e nel linguaggio dei *media*, si riscontra un utilizzo ora del termine elusione ora evasione fiscale indifferentemente per descrivere le operazioni poste in essere dai contribuenti

⁹ M.P. DEVEREUX - J. FREEDMAN - J. VELLA, *Tax Avoidance*, Oxford University Centre for Business Taxation, Paper 1, 3 dicembre 2012, scaricabile dall'indirizzo: https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf. L'utilizzo del termine elusione fiscale per indicare la pianificazione fiscale lecita è stato criticato in dottrina. Cfr. A. CHRISTIANS, *Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How*, cit., p. 6: «Some have tried to overcome this challenge by categorizing avoidance into "acceptable" and "aggressive" or, alternatively, "intended" and "abusive" forms... This attempt to subcategorize an area of legal but objectionable tax avoidance is precarious. It involves drawing a line that governments themselves have failed to draw adequately, and places blame squarely on the taxpayer for behaviour that is later deemed to have fallen on the wrong side of the line based on what the politicians who wrote the law "intended"».

avvalendosi di enti situati nei cd. paradisi o rifugi fiscali (*tax havens*), facendo così sfumare la rilevanza di una distinzione fra le due diverse categorie¹⁰.

Un'altra difficoltà è data dall'esistenza di dimensioni diverse dell'elusione fiscale, ora come fenomeno puramente domestico disciplinato dal diritto interno degli Stati, ora come fenomeno rilevante a livello europeo e quindi affrontato dalla Corte di Giustizia dell'Unione o dal legislatore europeo, ora come fenomeno che si realizza attraverso l'applicazione indebita delle Convenzioni fra gli Stati contro le doppie imposizioni e che quindi sollecita l'interesse e l'intervento dell'OCSE che suggerisce ai governi nazionali l'adozione di contromisure pattizie. L'esistenza di condotte di elusione fiscale di scala nazionale, europea ed internazionale implica la necessità di verificare quale sia l'ambito di applicazione delle norme antielusive e delle connesse misure sanzionatorie.

1.2. Le diverse dimensioni e modalità di attuazione dell'elusione fiscale: elusione domestica, europea e transnazionale.

Come si è anticipato ai fini della presente ricerca, le condotte elusive variano *in primis* in base ai loro effetti, in quanto possono intaccare il singolo ordinamento nazionale oppure pregiudicare il corretto funzionamento del mercato interno e l'equilibrata e corretta ripartizione dei poteri impositivi fra gli Stati membri dell'Unione o ancora alterare l'equa e coordinata imposizione delle operazioni transfrontaliere stabilita dalle Parti contraenti delle Convenzioni contro le doppie imposizioni¹¹.

¹⁰ Per un'analisi dell'evasione fiscale *offshore* dalla quale emerge come le misure dirette a promuovere lo scambio di informazioni fra le Amministrazioni nazionali siano motivate principalmente dall'obiettivo di contrastare pratiche di evasione: T.B.M. STOLPER, *Essays on the Fight against Offshore Tax Evasion*, 2017, banca dati *Aleph* (Max Plank Institute for Tax Law and Public Finance, Munich). Sulla qualificazione ora elusiva ora abusiva di alcune fattispecie transfrontaliere di erosione della base imponibile, v. M. HOLTZBLATT – E. K. JERMAKOWICZ – B. J. EPSTEIN, *Tax Havens: Methods and Tactics for Corporate Profit Shifting*, in *International Tax Journal*, gennaio-febbraio 2015, p. 33: “*There are certain activities conducted by corporations, however, that have, upon occasion, been classified as either tax avoidance or as tax evasion, or both, often depending on the political perspectives and/or understanding of economics of those making the characterization. In this latter grouping are such practices as those involving using transfer prices to shift income to low-tax affiliates and employing financial structures designed to defer repatriation of foreign-based income*” (disponibile all'indirizzo: http://www.epsteinnach.com/wp-content/uploads/2015/09/Article_Tax_Heavens_081815.pdf). Analogamente, v. A. CHRISTIANS, *Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How*, cit., p. 8: “*activists typically combine tax evasion and tax avoidance into a single category when presenting the problem to the public... Henry thus combines tax avoidance, which is the product of either intentional or inept (or both) rulemaking and tax administration, with tax evasion, which is the product of taxpayers flouting the rules and governments not stopping them. This allows a single message to permeate the public consciousness; namely, that whether it is avoidance or evasion, taxpayers are misbehaving and they must be stopped*”. Per l'Autrice, l'assenza di una chiara distinzione fra i due fenomeni è da addebitare al legislatore: “*The failure to coherently delineate between tax evasion and tax avoidance is not the product of legal impossibility but rather of governance failure*” (p. 12).

¹¹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - 2 Parte speciale*, Decima edizione, Utet, Milano, 2016, p. 399: “*La pianificazione e la elusione fiscale internazionale sono praticate*

Le suddette costruzioni elusive possono poi estrinsecarsi nell'abuso o applicazione indebita delle disposizioni di diritto interno, delle disposizioni del diritto dell'Unione e/o delle disposizioni interne di recepimento delle direttive europee oppure ancora delle norme contenute nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

La prima forma di elusione può essere definita "elusione domestica pura" in quanto si realizza e produce i suoi effetti esclusivamente all'interno dell'ordinamento nazionale, che la contrasta con contromisure nazionali.

L'elusione realizzata mediante l'applicazione distorta o abusiva delle disposizioni contenute nelle direttive europee e nelle norme interne di attuazione lede gli interessi fiscali nazionali. Infatti, è evidente che la perdita di entrate tributarie è risentita dai singoli Stati e non dall'Unione in quanto tale. Diversamente è a dirsi per i tributi doganali e per l'IVA, in quanto le "pratiche abusive" (tale termine sembra essere preferito a quello di elusione fiscale nei settori diversi dalle imposte dirette) ledono direttamente sia gli interessi fiscali nazionali che quelli comunitari.

A prescindere da ciò, l'elusione realizzata mediante l'esercizio abusivo delle disposizioni europee o attuative del diritto dell'Unione assume sempre rilevanza anche a livello europeo in quanto interferisce con l'obiettivo europeo della uniforme e corretta attuazione del diritto dell'Unione e con il principio generale del divieto di abuso del diritto riconosciuto dalla Corte di Giustizia come principio di valenza interpretativa, secondo il quale non è ammesso un esercizio abusivo o fraudolento delle disposizioni del diritto dell'Unione. A conferma di ciò, come si esaminerà in dettaglio nel capitolo III, le direttive in materia di imposte dirette contengono tutte una clausola che legittima o persino obbliga gli Stati membri a rifiutare di applicare o a revocare i benefici previsti dalla direttiva in caso di evasione od elusione fiscali o abusi.

L'elusione fiscale può fondarsi anche sull'esercizio della libertà di stabilimento o delle altre libertà di circolazione previste dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. Trattasi della forma di elusione che trae origine dalla mancanza di armonizzazione dei sistemi fiscali degli Stati membri e che dunque solleva la delicata questione di quale sia la linea di confine fra l'elusione fiscale vietata e la pianificazione fiscale legittima. Tale forma di elusione fiscale lede immediatamente gli interessi dei singoli Stati membri, dunque, per essere contrastata efficacemente, sollecita i legislatori nazionali ad adottare delle misure antielusive che interferiscono necessariamente con il diritto primario nella misura in cui finiscono per limitare il libero esercizio delle libertà di movimento previste dai Trattati. Da qui sorge appunto il problema di comprendere quali fattispecie di elusione fiscale il legislatore nazionale possa legittimamente contrastare.

La Corte di Giustizia con una consolidata giurisprudenza ha stabilito che le libertà di circolazione non ostano alle norme antielusive che colpiscono le "*montature di puro artificio, prive di effettività economica, il cui unico fine è ottenere un beneficio fiscale*"¹² ovvero gli "*wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality and whose only purpose is (unduly) to obtain a tax advantage*".

dalle multinazionali che, operando in una molteplicità di Stati, minimizzano il carico fiscale collocando le proprie strutture operative e i relativi profitti secondo criteri di convenienza fiscale".

¹² Corte di Giustizia, sentenza del 17 settembre 2009, *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG*, causa C-182/08, par. 89 e giurisprudenza ivi richiamata.

Giacché la Corte di Giustizia applica tale principio concentrandosi sul significato e sull'ambito di applicazione delle libertà di circolazione, la dottrina dubita sulla concreta possibilità degli Stati membri di prevenire le condotte che non consistano in un esercizio abusivo delle libertà di circolazione ma cionondimeno attentino al funzionamento del mercato interno. In altri termini, se è pacifico che l'elusione transnazionale possa essere legittimamente contrastata dagli Stati membri quando è realizzata mediante un esercizio non genuino della libertà di stabilimento o delle altre libertà, non lo è quando le pratiche elusive sono realizzate dai contribuenti fruendo legittimamente delle libertà di circolazione nel mercato interno ma pregiudicando comunque interessi comunitari riconosciuti, come la coerenza dell'imposizione nei singoli ordinamenti nazionali e la bilanciata ripartizione delle potestà impositive degli Stati membri¹³.

Per tale ragione, come è stato correttamente osservato, la Corte è più propensa ad accogliere il contrasto all'elusione fiscale come giustificazione qualora i governi nazionali invocino anche altre ragioni imperative di interesse generale, come l'obiettivo di tutelare l'equilibrata ripartizione dei poteri impositivi fra gli Stati membri e quello di evitare il rischio di doppia non imposizione (cd. *tax vacuum*)¹⁴.

¹³ È stato evidenziato che la Corte di Giustizia dovrebbe tenere maggiormente in considerazione gli effetti indiretti dell'elusione fiscale che si riverberano sul buon funzionamento del mercato interno. Cfr. V. RUIZ ALMENDRAL, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European Anti-Avoidance Rules?*, in *Intertax*, n. 33/2005, p. 573: “*The ECJ has indeed tried to protect the fiscal interest of the Member States, but it has also carried out an interpretation that primarily promotes the realization of the fundamental freedoms, sometimes, in this author’s view, at the expense of accomplishing the very legitimate objectives sought for by anti-avoidance legislation*”.

¹⁴ Sulla maggiore flessibilità di giudizio della Corte quando le disposizioni nazionali restrittive delle libertà di circolazione sono giustificate dai governi nazionali alla luce di molteplici ragioni imperative e non soltanto dalla prevenzione dell'elusione fiscale, si è espressa S.V. ARAMAYO, *A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth*, in *EC Tax Review*, n. 1/2016, p. 16. La Corte di Giustizia ha accolto l'equilibrata ripartizione dei poteri impositivi fra gli Stati congiuntamente al bisogno di prevenire la duplicazione delle perdite e il rischio di frodi o abusi nelle sentenze *Marks & Spencer plc* (C-446/03), *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04), *Oy AA* (C-231/05) e *Lidl Belgium* (C-356/04). Una parte della dottrina esclude che la tutela dell'equilibrata ripartizione dei poteri impositivi fra gli Stati possa costituire una giustificazione autonoma, potendo essa essere invocata solo a supporto di altre ragioni, come la prevenzione della circolazione delle perdite oppure la prevenzione dell'elusione fiscale, oppure come ragione che assieme al divieto di doppio utilizzo delle perdite e alla tutela della coesione fiscale concorre a preservare la cd. simmetria di trattamento delle voci attive e passive relative alla medesima imposta. Si richiama P. PISTONE, *General Report*, in M. LANG - P. PISTONE, *The EU and Third Countries*, Vol. 17 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007, p. 30; M. LANG, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, in *EC Tax Review*, n. 3/2009, pp. 109, 113. In senso difforme, sull'indipendenza della ragione rappresentata dalla tutela dell'equilibrata ripartizione dei poteri impositivi degli Stati e quindi sulla possibilità di invocarla anche in assenza di operazioni abusive, v. M. WATHELET, *Tax Sovereignty of the Member States and the European Court of Justice: New Trends or Confirmation?*, in L. HINNEKENS – P. HINNEKENS (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2008, pp. 926-927. La mera protezione delle entrate e la prevenzione dell'erosione della

In sintesi, la giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla conformità delle misure nazionali antielusive o antievasive rispetto al diritto primario dell'Unione è complessa da esaminare anche perché, senza assegnare particolare rilevanza alla distinzione fra l'elusione, l'evasione e la frode¹⁵, ha finito per elaborare una nozione di pratiche abusive che poggia sull'interpretazione delle libertà di circolazione sancite dai Trattati¹⁶.

materia imponibile non sono accettate dalla Corte di Giustizia come ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare le misure nazionali restrittive delle libertà di circolazione. La Corte ha viceversa accolto il motivo sulla protezione della coerenza fiscale dei sistemi impositivi nazionali nei casi in cui i governi nazionali intendessero effettivamente preservare un trattamento simmetrico delle voci attive e passive nell'ambito della stessa imposta e nei confronti dello stesso contribuente. Cfr. M. AUJEAN, *The Future Of Non-Discrimination- Direct Taxation in Community Law*, in R.S. AVI-YONAH - JR. J. R. HINES - M. LANG, *Comparative Fiscal Federalism- Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, Vol. 14 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007 p. 326, nota 11. Aujean menziona come esempi le sentenze *Wielockx* (C-80/94), *Schumacker* (C-279/93), *Svensson* (C-484/93), *Asscher* (C-107/94) e *ICI* (C-264/96). Sulla coerenza fiscale come ragione di pubblico interesse, si richiamano anche i seguenti contributi: M. WATHELET, *Tax Sovereignty of the Member States and the European Court of Justice: New Trends or Confirmation?*, cit., pp. 918-919, 923; S. VAN CROMBRUGGE, *The Concept, History and Significance of European Tax Law (Private)*, in L. HINNEKENS. – P. HINNEKENS (a cura di), op. cit., p. 252; W. SCHÖN, *Losing Out at the Snooker Table: Cross- Border Loss Compensation for PEs and the Fundamental Freedoms*, in L. HINNEKENS – P. HINNEKENS (a cura di), op. cit., pp. 821-823; M. LANG, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, cit., p.109.

¹⁵ Sulla confusione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia circa la distinzione fra evasione ed elusione fiscale, concorda anche la dottrina. V. per tutti S.V. ARAMAYO, *A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth*, cit., p. 14: “the ECJ talks of ‘abuse’, ‘abuse of rights’ and ‘abusive practices’ that seem to cover ‘avoidance’ and ‘evasion’”.

¹⁶ Fra gli autori che sostengono la distinzione fra la nozione di abuso del diritto e la locuzione *wholly artificial arrangements* utilizzata dalla Corte di Giustizia per valutare la necessità e proporzionalità delle misure nazionali antielusive, si menziona anche Aramayo. *Ivi*. p. 16: “In this context, Vanistendael has highlighted how the ECJ has ‘denationalized’ the concept of abuse and ‘Europeanized’ this concept by putting the focus on its effectiveness in the internal market and not in the national market. Therefore there is an abuse of Community law when transactions are wholly artificial constructions which do not reflect economic reality in the internal market context. So, when the latter objectives of the fundamental freedoms are fulfilled, there can be no tax avoidance from a Community point of view, even when the reduction of the tax burdens would be the only purpose in the transaction. In other words, the national anti-avoidance provisions can only be accepted in a cross-border context when it fights to prevent abuse of Community law which is not necessarily the same as abuse of national law”. Aramayo - richiamando il pensiero di Vanistendael secondo cui il concetto di abuso del diritto o elusione fiscale è stato europeizzato - osserva che le disposizioni interne sono considerate legittime nella misura in cui colpiscono l'abuso delle disposizioni dell'Unione, non necessariamente coincidente con l'abuso del diritto interno. Secondo Aramayo, le norme che hanno la funzione di prevenire l'applicazione infondata delle libertà di circolazione europee e non di presidiare l'interesse nazionale alla corretta percezione dei tributi non sono propriamente delle norme anti-abuso o GAARs. Dunque, la giurisprudenza della Corte di Giustizia sul divieto di pratiche abusive non assicura la protezione degli interessi fiscali statali ma unicamente il corretto esercizio delle libertà di circolazione nel mercato interno. *Ivi*,

Nel settore non armonizzato delle imposte dirette, il concetto di pratiche abusive descritto dalla Corte di Giustizia è perciò il risultato della ricerca di un equilibrio fra le istanze del singolo Stato membro e gli interessi dell'Unione.

In seguito all'adozione della Direttiva Anti-Elusione fiscale che obbliga gli Stati membri ad introdurre delle misure contro l'elusione dell'imposta sulle società, però, le condotte elusive di tali imposte possono pacificamente considerarsi direttamente lesive non solo degli interessi interni dello Stato membro interessato ma anche del corretto funzionamento del mercato interno dell'Unione.

Passando alle condotte di elusione fiscale realizzate attraverso l'applicazione indebita delle norme convenzionali (cd. *treaty abuse*), l'OCSE ha operato una distinzione secondo che il *treaty abuse* sia diretto ad aggirare le norme della stessa Convenzione, comprese le norme che impongono il requisito di residenza in uno Stato contraente per invocare i benefici previsti dalla Convenzione, oppure sia diretto ad eludere le norme impositive interne di uno Stato contraente. La prima forma lede gli interessi delle due Parti Contraenti della Convenzione mentre la seconda pregiudica gli interessi nazionali dello Stato le cui disposizioni siano state aggirate.

Nel primo caso, è interesse di entrambe le Parti assicurare che la Convenzione conclusa sia applicata correttamente e non venga aggirata dai soggetti degli ordinamenti nazionali. Nel secondo caso, se è vero che è il singolo Stato ad avere interesse a tutelare gli interessi fiscali nazionali da costruzioni abusive realizzate avvalendosi delle norme convenzionali, è altrettanto vero che l'altro Stato ha interesse ad evitare che il contrasto all'elusione delle norme domestiche divenga un espediente dello Stato partner per rifiutare di riconoscere i benefici fiscali previsti dalla Convenzione. Per tale ragione, come si vedrà in dettaglio nel capitolo II, è opportuno che il fenomeno del *treaty abuse* sia affrontato nel testo della Convenzione e che quindi le Parti contraenti concordino standard comuni anti-abuso.

2. L'elusione come *tertium genus* e i rapporti con le categorie "pianificazione fiscale aggressiva" e "BEPS".

Considerato il complesso quadro normativo, proporsi di elaborare in astratto una definizione unica e corretta di elusione, pratiche abusive e pianificazione fiscale aggressiva sarebbe un'impresa utopistica. Tuttavia si reputa utile e necessaria un'opera di sistematizzazione quantomeno dei concetti che sono andati gradualmente consolidandosi nel diritto e nella giurisprudenza dell'Unione e nei documenti dell'OCSE, dei quali l'ordinamento tributario interno deve necessariamente tenere conto.

Un punto di partenza condiviso¹⁷ attiene alla qualificazione dell'elusione fiscale come *tertium genus* rispetto alla pianificazione fiscale legittima¹⁸ e all'evasione¹⁹. Con

p. 17: "the anti-abuse ECJ jurisprudence is not seeking to protect the tax revenue collection of the Member States. Instead it aims to eliminate national protectionist rules, and obviously, try to cut and reduce the artificial use of the EU freedoms. Its objective is not to fight the improper cross-border use of the twenty-eight national tax systems. This latter issue is not part of the EU responsibilities; at least, not yet. Despite this, combating the abuse of the EU Treaty freedoms, sometimes involves, fighting the tax circumvention, however it is not always like this".

¹⁷ Sul versante della letteratura scientifica italiana, si richiama *ex multis* F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – 1 – Parte Generale*, Undicesima edizione, Utet, Milano, 2011, pp. 241

ss.: “Secondo la communis opinio, l’elusione fiscale occupa uno spazio intermedio tra risparmio legittimo (o lecito) d’imposta ed evasione”.

¹⁸ Nella manualistica, *ex multis*, G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Quarta edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, pp. 28 ss. Cfr. anche P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, I edizione, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2014, pp. 20 ss. Per l’Autore, il limite all’elusione fiscale è rappresentato dalla cd. “economia di scelta”, ossia dalla possibilità del contribuente di scegliere fra molteplici opzioni negoziali produttive dei medesimi effetti economici e giuridici quella fiscalmente più vantaggiosa. Valente ha sottolineato che le difformità di trattamento fiscale di fattispecie analoghe possono derivare da scelte consapevoli del legislatore oppure da lacune del sistema. Si richiama anche A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, Cisalpino, Milano, 1996, pp. 17 ss.. Contrino ha distinto la rimozione del presupposto d’imposta, che consiste nella rinuncia del contribuente a porre in essere il fatto che farebbe sorgere l’obbligazione tributaria, dal lecito risparmio d’imposta che è riconducibile alla facoltà del contribuente di scegliere fra le alternative normativamente previste quella che gli consenta di ottenere un vantaggio fiscale e che rappresenta il risultato di una politica fiscale ed economica finalizzata ad orientare i comportamenti dei contribuenti. Si veda anche G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto contributo allo studio degli strumenti di contrasto all’elusione fiscale*, CEDAM, Padova, 2007, p. 177: “Il contribuente, cioè, non si limita a scegliere una delle alternative offerte dall’ordinamento, ma distorce a proprio favore singole disposizioni normative, raggiungendo un risultato disapprovato dal sistema. Ciò vuol dire, dunque, che quell’elusione non è un fenomeno puramente tecnico-giuridico, ma è un fenomeno influenzato anche dalla sfera ideologica, dalla sensibilità degli interpreti e dal grado di evoluzione raggiunto dall’ordinamento. Proprio per questi fattori la zona grigia fra elusione e lecito risparmio d’imposta appare storicamente mutevole e sfuggente”. Anche Chinellato ha evidenziato che l’elusione fiscale si distingue dal lecito risparmio d’imposta in quanto determina un vantaggio fiscale patologico, ossia contrastante con il sistema fiscale nel suo complesso o con i principi che ispirano un settore.

¹⁹ Fra le monografie che chiariscono il rapporto fra l’elusione e l’evasione, si rinvia a M. BEGHIN, *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, CEDAM, Padova, 2013, pp. 1-45; pp. 247-266. L’elusione fiscale va distinta dall’evasione che implica la violazione della legge e ricorre quando il presupposto dell’imposta è occultato al fisco in tutto o in parte, oppure il fatto è oggetto di una errata o inesatta qualificazione giuridica. L’elusione, infatti, non si incentra né sull’occultamento dei fatti economici né sull’interpretazione della legge. Trattasi di due fattispecie alternative e non complementari. In senso conforme, v. anche G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto, cit.*, p. 166: l’evasione tributaria comporta una riduzione dell’onere tributario diretta e a posteriori perché il soggetto passivo sfugge semplicemente le conseguenze del presupposto d’imposta. *Inter alia*, si richiama anche P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale, cit.*, p. 23. Secondo Valente, non esiste una definizione ontologica di elusione trattandosi di un *tertium genus* fra il lecito risparmio d’imposta e l’evasione e di una categoria logica di origine dottrinale. L’essenza dell’elusione consiste comunque nell’alterazione della finalità sostanziale di una regola, ossia nella strumentalizzazione di quest’ultima per scopi diversi, dunque si concretizza nella realizzazione di risultati economico-giuridici analoghi a quelli che la norma elusa intendeva assoggettare ad imposizione. Negli stessi termini si era espresso precedentemente A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative, cit.*, p. 22. L’Autore ha affermato che l’elusione fiscale costituisce un *tertium genus* rispetto al lecito risparmio d’imposta e all’evasione fiscale e che non costituisce una fattispecie giuridica ma una “categoria logica di origine dottrinale”. Secondo Contrino, l’essenza dell’elusione consiste nella realizzazione di risultati economicamente fungibili e giuridicamente analoghi a quelli che

pianificazione fiscale legittima o minimizzazione fiscale si intendono tutte le condotte finalizzate a ridurre gli oneri fiscali nel rispetto della legge, ossia con mezzi legittimi. In concreto, il contribuente evita il sorgere di un determinato presupposto d'imposta rinunciando a porre in essere una fattispecie oppure tiene condotte che realizzano le fattispecie previste dalla legge o dalle norme di agevolazione concesse dallo stesso legislatore nel rispetto della lettera e dello "spirito" delle disposizioni applicate²⁰. Con evasione fiscale si intendono, invece, le condotte "illegali" con le quali il contribuente occulta o ignora in mala fede o per colpa il presupposto d'imposta già sorto e quindi omette di adempiere le obbligazioni tributarie sorte riducendo il proprio carico impositivo con mezzi illegittimi²¹. L'evasione fiscale, inoltre, può integrare un illecito penale.

la norma intende assoggettare ad imposizione utilizzando procedimenti, figure contrattuali o architetture negoziali differenti dalle forme giuridiche tipizzate dal legislatore in modo da ricadere nel vuoto normativo o nell'ambito di operatività di norme agevolative senza realizzare lo scopo che le giustifica; viceversa, l'evasione si caratterizza per la realizzazione dell'evento che la norma impositiva eleva a presupposto d'imposta, la consapevolezza dell'obbligo di pagamento del tributo ed il tentativo di ridurre l'obbligo d'imposta attraverso azioni e/o omissioni. Secondo la scrivente, va comunque chiarito che l'evasione può prescindere dalla consapevolezza dell'obbligo di pagamento del tributo, potendo essere il frutto anche di negligenza o errore. Nella manualistica italiana, si cita *ex pluribus* F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Seconda edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, p. 111 e dottrina ivi richiamata: "Di regola l'elusione fiscale si distingue dall'evasione in quanto la prima si verifica attraverso una violazione diretta di una norma tributaria, ma consiste nel comportamento attraverso il quale si evita il verificarsi del presupposto previsto dal legislatore, cui la legge ricollega la nascita dell'obbligazione tributaria o se ne pone in essere uno diverso per minimizzare il carico fiscale ed ottenere un vantaggio, effettuando, attraverso artifici operazioni collegate tra loro prive di valide ragioni economiche ed abusando delle forme giuridiche consentite dal diritto".

²⁰ Fra le cause dell'elusione fiscale, oltre alla concorrenza fiscale sono state annoverate le attività di lobbying esercitate dalle multinazionali nei processi di formazione delle leggi tributarie, in specie presso i tavoli di lavoro dell'OCSE, senza un sufficiente grado di trasparenza. Così, A. CHRISTIANS, *Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How*, cit., p. 3: "the OECD is not primarily a source of international law but rather a forum for consensus-building among its member nations, which include the United States, Canada, and EU countries ... This institutional structure has had tremendous consequences for the formation of global tax policy, and serves as a warning about the role of norms, non-state actors, and institutions in tax policy matters more generally". L'Autrice esprime una forte critica nei confronti dell'OCSE che, pur non essendo un organo munito di potere normativo, rappresenta un *forum* che promuove il consenso fra i governi nazionali. Con riguardo all'elusione fiscale domestica, A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, cit., pp. 3 ss. Contrino ha ravvisato una causa di ordine strutturale dell'elusione fiscale, consistente nell'analiticità della legislazione tributaria e ipertrofia dell'ordinamento fiscale (nello specifico, pp. 9 ss.). In senso conforme, cfr. R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno. Teoria della tassazione analitico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, IPSOA, 2008.

²¹ M. KLEIN – A. NIEMANN, *Abuse of Tax Law across Europe*, in *EC Tax Review*, n. 2/2010, p. 91: "Abuse of tax law (tax avoidance) can arise when the taxpayer circumvents the taxable event of a tax provision or unduly attempts to gain the benefits of a tax advantage. Tax fraud (tax evasion) instead occurs when the taxpayer does not declare or pay the due taxes which are

L'elusione fiscale consiste in quelle condotte che pur rispettando formalmente le disposizioni di legge producono un vantaggio fiscale indebito, in quanto in contrasto con la *ratio* delle stesse o con altre disposizioni del sistema oppure con i principi ai quali quelle disposizioni dovrebbero conformarsi²². Taluni descrivono l'elusione fiscale come lecita essendo posta in essere nell'osservanza formale della legge, in contrasto con l'evasione che è sempre illecita²³. Tale posizione resta condivisibile nella misura in cui con elusione fiscale si fa generico riferimento alle condotte elusive atipiche, non ancora contemplate dal legislatore. Difatti, l'integrazione delle condotte elusive contrastate dai legislatori mediante norme antielusive specifiche costituisce una violazione diretta di norme impositive e dunque un illecito²⁴.

the result of a taxable event already realized"; G.T. PAGONE, *Protecting the Revenue – Some Common International Issues*, Lectio Magistralis, Università degli Studi di Padova, 27.09.2017, p. 3: "It is important to remember in any discussion about tax avoidance that we are dealing with lawful transactions which are otherwise effective to achieve what they intended under the general taxing laws. Tax Avoidance is to be distinguished from (a) sham transactions which are legally ineffective; (b) tax evasion which involves some element of fault or illegality not present in tax avoidance, and (c) transactions which simply fail to achieve their intended fiscal purpose under the general taxing laws". A. CHRISTIANS, *Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How*, cit., p. 9: "it seems important that the rule of law be involved in drawing the line between evasion, which is illegal, and avoidance, which is not". Sulla confusione terminologica causata da traduzioni poco precise dei termini evasione ed elusione fiscale, v. A. ZALASIŃSKI, *Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice*, in *Intertax*, Vol. 36, Issue 4, 2008, p. 159.

²² Sulla distinzione fra l'abuso del diritto o elusione fiscale e la pianificazione fiscale legittima si è soffermata la dottrina italiana specie a commento dei principi di diritto sanciti dalla Corte di Cassazione italiana con le sentenze di Natale nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008. In presenza di una molteplicità di strumenti giuridici comparabili in quanto produttivi dei medesimi effetti economici e giuridici i contribuenti hanno il diritto di scegliere una delle forme negoziali che l'ordinamento mette loro a disposizione. Cfr. F. PEDROTTI, *Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2010, Parte I, p. 630; C. MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2010, Parte I, pp. 415-419; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del "vantaggio fiscale"*, in *Corr. Trib.*, n. 29/2009, p. 2326. Secondo Beghin, l'elusione fiscale implica il conseguimento di un vantaggio fiscale asistemático, non "metabolizzato" dall'ordinamento. La scelta della forma giuridica meno onerosa fra quelle disponibili per produrre i medesimi effetti economici e giuridici non corrisponde necessariamente ad una pratica elusiva in quanto il vantaggio fiscale potrebbe derivare dall'osservanza della disciplina e dal rispetto dello scopo delle disposizioni applicate.

²³ *Ex multis*, M. DEVEREUX - J. FREEDMAN - J. VELLA, *Paper 1: Tax Avoidance. CBT Report*, cit. Cfr. anche M. HOLTZBLATT - E. K. JERMAKOWICZ - B.J. EPSTEIN, *Tax Havens: Methods and Tactics for Corporate Profit Shifting*, cit., p. 33: "Corporations can employ different tax-avoidance strategies to lower their taxes by structuring operations and transactions so that they result in the smallest tax burdens. Tax avoidance is thus legal – and wise. Conversely, tax evasion refers to tax reductions that are illegal (e.g., reducing taxes paid by deceit, subterfuge or concealment)".

²⁴ Cfr. D. QUENTIN, *Risk-Mining The Public Exchequer – Reflecting the realities of tax risk in the theory of tax avoidance*, disponibile all'indirizzo: http://www.davidquentin.co.uk/Risk-Mining_The_Public_Exchequer.pdf. Una versione aggiornata dell'articolo risulta pubblicata anche nel seguente e-book: ID., *Risk-Mining The Public Exchequer*, in *Journal of Tax*

Nel *Glossary of Tax Terms* accessibile dal sito internet dell'OCSE, la pianificazione fiscale legittima (*tax planning*) è descritta come “*arrangement of a person's business and/or private affairs in order to minimize tax liability*”, mentre l'elusione (*avoidance*) è definita come “*A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow*”, enfatizzando l'osservanza formale della legge ma la contrarietà della condotta elusiva all'obiettivo della legge medesima. Infine, l'evasione è definita come “*A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities*”, dando rilievo al suo carattere illecito e alle

Administration, Vol. 3, n. 2/2017, scaricabile in pdf dal portale: <http://jota.website/article/view/142/118>: «*Deliberately creating tax risk is deliberately creating the possibility that your filing position understates your tax liability. Between not understating your tax liability (“legitimate tax planning”) and understating your tax liability (“evasion”) lies a category of behaviour which is deliberately bringing about the possibility that you might have understated your tax liability, and this is the category of behaviour which I propose to label “avoidance”*» (par. 26); “*From a definitional perspective it does not matter how the risk to the exchequer is created. There are many ways to do it (including methods that have nothing to do with the “spirit” or purpose of tax legislation), but whatever method is adopted, what it does is create a fiscal opportunity at the expense of the public exchequer*” (par. 41). Secondo Quentin, l'elusione fiscale può essere rappresentata con un piano cartesiano, assumendo come ascissa la percentuale di riduzione dell'imposta assicurata al contribuente e come ordinata il livello di certezza nell'interpretazione ed applicazione delle disposizioni tributarie. L'elusione fiscale consisterebbe nell'assunzione volontaria di un “rischio fiscale”, dunque ricorrerebbe ogniqualvolta il contribuente crea per sé un'opportunità di risparmio d'imposta e presenta una dichiarazione fiscale che non assicura al 100% la corretta interpretazione ed applicazione della legge. Precisamente, l'elusione fiscale può conoscere diversi livelli di gravità a seconda della percentuale di rischio di erroneità dell'interpretazione legislativa adottata. Secondo tale ricostruzione, la pianificazione fiscale aggressiva comprende tutte le pratiche che presentano un livello di certezza di corretta interpretazione ed applicazione della legge inferiore alla soglia del 50%, che costituisce il cd. *maximally tax-problematic starting point*. L'autore sostiene che l'elusione fiscale intesa come creazione volontaria di un'opportunità fiscale presenti dei punti di contatto con l'evasione e si distingue da quest'ultima per il grado di probabilità (non di certezza) della erroneità della dichiarazione fiscale presentata. Si richiama il seguente passaggio: “*Exchequer-risk-creation is fundamental to tax evasion too. Evasion is a specific subcategory of exchequer-risk-creation where the method (underdeclaring your tax) is itself unlawful, and the filing position is definitely (rather than possibly) wrong. But deliberately underdeclaring your tax, as with only creating the possibility that you have underdeclared your tax, throws an enforcement burden onto the tax authority which, depending on whether or not a successful tax authority challenge takes place, may result in your not paying tax which is legally payable. And to that extent evasion and avoidance are the same thing*” (par. 43). Tale ricostruzione del significato di elusione fiscale, che rivela le concrete modalità di pianificazione adottate dai consulenti fiscali, non pare condivisibile dal punto di vista giuridico. Infatti, essa finisce per allargare la nozione di elusione fiscale a tutte le ipotesi in cui sussista un grado di incertezza sulla corretta interpretazione e applicazione delle disposizioni tributarie e si fonda sull'assunto che sia possibile determinare in termini percentuali il livello di rischio assunto dal contribuente.

modalità della condotta, ossia all'occultamento del presupposto impositivo o comunque al difetto di trasparenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria²⁵.

A livello europeo, si è assistito ad un graduale consolidamento del significato di elusione fiscale in seguito alle recenti iniziative adottate in sede legislativa. Al fine di recepire in modo uniforme i Report finali delle Azioni del Progetto BEPS elaborate congiuntamente dall'OCSE e dal G20, come si illustrerà in dettaglio nel capitolo III il legislatore europeo ha adottato prima un Pacchetto Anti-Elusione fiscale e in seguito una Direttiva Anti-Elusione Fiscale di contrasto al fenomeno, superando così il lessico della Commissione europea adottato qualche anno prima nel suo Piano d'Azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale e nella sua Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012.

Va segnalato che il vocabolo elusione fiscale è talvolta utilizzato nei documenti non vincolanti di fonte internazionale od europea anche come sinonimo di pianificazione fiscale aggressiva oppure in alternativa al termine *BEPS*.

L'*ATP* (acronimo di *Aggressive Tax Planning*) e il *BEPS* non sono delle vere e proprie categorie giuridiche ma possiedono una notevole forza "simbolica" essendo in grado di richiamare quel complesso di operazioni che compromettono l'integrità degli ordinamenti tributari nazionali e che alterano l'equilibrata ripartizione delle potestà impositive degli Stati sui profitti realizzati nei loro territori, a fronte delle quali è avvertita la necessità di adottare misure di contrasto comuni o comunque uno standard minimo di protezione che sia condiviso dagli Stati contraenti dell'OCSE e, con un grado di intensità maggiore, dagli Stati dell'Unione. A riprova che sia l'*ATP* che il *BEPS* rappresentano slogan di obiettivi politici molto ampi piuttosto che fattispecie giuridiche puntuali²⁶, va notato che il glossario dell'OCSE non li menziona.

Sebbene come si è detto si tratti di termini utilizzati con un certo grado di approssimazione, sembra comunque potersi affermare che mentre l'*ATP* corrisponde alle condotte elusive che sorgono dallo sfruttamento delle asimmetrie e disarmonie fra i sistemi fiscali nazionali o delle lacune normative per conseguire un'imposizione ridotta o per annullarla del tutto²⁷, il *BEPS* ha portata ancora più ampia perché si riferisce a

²⁵ A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, cit., pp. 51 ss.. Per Contrino, la distinzione fra l'evasione e l'elusione a livello internazionale è resa ancora più complessa dall'unitarietà delle operazioni che fondono elementi dell'una e dell'altra categoria. Con evasione si deve intendere l'occultamento o il mascheramento transnazionale del presupposto del tributo; inoltre, l'evasione si caratterizza per l'eterogeneità ed imprevedibilità delle sue forme. Con elusione, invece, si fa riferimento al trasferimento di materia imponibile nel rispetto della legge fruendo delle incoerenze e delle diversità fra le legislazioni concorrenti dei vari Paesi; la forma tipica dell'operazione elusiva è la sottrazione di una situazione fiscalmente rilevante da un Paese ad alta imposizione. Il denominatore comune delle operazioni evasive ed elusive a livello internazionale corrisponde alla collocazione della ricchezza imponibile in Stati o territori a bassa fiscalità.

²⁶ G. BIZIOLI, *Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, p. 170: "tax abuse is usually part of the hard law of the EU Member States, either based on a statutory provision or case law; on the contrary, aggressive tax planning is a meta-legal definition, which finds its genesis in international policy documents aiming at protecting national corporate income tax systems".

²⁷ Cfr. I. M. VALDERRAMA – A. MAZZ – L. E. SHOUERI – N. QUIÑONES – C. WEST – P. PISTONE – F. ZIMMER, *Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in the Light of*

tutte le operazioni di trasferimento di materia imponibile dai Paesi ad elevata imposizione a quelli in cui il livello impositivo è nullo o basso, sia di natura evasiva che elusiva.

In particolare, il significato di pianificazione fiscale aggressiva sembra essere più chiaro nell'ordinamento europeo, che preferisce utilizzare tale concetto e quello di elusione piuttosto che la locuzione generica *BEPS*. L'Unione, infatti, sostiene che la pianificazione fiscale aggressiva debba essere combattuta intervenendo sulle cause principali della stessa, che sono ravvisate nella mancanza di coordinamento fra le norme degli Stati membri nel settore delle imposte sulle società, nella complessità dei regimi fiscali e loro inadeguatezza rispetto ai fenomeni della globalizzazione, digitalizzazione, dematerializzazione e mobilità della ricchezza (quest'ultima agevolata dai principi della libera circolazione nel mercato unico), nelle asimmetrie esistenti fra i sistemi tributari nazionali, nei regimi fiscali preferenziali previsti da taluni Stati e, più in generale, nella concorrenza fiscale dannosa. Tali fattori offrono ai contribuenti, in specie alle imprese più grandi, la possibilità di spostare gli utili verso le giurisdizioni dove l'imposizione fiscale è più vantaggiosa e di conseguire dei risparmi fiscali sfruttando le asimmetrie esistenti fra gli Stati²⁸. Fra i meccanismi che facilitano l'*ATP* sono per esempio

Transparency, in *Intertax*, Vol. 46, Issue 2, 2018, pp. 140 ss.. In tale recente contributo dottrinale a più mani, è stato approfondito il rapporto fra il concetto di pianificazione fiscale aggressiva e quello di abuso del diritto o elusione. Gli Autori hanno riconosciuto l'inesistenza di una definizione chiara e precisa di *ATP*; al contempo, essi hanno segnalato che nel sistema dell'OCSE vi è la tendenza ad utilizzare il termine con riferimento alle pratiche fiscali poste in essere dalle multinazionali per spostare la materia imponibile nei Paesi in cui la tassazione è più conveniente e che nell'ordinamento europeo è possibile rintracciare una definizione nella Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012, secondo la quale l'*ATP* consiste nel fruire degli aspetti tecnici di un sistema impositivo e delle asimmetrie esistenti fra due o più sistemi impositivi al fine di ridurre la propria capacità contributiva. Tuttavia, gli Autori dimostrano di aderire alle tesi di Pistone e Piantavigna i quali hanno attribuito alla pianificazione fiscale aggressiva un significato diverso da quello di abuso, affermando che le operazioni di *ATP* non sono prive di sostanza economica e quindi abusive ma sono operazioni realizzate allo scopo di trarre vantaggio dalle diversità delle legislazioni fiscali nazionali: “*Pistone argues that ATP is a new conceptual category of global tax law. It consists in the exploitation of cross-border disparities across tax systems with a view to achieving tax advantages that States would otherwise not have meant to give. Therefore, ATP should be differentiated from tax abuse and tax avoidance. As rightly stated by Pistone abusive tax avoidance reflects purely artificial transactions lacking valid economic substance whereas ATP is not abusive, rather it is the result of the misalignment between taxing powers and value creation. Another tax scholar, Piantavigna...adds that, unlike tax abuse ‘Aggressive tax planners do not go beyond the limits fixed by rules, they go between rules (i.e. ‘inter leges’). This gives rise to ‘aggressive tax planning, which consists of exploiting gaps in the architecture of the existing tax legislations, mismatches and disparities (i.e. differences resulting from the concurrent exercise of two or more taxing jurisdictions) of the international tax system’*”

²⁸ Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio. Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i 5 settori principali d'intervento, COM(2015)302 finale del 17.06.2015, p. 2: “*Talune società sfruttano la situazione per spostare artificiosamente gli utili verso le giurisdizioni dove l'imposizione fiscale è minima e così ridurre il più possibile la loro contribuzione fiscale complessiva...È necessario affrontare urgentemente tali abusi in materia di imposta sulle società e rivedere le norme vigenti in materia di tassazione societaria per fronteggiare meglio la pianificazione*

ricompresi i prezzi di trasferimento, i regimi fiscali speciali sugli utili riconducibili ai brevetti (*patent box*) e il finanziamento tramite indebitamento.

La nozione di pianificazione fiscale aggressiva accolta dalla Commissione europea nella nota Raccomandazione del 6 dicembre 2012 risulta confermata nel più recente Final Report “*Aggressive Tax Planning indicators*” del 2017, in cui viene fatto riferimento alle pratiche elusive dell’imposta sulle società poste in essere dalle multinazionali sfruttando le disarmonie e lacune nel contesto tributario internazionale²⁹.

La Commissione europea è giunta persino a classificare le strutture di pianificazione fiscale aggressiva in tre categorie molto ampie che coincidono con i pagamenti di interessi, i pagamenti delle royalties e il *transfer pricing*³⁰.

La difficoltà a stabilire un’esatta corrispondenza fra il fenomeno della pianificazione fiscale aggressiva e la nozione tecnica di abuso del diritto o elusione fiscale si coglie nella sezione del Report che è dedicata alla individuazione dei suoi tratti caratterizzanti. La pianificazione fiscale aggressiva sembra passibile di una definizione solo in termini negativi ossia per esclusione rispetto alla pianificazione fiscale legittima e all’evasione fiscale. Eloquentemente è la scelta di raffigurare in termini grafici il fenomeno come una retta che ha come punto di partenza l’applicazione delle disposizioni tributarie in conformità allo spirito della legge e come ipotetico punto di arrivo l’evasione fiscale illegittima, come l’omessa dichiarazione dei redditi³¹.

La pianificazione fiscale aggressiva è dunque una categoria indeterminata di fattispecie elusive transnazionali, che presentano gradi diversi di pericolosità. Le fattispecie più aggressive sono quelle che realizzano il cd. *tax vacuum* ossia che consentono di evitare l’imposizione in entrambi gli Stati interessati dall’operazione mediante una doppia deduzione o una doppia non imposizione³².

fiscale aggressiva...La concorrenza agguerrita per basi imponibili mobili ha creato nuove opportunità di pianificazione fiscale aggressiva, mentre altre imprese si trovano ancora di fronte alla doppia imposizione”. La Commissione ha confermato che la causa della pianificazione fiscale aggressiva risiede principalmente nell’assenza di disposizioni fiscali armonizzate. V. Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio. Pacchetto anti-elusione: prossime tappe per assicurare un’imposizione effettiva e una maggiore trasparenza fiscale nell’UE, COM(2016)23 finale del 28.01.2016, cd. *Chapeau Communication*, p. 7: “*le strategie di pianificazione fiscale aggressiva traggono spesso vantaggio da problemi sistemici più ampi quali i disallineamenti tra le legislazioni fiscali nazionali, o anche la normativa europea sull’imposta societaria, per pagare un livello ridotto di imposta (o nessuna imposta) nel luogo in cui sono generati gli utili*”.

²⁹ Commissione Europea, *Aggressive Tax Planning Indicators Final Report*, Taxation Papers n. 71-2017, p. 10: “*MNEs have in some instances exploited mismatches and loopholes in the International tax framework to reduce their overall tax burden*”.

³⁰ Ivi, p. 25. Si veda la tabella 1 “*ATP, main mechanisms and corresponding ATP structures*” che distingue fra “*tax planning via interest payments*”, “*tax planning via royalty payments*” e “*strategic transfer pricing of goods and services*”.

³¹ Ivi, p. 23: “*While it is theoretically possible to draw a line between acceptable tax planning and aggressive tax planning, the boundaries will in reality be somewhat blurred. The use of a continuum in Figure 1 highlights the difficulties of defining sharp boundaries of ATP*”.

³² A titolo esemplificativo, si richiamano le strutture di pianificazione fiscale aggressiva classificate dalla Commissione europea come *Offshore loan o financing via Offshore* (deduzione degli interessi per l’ente “target” che li ha pagati e non imposizione degli stessi nell’ente offshore), *hybrid loan o hybrid financing via Offshore/Average* (deduzione degli

2.2. La distinzione fra condotte elusive e condotte simulatorie.

La dottrina che ha affrontato per prima il tema dell'elusione si è imbattuta nella complessa questione circa il rapporto esistente fra qualificazione civilistica e tributaria dei fatti³³.

L'applicazione delle norme impositive poggia sulla qualificazione civilistica della fattispecie; la norma antielusiva consente però di superarla, sia pure esclusivamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, producendo un effetto di inefficacia relativa, *rectius* di inopponibilità³⁴.

È comune la convinzione che le condotte di elusione fiscale siano diverse da quelle che sul piano civilistico sono simulatorie in senso assoluto, in quanto non volute dalle parti, oppure in senso relativo, essendo poste in essere dalle parti per produrre effetti diversi da quelli dichiarati e appositamente previsti dalle parti con un accordo simulatorio³⁵, oppure concluse da soggetti diversi da quelli apparenti (interposizione fittizia) in base ad un accordo triangolare.

interessi per l'ente "target" che li ha pagati e qualificazione degli stessi come dividendi e conseguente loro esenzione nell'altro ente), *hybrid entity* (deduzione degli interessi per l'ente "target" che li ha pagati e non imposizione degli stessi nello Stato in cui si trova l'ente destinatario in quanto trasparente), *interest-free loan* (deduzione degli interessi presunti per l'ente "target" e omesso pagamento degli stessi agli altri enti), *IP tax planning via Offshore* (deduzione delle royalties per l'ente "target" che le ha pagate e non imposizione delle stesse nell'ente offshore), *two-tiered IP* (deduzione delle royalties per l'ente "target" che le ha pagate e non imposizione nell'ente ricevente che non è residente ai fini fiscali), *IP and cost contribution agreement* (deduzione delle royalties per l'ente "target" ma emersione del reddito in un ente non soggetto ad imposte, cd. *tax free entity*).

³³ Si richiamano, in particolare, Graziotti e gli altri esponenti della scuola di Pavia. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Terza edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2015, p. 101.

³⁴ Falsitta ha chiarito in un recente contributo che l'inopponibilità ha un significato diverso dal disconoscimento degli effetti giuridici. G. FALSITTA, *Note critiche intorno al concetto di abuso nella recentissima codificazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2016, Parte I, p. 718: "mentre l'abuso del diritto, concernendo operazioni giuridiche reali, dà luogo al fenomeno dell'inopponibilità, la costruzione finzionistica ed ingannevole si risolve nel riconoscimento che la costruzione deve essere ignorata. Non inopponibilità, dunque, ma ignoranza – disconoscimento che un effetto giuridico sia stato prodotto".

³⁵ Fra i contributi più recenti, per esempio, v. S. P. DI GIACOMO, *L'eterno ritorno dell'uguale: la Suprema Corte torna a confondere abuso del diritto e simulazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2017, Parte II, p. 1131-1132: "la simulazione si colloca nell'ambito dell'evasione fiscale e non in quello dell'elusione imposta...il fenomeno dell'elusione fiscale non è caratterizzato dalla divergenza tra fattispecie effettivamente realizzata e quella solo formalmente posta in essere. Non vi è, in altre parole, un negozio che le parti non intendono porre in essere ed i cui effetti vengono "utilizzati" come mero simulacro esteriore, volto a mascherare una realtà giuridica differente". Sempre sul versante della letteratura italiana, ex pluribus, M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano, Principi istituzionali*, CEDAM, Padova, 2013, p. 706 e dottrina ivi richiamata: "La nozione di abuso del diritto prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di una operazione economica atteso che il comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza degli atti dolosi, il soggetto passivo ha posto in essere operazioni ineccepibili sul piano legale-formale, oltrechè reali".

In caso di accertamento della simulazione assoluta, il negozio è nullo e dunque non produce alcun effetto. In caso di accertamento della simulazione relativa, ossia di divergenza fra il voluto e il dichiarato, il negozio simulato o apparente non è efficace fra le parti dunque devono applicarsi le norme impositive previste per il negozio dissimulato, sempre che ne sussistano i requisiti di sostanza e di forma. In caso di simulazione relativa soggettiva o interposizione fittizia, si applica la disciplina prevista dall'art. 37, co. 3, D.P.R. n. 600/1973, in base al quale *“sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona”*³⁶.

In queste ultime due ipotesi, la riqualificazione civilistica del negozio può tradursi nella contestazione di omesso o parziale versamento delle imposte dovute e quindi in una fattispecie di evasione. Diversa dall'elusione è anche la cd. “evasione interpretativa” che sorge nei casi di qualificazione giuridica errata del negozio o contratto, i quali rappresentano all'esterno una situazione diversa da quella reale.

Tali comportamenti mediante i quali i contribuenti predispongono un'apparenza di elementi rilevanti per la qualificazione giuridica potrebbero persino configurare una frode fiscale penalmente rilevante. In particolare, nel nostro ordinamento, le operazioni di simulazione oggettiva o soggettiva possono integrare il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 D.Lgs. n. 74/2000.

Le operazioni simulatorie o fittizie³⁷ che complicano l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e quelle persino fraudolente realizzate dal contribuente allo scopo di ingannarla nulla hanno a che vedere con l'elusione fiscale³⁸ che presuppone operazioni reali ed effettive, caratterizzate da una corrispondenza fra ciò che è dichiarato dalle parti e ciò che è voluto dalle stesse³⁹.

³⁶ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Nona edizione riveduta, CEDAM, Padova, 2015, pp. 224-225.

³⁷ *Ivi*, pp. 222-223. Nel testo si è fatto riferimento ai casi di simulazione di contratti o di atti unilaterali destinati ad una persona determinata previsti dal codice civile. Tuttavia, in materia tributaria *“la simulazione può cadere su uno dei tanti elementi fattuali che concorrono (o dovrebbero concorrere) a conformare l'obbligazione di imposta nella sua esistenza (an debeat) e nella sua quantità (quantum debeat). Ma può cadere anche sulla natura del diritto oggetto del contratto...sull'oggetto compravenduto indicato con titolo volutamente mendace...Altra volta l'attività ingannatoria può avere ad oggetto la categoria di appartenenza del reddito, la residenza della persona fisica, l'esistenza o inesistenza di una sede della persona giuridica, i prezzi delle cessioni di beni e servizi (che vengono occultati in parte), i costi e via elencando”*.

³⁸ A conferma di ciò, il legislatore italiano ha chiarito che ai fini del D.Lgs. n. 74/2000, *«per operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”* (art. 1, co. 1, lett. g-bis).

³⁹ La simulazione può sovrapporsi all'evasione ma non all'elusione. Le parti, infatti, rappresentano una volontà formale diversa da quella effettiva pertanto la simulazione può tradursi nel mancato versamento dell'imposta che sarebbe stata dovuta sulla base dei presupposti concretamente realizzati. Nel caso della frode, il contribuente adotta dei comportamenti che persino ostacolano l'accertamento dei fatti rilevanti per l'applicazione del tributo e la loro qualificazione giuridica. Dunque i comportamenti fraudolenti sono connotati da

L'elusione, dunque, è compatibile con le categorie civilistiche del negozio indiretto, dell'interposizione reale di persona (in cui l'interposto assume un ruolo reale ed effettivo) e del collegamento negoziale⁴⁰.

La riqualificazione ai fini fiscali di un atto o negozio o di una serie negoziale si fonda, comunque, su presupposti autonomi dunque la contestazione di elusione fiscale non discende *ex lege* dalla conclusione di un negozio indiretto, dalla interposizione reale di persona o dal collegamento di più negozi. Allo stesso modo, va precisato che l'elusione fiscale potrebbe presupporre un negozio che sul piano civilistico non presenta peculiarità o altre anomalie dunque persino un negozio tipico valido ed efficace⁴¹.

artifici e raggiri, diversamente dalle condotte elusive. L'elusione non si avvale di contratti simulati, frodi o interposizioni ma di tasselli negoziali effettivamente voluti, correttamente formalizzati e "alla luce del sole". Nel caso dell'abuso, manca quindi il nascondimento della volontà effettiva e l'alterazione del presupposto d'imposta. Così, M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., pp. 25-45, 247-266, 283 ss. Nella manualistica, v. P. BORIA, *Diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2016, p. 254 ss. L'utilizzo atecnico e improprio della categoria dell'elusione fiscale da parte della giurisprudenza è stato molto criticato dalla dottrina. Si richiamano i contributi di G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto" (nota a Cass., sez. trib., n. 3751/2010, n. 4737/2010 e 25127/2009)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2010, Parte II, p. 354. L'Autore ha messo in luce come talune sentenze abbiano fatto indebito ricorso all'argomento dell'abuso del diritto, essendo relative a fattispecie simulatorie. Inoltre, ha segnalato l'inopportuno riferimento all'abuso del diritto nei casi delle *letter-box companies* o di società con sedi fittizie. Sul punto, L. TOSI, *Abuso di diritto, un allarme destinato a rientrare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, p. 641; R. LUPI, *L'interposizione come abuso del diritto per aggirare i contingentamenti doganali*, in *Corr. Trib.*, n. 29/2009, p. 2375; F. COLAIANNI, *Doppio binario, "esterovestizione", abuso del diritto, valore normale e presunzioni tributarie in un'interessante decisione (nota a Trib. Milano, n. 828/2011)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2012, Parte III, p. 123 ss.; G. MARINI, *Legittimo l'utilizzo di plusvalenze per il recupero di perdite pregresse*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2009, p. 2364; G. ZIZZO, *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2009, p. 2357. La stessa Corte di Cassazione ha riconosciuto la vaghezza del suo vocabolario nella sentenza n. 25537 del 30.11.2011, ove ha affermato che l'aggettivo "fittizio" è usato in senso tecnico per descrivere le transazioni simulatorie mentre è sovente adottato in modo improprio per descrivere le operazioni abusive reali ed effettive, apparentemente rispettose della legge ma dirette sostanzialmente ad aggirarla. Si segnala dottrina che, pur condividendo la nozione tradizionale di elusione e distinguendo tale concetto da quello di evasione e lecito risparmio d'imposta, finisce per ricomprendere fra le fattispecie elusive i negozi simulati, l'interposizione fittizia e il contratto in frode alla legge. Cfr. M.V. SERRANÒ, *Il diritto tributario – Principi generali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2015, pp. 195 ss.

⁴⁰ In senso conforme, v. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 225: "Essa [n.d.r l'elusione] consiste in operazioni (spesso concatenazioni di atti, fatti, negozi) architettate per ottenere risultati «simili» a quelli conseguibili con i negozi previsti dalla norma tributaria elusa, evitando il più pesante trattamento tributario contemplato da tale norma. Si ricade, dunque, per lo più, nell'area concettuale del negozio indiretto, del negozio atipico «a gradini», dei negozi «collegati»".

⁴¹ Si rinvia ai paragrafi 5.2 e 5.3 del presente capitolo per un esame approfondito delle interazioni fra l'abuso del diritto in materia tributaria e l'abuso del diritto secondo il diritto civile. Il rapporto fra l'abuso del diritto o elusione fiscale e gli strumenti civilistici della nullità del contratto per difetto di causa o per illiceità della causa sarà affrontato nel Capitolo V.

Certamente, talune condotte elusive presuppongono il collegamento di più negozi tipici dunque si caratterizzano per essere “macchinose” (questa sembra essere la traduzione più fedele e corretta di *artificial arrangements*, anziché quella di “costruzioni artificiose” o “artificiali”, che è maggiormente adeguata per le condotte ingannatorie o simulatorie e quindi evasive) e si contraddistinguono per l’atipicità e anomalia della serie negoziale posta in essere e per la superfluità di alcuni atti o segmenti negoziali ai fini del risultato economico-giuridico perseguito dall’agente (o dagli agenti).

Ci si interroga sui casi di convivenza di operazioni simulatorie ed operazioni reali ed effettive che, per la loro vicinanza temporale, paiono riconducibili ad un’unica serie negoziale.

Le prime, infatti, potrebbero essere inserite in una concatenazione di atti al solo fine di “mascherare” l’intento elusivo e quindi assegnare una parvenza di sostanza economica alle operazioni poste in essere all’unico fine di conseguire un vantaggio fiscale.

Nei casi in cui la sequenza negoziale includa negozi simulati in assoluto, questi non produrranno alcun effetto dunque la contestazione nei confronti del contribuente potrà essere esclusivamente di elusione fiscale. Cionondimeno, la realizzazione di un negozio simulato in assoluto potrebbe servire a dimostrare il dolo del contribuente che abbia posto in essere la fattispecie elusiva e a ritenere soddisfatta la circostanza aggravante dell’illecito di infedele dichiarazione di cui all’art. 1, co. 3, D.Lgs. n. 471/1997 secondo il quale “*La sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente*”⁴².

Si dia il caso di una cessione di quote di una società posta in essere in luogo di una cessione del compendio immobiliare di cui la società è proprietaria in ragione del trattamento fiscale più favorevole della prima tipologia di atto ai fini dell’imposta di registro. Le parti potrebbero concludere fra loro degli atti o negozi simulati in assoluto (per es. garanzia del buono stato dei beni mobili) finalizzati esclusivamente ad occultare lo scopo elusivo essenziale dell’operazione, stante la mancanza di un reale interesse a trasferire l’intera azienda sottostante le quote. È evidente che tali negozi sono volti soltanto a rendere più difficoltoso l’accertamento dell’assenza di valide ragioni economiche e non ad occultare il fatto presupposto d’imposta.

Diversamente, se il negozio simulato in assoluto costituisce la base per l’ottenimento di un’agevolazione o il riconoscimento di un costo o altra situazione favorevole, si dovrebbe propriamente parlare di una condotta di evasione.

Nei casi in cui siano posti in essere negozi simulati da far apparire in luogo di altri realmente voluti dalle parti, occorre distinguere secondo che il negozio dissimulato incida sul tipo di presupposto impositivo che sorgerà dalla serie negoziale nel suo complesso, oppure sia idoneo a generare un presupposto d’imposta autonomo oppure ancora sia irrilevante sul piano fiscale. Nella prima ipotesi, in cui la simulazione relativa di un negozio finisce per occultare (sia pure parzialmente) il presupposto d’imposta realizzato dalle parti mediante la serie negoziale, la contestazione nei confronti del contribuente sarà di evasione fiscale⁴³; nella seconda ipotesi, ove è possibile scindere gli

⁴² La circostanza aggravante è prevista in termini identici ai fini Iva nell’art. 5, co. 4-bis, D.Lgs. n. 471/1997.

⁴³ Sul rapporto fra la simulazione civilistica e l’abuso del diritto in ambito tributario, si ricordano anche le riflessioni in L. SALVINI, *Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2015, Atti del Convegno svoltosi il 27 e 28 novembre

effetti fiscali del singolo negozio da quelli degli altri negozi funzionalmente collegati fra loro sul piano civilistico, la contestazione evasiva e quella elusiva potrebbero cumularsi; nella terza ipotesi, in cui si fa apparire un negozio diverso e quello dissimulato è irrilevante ai fini del trattamento fiscale della serie negoziale complessivamente considerata, il contribuente potrà essere accusato di aver posto in essere l'elusione fiscale con dolo in quanto ha dato la parvenza dell'esistenza di valide ragioni economiche dell'operazione.

3. Norme antielusive specifiche e norme anti-abuso. La fattispecie giuridica di “elusione fiscale in senso stretto”.

In via preliminare, si ritiene altresì opportuno offrire un quadro generale dei diversi strumenti adottati per prevenire e reprimere l'elusione fiscale in senso lato che concorrono a chiarire il contenuto del fenomeno⁴⁴.

Il primo strumento è rappresentato dall'adozione di norme antielusive specifiche che affrontano le condotte tipiche di erosione della base imponibile o di pianificazione fiscale aggressiva, come il *transfer pricing*, la deduzione degli interessi e delle *royalties* per ridurre il reddito nei Paesi ad alto livello impositivo, la costituzione di società controllate in *low-tax jurisdictions* e i disallineamenti da ibridi (*Specific Anti-Avoidance Rules o SAARs*). Trattasi di disposizioni analitiche che integrano o emendano la

2004 presso l'Università di Bologna, III Sessione – Problemi attuali di diritto penale tributario, pp. 547-548: l'Autrice, pur affermando che «*Dal punto di vista concettuale, le differenze non potrebbero essere più nette*», ha riconosciuto come la simulazione attenga al piano civilistico. In particolare, si legge: «*La simulazione è una patologia civilistica del negozio, che ben può prescindere ed anzi solitamente prescinde da qualsiasi fine di conseguire un (indebito) risparmio di imposta; in caso di simulazione, il Fisco può legittimamente pretendere di assoggettare a tassazione il negozio dissimulato, e quindi l'effettivo assetto degli interessi, anziché quello simulato, di per sé improduttivo di effetti. L'elusione/abuso è in linea di principio un fenomeno che riguarda negozi perfettamente validi dal punto di vista civilistico, dei quali – al ricorrere delle condizioni previste – vengono disconosciuti i favorevoli effetti fiscali in quanto “disapprovati” dall'ordinamento*»

⁴⁴ Nella classificazione delle principali norme antielusive redatta recentemente dall'OCSE sono state ricomprese le regole sul *transfer pricing*, le regole sulla capitalizzazione sottile e che limitano la deducibilità degli interessi, le norme *CFC* e le *GAARs*. Inoltre, sono state menzionate le norme sulle ritenute sugli interessi, sulle *royalties* e sui dividendi in quanto complementari a quelle antielusive essendo in grado di influenzare la pianificazione fiscale transnazionale e quindi prevenire il fenomeno dell'erosione della base imponibile e del trasferimento di utili all'estero. Cfr. Å. JOHANSSON – Ø. B. SKEIE – S. SORBE, OECD Economics Department Working Papers No. 1356, *Anti-avoidance rules against International tax planning: A classification*, OECD Publishing, Paris, 2017, pp. 6, 9: “*Withholding taxes on interest, royalties and dividends are not anti-avoidance rules in a strict sense, but they can influence firms' profit shifting opportunities. For instance, withholding taxes on interest payments can discourage the use of (internal) debt for tax planning. Withholding taxes on royalties can discourage the allocation of royalties to certain jurisdictions to gain a tax advantage*”. Il testo è disponibile all'indirizzo: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/1a16e9a4-en.pdf?expires=1529937216&id=id&accname=guest&checksum=2948F0BC7CE396127DA6FCF1C5D3720C>.

legislazione esistente o correggono l'ambito di applicazione di talune disposizioni al fine di evitarne un utilizzo distorto.

Il secondo è dato dall'applicazione di un principio generale antielusivo o di una dottrina anti-abuso (come la teoria della prevalenza della sostanza sulla forma o la teoria della sostanza economica) oppure da una clausola generale anti-abuso (*General Anti-Avoidance Rules* o *GAARs*)⁴⁵. Tali strumenti possono coesistere, come accade nell'ordinamento tedesco⁴⁶.

In sede OCSE, la lotta al fenomeno del *BEPS* si traduce nell'adozione di norme antielusive specifiche sia a livello convenzionale che a livello domestico con misure unilaterali. Inoltre, come si approfondirà nel Capitolo II, è prevista l'introduzione di una regola generale anti-abuso destinata a contrastare tutte le fattispecie di applicazione delle disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni per finalità elusive. In alternativa, le pratiche di *treaty abuse* possono essere perseguite con misure antiabuso nazionali, purché siano espressamente autorizzate nella Convenzione stipulata dagli Stati o comunque risultino conformi al principio generale anti-abuso (cd. *Guiding principle*) sui cui la Convenzione dovrebbe sempre fondarsi.

Nell'ordinamento dell'Unione, la prevenzione dell'elusione fiscale è un obiettivo imperativo di interesse generale riconosciuto dalla Corte di Giustizia e anche dalle altre Istituzioni europee. La disciplina antielusiva europea, come si esaminerà in dettaglio nel Capitolo III, si articola nel principio generale del divieto di pratiche abusive elaborato dalla giurisprudenza e valido nel settore dell'IVA e delle altre imposte armonizzate, nelle norme antielusive specifiche contenute nelle direttive sulle imposte dirette e nella recente direttiva Anti-Elusione fiscale e nelle disposizioni di tali ultime direttive che statuiscono la facoltà o l'obbligo dei legislatori degli Stati membri di introdurre regole antiabuso generali.

In linea di principio, si osserva che le regole antielusive specifiche sono disposizioni scritte dirette a contrastare determinate operazioni elusive mediante una disciplina fiscale *ad hoc*, mentre la regola generale antielusiva o anti-abuso può essere elaborata dalla giurisprudenza come dottrina anti-abuso o principio generale antielusivo oppure essere codificata in una disposizione scritta, che assume il nome di *GAAR* oppure di clausola anti-abuso.

⁴⁵ L'elusione fiscale, per essere repressa con successo, non richiede soltanto l'adozione di norme tecniche precise (cd. *technical tax rules*) ma anche una "dottrina" generale fondata su standard codificati dal legislatore in una *GAAR* oppure enucleati dalla giurisprudenza. Infatti, le norme specifiche accrescono l'analiticità del sistema tributario rendendolo più complesso e quindi foriero di nuovi schemi elusivi. In questi termini si è espresso: R. MCMECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit., pp. 57-70. Similmente, v. GAAR Study, Report by Graham Aaranson QC, 11 November 2011, p. 5, par. (iv): "*The UK's tax legislation is notoriously long and complex. In many places it is virtually impenetrable. A significant contributing factor to the length and complexity is the need for the drafting of any given set of rules to anticipate attempts by some taxpayers to avoid the application of those rules, or exploit their application, in a way that Parliament could not rationally have contemplated. Enacting an anti-abuse rule should make it possible, by eliminating the need for a battery of specific anti-avoidance sub-rules, to draft future tax rules more simply and clearly*". Il testo è disponibile all'indirizzo:

http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130102175714/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf

⁴⁶ Più diffusamente, *infra*, par. 3.3.

Come si è accennato sopra, determinati fenomeni elusivi sono regolati da norme antielusive specifiche⁴⁷. In presenza di una disciplina avente una *ratio* antielusiva, le fattispecie poste in essere in violazione di tali regole realizzano giuridicamente un'evasione fiscale.

Le fattispecie elusive atipiche, non ancora predeterminate dal legislatore, sono quelle che realmente aggirano la legislazione tributaria senza incorrere in una violazione diretta delle norme impositive. Al fine di poter determinare i tratti caratterizzanti della cd. "elusione fiscale in senso stretto" e verificare se sussista una nozione uniforme a livello europeo ed internazionale, è quindi necessario esaminare e confrontare le norme antielusive generali o le dottrine anti-abuso che sono sorte nei principali ordinamenti tributari nazionali e sovranazionali.

Da un'accurata analisi incrociata delle strategie antielusive promosse in sede OCSE e dal diritto europeo e di quelle proprie di alcune giurisdizioni fiscali, incluse quelle di Paesi terzi come gli Stati Uniti, il Canada, l'Australia e la Nuova Zelanda, sembra potersi ricavare che i principi giurisprudenziali antielusivi e le *GAARs* siano diretti contro lo stesso fenomeno.

Nonostante l'adozione di una terminologia non sempre coincidente e le peculiarità dei singoli ordinamenti sembra quindi esistere una fattispecie giuridica di elusione fiscale sulla quale i vari sistemi convergono e che può ricavarsi, con un inevitabile grado di approssimazione, da un'analisi delle *GAARs* predisposte dall'Unione Europea sia in documenti non vincolanti che in fonti del diritto e dalla "*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*" adottata il 24.11.2016 e ad oggi già firmata da 83 Paesi, fra i quali anche gli Stati membri dell'Unione, che ha recepito i risultati del Piano d'Azione *BEPS* dell'OCSE e, di conseguenza, anche il Modello di Convenzione OCSE 2017.

3.2. Il trend contro l'elusione fiscale: dalle dottrine e dai principi anti-abuso alle *General Anti Avoidance Rules* o *GAARs*.

Da uno studio delle fonti di diverso livello sulla disciplina antiabuso da adottare in materia tributaria e da un'analisi comparatistica condotta avendo riguardo ai Paesi più avanzati sul piano dell'elaborazione di una strategia antielusiva, emerge un *trend* di codificazione delle regole di interpretazione, delle varie dottrine anti-abuso o dei principi generali antielusivi enucleati dalla giurisprudenza e, per l'effetto, la crescente diffusione delle *GAARs*⁴⁸.

La preferenza per le norme generali anti-abuso scritte si deve all'esigenza di assicurare ai contribuenti un maggiore grado di certezza del diritto, riducendo il livello di discrezionalità degli Uffici e imponendo parametri di valutazione uniformi a livello statale, unionale o bilaterale (se si tratta del divieto di applicazione indebita delle Convenzioni contro le doppie imposizioni), ma anche all'opportunità di introdurre una disciplina antielusiva complessa, che comprenda norme sul procedimento di

⁴⁷ P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 256.

⁴⁸ Tra le fonti consultate, si segnala per l'approccio comparatistico e per l'ampiezza e precisione dell'analisi condotta il seguente contributo: D. FERNANDES - K. SADIQ, *A principled framework for assessing general anti-avoidance regimes*, in *British Tax Review*, n. 2/2016, pp. 172-207.

accertamento e sulla ripartizione dell'onere probatorio fra le parti, misure sanzionatorie e ulteriori strumenti di *compliance*.

La prima GAAR risale al lontano 1878, quando venne introdotta in Nuova Zelanda⁴⁹. Fra gli altri Stati che hanno previsto sin da subito una regola generale antielusiva scritta si menzionano l'Australia (1915)⁵⁰ e la Germania (1919), sebbene la giurisprudenza tedesca abbia comunque preferito ricorrere all'analogia o agli strumenti di interpretazione sino alla metà degli anni Settanta⁵¹.

Gli Stati Uniti, il Canada e il Regno Unito rappresentano, invece, esempi di ordinamenti che sono stati interessati da una intensa attività giurisprudenziale per il contrasto alle pratiche elusive e che hanno codificato una GAAR solo in seguito.

⁴⁹ Per approfondimenti, v. R. MCMECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit.; J. PREBBLE QC, *General Anti-Avoidance Rules: Enactments from the World*, Victoria University of Wellington Legal Research Paper n. 170/2017, WU International Taxation Research Paper Series n. 1/2018 (ultime revisioni in data 22.01.2018), pp. 73 ss. La prima disposizione generale antielusiva risale al Land Tax Act 1878 e successivamente è confluita nel Land and Income Tax Assessment Act 1891 (Section 40). Nel tempo, la disposizione antielusiva ha subito una decina di emendamenti oltre che costanti modifiche nella sua numerazione (Section 82 nel 1900, Section 103 nel 1908, Section 162 nel 1916, Section 170 nel 1923, Section 108 nel 1954). A partire dal 1976, la GAAR è contenuta nell'Income Tax Act (Section 99 nel 1976, Section BB9 nel 1994, Section BG1 nel 2004). La disposizione vigente è contenuta nella Section BG1 Tax Avoidance dell'Income Tax Act 2007.

⁵⁰ *Ibidem*. La prima GAAR, risalente al 1915, era contenuta nella Section 53 dell'Income Tax Assessment Act 1915 e venne riprodotta senza modifiche sostanziali nella Section 260 dell'Income Tax Assessment Act 1936 (cd. ITAA36). Essendo formulata in termini ampi, essa era idonea a colpire tutte le costruzioni produttive di un vantaggio fiscale quindi rimase sostanzialmente disapplicata. Nel 1981, venne introdotta una nuova GAAR nella Part IVA dell'ITAA36 rivolta agli schemi produttivi di un vantaggio fiscale e posti in essere dal contribuente allo scopo esclusivo o principale di ottenere tale vantaggio. Per maggiori dettagli anche sugli emendamenti introdotti dal Tax Law Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Bill 2015, si rinvia a G.T. PAGONE, *Protecting the Revenue – Some Common International Issues*, cit..

⁵¹ Per un'ampia disamina, v. M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Vol. 98, Linde, Wien, 2016, pp. 11-39; E. REIMER, *Chapter 15 Germany*, in AA.VV., *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* (a cura di A.P. Dourado), Vol. 15, IBFD, Amsterdam, 2017, pp. 343-384. La prima GAAR risale al 1919 (Sec. 5 *Reichsabgabenordnung* o "RAO"). A seguito della riforma fiscale intervenuta nel 1977, la GAAR è confluita nella Sec. 42, rubricata "*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*", del nuovo Codice tributario (*Abgabenordnung*, anche "AO") ed è stata emendata nel 2001 e nel 2008. Tuttavia, dalla sua introduzione alla metà degli anni Settanta, la GAAR non è stata largamente utilizzata dal Bundesfinanzhof, il quale ha preferito disconoscere i vantaggi fiscali di talune operazioni mediante l'interpretazione teleologica o analogica delle disposizioni tributarie. Ancora oggi, nonostante gli emendamenti del 2008 diretti a precisare gli elementi costitutivi della fattispecie di elusione fiscale, la GAAR tedesca è oggetto di discussione fra la corrente *Innentheorie* e la *Ausßentheorie*. La prima sostiene la superfluità della GAAR e dunque il suo valore puramente simbolico, reputando sufficienti gli strumenti della interpretazione e dell'analogia per contrastare l'abuso; la seconda, invece, ritiene che la GAAR rappresenti l'unico strumento di contrasto all'abuso contro il rischio di un'eccessiva discrezionalità delle amministrazioni fiscali.

Per l'influenza che tali dottrine antiabuso hanno esercitato sull'elaborazione delle discipline di contrasto all'elusione fiscale anche in Europa, merita qui rammentare per sommi capi la loro emersione ed il loro sviluppo.

Negli Stati Uniti, le pratiche elusive o di pianificazione fiscale aggressiva vennero contrastate dalla giurisprudenza a partire dal caso *Gregory v. Helvering* del 1935 (293 U.S. 465) in cui la Corte Suprema degli Stati Uniti disconobbe i benefici fiscali di una operazione priva di "business or corporate purpose" elaborando la cd. *economic substance doctrine*⁵². Con le sentenze successive *Knetsch v. Stati Uniti* del 1960 (364 U.S. 361) e *Goldstein v. Commissioner* del 1966 (364 F.2d 734, 2d Cir., 1966), la Corte ribadì la possibilità di disconoscere gli effetti fiscali delle operazioni reali e non simulatorie che fossero formalmente rispettose delle disposizioni del Revenue Act ma prive di ragioni economiche extrafiscali e avessero come unico effetto quello di produrre un vantaggio fiscale per il contribuente, senza modificare la sua sfera economica.

Tuttavia, fu la sentenza *Franck Lyon v. Stati Uniti* del 1978 (435 U.S. 561) a costituire il fondamento della dottrina moderna della sostanza commerciale in quanto definì i due elementi costitutivi (oggettivo e soggettivo) delle operazioni elusive e rimase il punto di riferimento per la giurisprudenza successiva. In particolare, l'elemento oggettivo richiedeva un'analisi della situazione economica del contribuente anteriore e posteriore alla transazione per verificare se quest'ultima avesse avuto una sostanza commerciale oppure l'unico effetto di produrre un vantaggio fiscale⁵³. L'elemento soggettivo implicava il cd. *business purpose test*, ossia l'analisi delle ragioni che avevano indotto il contribuente a porre in essere la transazione per stabilire se con essa costui avesse perseguito soltanto uno scopo elusivo.

Dopo il susseguirsi di vari tentativi di codificazione della *economic substance doctrine* dal 1999, l'"Health Care and Educational Reconciliation Act of 2010" del 30 marzo 2010 ha introdotto nella section 7701 (o) dell'Internal Revenue Code 1986 (IRC) la "Codification of Economic Substance Doctrine". Il legislatore ha confermato entrambi gli elementi costitutivi delle operazioni abusive e ha previsto il loro corrispondente regime sanzionatorio. Ai sensi della disposizione anti-abuso, le operazioni sono dotate di sostanza commerciale solo qualora modifichino in misura significativa la sfera economica del contribuente e siano state poste in essere per uno scopo sostanziale e non per il mero conseguimento di un vantaggio fiscale⁵⁴. Preliminarmente all'applicazione della GAAR, è richiesto un giudizio di rilevanza che consiste nella verifica della

⁵² Per una rassegna della giurisprudenza statunitense che ha fatto applicazione delle cinque principali dottrine sull'abuso del diritto, ossia la "economic substance", la "substance over form", la "step transaction", la "business purpose" e la "sham transaction", si richiama P. LAMPREAVE, *An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union*, in *Bulletin for International Taxation*, marzo 2012, pp. 153-169.

⁵³ Per ulteriori approfondimenti, si rinvia a R. MCMECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit., pp. 159-160.

⁵⁴ Concorda sul carattere non innovativo della GAAR anche J. PREBBLE QC, *An American GAAR*, in *Victoria University of Wellington Legal Research Paper* n. 131/2017, ultime revisioni in data 5.10.2017, pp. 11 ss. Il testo aggiornato è disponibile all'indirizzo: <https://ssrn.com/abstract=1658233>.

compatibilità o meno del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente con la norma correttamente interpretata⁵⁵.

Nel Regno Unito, le radici di una dottrina di contrasto all'elusione fiscale affondano nella sentenza *Ramsay Ltd. v. IRC* del 1982, in cui l'House of Lords affermò che una serie di operazioni preordinate dal contribuente prive di sostanza commerciale e che si annullano reciprocamente debbono essere considerate fiscalmente nel loro insieme (cd. *Ramsay principle* o *Ramsay approach*)⁵⁶. Sino ad allora, l'House of Lords era rimasta fedele al principio di prevalenza della forma sulla sostanza e all'obbligo di interpretazione letterale degli statuti fiscali, sanciti nel *leading case* *IRC v. Duke of Westminster* del 1936, che ebbe un eco e un'influenza pluriennale al di fuori dei confini nazionali, ad esempio sulla giurisprudenza canadese⁵⁷.

La sentenza *Ramsay* gettò le basi della dottrina anti-abuso, meglio nota con le espressioni “*a principle of fiscal nullity*”, “*composite transaction approach*”, “*economic substance doctrine*” o “*step-transaction doctrine*”, che venne confermata nella pronuncia successiva *IRC v. Burmah Oil e Furniss v. Dawson* del 1984. Tuttavia, a partire dal caso *Craven v. White* del 1989 e nelle sentenze successive, dalla *McGuckina v. IRC* del 1997 alla *HMRC v. DCC Holdings* del 2011, il *Ramsay Principle* perse il carattere di dottrina autonoma antielusiva e venne ridotto a mero principio di interpretazione delle norme statutarie.

Nella pronuncia *Mayes v. HMRC* del 2011, partendo dalla constatazione della complessità e analiticità del sistema tributario britannico, il Collegio giudicò il *Ramsay Principle* inadeguato a contrastare gli schemi elusivi più complessi e dichiarò espressamente la necessità di un principio giurisprudenziale antielusivo più completo oppure di una norma generale antielusiva.

Dopo un primo tentativo di introduzione di una GAAR fallito nel 1997, il Governo del Regno Unito ha introdotto una norma generale anti-abuso nelle Sections 206 e seguenti

⁵⁵ R. MCMECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit., p. 218: “*The key reference point in making this determination will be whether the realization of the tax benefits of the transaction is consistent with the Congressional purpose or plan that the tax benefits were designed by Congress to effectuate*”.

⁵⁶ M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., pp. 39-77.

⁵⁷ Cfr. R. MCMECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit.. La giurisprudenza della Suprema Corte del Canada (SCC) dagli anni Ottanta (sentenza *Stuart Investments Ltd. C. R.* del 1984) al 2005, quando è stata introdotta la prima GAAR, ha affrontato le questioni elusive con particolare prudenza, dimostrando di aderire al *Duke of Westminster principle* anche dopo che quest'ultimo era stato sconfessato dalla stessa House of Lords che l'aveva elaborato. Sebbene in alcune pronunce avesse attribuito rilevanza alla realtà economica e commerciale delle operazioni rispetto alla loro forma giuridica (per es., nelle sentenze *Bronfman Trust c. Minister of National Revenue* del 1987 e *Tenant c. Minister of National Revenue* del 1996), la SCC con la sentenza *Shell Canada Ltd. C. R.* del 1999 ha tolto ogni dubbio sulla prevalenza della forma sulla sostanza, ovvero sulla impossibilità di riqualificare le operazioni poste in essere dai contribuenti in buona fede (conformi alla lettera della legge e non simulate) anche se prive di sostanza commerciale ed economica. L'indirizzo della Corte è stato ricondotto al divieto di attribuire alle autorità giurisdizionali il potere di riscrivere le leggi tributarie (cd. *Judicial re-drafting*), al principio di certezza e prevedibilità del diritto per i contribuenti e al loro diritto di pianificazione fiscale e riduzione legittima delle imposte.

del Finance Act 2013, corrispondente a quella proposta dal gruppo di lavoro coordinato da Graham Aaronson nel cd. *Aaronson Report*, escludendone l'applicazione in ambito IVA per evitare interferenze con il principio europeo del divieto di abuso del diritto, e ne ha disciplinato gli aspetti procedurali nella Schedule 43.

Lo stesso trend di codificazione ha avuto luogo in seno al *BEPS*, nell'ordinamento europeo e in quello interno, come si avrà modo di illustrare in dettaglio nei capitoli II, III e V rispettivamente.

Peraltro, l'esperienza unionale dimostra la possibile compresenza di molteplici *GAARs*, ciascuna avente un ambito di applicazione circoscritto connesso al tipo di imposta (ad esempio, l'imposta sulle società in base alla direttiva ATAD, oppure l'Imposta sui Servizi Digitali in base alla Proposta di direttiva "ISD"⁵⁸) oppure alla fonte delle disposizioni attributive di vantaggi fiscali indebitamente applicate (ad esempio, la direttiva Madre-Figlia, la direttiva Fusioni e la direttiva Interessi e Royalties). L'introduzione di una *GAAR*, infatti, è prevista obbligatoriamente nella Direttiva Anti-Elusione fiscale contro le pratiche elusive nel settore delle imposte nazionali sulle società ma è contemplata anche in altre direttive sulle imposte dirette, come la direttiva Madre-Figlia. Deve aggiungersi che, nel settore dell'IVA e delle altre imposte armonizzate, trova applicazione il principio giurisprudenziale del divieto di pratiche abusive mentre nel settore non armonizzato delle imposte dirette è riconosciuta la facoltà dei legislatori nazionali di contrastare l'elusione fiscale mediante disposizioni nazionali, a condizione che queste ultime riguardino esclusivamente le costruzioni puramente artificiali che non riflettono la realtà economica e che sono poste in essere all'unico scopo di conseguire un vantaggio fiscale indebito.

Quanto all'ordinamento italiano, come noto, l'art. 10-bis L. n. 212/2000 rappresenta la prima *GAAR* scritta introdotta nel nostro Paese. In precedenza, accanto alle disposizioni antielusive specifiche si applicava l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, che costituiva una norma anti-abuso semi-generale in quanto applicabile esclusivamente nell'ambito delle imposte dirette alle operazioni elencate nel suo terzo comma. Tuttavia, l'elusione fiscale veniva contrastata anche attraverso il principio del divieto di abuso del diritto. Segnatamente, nel settore dell'Iva e delle altre imposte armonizzate, l'Amministrazione fiscale e la giurisprudenza tributaria applicavano il principio comunitario del divieto di pratiche abusive che era stato elaborato ai fini Iva dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Halifax plc*⁵⁹; viceversa, nel settore delle imposte dirette, dopo le note "sentenze di Natale" delle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, le fattispecie elusive non tipizzate erano contrastate invocando il principio generale antielusivo fondato sul principio costituzionale di capacità contributiva e progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 Cost..

3.3. Il rapporto fra la norma generale anti-abuso e gli strumenti di interpretazione della legge.

⁵⁸ Art. 6, par. 3, della Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018, COM(2018)148 finale, discussa più recentemente dal Consiglio il 23.05.2018 (ultimo accesso: 28.05.2018).

⁵⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd*, causa C-255/02.

I principi antielusivi e le norme antiabuso generali si fondano sul presupposto che l'elusione fiscale non possa essere contrastata con lo strumento dell'interpretazione⁶⁰. Infatti, se fossero sufficienti i metodi di interpretazione della legge, in particolare il metodo teleologico che valorizza lo scopo perseguito dal legislatore, essi non avrebbero ragione di esistere e sarebbero pertanto superflui, oltre che illegittimi per violazione del principio di certezza del diritto⁶¹.

Il ricorso alla norma antielusiva si giustifica quando le lacune della disciplina normativa o l'inadeguatezza del dettato letterale di talune disposizioni non possono essere superate mediante gli strumenti dell'interpretazione, ossia ricorrendo ai criteri letterale, storico, teleologico e sistematico, dunque occorre procedere all'estensione dell'ambito applicativo della norma impositrice a fattispecie equivalenti sul piano economico-sociale diverse da quelle ivi contemplate (espressamente o implicitamente) oppure alla disapplicazione della norma di agevolazione (nella categoria delle norme di favore, andrebbero incluse anche le disposizioni che regolano i costi). Il comportamento elusivo può consistere nella scelta del contribuente di adottare determinati percorsi negoziali in luogo di altri che sarebbero stati più confacenti agli effetti economici realmente perseguiti, giustificata dallo scopo di sottrarre l'operazione a tassazione oppure di beneficiare del trattamento fiscale più favorevole previsto da una norma impositiva. In tal caso, la norma impositiva aggirata si applica (analogicamente) al negozio atipico, oppure alla sequenza negoziale o al singolo negozio posti in essere dal contribuente e sottoposti all'imposizione inferiore prevista da altre norme impositive. Inoltre, il comportamento elusivo può consistere nell'applicazione abusiva delle norme di favore, ossia nel soddisfacimento dei loro presupposti soltanto sul piano formale.

Tale posizione non è però unanimemente accettata in dottrina, ove resiste la tesi della natura interpretativa del principio generale antielusivo. Occorre però intendersi sul significato di interpretazione e specificare se fra gli strumenti interpretativi siano inclusi anche quelli dell'analogia.

Il rapporto fra i criteri di interpretazione della legge e la norma generale antielusiva continua ad essere al centro del dibattito nella dottrina tedesca e in quella spagnola ed è stato affrontato di recente anche nel Regno Unito.

In Germania, sin dalla introduzione della GAAR nella Sec. 5 del *Reichsabgabenordnung* nel 1919, si contrappongono due correnti di pensiero, la *Innentheorie* e la *Ausfentheorie*⁶². Secondo la prima, la GAAR ha un valore puramente simbolico in

⁶⁰ Cfr. M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., p. 35. L'elusione comincia dove finisce l'interpretazione. Di conseguenza, la clausola generale antielusiva va applicata solo se i vantaggi asistematici non possono essere disconosciuti sul piano meramente ermeneutico. Così, anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 225: "Anche il legislatore italiano ha previsto una disciplina apposita, anziché lasciare semplicemente all'amministrazione finanziaria la possibilità di invocare l'applicazione analogica delle norme impositrici".

⁶¹ Sul rapporto tra interpretazione ed elusione, v. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., pp. 96 ss. P. RUSSO – G. FRANSONI – L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 61: «Una nozione che si pone ai confini fra interpretazione e applicazione della norma è quella di elusione, la quale, come si dirà, rientra nel più ampio concetto di "abuso del diritto"».

⁶² Per un'analisi dettagliata, si rinvia a M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., pp. 11-39.

quanto il Bundesfinanzhof può reprimere le operazioni elusive con gli strumenti dell'interpretazione e dell'analogia. Viceversa, in base alla seconda, la GAAR rappresenta l'unico strumento di contrasto alle pratiche abusive contro il rischio di una eccessiva discrezionalità delle amministrazioni fiscali.

Ancora oggi, queste due correnti di pensiero convivono e condizionano la giurisprudenza tedesca la quale, in sede di interpretazione teleologica o analogica, valorizza il significato e lo scopo delle norme tributarie invocate dal contribuente mentre, in applicazione della clausola generale anti-abuso, qualifica abusive le operazioni inusuali o inappropriate di cui il contribuente non sia in grado di offrire delle giustificazioni di carattere economico o commerciale, trascurando l'analisi delle disposizioni tributarie applicate dall'agente.

Anche in Spagna, la dottrina tributarista si è occupata per lungo tempo di approfondire la natura giuridica della norma generale anti-abuso, specie a commento della celebre sentenza della Corte Costituzionale spagnola n. 120 del 10 maggio 2005. Nonostante le peculiarità delle posizioni espresse, sono sorti due principali orientamenti, l'uno che sostiene la natura analogico-integrativa della clausola anti-abuso, l'altro che ne dichiara il carattere meramente interpretativo.

Secondo la dottrina dominante spagnola, la clausola antiabuso svolge una funzione di integrazione delle norme impositive⁶³, come peraltro sostenuto anche dalla dottrina maggioritaria tedesca⁶⁴ e da alcuni autorevoli esponenti della dottrina italiana⁶⁵.

⁶³ Si menzionano A. BÁEZ MORENO – H. LÓPEZ LÓPEZ, *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y su consecuencias en la derivación de responsabilidades penales (Comentario a la sentencia del TS de 30 de abril de 2003)*, in *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, n. 251/2004, pp. 121 ss.; A. BÁEZ MORENO – C. PALAO TABOADA, *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, Thomson Reuters, Navarra, 2009, pp. 182 ss.; C. PALAO TABOADA, *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)*, in *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n. 1/1997, p. 242.

⁶⁴ La dottrina spagnola a supporto della tesi della natura integrativa della GAAR menziona K. TIPKE – H.W. KRUSE, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 16° edizione, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996.

⁶⁵ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, cit.*, pp. 210-217, 226, in particolare nota 32 a p. 217. Secondo l'Autore, le norme impositive possono adottare il modulo del ragionamento analogico e prevedere fattispecie a forma libera o aperta anziché fattispecie esclusive al fine di dare alle disposizioni la più ampia sfera di operatività e ricondurre nel loro raggio d'azione tutti i casi simili a quelli da esse espressamente previsti. La clausola antielusiva costituisce un ulteriore strumento di applicazione analogica delle previsioni legislative in quanto obbliga l'Amministrazione finanziaria ad estendere il regime fiscale previsto dalla legge per una sequenza negoziale tipica alle sequenze cd. "innominate" per via di analogia di risultati economici. In termini simili, v. G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2010, Parte I, pp. 519-546. Il divieto di abuso del diritto è un principio di natura interpretativa che implica, in particolare, un'interpretazione analogica delle norme impositive. A supporto della sua tesi, l'Autore richiama le Conclusioni dell'Avvocato Generale Poiares Maduro per il caso *Halifax plc*. In senso conforme, si cita M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto, cit.*, pp. 283 ss.. Beghin ha sostenuto la natura interpretativa del principio europeo del divieto di abuso del diritto giacché è diretto a contrastare il risparmio fiscale che costituisce uno sviamento rispetto alle finalità delle norme. Non condivide la tesi della natura integrativa della norma antielusiva, D. STEVANATO,

Il presupposto da cui muove tale tesi consiste nella esistenza di norme impositive caratterizzate da lacune. In particolare, secondo la dottrina più attenta alla ricostruzione dogmatica della clausola anti-abuso, occorre distinguere fra due diversi metodi di integrazione a seconda del carattere manifesto od “occulto” delle lacune⁶⁶.

Le lacune manifeste o lacune in senso comune ricorrono quando la norma impositiva comprende meno fattispecie impositive di quelle che dovrebbe comprendere in base al suo scopo. Tali norme sono generalmente qualificate come norme *under-inclusive* giacché presentano un perimetro di applicazione più ristretto di quello che potrebbero avere in base alla loro *ratio*.

Al contrario, le lacune “occulte” caratterizzano le norme di esenzione o agevolazione *over-inclusive*, ossia che risultano applicabili a fatti ulteriori e diversi da quelli che il loro obiettivo raccomanderebbe e che quindi necessitano di una regola limitativa del loro ambito di applicazione.

Con riguardo alle norme impositive che presentano lacune manifeste, la clausola antiabuso determinerebbe una estensione analogica del loro ambito di applicazione⁶⁷. Viceversa, nei riguardi delle norme di esenzione o agevolazione inficiate da lacune occulte, la clausola anti-abuso si risolverebbe nella cd. riduzione teleologica della loro sfera applicativa⁶⁸.

Per i sostenitori della funzione integrativa, la distinzione fra gli strumenti dell’interpretazione e i metodi di integrazione normativa diviene fondamentale per

Elusione fiscale e abuso nel diritto nell’ambigua formulazione dell’art. 10-bis della L. 212/2000, in AA.VV., *Il nuovo abuso del diritto* (a cura di L. Miele), Eutekne, Torino, 2016; similmente, D. STEVANATO, *La nuova nozione di abuso del diritto tra ambiguità e contraddizioni*, in *La gestione Straordinaria delle Imprese*, n. 6/2015, pp. 13 ss.

⁶⁶ A. BÁEZ MORENO – C. PALAO TABOADA, *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, cit., pp. 192-193: “*En las lagunas manifiestas la norma dice menos de lo que recomendaría su finalidad (sus sentidos posibles abarcan menos casos que los que su finalidad indica). En las lagunas ocultas, por el contrario, la norma abarca más supuestos que los que su finalidad recomienda; ese es el motivo por el que la analogía resulta inservible en estos casos. La integración de dichas lagunas se lleva a cabo a través de una restricción de la norma por reducción teleológica de misma y, como señala Larenz, va acompañada a menudo de la ampliación del ámbito de aplicación de otra norma que viene a cubrir la laguna (ahora sí manifiesta) creada por la restricción de la primera*”.

⁶⁷ Tale ricostruzione è coerente con la tesi di Falsitta. Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 225 ss. Falsitta ha affermato che la disciplina contro l’elusione fiscale è una disciplina analogica che (i) estende a fattispecie fiscalmente atipiche o innominate il regime fiscale più oneroso previsto dalla legge per atti o negozi o relativi collegamenti tipici o nominati che producano risultati simili oppure che (ii) porta a negare l’applicabilità dei vantaggi fiscali derivanti da norme che prevedono agevolazioni, esenzioni, componenti negative dell’imponibile, ecc., laddove il meccanismo elusivo crei le fattispecie di esse in assenza della sostanza economica che nelle rispettive *ratio* le giustifica.

⁶⁸ Una parte della dottrina, invece, riconduce la riduzione teleologica delle norme tributarie di agevolazione al metodo di applicazione analogica in generale, senza specificare che l’analogia e l’integrazione stanno in un rapporto di specie a genere. A titolo esemplificativo, viene citato il seguente passaggio di V. RUIZ ALMENDRAL, *El Fraude a la Ley Tributaria (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)*, in *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 257-258/2004, p. 60: “*En su modalidad de reducción teleológica, la analogía opera justo al contrario*”.

motivare sia la necessità della clausola anti-abuso che la sua inidoneità a giustificare sanzioni. Per loro, l'applicazione analogica di una norma (cd. *analogia legis*) si distingue dall'interpretazione⁶⁹ in quanto presuppone una lacuna normativa e quindi sana il difetto di disciplina di una determinata fattispecie. Diversamente, l'interpretazione estensiva comporta la scelta del significato più ampio di quelli desumibili dal testo della disposizione. Inoltre, la riduzione teleologica di una norma non consiste nell'adozione del significato più restrittivo ricavabile dal testo della norma ma nella riduzione del suo ambito applicativo in contrasto con il testo stesso ma in conformità allo scopo perseguito. Dunque, essa si differenzia dalla interpretazione riduttivo-teleologica, che non può contraddire il testo della disposizione⁷⁰.

Può aggiungersi, come ulteriore considerazione, che la clausola del divieto di abuso, così concepita, funziona come “norma veicolo” in quanto non detta di per sé la disciplina da applicare analogicamente ma determina l'ampliamento dell'ambito applicativo della norma “difettosa” intervenendo come fattore di applicazione analogica delle norme impositive⁷¹. Per tale ragione, la dottrina spagnola sembra fare esclusivo riferimento all'applicazione analogica delle norme (*analogia legis*) e non dei principi del sistema tributario (*analogia iuris*), i quali per natura non dettano una disciplina specifica per i fatti concreti.

Secondo altra parte della dottrina spagnola, la norma antielusiva non incorpora un meccanismo analogico, giacché quest'ultimo presuppone una lacuna normativa.

Taluni Autori hanno così sostenuto la teoria intermedia della sostituzione del fatto imponibile reale, cd. “*ficción del hecho imponible real*”, la quale poggia sulla dottrina tedesca della impossibilità di applicazione analogica delle norme impositive. Secondo tale orientamento, la clausola anti-abuso non interviene sulle norme impositive modificandone i presupposti in quanto opera “a monte” a livello fattuale, ossia sostituendo la fattispecie realizzata dal contribuente con la forma negoziale appropriata agli effetti economici conseguiti⁷².

⁶⁹ In ordine alla distinzione fra interpretazione estensiva e interpretazione analogica, si richiama Corte di Cassazione, Sez. V, sentenza del 24 febbraio 2012, n. 2824: “*Va premesso che è astrattamente possibile, anche con riguardo alle disposizioni – aventi natura derogatoria e quindi eccezionale – che prevedono agevolazioni fiscali, il ricorso alla interpretazione estensiva...: ma tale interpretazione ha il fine di comprendere nella portata applicativa concreta della norma tutti i casi da essa non espressamente, ma comunque implicitamente, considerati, quali risultanti dalla lettera e dalla ratio della disposizione*”.

⁷⁰ Sui limiti dell'attività interpretativa e sulla conseguente impossibilità logica di una interpretazione analogica si è espresso Karl Larenz. Fonte: A. BÁEZ MORENO – C. PALAO TABOADA, *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, cit., p. 85.

⁷¹ Non è chiaro se la dottrina intenda dire che la clausola anti-abuso determina l'applicazione analogica di una norma impositiva al di là dei presupposti dell'analogia oppure obbliga l'interprete a ritenere che tali presupposti sussistano. Tuttavia, se si analizza la dottrina spagnola (*Ibidem*) che ha esaminato a fondo la questione, si propende per la seconda soluzione in quanto gli Autori hanno tentato di giustificare l'applicazione della clausola antiabuso dimostrando che essa interviene per colmare le lacune palesi od occulte delle disposizioni e quindi hanno tenuto fermo il presupposto proprio dell'analogia.

⁷² V. RUIZ ALMENDRAL, *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pp. 23 ss. La corrente dottrinale della “Finzione del fatto imponibile reale” è oggetto di esame nell'opera di A. BÁEZ MORENO – C. PALAO

È stato sostenuto che la *fraude a la ley* comporta comunque un meccanismo simile a quello analogico in quanto, diversamente dagli strumenti di interpretazione, supera il dato letterale della previsione legislativa e richiede la comparazione fra il fatto economico posto in essere dalle parti e la forma giuridica utilizzata al fine di verificare se sussista una forma giuridica più appropriata⁷³.

Infine, la dottrina spagnola minoritaria sostiene la superfluità della clausola generale anti-abuso in quanto considera che gli strumenti interpretativi e, in particolare, il metodo di interpretazione teleologica delle norme siano sufficienti per permettere all'Amministrazione finanziaria di reprimere l'aggiramento delle norme impositive. Tuttavia, come gli oppositori di tale teoria hanno messo in luce, trattasi del tentativo velato di superare i limiti dell'attività interpretativa chiamando interpretazione ciò che evidentemente non è tale⁷⁴.

Nel Regno Unito, come si è anticipato sopra, la GAAR è stata introdotta solo nel 2013, a seguito degli studi condotti da un gruppo di esperti tecnici guidato da Graham Aaronson QC. Nell'*Aaronson Report*, che ha costituito la base scientifica della Sec. 206 e degli articoli seguenti del Finance Act 2013, la scelta di introdurre una GAAR è oggetto di una ponderata riflessione. Come si ricava dal par. 3.7, a quella data l'elusione fiscale era repressa mediante la corretta interpretazione degli statuti fiscali da parte dei giudici, le norme antielusive specifiche e il regime *DOTAS (Disclosure Of Tax Avoidance Schemes)* ossia le regole di comunicazione obbligatoria preventiva degli schemi potenzialmente abusivi.

Il *GAAR Study Group* ha sottolineato gli sforzi della giurisprudenza di reprimere le pratiche elusive attraverso l'interpretazione della legge e, in particolare, l'impiego del criterio teleologico, tuttavia ha anche constatato come questo strumento fosse talvolta insufficiente e foriero di un elevato grado di incertezza del diritto⁷⁵. Sulla base di tali

TABOADA, *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, cit., p. 189, nota 464: “*la diferencia respecto a la aplicación analógica de la ley reside en lo siguiente: en la analogía el aplicador del Derecho subsume el hecho imponible real en un hecho imponible legal fingido, que es semejante al hecho imponible legal pero que el obligado no ha realizado. En la ficción del hecho imponible real el aplicador subsume un hecho que el obligado no ha realizado en el hecho imponible legal. En la analogía se finge el hecho imponible normativo, en el fraude a la ley el hecho imponible fáctico*”. Gli Autori confermano che fra gli esponenti della dottrina rientra Ruiz Almendral (p. 188).

⁷³ M.S. ÁLVAREZ, *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 186: “*Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento on connotaciones analógicas, en la medida en que se compara la identidad de razón entre el hecho económico realmente realizado por las partes, y la forma adecuada, tal y como es contemplada por el Derecho tributario*”.

⁷⁴ A. BÁEZ MORENO – C. PALAO TABOADA, *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, cit., pp. 187-188: “*En efecto, la construcción de un instrumento de aplicación normativa unitario y polivalente – llámese este interpretación económica, calificación o de cualquier otro modo – que no tenga en cuenta los límites de la actividad interpretativa, pone en riesgo la propia estructura y la lógica interna de los diversos mecanismos de aplicación de las normas. Además, y a los efectos que ahora nos ocupan, es indiferente que un determinado supuesto en el que debería haberse hecho uso se la cláusula antiabuso se considere que estimo ante una mera interpretación teleológica*”.

⁷⁵ GAAR Study, Report by Graham Aaronson QC, 11 November 2011, par. 3.13: “*I share the view of a large number of tax professionals that in some cases the Courts, under the guise of*

considerazioni, esso ha dunque concluso che l'introduzione di una GAAR nell'ordinamento fosse necessaria (rispondendo in senso affermativo alla questione della Section 3 "*Does the UK need a GAAR?*") ed escluso la natura interpretativa della stessa. Viene stabilito che la GAAR opera come un *overriding statutory principle* ossia come una regola che permette all'Amministrazione finanziaria di disconoscere il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente anche quando gli strumenti interpretativi della legge sembrerebbero dare ragione a quest'ultimo⁷⁶.

4. Gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale comuni alle GAARs.

4.1. La contrarietà del vantaggio fiscale allo spirito della legge (cd. *objective test*).

Passando all'individuazione degli elementi costitutivi dell'elusione fiscale non tipizzata o abuso del diritto, il primo di questi è costituito dalla produzione di un vantaggio fiscale o risparmio d'imposta formalmente previsto dalla legge ma "indebito", ossia che non dovrebbe spettare al contribuente.

Le ragioni della illegittimità del vantaggio fiscale sono ricondotte alla contrarietà del risparmio d'imposta allo scopo della legge o ai principi del sistema (a causa dell'applicazione distorta o abusiva delle disposizioni tributarie invocate), oppure all'assenza di sostanza economica delle operazioni poste in essere, oppure ancora ad entrambe tali circostanze.

In termini generali, si è dell'avviso che le GAARs dei Paesi di *civil law* tendano a valorizzare maggiormente l'analisi giuridica delle disposizioni tributarie applicate dal contribuente⁷⁷ mentre quelle dei Paesi di *common law* attribuiscono maggiore rilevanza alla verifica della sostanza economica o commerciale delle costruzioni, ossia ai loro effetti sulla sfera economica del contribuente e agli scopi extrafiscali perseguiti⁷⁸. In

purposive interpretation, have been prepared to stretch the interpretation of tax legislation in order to thwart tax avoidance schemes which they regard as abusive. I shall revert to this because the temptation to give stretched interpretations in such cases is particularly relevant to the major issue of uncertainty which I address later".

⁷⁶ Ivi, par. 5.4: "*the GAAR is not to be regarded as a rule of construction, or interpretation, of statutory language. Rather, it operates on the hypothesis that the particular tax rules engaged by the arrangement would, on conventional purposive interpretation, succeed in achieving the advantageous tax result which it set out to obtain. The GAAR then provides an overriding statutory principle to which other tax legislation is subject*".

⁷⁷ Sulla centralità dell'aggiramento dei principi del sistema tributario o dello spirito delle norme tributarie e sulla rilevanza secondaria degli altri elementi dell'elusione, come l'assenza di valide economiche, si richiama D. STEVANATO, *Il disconoscimento del prezzo pagato per acquistare l'azienda e il paradosso dell'elusione senza "aggiramento"*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 6/2015, pp. 501 ss. Nel suo contributo, Stevanato commenta la sentenza n. 438 del 14 gennaio 2015 della Sez. Trib. della Cassazione Civile e critica il percorso motivazionale con cui la Corte aveva accolto l'appello del contribuente e la formulazione inesatta del principio di diritto.

⁷⁸ A titolo esemplificativo, si richiama la GAAR australiana contenuta nella Part IVA dell'ITAA36 che non fa riferimento alla verifica dell'applicazione distorta o abusiva delle disposizioni tributarie. Essa, infatti, si applica agli schemi produttivi di un vantaggio fiscale posti in essere dal contribuente allo scopo esclusivo o principale di ottenere tale vantaggio. Le

effetti, le norme scritte anti-abuso sono il frutto della elaborazione giurisprudenziale che ha visto sorgere rispettivamente il principio del divieto di pratiche abusive nei primi e le teorie della sostanza economica o della prevalenza della sostanza sulla forma negli altri. Di riflesso, non sempre la dottrina considera entrambi gli elementi (i.e. contrarietà del vantaggio fiscale allo scopo della legge e assenza di sostanza economica) come costanti della fattispecie elusiva delineata dalle GAARs⁷⁹.

Cionondimeno, va osservato come nel tempo i due approcci si siano influenzati reciprocamente e abbiano assorbito l'uno elementi dell'altro⁸⁰.

Persino negli Stati Uniti, la cui GAAR costituisce testualmente la codificazione dell'*Economic Substance Doctrine* (la Section 7701 (o) dell'IRC è intitolata "Codification of Economic Substance Doctrine"), l'analisi della compatibilità del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente con lo scopo delle norme da questi applicate è imprescindibile. Infatti, è previsto un giudizio di rilevanza della GAAR, preliminare alla sua applicazione, che consiste nella verifica di conformità del risparmio d'imposta all'obiettivo perseguito dal Congresso⁸¹.

autorità tributarie sono tenute a dimostrare tre elementi e, in particolare, lo schema del contribuente, il beneficio fiscale conseguito e lo scopo principale elusivo. Dal canto suo, il contribuente può ottenere la disapplicazione della GAAR se prova l'assenza del vantaggio fiscale, eventualmente tramite una comparazione fra gli effetti fiscali conseguiti e quelli che gli sarebbero derivati dalla costruzione ipotetica alternativa, oppure mediante la prova degli scopi extrafiscali perseguiti. Il legislatore detta otto criteri cumulativi per la verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo ossia dello scopo principale perseguito dal contribuente con la costruzione contestata. Per ulteriori dettagli, v. R. MCMECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance*, cit.; J. PREBBLE QC, *General Anti-Avoidance Rules: Enactments from the World*, cit., pp. 5 ss..

⁷⁹ In un recente documento dell'OCSE, viene dato risalto all'assenza di sostanza economica delle operazioni mentre la contrarietà del vantaggio allo scopo delle disposizioni tributarie viene qualificato come un possibile (quindi non necessario) elemento costitutivo della fattispecie elusiva. Cfr. Å. JOHANSSON – Ø. B. SKEIE – S. SORBE, OECD Economics Department Working Papers No. 1356, *Anti-avoidance rules against International tax planning: A classification*, cit., pp. 8-9: "Anti-avoidance rules typically apply by focusing on the substance of a transaction or arrangement. One common feature is to limit or deny tax benefits when insufficient economic substance is present. For instance, this can occur when the taxable income of a firm is reduced as a result of a transaction that has no reasonable commercial purpose or where the purpose of a transaction is to directly or indirectly alter the tax incidence...(Omissis)...Countries develop and implement their GAARs differently. Nevertheless, there are some common characteristics generally found in GAARs among countries...including: (i) identification of a scheme or arrangement; (ii) quantification of tax benefit or tax advantage associated with that scheme; (iii) purpose test to assess if the firm achieves a tax advantage through the scheme. However, there are also a number of differences in GAARs among countries, such as the inclusion of misuse or abuse provision...".

⁸⁰ In un recente contributo dottrinale è emerso che alcuni Paesi sudamericani utilizzano varie dottrine, principalmente la *substance over form rule* e la *business purpose doctrine* a supporto delle regole generali antiabuso, come misure reciprocamente complementari. Cfr. I. M. VALDERRAMA – A. MAZZ – L. E. SHOURI – N. QUIÑONES – C. WEST – P. PISTONE – F. ZIMMER, *Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in the Light of Transparency*, cit., pp. 140 ss.

⁸¹ R. MCMECHAN, *Economic substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit., p. 218: "The key reference point in making this determination will be whether the realization of

Ancora, si osserva come il legislatore del Regno Unito che ha introdotto una GAAR in tempi relativamente recenti (2013) abbia optato per una norma antiabuso di gran lunga più articolata rispetto al *Ramsay principle*, o *economic substance doctrine*, e abbia incluso fra i parametri di irragionevolezza della condotta del contribuente l'incoerenza dei risultati dell'operazione con i principi sottostanti le disposizioni tributarie e gli obiettivi politici di queste ultime. Più in particolare, in base alla Sec. 207 del Finance Act 2013, le operazioni poste in essere dal contribuente possono essere qualificate abusive se conducono ad un risultato fiscale ragionevolmente inatteso in base al significato e allo scopo delle disposizioni applicate dal contribuente⁸².

Entrambi i requisiti sono presi in considerazione anche dal diritto dell'Unione, come è dato ricavare sia dalla norma generale antiabuso proposta dalla Commissione nella sua Raccomandazione del 6 dicembre 2012 sia dalle GAARs previste nella Direttiva Anti-Elusione fiscale e nella Direttiva Madre-Figlia, come emendata dalla Dir. 2015/121/UE⁸³, nonché nella Proposta di Direttiva relativa a una base imponibile

the tax benefits of the transaction is consistent with the Congressional purpose or plan that the tax benefits were designed by Congress to effectuate”.

⁸² Sec. 206 Fiscal Act 2013: “2) Tax arrangements are “abusive” if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including (a) whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions, (b) whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps, and (c) whether the arrangements are intended to exploit any shortcomings in those provisions”. La GAAR attenua l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria ammettendo una verifica dell'elusione secondo un criterio di ragionevolezza e agevola la valutazione prevedendo una Guidance con 32 casi pratici e la costituzione di un GAAR Advisory Panel, ossia di un organismo terzo rispetto ai contribuenti e all'Amministrazione finanziaria con funzioni consultive.

⁸³ Commissione Europea, Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva, COM 2012/772/UE, 6 dicembre 2012, punto 4.2: “Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata”. Art. 6 Direttiva 2016/1164/UE del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno: “1. Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte. 2. Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica”. Art. 1 Dir. 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011 concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (rifusione): “2. Gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte. 3. Ai fini del paragrafo 2, una

comune per l'imposta sulle società (cd. CCTB che sta per *Common Corporate Tax Base*)⁸⁴.

Lo stesso dicasi per l'art. 10-bis L. n. 212/2000 che, diversamente dalla formulazione del principio generale anti-abuso e dall'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, detta una definizione tripartita dell'abuso del diritto in quanto oltre a richiedere il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito e lo scopo elusivo come scopo principale o uno degli scopi principali perseguiti dal contribuente prevede anche l'assenza di sostanza economica dell'operazione⁸⁵.

L'incompatibilità del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente rispetto alla legge, agli obiettivi perseguiti dal legislatore e ai principi del sistema può essere espressa sinteticamente con l'espressione "vantaggio fiscale indebito" o "vantaggio fiscale non dovuto" e rappresenta il cd. elemento oggettivo dell'elusione.

L'onere dell'Amministrazione finanziaria di provare la contrarietà del risparmio d'imposta allo scopo delle disposizioni tributarie formalmente applicate in modo corretto dal contribuente configura il cd. *objective test*.

Quale che sia l'ordinamento che si prenda in esame, tale elemento costitutivo della contrarietà del vantaggio fiscale alla legge o al suo spirito impone un'analisi di carattere giuridico delle disposizioni e dei principi del sistema tributario.

4.2. L'assenza di sostanza economica o commerciale delle operazioni e gli indicatori oggettivi dell'artificialità (cd. *artificiality test* o *arrangement test*).

Il secondo elemento costitutivo della fattispecie elusiva preso in considerazione dalle dottrine giurisprudenziali anti-abuso più diffuse o dalle GAARs consiste nel difetto di sostanza economica o commerciale delle operazioni⁸⁶.

costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica".

⁸⁴ Art. 58 Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società, COM(2016)685 finale del 25.10.2016: "1. Ai fini del calcolo della base imponibile in conformità alle norme della presente direttiva, uno Stato membro non tiene conto di una costruzione o di una serie di costruzioni che, essendo state poste in essere essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non sono genuine, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte. 2. Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica"

⁸⁵ Art. 10-bis L. n. 212/2000: "1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti...(Omissis)...2. Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"

⁸⁶ Per un'analisi critica della legislazione antielusiva canadese che non attribuisce sufficiente rilevanza al criterio della sostanza economica delle operazioni, v. R. MCMECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit., p. 104: «As already noted,

L'elusione fiscale, infatti, ricorre quando le costruzioni poste in essere dal contribuente hanno una "causa puramente fiscale", essendo dirette a produrre un risparmio d'imposta senza realizzare il risultato economico e commerciale che giustifica il trattamento fiscale previsto dalla norma impositiva indebitamente applicata.

Tale requisito viene espresso anche con il concetto di artificialità o artificiosità delle operazioni e viene considerato speculare o comunque complementare al cd. elemento soggettivo dell'elusione fiscale, che consiste nell'assenza di valide ragioni economiche. I motivi del contribuente, infatti, sono irrilevanti e ciò che rileva è lo scopo che si sia estrinsecato in particolari modalità di svolgimento dell'operazione e dunque risulti oggettivizzato in determinate caratteristiche della stessa.

L'accertamento di tale requisito è in genere agevolato dalla previsione di una serie di indicatori oggettivi sintomatici della non genuinità delle costruzioni poste in essere dal contribuente⁸⁷. Gli elenchi esemplificativi degli indici di assenza di sostanza economica

*although the Supreme Court said in Canada Trustco that the economic substance of transactions may be relevant in the GAAR analysis, it also held that "this expression economic substance has little meaning in isolation from the proper interpretation of specific provisions of the Act". The Court's position in this regard has been critically assailed on the basis that it is "too narrow" and also because it renders any reference to economic substance in the context of GAAR as "virtually meaningless"». La Suprema Corte del Canada (SCC), in seguito all'introduzione della GAAR e in particolare a partire dalla sentenza *Trustco Mortgage Co. c. R.* del 2005, ha riconosciuto l'importanza di analizzare la sostanza economica delle operazioni asseritamente elusive ma ha inteso tale requisito come una verifica del rispetto dello scopo delle disposizioni tributarie piuttosto che degli effetti economici e commerciali prodotti. L'Autore appoggia la tesi di coloro che considerano la mancanza di sostanza economica delle operazioni, e quindi di conseguenze economiche per il contribuente, come l'indicatore principale delle pratiche elusive o abusive. McMechan richiama la frase celebre pronunciata dal Lord Nolan nella sentenza *Inland Revenue Commissioners c. Willoughby* del 1997: "The hallmark of tax avoidance is that the taxpayer reduces his liability to tax without incurring the economic consequences that Parliament intended to be suffered by any taxpayer qualifying for such reduction in his tax liability" (p. 35). L'Autore suggerisce dunque di emendare la GAAR vigente in Canada affinché recepisca l'*economic substance doctrine* e qualifichi elusive le operazioni che risultino essere prive di sostanza commerciale sia sul piano soggettivo, in quanto poste in essere all'unico scopo di conseguire un beneficio fiscale, sia su quello oggettivo, essendo prive di effetti modificativi della sfera economica del contribuente.*

⁸⁷ Ad esempio, la Section BG1 dell'Income Tax Act neozelandese del 2007 qualifica elusive le operazioni aventi come effetto o come scopo o fra i loro effetti o scopi l'elusione fiscale, purchè non si tratti di un effetto o scopo meramente incidentale. La Suprema Corte neozelandese con la sentenza *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd c. Commissioner of Inland Revenue* (2008, NZSC 115) ha elaborato una lista di fattori che debbono essere presi congiuntamente in considerazione per l'individuazione di una fattispecie elusiva, fra i quali rientrano le modalità di svolgimento dell'operazione, il ruolo delle parti e i rapporti intercorrenti fra le stesse, gli effetti economici e commerciali dei negozi e delle transazioni, la durata dell'operazione, la coerenza fra le modalità di applicazione delle disposizioni alla luce della realtà commerciale e degli effetti economici dell'operazione e il loro significato risultante da una interpretazione teleologica. Tali fattori garantiscono un'analisi dello scopo o degli effetti della costruzione posta in essere dal contribuente e assumono una rilevanza diversa a seconda delle circostanze del caso concreto. Cfr. MCMCHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit., p. 289: "Hence the Commissioner and the courts may address a number of relevant factors, the significance of which will depend on the particular

delle operazioni sono messi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria affinché essa possa presumere l'esistenza di una fattispecie elusiva dal ricorrere degli stessi.

L'*artificiality test*, essendo incentrato sul tipo di negozi scelti dal contribuente e sul loro collegamento, presenta dei punti di contatto con le misure di contrasto all'elusione precedenti alla introduzione delle norme generali antiabuso, come il principio della *substance over form* di origine anglosassone o la *step transaction doctrine* che, attribuendo prevalenza alla finalità economica effettiva conseguita dal contribuente, ammettevano la possibilità di superare le forme giuridiche adottate da quest'ultimo e di ricondurre ad unità i negozi e gli atti giuridici realizzati non contestualmente⁸⁸.

In taluni ordinamenti, l'*artificiality test* sembra essere sufficiente per dimostrare l'integrazione della fattispecie di elusione fiscale. In un recente contributo dottrinale⁸⁹, è emerso che la peculiarità della GAAR tedesca⁹⁰, contenuta nella Sec. 42 del *Abgabenordnung* ("*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*") consiste nel carattere alternativo e non cumulativo dell'*objective test* e dell'*arrangement test*. Infatti, da un'analisi della giurisprudenza del Bundesfinanzhof è emerso che ricadono nel divieto sia le operazioni che risultino produrre un vantaggio fiscale incompatibile con lo scopo delle disposizioni tributarie applicate in seguito al cd. *objective test*, sia quelle che risultino inappropriate in base al cd. *arrangement test*.

L'*arrangement test*, per come applicato dal Bundesfinanzhof, implica una verifica del carattere inappropriato e irragionevole o artificiale delle operazioni poste in essere dal contribuente. L'inappropriatezza può derivare alternativamente dalla forma dell'operazione oppure dall'assenza di valide ragioni economiche e commerciali diverse da quelle fiscali. La dottrina ha osservato che la presenza o assenza di valide ragioni economiche non assume rilievo nella giurisprudenza, la quale ha per lo più dimostrato

facts....As indicated, it will often be the combination of various elements in the arrangement which is significant".

⁸⁸ Sul punto, P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, cit., pp. 15 ss.

⁸⁹ M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., p. 208: "Typically the Federal Fiscal Court deduces from the inappropriate arrangement that the taxpayer also had the intention to obtain the benefit. Vice versa, where the Federal Fiscal Court finds an arrangement to be appropriate, it implicitly acknowledges that the taxpayer did not have the intention to obtain a benefit. The focus lies almost entirely on the arrangement test". In ragione del fatto che l'*arrangement test* è alternativo all'*objective test*, è sufficiente che l'operazione sia irragionevole e inappropriata per essere classificata abusiva. Per l'Autore, sebbene le ragioni economiche e i motivi extra-fiscali che giustificano l'operazione configurino una causa di esclusione della inappropriatezza e irragionevolezza delle operazioni poste in essere dal contribuente, esse di fatto non incidono sulla valutazione del Bundesfinanzhof.

⁹⁰ Sec. 42 *Abgabenordnung*: "(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2, so wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. (2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind".

di fare riferimento alla tipologia e concatenazione degli atti posti in essere dal contribuente. In particolare, l'inappropriatezza delle operazioni è riscontrata quando queste risultino circolari ossia abbiano l'effetto di annullare reciprocamente i loro effetti, oppure quando risultino essere strettamente connesse sul piano materiale e temporale e costituiscano i segmenti di un piano unico più complesso, quando siano realizzate mediante l'interposizione inusuale di una persona (ad es. perchè il soggetto interposto non svolge nessun tipo di attività), oppure quando producano un risultato svantaggioso e un operatore ragionevole si sarebbe astenuto dal porle in essere.

Anche negli Stati Uniti, stante il rigore del sistema sanzionatorio previsto contro le operazioni qualificate abusive ai sensi della *Economic Substance Doctrine* codificata nella sezione 7701(o), in data 15 luglio 2011 è stata emanata una direttiva IRS che costituisce una guida per l'analisi delle transazioni e riporta gli indicatori della presenza o assenza di sostanza commerciale.

Con riguardo all'ordinamento europeo, la Commissione aveva elencato una serie di indici comuni di artificiosità o assenza di sostanza economica delle operazioni nel punto 4.4 della sua Raccomandazione sulla Pianificazione Fiscale Aggressiva del 6 dicembre 2012. In particolare, essa invitava a considerare i seguenti indicatori: “a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali”. L'artificiosità delle operazioni è talora sostituita con l'utilizzo dell'aggettivo “non genuine”, al fine di evitare che esse siano erroneamente intese come comportamenti fraudolenti.

Come si può notare dall'elenco sopra riportato, il difetto di sostanza economica delle operazioni può inferirsi dall'abuso delle forme giuridiche (punti a, b, c, d) ma anche dai risultati effettivi della costruzione. L'*artificiality test* può corrispondere così all'*arrangement test*, essendo incentrato sui mezzi adottati dal contribuente per conseguire un certo risultato e quindi sul tipo di operazioni e sulla loro combinazione⁹¹. Senza voler anticipare l'analisi dettagliata della norma generale anti-abuso prevista nell'art. 6 dell'ATAD, che si svolgerà nel capitolo III, si segnala sin d'ora che la disposizione di matrice europea include, oltre ad un elemento soggettivo, sia l'*objective test* che l'*arrangement test*. Il primo test consiste nel verificare “un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile” (par. 1), dunque importa l'interpretazione delle norme del sistema tributario. Il secondo test

⁹¹ Sull'artificiosità della costruzione giuridica come elemento oggettivo della fattispecie elusiva ulteriore rispetto alla produzione di un risparmio d'imposta non consentito dal legislatore, si è pronunciato anche P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, cit., pp. 24-26. L'Autore ha individuato come elemento soggettivo l'assenza di interesse economico a realizzare l'operazione, quali elementi oggettivi l'anormalità del procedimento scelto e l'intento elusivo oggettizzato e quale risultato il risparmio d'imposta indebito.

impone di accertare una costruzione o una serie di costruzioni non genuina “*nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica*” (par. 2)⁹². Diversamente dalla raccomandazione della Commissione, però, la direttiva Anti-Elusione fiscale non contempla un elenco di indicatori della non genuinità delle operazioni. Parimenti è a dirsi per le clausole antiabuso previste dalla Direttiva Madre-Figlia come emendata, dalla Proposta di Direttiva CCTB e dalla Proposta di direttiva ISD.

A chiusura del presente paragrafo, preme sottolineare che il carattere inusuale delle operazioni concluse dal contribuente o la scelta di una serie negoziale articolata al fine di conseguire degli effetti economici che potevano essere raggiunti mediante un unico negozio o una serie diversa di negozi tipici, in sintesi il cd. abuso delle forme giuridiche, rappresenta soltanto un indicatore di abusività e non un requisito necessario delle fattispecie elusive⁹³. Esso, infatti, può assumere rilievo nella verifica della

⁹² Cfr. A. NAVARRO – L. PARADA – P. SCHWARZ, *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*, in *EC Tax Review*, n. 3/2016, p. 123: “*the Proposal for a Directive requires Member States to implement a general anti-abuse rule (GAAR) reflecting the artificiality test developed by the ECJ*”. La nozione di elusione fiscale assorbe l’*artificiality test* formulato dalla Corte di Giustizia.

⁹³ Le forme negoziali scelte dal contribuente dovrebbero rappresentare esclusivamente degli indicatori di abusività, alla pari di quanto è previsto nella GAAR del Regno Unito ove il carattere anormale del percorso prescelto dal contribuente è soltanto un indicatore di possibile incompatibilità dello stesso con lo spirito delle leggi e non assurge a requisito necessario delle pratiche abusive. Peraltro, a sostegno di questa tesi, viene argomentato che l’*arrangement test*, da un lato, attribuisce un eccessivo grado di discrezionalità all’amministrazione finanziaria causando un elevato grado di incertezza in sede di sua attuazione, dall’altro, suggerisce al contribuente l’opportunità di preordinare le operazioni in modo tale da non farle apparire prive di senso attribuendo loro una parvenza di utilità. Cfr. M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., p. 207: «*On the one hand, tax authorities or courts might be tempted to focus too much on the “artificial” arrangements, gives tax authorities and courts alike great power. Consequently, they might be tempted not to pay attention to the statutory requirements. They could simply conclude that an arrangement defeats the statutory requirements just because it is “artificial”. On the other hand, tax authorities or courts could also ‘pardon’ a taxpayer on the grounds that they do not consider the arrangement (which defeats the statutory requirements) to be “artificial....Those taxpayers who receive good advice will be automatically better off because they can more easily present their case in an acceptable way”*». Sembra essere di contrario avviso F.V. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Second Edition, Wolters Kluwer International BV, Eucotax, The Netherlands, 2017, pp. 56-57: “*This type of conduct may fall within the framework of tax avoidance...the concept of avoidance may be considered to be broader than abuse of law (fraus legis) which is limited exclusively to the avoidance or reduction of the scale of the taxable event...The difference between abuse of tax law (fraus legis) and a mere case of tax avoidance is the unlawfulness of the means employed to avoid the consequences of the tax rule. The method used is a legal transaction carried out in a manner contrary to its natural purpose, making it void of cause and definitively, using it an artificial manner. Consequently, the transaction is not deemed unlawful because its purpose is avoidance, but rather due to the objective artificiality of the legal form used...Therefore, perhaps a more restrictive definition of tax avoidance could be applied, where it would only include those cases considered an abuse of law*”.

ragionevolezza o sostanza economica delle operazioni nell'ambito dell'*objective test*⁹⁴e, più specificatamente, dell'*arrangement test* o *artificiality test*⁹⁵. A dimostrazione di ciò, si richiama la stessa formulazione dell'art. 10-bis L. n. 212/2000⁹⁶. Tuttavia, si segnala dottrina di avviso contrario⁹⁷.

4.3. L'elemento soggettivo (cd. *business purpose test* o *principal purpose test*).

La fattispecie elusiva è composta di regola anche da un elemento soggettivo, che può essere modulato in modo diverso⁹⁸. È possibile che la norma antiabuso richieda che lo

⁹⁴ Cfr. M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., p. 299. Secondo Beghin, l'elusione può prescindere dall'abuso della strumentazione giuridica. I presupposti indefettibili dell'elusione sono il conseguimento di un vantaggio fiscale e l'asistematicità di quest'ultimo.

⁹⁵ Sec. 206 Fiscal Act 2013: "2) *Tax arrangements are "abusive" if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including... (b) whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps*". Si richiama anche il punto 4.4. della Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva secondo cui l'assenza di sostanza economica delle operazioni può determinarsi se sussiste una o più delle seguenti situazioni: "a) *la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale*".

⁹⁶ Art. 10-bis, co. 2, lett. a) L. n. 212/2000: "Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato". Per una lucida analisi degli elementi costitutivi della nuova fattispecie di abuso del diritto in relazione al provvedimento di soft law della Commissione e per un approfondimento degli indicatori del requisito di "assenza di sostanza economica", v. G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. Trib.*, n. 47/2015, pp. 4577 ss.

⁹⁷ A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, cit., pp. 21 ss. Secondo Contrino, l'elusione fiscale consta di tre elementi, un elemento soggettivo che consiste nell'intento elusivo, il risultato che è dato da un risparmio d'imposta non previsto o non consentito dal legislatore e un elemento oggettivo che corrisponde per l'appunto all'anormalità del procedimento e alla surrogabilità dello stesso con il procedimento tipizzato dalla norma elusa. Il cd. abuso degli strumenti negoziali può essere un abuso diretto di negozi leciti e meritevoli di tutela oppure un abuso indiretto degli stessi mediante la costituzione di negozi atipici. Di avviso contrario a tale ricostruzione è M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Seconda edizione, CEDAM, Padova, 2015, p. 425: "è perciò da respingere la linea argomentativa stando alla quale tra gli elementi costitutivi dell'elusione dovrebbe trovarsi anche quello dell'anormalità della strumentazione prescelta...In sintesi, l'elusione è fenomeno che si sviluppa intorno ai risultati raggiunti dal contribuente, non già intorno ai mezzi che il contribuente abbia utilizzato".

⁹⁸ La questione ha costituito oggetto di una pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia con riguardo alla corretta interpretazione ed applicazione del principio del divieto di pratiche abusive elaborato in ambito IVA. Su rinvio della Corte di Cassazione italiana, la Corte di Lussemburgo ha chiarito che le espressioni "scopo essenziale" e "scopo esclusivo", riferite al conseguimento di un vantaggio fiscale e utilizzate nei paragrafi 74 e 82 della sentenza *Halifax*

scopo di conseguire un risparmio d'imposta costituisca lo scopo esclusivo o essenziale dell'operazione dunque ammetta soltanto che dalle operazioni elusive possano scaturire degli effetti economici marginali e insignificanti rispetto ai benefici fiscali; oppure è possibile che richieda che lo scopo elusivo sia lo scopo principale o uno degli scopi principali dell'operazione e pertanto ammetta la compresenza di altri scopi di pari rilevanza.

Come si è anticipato, l'elemento soggettivo dell'elusione fiscale è strettamente connesso all'analisi delle caratteristiche oggettive dell'operazione giacchè è su queste ultime che l'Amministrazione finanziaria deve fondarsi per adempiere il proprio *onus probandi*⁹⁹.

plc non dovevano ritenersi in contraddizione. Per la Corte di giustizia, infatti, affinché questo requisito risulti integrato è sufficiente che l'Amministrazione finanziaria provi che *“l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia”*. Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2008, *Part Service S.r.l.*, causa C-425/06, punto 62. Nei capitoli III e V si esamineranno le GAARs previste nelle direttive in materia di imposte dirette e nelle Proposte di direttive presentate dalla Commissione e l'art. 10-bis L. n. 212/00 dunque sarà possibile cogliere la diversa intensità dell'elemento soggettivo. Si evidenzia sin d'ora che la clausola anti-abuso contemplata dalla Direttiva Anti-Elusione fiscale così come dalla Direttiva Madre-Figlia contrasta le operazioni che abbiano uno scopo elusivo come scopo principale o uno degli scopi principali; diversamente, la norma generale anti-abuso suggerita ai legislatori nazionali dalla Commissione nella Raccomandazione sulla Pianificazione fiscale aggressiva e la nuova GAAR italiana richiedono che lo scopo elusivo sia quello essenziale. Quanto al significato di scopo essenziale, viene puntualizzato rispettivamente che *“Ai fini del punto 4.2, una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso”* (punto 4.6 della Raccomandazione) e che *“Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”* (art. 10-bis, co. 3). L'adozione di una formula piuttosto che di un'altra non è priva di effetti. Tant'è vero che la Proposta di direttiva del Consiglio presentata dalla Commissione in data 28.1.2016, in linea con la GAAR suggerita nella nota Raccomandazione del 6.12.2012, stabiliva che le costruzioni abusive erano quelle poste in essere allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità delle disposizioni fiscali altrimenti applicabili mentre l'art. 6 della direttiva ATAD impone che quest'ultimo sia lo scopo principale o uno degli scopi principali delle costruzioni. La locuzione vigente, ammettendo la contestazione di abuso del diritto anche qualora coesistano con lo scopo elusivo altri scopi extrafiscali principali, ha finito per estendere il perimetro applicativo della definizione. Inoltre, la scelta del legislatore europeo ha permesso di elaborare una norma generale antielusiva coerente con la clausola generale anti-abuso da inserire nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni in base all'Azione n. 6 del Pacchetto BEPS (cd. *Principal Purpose Test rule*).

⁹⁹ A titolo esemplificativo, in base alla GAAR introdotta in Australia nel 1981 nella Part IVA dell'ITAA36, le autorità tributarie sono tenute a dimostrare tre elementi e, in particolare, lo schema realizzato dal contribuente (Subsection 177A (1)), il beneficio fiscale derivante dallo schema (Section 177C) e lo scopo principale elusivo conseguito dal contribuente. Il contribuente può ottenere la disapplicazione della GAAR se prova il mancato conseguimento del vantaggio fiscale, eventualmente comparando gli effetti fiscali conseguiti con quelli della costruzione ipotetica alternativa oppure se dimostra che con quella costruzione egli perseguiva

A tal proposito, è possibile che la GAAR attenui l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria consentendole di dimostrare l'elemento soggettivo ricorrendo al parametro di ragionevolezza (cd. *reasonableness test*)¹⁰⁰.

Volendo riassumere le caratteristiche dell'elusione fiscale facendo riferimento ai test che l'Amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere sulle operazioni poste in essere dal contribuente, il requisito in esame impone il cd. *business purpose test* o *principal purpose test* che mira a determinare lo scopo o gli scopi principali dell'operazione che emergono esclusivamente in modo oggettivo e quindi verificabile dai terzi.

Anziché prevedere l'elemento soggettivo quale elemento necessario della fattispecie elusiva di cui l'Amministrazione finanziaria deve addurre una prova, la disposizione può prevedere la presenza di valide ragioni economiche come un'esimente. In tali casi, spetta al contribuente confutare la ricostruzione elusiva effettuata dall'Amministrazione finanziaria dimostrando di aver realizzato l'operazione contestata (anche o soltanto) per ragioni extra-fiscali¹⁰¹. Tale ricostruzione si giustifica comunque con la circostanza che l'Amministrazione deve previamente dedurre l'assenza di sostanza economica delle operazioni allegando elementi obiettivi.

Rimane da chiarire quale sia la differenza fra l'*arrangement test* o *artificiality test*, da un lato, e il *business purpose test*, dall'altro. Entrambi, come si è detto, richiedono una verifica delle caratteristiche obiettive dell'operazione¹⁰². Il primo test comporta che

scopi extrafiscali. La subsection 177 D(b) individua otto criteri da applicare cumulativamente per analizzare lo scopo principale perseguito dal contribuente con la costruzione contestata e quindi per verificare oggettivamente la sussistenza dell'elemento soggettivo. L'assenza di sostanza commerciale delle operazioni e di effetti economici sul contribuente concorrono a concludere che lo scopo principale del contribuente consisteva nell'ottenimento del vantaggio fiscale. R. MCMECHAN, *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit..

¹⁰⁰ La GAAR prevista nella Sec. 206 del Finance Act 2013 del Regno Unito richiede di svolgere sia un *principal purpose test* sia un cd. *double-reasonableness test*. Infatti, affinché l'operazione sia qualificata abusiva deve potersi ragionevolmente presumere che il conseguimento di un vantaggio fiscale abbia costituito lo scopo principale o uno degli scopi principali dell'operazione. Inoltre, deve potersi ragionevolmente presumere che un terzo non l'avrebbe ragionevolmente posta in essere. Sec. 206 Fiscal Act 2013: "(1) Arrangements are "tax arrangements" if, having regard to all the circumstances, it would be reasonable to conclude that the obtaining of a tax advantage was the main purpose, or one of the main purposes, of the arrangements".

¹⁰¹ Ciò accade per esempio nell'ordinamento tedesco ove le ragioni economiche e i motivi extra-fiscali che giustificerebbero l'operazione posta in essere dal contribuente configurano una causa di esclusione della sua inappropriatezza e irragionevolezza ma, di fatto, non incidono sulla valutazione del Bundesfinanzhof. Cfr. M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., p. 208: "Typically the Federal Fiscal Court deduces from the inappropriate arrangement that the taxpayer also had the intention to obtain the benefit. Vice versa, where the Federal Fiscal Court finds an arrangement to be appropriate, it implicitly acknowledges that the taxpayer did not have the intention to obtain a benefit. The focus lies almost entirely on the arrangement test".

¹⁰² Lo scopo perseguito dal contribuente ai fini della clausola generale anti-abuso è quello che si è estrinsecato nell'operazione e che quindi emerge dalle caratteristiche oggettive di quest'ultima. Tale concezione mette in luce come il cd. *principal purpose test*, ossia l'analisi degli obiettivi dell'operazione, sia collegato all'*arrangement test*. Cfr. M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., pp. 207-213.

l'onere della prova gravi sull'Amministrazione finanziaria; il secondo impone all'Amministrazione finanziaria di provare l'assenza di valide ragioni economiche del contribuente dunque si fonda inevitabilmente su una presunzione giacché i motivi dell'agente non possono essere dimostrati con certezza.

Autorevole dottrina ha criticato le regole antiabuso, come quella proposta nella Direttiva ATAD, che cumulano l'*arrangement test* con il *business purpose test*, facendo intendere che vi possano essere delle operazioni poste in essere allo scopo principale di contrastare lo scopo e l'obiettivo delle disposizioni tributarie ma che non sono artificiali e operazioni artificiali che non sono realizzate allo scopo principale suddetto¹⁰³.

È stato affermato che il *principal purpose test*, così come tutti gli altri *subjective tests*, non sia utile e introduca un criterio discrezionale. Lo scopo dell'operazione, infatti, concorre a descrivere l'operazione concreta, la quale è abusiva se e solo se è incompatibile con le disposizioni e i principi del sistema tributario¹⁰⁴. Seguendo questa ricostruzione dottrinale, l'*abuse test* coincide con l'*objective test* dunque requisito necessario e sufficiente delle pratiche abusive è la loro incompatibilità con la *ratio* delle norme applicate o eluse dal contribuente e/o con i principi che governano gli istituti di diritto tributario¹⁰⁵.

Lasciando da parte questa corrente dottrinale che sostiene dunque un unico requisito dell'elusione fiscale, l'applicazione della GAAR implica che l'Amministrazione finanziaria e il contribuente si confrontino in fatto sul carattere artificiale dell'operazione concreta posta in essere, ossia sulle caratteristiche oggettive della stessa, e in diritto sul significato e sulla *ratio* delle disposizioni applicate e/o eluse dal contribuente nonché sui principi generali degli istituti e in generale del sistema tributario, al fine di stabilire se l'operazione concreta debba essere sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello determinato dal contribuente.

Si ritiene che tale approccio sia il più condivisibile e in linea con la struttura tipica delle GAARs le quali richiedono una valutazione dei fatti del caso concreto oltre alla (eventuale in taluni ordinamenti, necessaria nell'ordinamento italiano e in quello europeo) analisi giuridica delle disposizioni per verificare se il risparmio fiscale ottenuto dal contribuente sia indebito oppure gli spetti. Il requisito dell'assenza di sostanza economica delle operazioni, ossia il cd. *arrangement test* o *artificiality test*, non era contemplato nell'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 e nemmeno dal principio generale antielusivo. Ciò può avere condizionato la dottrina italiana, inducendola a ritenere che la fattispecie elusiva potesse essere fondata unicamente sull'*objective test*, salvo attribuire

¹⁰³ Ivi, pp. 187 ss., p. 204.

¹⁰⁴ Ivi, pp. 211-213, 220-221.

¹⁰⁵ Si segnala dottrina di avviso contrario che non condivide che l'essenza dell'elusione fiscale consista nell'applicare le disposizioni tributarie disattendendo il loro scopo. Cfr. A. CHRISTIANS, *Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How*, cit., p. 7: "Because of this expansive influence on the legislative process, framing tax avoidance as a question of morality based on what legislators intend is therefore not only incapable of solving the problem of controlling taxpayer behavior, it is inviting a whole new host of interpretive barriers to designing such a solution. Determining lawmaker intent with respect to tax policy requires a holistic approach that is both pluralistic and globalized in nature. This adds tremendous difficulties to the already, extensively documented problem of determining legislative intent in general".

al contribuente il potere di dimostrare le valide ragioni economiche dell'operazione per respingere la contestazione mossa nei suoi confronti¹⁰⁶.

Tuttavia, una costruzione astratta di questo tipo non rifletteva la prassi dell'Amministrazione, che fondava le proprie pretese impositive per elusione fiscale sulla base delle anomalie e dell'atipicità della costruzione negoziale adottata dal contribuente fra quelle disponibili e dunque implicitamente già applicava l'*arrangement test*, finendo persino per attribuire ad esso maggiore rilevanza rispetto all'esame dei principi che regolavano le imposte di riferimento finalizzato a provare il carattere asistemico del vantaggio fiscale contestato¹⁰⁷.

5. Il rapporto fra l'elusione fiscale e l'abuso del diritto in materia tributaria.

Una questione preliminare da affrontare e che non si ritiene di poter rinviare consiste nel confronto fra il termine elusione fiscale ed abuso del diritto.

L'art. 10-bis L. n. 212/2000 ha equiparato i due concetti in un'ottica di semplificazione e anche di adeguamento al lessico dell'OCSE e dell'Unione che, come si è visto, tende ad avvalersi di nozioni ampie e generiche, idonee a riassumere sotto delle denominazioni generalmente note una molteplicità di fenomeni descritti nei diversi ordinamenti nazionali in modo eterogeneo.

A conferma della sovrapposizione ormai comune dei due termini, si segnala come le disposizioni generali di contrasto all'elusione fiscale siano denominate indifferentemente clausole generali anti-elusione o clausole generali anti-abuso. Il legislatore del Regno Unito si è soffermato di recente sulle due espressioni ravvisando semplicemente come la seconda fosse più idonea a suggerire la volontà di contrastare soltanto le fattispecie più gravi ed aggressive¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Cfr. M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., pp. 1-45, pp. 283 ss. Nella vigenza dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, l'Autore considerava elemento dirimente dell'elusione o abuso del diritto il conseguimento da parte del contribuente di un vantaggio disapprovato dal sistema esplicitamente o implicitamente. Secondo l'Autore, l'impiego di percorsi anomali o inusuali è solo l'indizio della volontà del contribuente di conseguire un vantaggio indebito, ossia contrastante con i principi che regolano le imposte di riferimento. Inoltre, l'assenza di valide ragioni economiche, ossia di ragioni inerenti all'impresa o riconducibili alla stessa sia pure indirettamente, non costituisce presupposto dell'elusione essendo prevista dal legislatore come esimente. Ne consegue che, secondo tale ricostruzione, l'accertamento dell'abuso del diritto può risolversi nell'*objective test*.

¹⁰⁷ L'Amministrazione finanziaria evidenziava la deviazione dalla normalità e l'irragionevolezza delle operazioni oggetto di contestazione attraverso la comparazione tra la condotta asseritamente tortuosa scelta dal contribuente e quella diretta e fisiologica idonea a determinare il medesimo risultato economico-giuridico. L'analisi comparativa tra il percorso giuridico intrapreso dal contribuente e quello previsto dall'ordinamento, concepita per semplificare l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria, sembrò diventare necessaria a partire dalla sentenza della Cass. Civ., Sez. V, n. 1465 del 21 gennaio 2009.

¹⁰⁸ I termini abuso ed elusione sono considerati sinonimi dalla dottrina europea e dai legislatori di vari Stati membri. Nel Regno Unito si è sentita l'opportunità di sostituire il termine "*General Anti-Avoidance Rule*" inizialmente proposto nell'Aaranson Report con "*General Anti-Abuse Rule*" per motivazioni di carattere politico. M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., p. 138: "*from the context of the proposal it appears that the drafters, using the term "abuse", wanted to create the impression that the rule is only targeted*

Alla luce del contesto internazionale ed europeo di cui si darà conto in dettaglio nei prossimi capitoli, si è dell'avviso che l'elusione fiscale coincida con l'abuso del diritto ove venga intesa come elusione fiscale atipica, non ancora repressa da norme antielusive specifiche. In sostanza, l'abuso del diritto tributario è una sottocategoria dell'elusione fiscale in senso lato, giacchè include soltanto quelle fattispecie che derivano da una strumentalizzazione delle disposizioni di legge, ossia dall'aggiramento del loro contenuto e del loro scopo senza incappare nelle norme antielusive specifiche previste dall'ordinamento.

Cionondimeno, si segnala che l'equiparazione linguistica fra l'abuso del diritto e l'elusione fiscale ha finito per ricondurre ad un'unica categoria due ipotesi fra loro diverse e di gravità crescente: da un lato, la costruzione di una fattispecie tale da eludere le norme impositrici e ridurre il carico fiscale dell'operazione (l'elusione fiscale), dall'altro la costruzione artificiosa dei presupposti per fruire di una posizione soggettiva favorevole (un credito d'imposta, un'esenzione o agevolazione, un diritto di detrazione) al fine di conseguire indebitamente denaro pubblico (l'abuso di un diritto)¹⁰⁹.

Il termine abuso del diritto ha assunto un significato autonomo e ha una sua disciplina in ambito tributario, perciò non va confuso con il concetto di abuso che opera in altri settori dell'ordinamento, come l'abuso del diritto soggettivo nel diritto civile e commerciale, oppure con il concetto di abuso del processo¹¹⁰.

at tackling the most aggressive forms of tax avoidance/abuse schemes. However, this is nothing but a political message”.

¹⁰⁹ Così, pare potersi desumere dal contributo di R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, in AA.VV., *Elusione fiscale - La nullità civilistica come strumento generale antielusive. Riflessioni a margine di recenti orientamenti della Cassazione civile (Atti del Convegno tenuto presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Padova il 15 settembre 2006)*, con scritti di F. Moschetti et al., *Il Fisco*, n. 43/2006, pp. 60 ss., in specie pp. 68 ss.. Con riferimento alla categoria di abuso del diritto elaborata dalla Corte di Giustizia, l'Autore afferma che “*mi sembra che le formulazioni e le applicazioni del principio si riferiscano non tanto ad una generica costruzione delle fattispecie in modo da aggirare le previsioni normative, bensì, più specificatamente, ad un abusivo sfruttamento di vantaggi previsti dal diritto comunitario. La repressione dell'abuso del diritto, cioè, sembra focalizzarsi sulla negazione di benefici captati artatamente, trascurando la più “classica” forma di elusione fiscale, consistente nel costruire un meccanismo giuridico non contemplato dalle norme impositrici vigenti*” (p. 68). Nella stessa opera, anche Moschetti ha distinto l'ipotesi di abuso di agevolazioni, crediti e detrazioni. Cfr. F. MOSCHETTI, *Introduzione - “Abusiva captazione” di norme fiscali di favore e “anticorpi” civilistici in uno “Stato sociale di diritto”*, *ivi*, pp. 5 ss.

¹¹⁰ Cfr. C. PIGOZZI, *Abuso del processo e frazionamento delle domande giudiziali*, in *Rivista di Giurisprudenza ed Economia d'Azienda*, A.di.ge, anno 2 – n. 1 giugno 2017, pp. 39 ss.: in materia civile, l'ipotesi più diffusa di abuso del processo consiste nel frazionamento delle iniziative processuali che aggravano la posizione difensiva di controparte senza rispondere ad un apprezzabile interesse del creditore. Cfr. R. MAGGI, *Inammissibilità della domanda di concordato con riserva se connotata da finalità abusive*, in *Rivista di Giurisprudenza ed Economia d'Azienda*, A.di.ge, anno 2 – n. 1 giugno 2017, pp. 11 ss.: in materia fallimentare, l'abuso del processo è stato invocato con riferimento ai casi di presentazione di una domanda di concordato con riserva (in pendenza di un procedimento prefallimentare) che non risulti proposta dal debitore per regolare la crisi d'impresa attraverso un accordo con i suoi creditori ma allo scopo di differire la dichiarazione di fallimento, in violazione dei canoni di correttezza e buona fede e dei principi di lealtà processuale e del giusto processo. Sull'inutilità dell'istituto

Con ciò non si vuole, però, negare l'esistenza di un principio generale del divieto di abuso del diritto che si estrinseca in forme diverse nei diversi rami dell'ordinamento, tema che ci si limita soltanto a richiamare e che è affrontato nel contesto del capitolo III unicamente con riguardo all'ordinamento dell'Unione.

5.1. Il divieto di abuso del diritto nella teoria generale del diritto: cenni storici e ricostruzioni dottrinali.

La comprensione del fenomeno dell'abuso del diritto in ambito tributario non può prescindere da un confronto con il significato che tale principio (o clausola) ha assunto nell'ordinamento in generale e, soprattutto, per gli studiosi di teoria generale del diritto e del diritto civile¹¹¹.

Il divieto di abuso del diritto è un principio che è stato elaborato dalla dottrina francese di fine Ottocento e, in particolare, dalle correnti socialiste e cattoliche che sostenevano la necessità di assicurare la conformità del diritto ai valori superiori che a loro dire ispiravano le disposizioni giuridiche e che negavano una tutela alle prerogative individuali esercitate in contrasto con il cd. spirito della legge o con le norme dell'etica e della morale (cd. criteri *praeter legem*)¹¹².

La dottrina moderna dell'abuso del diritto affonda le radici nella tesi di Josserand, considerato il padre della corrente finalistica per aver ravvisato l'abuso del diritto nei casi di esercizio di un diritto soggettivo in contrasto con la sua funzione sociale o con il

nel diritto fallimentare, v. C. TRENTINI, *L'abuso del diritto nel diritto concorsuale*, in *Rivista di Giurisprudenza ed Economia d'Azienda*, A.di.ge, anno 2 – n. 1 giugno 2017, Parte seconda, pp. 55 ss. In materia processuale-penale, cfr. G. ADELGHERI, *Sull'iscrizione della notizia di reato*, in *Rivista di Giurisprudenza ed Economia d'Azienda*, A.di.ge, anno 2 – n. 1 giugno 2017, pp. 15 ss.: l'iscrizione intempestiva della notizia di reato rientra fra le fattispecie di abuso del processo.

¹¹¹ Anche la dottrina straniera si è posta il problema di comprendere i rapporti fra le regole generali anti-abuso e la nozione civilistica di abuso del diritto. Per la natura comparatistica dell'analisi e il confronto delle GAARs con i concetti di *fraus legis*, *Rechtmissbrauch* e *abuse de droit*, si segnala Z. PREBBLE – J. PREBBLE, *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*, in *Bulletin for International Taxation*, April 2008, IBFD, pp. 151 ss. Il testo aggiornato è pubblicato come Victoria University of Wellington Legal Research Paper n. 133/2017 (ultime revisioni in data 5.10.2017) ed è accessibile dal sito: <https://ssrn.com/abstract=1473612>.

¹¹² P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, Il Mulino, Bologna, 1998, pp. 1-144. Rescigno offre una ricostruzione storica dettagliata del divieto di abuso del diritto fornendo un'indagine filosofica, economica e giuridica. Sul versante della letteratura italiana, si citano anche C. SALVI, *voce Abuso del diritto*, in *Enciclopedia giuridica*, vol. I Istituto dell'Enciclopedia Treccani, Roma, 1988, 1 ss.; S. PATTI, *voce Abuso del diritto*, in *Digesto delle discipline privatistiche – Sez. civile*, vol. I, Torino, 1987, p. 2; A. GAMBARO, *voce Abuso del diritto, II) Diritto comparato e straniero*, in *Enciclopedia giuridica*, Vol. I Istituto dell'Enciclopedia Treccani, Roma, 1988, p. 3. È stata esclusa la teorizzazione di un generale divieto di abuso del diritto nel diritto romano, ove tuttavia l'esercizio distorto e iniquo delle situazioni soggettive veniva contrastato mediante il divieto dell'*actus ad aemulationem alterius civitatis* (sul punto, v. V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Giuffrè, Milano, 1963) e lo strumento dell'*exceptio doli generalis* (v. G. GROSSO, *voce Abuso del diritto, a) Diritto romano*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1958, pp. 161-162).

suo scopo¹¹³. In altri termini, come la dottrina successiva (che ha aderito a tale ricostruzione) ha chiarito, l'abuso del diritto ricorrerebbe quando il diritto soggettivo è esercitato per realizzare un interesse individuale diverso dall'interesse sostanziale ritenuto meritevole di protezione dall'ordinamento¹¹⁴.

Dalla mole di contributi pubblicati¹¹⁵ emerge la varietà delle posizioni espresse dalla dottrina e la complessità dell'argomento, che involge considerazioni di natura filosofica e di teoria del diritto, essendo strettamente connesso ai limiti del giuspositivismo, al ruolo che si riconosce alla giurisprudenza e al contenuto del giudizio di liceità.

Una prima distinzione da tracciare è fra coloro che negano l'abuso del diritto per la sua contraddittorietà logica e coloro che ne riconoscono l'ammissibilità nell'ordinamento¹¹⁶.

I primi poggiano essenzialmente sull'antico brocardo "*qui iure suo utitur neminem ledit*" e ribadiscono le critiche risalenti di Planiol (*Le droit cesse où l'abus commence*) secondo cui l'abuso del diritto attenta alla certezza del diritto assegnando all'interprete il potere discrezionale di superare il dettato letterale della norma¹¹⁷. La dottrina

¹¹³ Autorevole dottrina ha confutato l'argomento dell'abuso del diritto. Cfr. R. SACCO, *Il Diritto Soggettivo*, in G. ALPA – M. GRAZIADEI, A. GUARNIERI – U. MATTEI, O.G. MONATERI, *Trattato di diritto civile – Parte generale del diritto civile*, Vol. 2, UTET, 2001, pp. 318-319, 369-373. L'Autore considera la dottrina dell'abuso del diritto superflua e sovrapponibile alla interpretazione sistematica delle disposizioni.

¹¹⁴ Si richiama U. RUFFOLO, *Atti emulativi, abuso del diritto e "interesse nel diritto"*, in *Rivista di diritto civile*, 1973, parte II, pp. 41-48: l'Autore ha giustificato la dottrina dell'abuso del diritto sulla base del carattere oggettivizzato dell'interesse, quale elemento costitutivo del diritto. Sulla centralità dell'interesse ritenuto meritevole di protezione dalla legge quale parametro per l'individuazione dell'abuso del diritto, si è espresso anche V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit.. Giorgianni, in particolare, sostiene l'importanza di tenere distinto il valore o interesse sottostante il diritto, che ne è elemento costitutivo e strutturale, dallo scopo per il quale quel diritto è riconosciuto, il quale resta estraneo all'analisi giuridica. A commento della sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione civile sulla prassi del creditore di frazionare la domanda giudiziale del credito unitario, si rinvia a P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto (una significativa rimeditazione delle Sezioni Unite*, in *Corriere giuridico*, n. 6/2008, pp. 745-747: l'Autore ha riconosciuto che l'abuso del diritto va identificato con la deviazione dell'atto di esercizio del diritto dall'interesse sostanziale che costituisce la ragione e il limite del diritto stesso.

¹¹⁵ Solo a titolo esemplificativo, si richiamano i seguenti lavori: C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Giuffrè, Milano, 2007; V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit.; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit.; A. GAMBARO, *Abuso del diritto II) Diritto comparato e straniero*, in *Europa e diritto privato*, pp. 1 ss.; M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1923, pp. 104 ss., 209 ss., 417 ss.; U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1958, pp. 18-37; S. PATTI, voce *Abuso del diritto*, cit., pp. 1-8; U. BRECCIA, *L'abuso del diritto*, in AA.VV., *Diritto privato*, vol. III, Padova, 1998.

¹¹⁶ Per una sintesi delle diverse posizioni dottrinali, v. C. SARRA, *L'imposizione nell'era della positività giuridica pluritipica: la giustizia tributaria e la Filosofia del diritto contemporaneo*, in AA.VV., *Profili critici del diritto penale tributario* (a cura di R. Borsari), Padova University Press, 2013, pp. 393-397. L'autore ricollega la varietà delle tesi sull'abuso del diritto alle diverse concezioni di positività.

¹¹⁷ G. SANTORO PASSERELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Jovene editore, Napoli, 1966, pp. 76 ss.; M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, cit.. Tali Autori sono richiamati anche da G. PINO,

dell'abuso del diritto è contestata dal severo giuspositivismo nella misura in cui implica una procedura analogica in assenza del presupposto della *lacuna legis*. Infatti, l'abuso del diritto è invocato quando l'atto di esercizio del diritto è contemplato da una norma (attributiva) dell'ordinamento ma è da considerarsi illegittimo alla luce di un parametro normativo diverso (di carattere repressivo), scelto arbitrariamente dall'interprete.

La tesi sull'ammissibilità dell'abuso del diritto ha finito per prevalere nella dottrina italiana, anche alla luce del riconoscimento del concetto da parte della Corte di Cassazione nonché della sua codificazione nell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione (che riprende l'art. 17 della CEDU quasi pedissequamente)¹¹⁸. Nonostante l'eterogeneità delle ricostruzioni dottrinali, è generalmente condiviso che l'abuso del diritto implichi una valutazione bifasica. La prima fase è incentrata sul rispetto della norma attributiva del diritto da un punto di vista letterale-formale. La seconda fase consiste nell'analizzare l'atto di esercizio del diritto alla luce di un parametro diverso, che può essere di carattere metagiuridico (si pensi ai valori dell'etica o della morale, considerati estranei al diritto dalle correnti socialiste e cattoliche di fine Ottocento) oppure di carattere giuridico¹¹⁹.

Il parametro giuridico, per alcuni, va ricercato nella regola giuridica attributiva del diritto, per altri in una disposizione giuridica diversa o in un principio dell'ordinamento¹²⁰.

Aurelio Gentili, per esempio, sostiene che l'abuso del diritto sia il risultato della contrapposizione tra lo *strictum ius* e il *verum ius* ossia fra il testo della disposizione e la sua *ratio legis* dunque considera abusivo l'atto strutturalmente conforme allo *strictum ius* ma che persegua un fine estraneo a quello della norma attributiva del diritto¹²¹. Secondo tale ricostruzione, l'abuso del diritto consiste nel rispetto formale della prescrizione in cui l'atto è strutturalmente sussumibile e al contempo nella contrarietà dell'atto alla *ratio* della disposizione che è la manifestazione di un principio. L'abuso del diritto, così concepito, presuppone una lacuna assiologica ossia un contrasto tra la struttura della fattispecie e la sua *ratio*.

Il diritto e il suo rovescio. Appunti sulla dottrina dell'abuso del diritto, in *Rivista critica del diritto privato*, n. 1/2004, p. 5.

¹¹⁸ Sul superamento del brocardo, F. GALGANO, *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in *Contratto e impresa*, n. 2/2011, p. 319.

¹¹⁹ A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, in *Rivista di diritto civile*, n. 3/2012, pp. 297-331. Gentili ha illustrato lo schema bifasico condiviso dalle diverse teorie dell'abuso del diritto e ha chiarito che la critica di contraddittorietà logica dell'abuso del diritto va respinta in quanto la diversità di valutazione del medesimo comportamento si fonda sull'adozione di parametri diversi, esogeni o endogeni al diritto.

¹²⁰ F. LOSURDO, *Il divieto dell'abuso del diritto e bilanciamento dei diritti: due tecniche distinte*, Giappichelli Editore, Torino, 2011. L'Autore sostiene la necessità di tenere distinto il divieto di abuso del diritto dalla tecnica del bilanciamento. Difatti, l'abuso deriva dal contrasto fra l'interesse che fonda l'attribuzione del diritto e l'interesse per il quale lo stesso viene esercitato, mentre il bilanciamento si fonda sul rapporto fra l'interesse perseguito dal soggetto che esercita il diritto soggettivo e gli eventuali interessi di soggetti terzi. Il divieto di abuso del diritto è perciò deputato alla tutela dell'interesse che costituisce il presupposto del riconoscimento giuridico del diritto (cd. limiti interni) e non degli altri beni o interessi dell'ordinamento (limiti esterni).

¹²¹ A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, cit., pp. 297-331.

Da tale concezione dell'abuso del diritto di matrice positivista, che presuppone l'esistenza di una lacuna assiologica – ossia di un difetto della norma il cui dettato legale riconosce la liceità di atti che non rispettano il bilanciamento di principi e valori cristallizzato dal legislatore – si distacca Lipari che contestualizza l'abuso del diritto nell'attuale ordinamento giuridico. In particolare, egli evidenzia come l'attuale esperienza giuridica sia caratterizzata dal cd. processo di costituzionalizzazione del diritto “che sposta il profilo dell'antigiuridicità sul piano della contraddittorietà non a regole ma a principi” e dal ruolo creativo del giudice, che riconosce la fondatezza o liceità di una condotta “non in base al riferimento a precostituiti astratti modelli di diritti soggettivi, bensì riferendosi alla concretezza del rapporto, alla specificità del caso, alla peculiarità delle circostanze date”¹²². Partendo da tale assunto, che la regola giuridica è dinamica ed emerge dal raccordo tra il presupposto enunciativo e le circostanze del caso concreto, l'abuso del diritto è il paradigma del ruolo del giudice¹²³ che, non essendo vincolato ad un senso definitivo dell'enunciato normativo, può assegnare ad esso un significato attingendo da indici diversi, non necessariamente omogenei e individuabili *a priori*, purché con un'argomentazione ragionata¹²⁴.

¹²² N. LIPARI, *Ancora sull'abuso del diritto, riflessioni sulla creatività della giurisprudenza*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, n. 1/2017, pp. 1 ss. Sul ruolo determinante del giudice si sofferma anche D'Angelo il quale considera il sindacato di abusività quale parte integrante dell'apprezzamento di liceità e della definizione del contenuto delle situazioni soggettive. Egli, tuttavia, sostiene una tesi più radicale in quanto finisce per negare autonomia alla figura dell'abuso del diritto e ad includerlo nell'illiceità. A. D'ANGELO, *La buona fede*, IV, *Il contratto in generale, Trattato di diritto privato* (diretto da M. Bessone), XIII, Torino, 2004, pp. 63 ss.

¹²³ N. LIPARI, *Ancora sull'abuso del diritto, riflessioni sulla creatività della giurisprudenza*, cit., par. 1: “il tema dell'abuso del diritto...può essere assunto a paradigma (o comunque a sintomo evidenziatore) di quello che – quali che possano essere le resistenze o i dubbi – deve ormai ritenersi uno degli elementi caratterizzanti dell'esperienza giuridica del nostro tempo, cioè la sua progressiva giurisdizionalizzazione, intesa come spostamento del punto focale dell'analisi dall'origine all'uso delle norme in funzione di quella che è stata definita la legalità del caso”. Sul potere del giudice di superare la cornice formale attributiva del diritto, è eloquente anche il passaggio in cui l'autore afferma: “Nella difficile stagione di passaggio che stiamo attraversando il richiamo all'abuso del diritto diviene uno degli strumenti attraverso i quali l'interprete – e quindi in primo luogo il giudice -, che pur deve prendere le mosse da uno *ius positum*, si libera dalla pretesa secondo la quale egli sarebbe vincolato ad un senso definitivo dell'enunciato, per assegnare a questo un significato desunto da indici diversi, ancorchè non individuati *a priori* e ancorchè non sempre omogenei” (par. 2).

¹²⁴ Proprio per la valorizzazione del ruolo del giudice, la tesi di Lipari presenta dei punti di contatto con la posizione espressa da Sacco il quale ha affermato che il divieto di abuso del diritto implica che il giudice assuma il ruolo del legislatore e stabilisca una gerarchia, necessariamente assiologica, fra i diritti in conflitto. Aderendo alla tesi di Patti, egli ha sostenuto che l'argomento dell'abuso svolge una funzione correttiva del bilanciamento fra gli interessi preterdeterminato dal legislatore. V. R. SACCO, *Il Diritto Soggettivo*, cit., p. 373. Sul punto, v. anche G. PINO, *Il diritto e il suo rovescio. Appunti sulla dottrina dell'abuso del diritto*, cit., p. 25. Inoltre, G. PINO, *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti*, in *Ragion Pratica*, n. 24/2005, Il Mulino, Bologna, pp. 31-37: la dottrina dell'abuso del diritto implica un'attività di bilanciamento fra diritti, quando il legislatore ha ommesso di indicare una scala gerarchica fra gli stessi. L'autore, tuttavia, sembra sollevare qualche perplessità in merito al

L'abuso del diritto, diversamente dalle figure di matrice positivista, come la frode alla legge, non sarebbe pertanto definibile in astratto¹²⁵. L'esercizio di un diritto è abusivo quando, avuto riguardo alle peculiarità della vicenda storica, risulti in contrasto con lo spirito della norma o contraddica i principi del sistema sulla base di parametri valutativi non definiti, connessi al titolare del diritto stesso oppure agli interessi di terzi.

Secondo Lipari, l'abuso del diritto in ambito civilistico è una categoria più ampia del concetto di abuso del diritto in ambito tributario, il quale andrebbe sostituito dai termini elusione o frode alla legge, giacché indica la contrarietà dell'atto al risultato perseguito dal legislatore, conciliandosi con il positivismo giuridico. Mentre in ambito contrattuale e più in generale civilistico è ammesso che il giudice possa valutare le condotte “*in chiave di valore*” superando l'enunciato normativo, in quello tributario la valutazione deve svolgersi sulla base di criteri valutativi discendenti dalle norme di riferimento e dunque entro tale perimetro¹²⁶. Lo stesso Autore sostiene che l'abuso del diritto tributario, per com'è definito dalla Corte di Giustizia, assorbe invece implicitamente gli istituti della simulazione e della frode alla legge in quanto colpisce gli atti apparenti, privi di una sostanza economica corrispondente alla forma, e fraudolenti, ossia aventi lo scopo di procurare vantaggi fiscali indebiti eludendo il fisco.

Affine alla posizione di Lipari è quella di Balestra, il quale ha affermato che il concetto di abuso del diritto in ambito tributario non collima con quello civilistico. In particolare, egli ha definito l'abuso del diritto come quel comportamento o atto giuridico formalmente integrante l'esercizio di un diritto soggettivo ma contrario al diritto oggettivo alla stregua di un parametro normativo diverso dalla norma che contempla il diritto, che può consistere in una regola e/o in un principio, e ha evidenziato che tale analisi va condotta alla luce delle circostanze fattuali¹²⁷. L'abuso del diritto applicato

potere del giudice di stabilire i diritti o principi ai quali dare prevalenza, dunque ravvisa maggiormente rischioso l'abuso di tale argomento piuttosto che l'esercizio abusivo dei diritti.

¹²⁵ N. LIPARI, *Ancora sull'abuso del diritto, riflessioni sulla creatività della giurisprudenza*, cit., par. 3: “*il principio dell'abuso del diritto si proietta necessariamente nella complessità delle vicende applicative e quindi si sottrae ad ogni ipotesi di formalizzazione*”...*(Omissis)*...*l'abuso non è mai riconducibile ad uno schema astratto, dipendendo l'esercizio del diritto da una ponderazione con interessi correlati, non necessariamente valutabili a priori nella loro consistenza e nella loro portata*”.

¹²⁶ *Ibidem*, par. 6: “*nonostante la tendenza del nostro legislatore ad utilizzare la formula «abuso del diritto» in termini generici e comunque quale sinonimo di una violazione od elusione di legge, non sono, a mio giudizio, riconducibili alla figura tutta una serie di previsioni incidenti sul sistema tributario, nelle quali si utilizza il richiamo all'abuso del diritto per realizzare effetti molto puntuali, al di fuori di qualsiasi riferimento ad una clausola generale che consenta di raccordare una previsione astratta alla specificità di un caso e quindi al di fuori di quello che mi è parso di poter segnalare quale paradigma quasi emblematico del processo di giurisdizionalizzazione del diritto*”. Nello stesso senso, “*Il potere valutativo rimesso al giudice nell'ambito in cui l'abuso del diritto è assimilato alla elusione fiscale gli consente – come si è detto – di compiere una serie di valutazioni specifiche, ma entro un ambito pur sempre definito dalla norma*”.

¹²⁷ L. BALESTRA, *Rilevanza, utilità (e abuso) dell'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*. n. 3/2017, p. 545: “*Sono dunque le concrete circostanze, da valutarsi alla stregua di un parametro normativo differente da quello che contempla il diritto, a colorarne di abusività l'esercizio in concreto; il che – suppur alimenta la critica sulle incertezze che in tal modo possono derivarne posto che, al fine di giudicare della liceità, non è sufficiente far riferimento*

nella materia tributaria non rientrerebbe, a suo giudizio, in tale definizione in quanto non implicherebbe una qualificazione normativa concorrente dell'atto del contribuente. Proseguendo l'analisi delle diverse teorie dottrinali sull'abuso del diritto, va considerata anche quella teoria che riconduce quest'ultimo nell'ambito dell'illiceità e dunque nega la sua autonomia concettuale. Trattasi della teoria del cd. illecito atipico, sostenuta da Atienza e Ruiz Manero, per i quali l'atto abusivo si caratterizza per la sua contrarietà ai principi e non alle regole. In altri termini, l'abuso del diritto si configura come un meccanismo di autocorrezione del diritto, fondato sull'esigenza di evitare che l'esercizio delle prerogative individuali produca a terzi danni ingiustificati¹²⁸.

Il dibattito sull'abuso del diritto ha riguardato anche il rapporto con le disposizioni del codice civile considerate "epifanie giuridiche della teoria sull'abuso"¹²⁹, e il cui catalogo è più o meno ampio a seconda della affinità riscontrata¹³⁰.

Fra le disposizioni sintomatiche dell'argomento dell'abuso del diritto era generalmente annoverato l'art. 833 c.c., sul divieto degli atti emulativi che, per un certo periodo, ha persino condizionato la definizione di abuso del diritto inteso come atto di esercizio del diritto dannoso per un terzo e sostanzialmente inutile per l'agente.

alla fonte diretta di profanazione del diritto- restituisce pur tuttavia l'immagine di un ordinamento capace di inserirsi ed adeguarsi – data la fissità dei testi normativi (e non) – tra le pieghe di una realtà, al tempo stesso, complessa e dinamica, disarticolata e cangiante”.

¹²⁸ M. ATIENZA – J. RUIZ MANERO, *Illeciti atipici. L'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento di potere*, Il Mulino, Bologna, 2004.

¹²⁹ R. SACCO, *Il Diritto Soggettivo*, cit., p. 339.

¹³⁰ Fra le disposizioni di diritto positivo in cui si sono riscontrate le tracce del principio del divieto di abuso del diritto rientrano l'art. 330, co. 1, c.c. sull'abuso dei poteri di potestà genitoriale; l'art. 833 c.c. sul divieto degli atti emulativi; l'art. 1015 c.c. sull'abuso del diritto di usufrutto; l'art. 1438 c.c. sulla minaccia di far valere un diritto; l'art. 1993, co. 2, c.c. sull'*exceptio doli* cambiaria; l'art. 2793 c.c. sull'abuso della cosa data in pegno da parte del creditore pignoratizio; l'art. 3 L. n. 287/1990 sull'abuso di posizione dominante di un'impresa; l'art. 9 L. n. 192/1998 sull'abuso di dipendenza economica nel contratto di subfornitura; gli artt. 590 e 799 c.c. sulla conferma del testamento o della donazione nulli e l'art. 157, co. 3, c.p.c. sul divieto di opporre la nullità di un atto processuale se la parte vi ha dato causa o ha rinunciato anche tacitamente a farla valere, che riflettono il principio del divieto di *venire contra factum proprium*. Inoltre, occorre considerare le disposizioni contenute negli artt. 1175 e 1375 c.c. sul dovere di correttezza e buona fede che rappresentano il fondamento positivo del principio generale del divieto di abuso del diritto. V. F. PIRAINO, *Il divieto di abuso del diritto, in Europa e Diritto Privato*, n. 1/2013, p. 83, nota 17. Anche Gentili ha elencato le molteplici forme di abuso contemplate dal codice civile, includendo gli artt. 330 c.c., 833 c.c., 1015 c.c., 1175 c.c., 1375 c.c. e 2793 c.c.. Cfr. A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, cit., pp. 297-331. Sacco ha incluso fra le disposizioni considerate sintomatiche di un principio più generale del divieto di abuso del diritto quelle relative al dovere di correttezza e al principio di buona fede, alla minaccia di far valere un diritto ma anche alla causa illecita del contratto e alle clausole vessatorie. V. R. SACCO, *Il Diritto Soggettivo*, cit.. Rescigno ha evidenziato la necessità di distinguere l'abuso del diritto, che è apparentemente conforme alla norma di legge che lo prevede, dall'eccesso del diritto, che consiste nella violazione dei limiti del diritto previsti dalla stessa disposizione. Dunque, da un lato, ha escluso che l'abuso del diritto di usufrutto e di pegno previsti dagli artt. 1015 c.c. e 2793 c.c. siano espressione del divieto di abuso del diritto, dall'altro, ha incluso fra gli indizi positivi del principio gli artt. 1345 c.c. e 1359 c.c. concernenti la causa illecita del contratto e la finzione di avveramento della condizione. Cfr. P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit..

Nonostante la riconducibilità di alcune disposizioni ed istituti particolari del codice alla stessa *ratio* dell'abuso del diritto, che è quella di evitare la deviazione dell'esercizio del diritto dall'interesse protetto dal legislatore, è evidente che si tratta di ipotesi specifiche che finiscono per limitare il contenuto dei diritti soggettivi (ad esempio, il diritto di proprietà nel caso degli atti emulativi) e che dunque non costituiscono espressione di un principio più generale¹³¹. Il legislatore italiano del codice, infatti, aveva considerato l'ipotesi di inserire una clausola generale anti-abuso ma ha consapevolmente optato per la previsione di disposizioni specifiche¹³².

Rodolfo Sacco ha approfondito la questione e concluso che l'abuso del diritto va tenuto distinto dalle disposizioni specifiche che si riscontrano nel codice in quanto consiste in una clausola generale che vieta l'esercizio del diritto quando sussiste un "elemento negativo" indeterminato e mutevole, che dovrebbe viceversa essere assente. Se quest'ultimo elemento fosse determinato, l'abuso del diritto si risolverebbe in un illecito. Alle stesse conclusioni è giunto Giorgianni, il quale ha considerato una contaminazione concettuale pericolosa la riconduzione dell'abuso del diritto al divieto degli atti emulativi, che rientra nella diversa figura dell'eccesso dal diritto¹³³.

5.2. Il divieto di abuso del diritto e i principi di correttezza e buona fede oggettiva.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 20106 del 2009 (caso Renault Italia s.p.a.) rappresenta la pronuncia recente più significativa sulla qualificazione dell'abuso del diritto in ambito civilistico¹³⁴.

¹³¹ Fra gli esponenti della dottrina che hanno escluso che l'abuso del diritto costituisca la mera generalizzazione dei casi regolati da disposizioni specifiche contenute del codice civile, v. U. RUFFOLO, *Atti emulativi, abuso del diritto e "interesse nel diritto"*, cit., pp. 23-48.

¹³² V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit.. Giorgianni rammenta che i criteri della buona fede e dello scopo del diritto ispirarono l'art. 74 del Progetto di codice civile franco-italiano del 1927. La Commissione di Revisione eliminò ogni riferimento alla buona fede contenuto nell'art. 7 del progetto di codice civile italiano per rimuovere il rischio di un'analisi soggettiva. In seguito, la Commissione parlamentare cancellò l'intero articolo allo scopo di evitare una clausola generale anti-abuso suscettibile di essere estesa dalla giurisprudenza.

¹³³ Cfr. V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., p. 136. L'Autore ha persino escluso che l'abuso del diritto costituisca uno sviluppo della clausola di buona fede, considerandolo un criterio applicabile solo ai diritti reali e alle obbligazioni. In senso difforme, v. P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit., pp. 745-747: l'Autore sottolinea come le regole di comportamento secondo correttezza e buona fede di cui all'art. 1175 c.c. e 1375 c.c. abbiano determinato la "fortuna" della teoria dell'abuso del diritto.

¹³⁴ Nella sentenza richiamata, la Corte di Cassazione ha riconosciuto di aver già affrontato varie declinazioni dell'abuso del diritto non solo in materia contrattuale ma anche in ambito societario (abuso della maggioranza, abuso della personalità giuridica) e nei rapporti bancari e di conto corrente (abuso del diritto di recesso di una banca dal rapporto di apertura di credito, abuso della compensazione tra i saldi attivi e passivi da parte dell'istituto di credito). Come ricorda anche Balestra, fra le ipotesi specifiche di abuso in ambito civile rientrano l'abuso delle forme giuridiche, l'abuso di personalità giuridica, l'abuso di posizione dominante, l'abuso del processo, l'abuso della maggioranza, l'abuso di concessione abusiva del credito, l'abuso del diritto di recesso, l'abuso del consenso, l'abuso di posizione del fiduciario. Il quadro si

La Corte, infatti, si è pronunciata sull'abuso del recesso *ad nutum* avvalendosi dei principi di correttezza (art. 1175 c.c.) e buona fede oggettiva (art. 1375 c.c.), che costituiscono principi generali del diritto delle obbligazioni e dei contratti. In particolare, *“il principio generale di buona fede oggettiva, cioè della reciproca lealtà di condotta, deve presiedere all'esecuzione del contratto, così come alla sua formazione ed alla sua interpretazione ed, in definitiva, accompagnarlo in ogni sua fase”*.

In base alla giurisprudenza di legittimità, l'obbligo di comportarsi secondo le regole di correttezza e secondo buona fede costituisce un dovere giuridico che è espressione del principio più generale di solidarietà sociale. Pertanto, il principio di buona fede oggettiva è considerato una specificazione dei doveri inderogabili di solidarietà sociale previsti dall'art. 2 Cost. che impone alle parti di agire in modo da preservare gli interessi della controparte anche se ciò non è imposto da una regola negoziale o da una norma di legge. Il criterio della buona fede rappresenta lo strumento con cui il giudice può *“controllare, anche in senso modificativo od integrativo, lo statuto negoziale, in funzione di garanzia del giusto equilibrio degli opposti interessi”*.

In questo quadro, l'abuso del diritto rappresenta un criterio rivelatore della violazione dell'obbligo di buona fede oggettiva ed è definito come una utilizzazione alterata dello schema formale del diritto¹³⁵, essendo questo esercitato per una funzione diversa rispetto a quella indicata dal legislatore.

Gli Ermellini hanno persino precisato che gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto sono: *“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”*.

La dottrina maggioritaria condivide la ricostruzione della giurisprudenza di legittimità secondo cui l'abuso del diritto discende dal canone della correttezza e buona fede, in armonia con la teorizzazione del divieto nell'ordinamento tedesco¹³⁶.

complica se si considera che l'abuso del diritto convive con istituti classici come il divieto degli atti emulativi, i doveri di buona fede oggettiva, il dovere di correttezza, il divieto di *venire contra factum proprium* e l'*exceptio doli generalis* (art. 1439 c.c.). Per approfondimenti ulteriori, v. L. BALESTRA, *Rilevanza, utilità (e abuso) dell'abuso del diritto*, cit., pp. 8-10.

¹³⁵ F. GALGANO, *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, cit., p. 316: a commento della sentenza Renault, l'Autore ha affermato che l'abuso del diritto sussiste quando *“un diritto viene esercitato per conseguire obiettivi diversi da quelli per il cui conseguimento il diritto è riconosciuto”* ossia, nel caso del diritto di recesso, quando esso è esercitato per un obiettivo del tutto estraneo alla causa del contratto.

¹³⁶ *Ivi*, p. 318; F. GALGANO, *Il negozio giuridico*, in Trattato dir. civ. comm. Cicu –Messineo-Mengoni-Schlesinger, III, 1, Milano, 2002 (II edizione), pp. 499 ss.; L. BALESTRA, *Rilevanza, utilità (e abuso) dell'abuso del diritto*, cit., p. 2; U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, cit., pp. 24 ss.; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., p. 232; A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, cit., p. 30; F. PIRAINO, *Il divieto di abuso del diritto*, cit., p. 85. Parimenti, nell'ordinamento tedesco il fondamento normativo del divieto di abuso del diritto è stato ravvisato nella clausola di buona

Quanto agli effetti dell'abuso del diritto, la Corte di Cassazione ha affermato che la violazione del principio della buona fede oggettiva importa inadempimento ed eventualmente l'obbligo di risarcire il danno che ne sia derivato (art. 1218 c.c.)¹³⁷. Inoltre, l'inadempimento può giustificare una risoluzione del contratto da parte del titolare dell'interesse leso dall'atto abusivo altrui (art. 1453 c.c.)¹³⁸. L'abuso del diritto è definito come un atto lecito ma illegittimo. Tuttavia, vi sono opinioni diverse, come quella di Balestra che, pur escludendo l'integrazione automatica di un illecito aquiliano, ha riconosciuto la contrarietà all'ordinamento e l'illiceità dell'atto abusivo¹³⁹. Va precisato che il criterio della buona fede è considerato il fondamento del principio del divieto di abuso del diritto anche al di fuori della materia contrattuale. A titolo esemplificativo, si richiama la sentenza delle Sezioni Unite civili n. 23726 del 2007¹⁴⁰ che ha affrontato la fattispecie di frazionamento della tutela giudiziaria del credito per esclusiva utilità del creditore con unilaterale modificazione peggiorativa della posizione del debitore, concludendo che essa viola il generale dovere di correttezza e buona fede e si risolve anche in un abuso del processo.

fede contrattuale contenuta nel § 242 del Bürgerliches Gesetzbuch (BGB). Sul punto, si rinvia a R. SACCO, *Il Diritto Soggettivo*, cit., p. 366.

¹³⁷ Per una rassegna giurisprudenziale sull'abuso del diritto da cui emergono i possibili effetti della contestazione di abuso del diritto in ambito civilistico, si rinvia a V. AMENDOLAGINE, *L'abuso del diritto in materia contrattuale*, in *Giurisprudenza italiana*, Dicembre 2017, pp. 2760 ss. Fra gli esempi riportati, si ricorda la cancellazione di una trascrizione di domanda giudiziale ex art. 2932 c.c. per abuso del diritto, l'esclusione della sussistenza dell'inadempimento e conseguentemente dei presupposti per dichiarare la risoluzione del contratto in caso di applicazione abusiva di una clausola risolutiva espressa, l'annullamento delle delibere assembleari per abuso della regola di maggioranza, il risarcimento dei danni arrecati al correntista in caso di compensazione abusiva tra saldi attivi e passivi dei diversi conti da parte dell'istituto di credito in forza di una clausola negoziale. In commento alla sentenza *Renault*, è stata criticata la mancanza di discernimento tra buona fede e abuso del diritto, cui dovrebbe conseguire rispettivamente una tutela risarcitoria e una responsabilità di tipo reale. In ordine alla tesi della differenziazione degli effetti delle due clausole, cfr. M. POMPEI, *L'abuso del diritto è configurabile come un principio generale del nostro ordinamento? Note a margine di Cassazione civile sez III, 18 settembre 2009, n. 20106*, in *Giureta Rivista di Diritto dell'Economia dei Trasporti e dell'Ambiente*, Vol. VIII, 2010, p. 298 e nota n. 53 (disponibile online dal sito: http://www.giureta.unipa.it/phpfusion/readarticle.php?article_id=157). Sugli effetti dell'abuso del diritto in termini di mero disconoscimento del diritto esercitato e inefficacia dell'atto, si è espresso anche Rescigno che ha tratto tale conclusione sulla base dell'art. 1359 c.c. sulla finzione di avveramento della condizione. Vedasi, P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., p. 105.

¹³⁸ F. GALGANO, *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, cit., pp. 317-318.

¹³⁹ Cfr. L. BALESTRA, *Rilevanza, utilità (e abuso) dell'abuso del diritto*, cit., p. 6: "Ed è la soluzione da ultimo prospettata [n.d.r. l'abuso è una fattispecie autonoma e concorrente di qualificazione che rinviene in un altro precetto la sua ragion d'essere] che chiama in causa la categoria dell'illecito: non già nel senso di integrare di per sé la fattispecie di cui all'art. 2043 c.c. (pur potenzialmente rilevante: l'atto abusivo non consente più di fruire della scriminante per cui qui suo iure utitur neminem laedit), ma nel senso più generale di attrarre la condotta all'area della contrarietà all'ordinamento e alla conseguente esclusione dall'agere licere".

¹⁴⁰ Cass. Civ., SS.UU., sentenza del 15.11.2007, n. 23726. I medesimi principi di diritto sono stati ribaditi più recentemente da Cass. Civ., Sez. VI, sentenza del 12.04.2018, n. 9144.

La regola di buona fede ha la funzione di garantire il giusto equilibrio degli opposti interessi delle parti in ogni fase del rapporto obbligatorio, compresa quindi quella giudiziale. La Suprema Corte, in tale contesto, ha invocato anche il canone del giusto processo, costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., dal quale discende che l'esercizio dell'azione è abusivo quando la sua forma è eccedente o deviante rispetto alla tutela dell'interesse sostanziale che ne costituisce al contempo la ragione ed il limite¹⁴¹.

Il rapporto fra il principio di buona fede e il divieto di abuso del diritto è stato approfondito, *inter alia*, da Piraino, il quale ha cercato di illustrarlo nei termini della impostazione dottrinale prevalente di cui si è dato succintamente conto nel paragrafo precedente.

Piraino ha confermato che il sindacato di abusività postula un duplice livello di valutazione della condotta e che il secondo livello, successivo alla verifica del rispetto della cornice formale della norma, non si esaurisce nella mera interpretazione teleologica della disposizione. Tant'è vero che egli ha preso le distanze dalle ricostruzioni dottrinali che descrivono l'abuso del diritto come un atto di esercizio concreto della situazione giuridica in contrasto con la *ratio* per cui essa è stata accordata dal legislatore, giudicando lo sviamento dall'interesse e la lacuna assiologica più vicini al concetto di illiceità che non a quello di liceità, entro il quale l'abuso va ricondotto.

Partendo dalla considerazione secondo cui *“il fine della disposizione astratta non può essere colto in vitro ossia al di fuori del problema applicativo e, se così è, non è possibile formulare la ratio della disposizione normativa se non verificando gli effetti che discenderebbero dalla sua applicazione nel caso concreto”*, il sindacato di legittimità (che costituisce il secondo momento della valutazione e non va confuso con il sindacato di liceità già risolto positivamente) consiste nel verificare se l'esercizio della situazione soggettiva abbia prodotto degli effetti incongrui o addirittura ingiusti. Precisamente, l'abuso del diritto consiste in una riduzione in chiave teleologica della disposizione normativa di carattere particolare e non generale, perché attuata in concreto. In caso di esercizio abusivo del diritto, la finalità in concreto perseguita dal titolare non è estranea alla disposizione normativa, ma interna alla stessa e al contempo meno meritevole di un'altra finalità concorrente, assunta come la sostanza della regola¹⁴².

Piraino ravvisa il fondamento dell'abuso nella buona fede in funzione valutativa¹⁴³ e afferma che *“La ragione del divieto di abuso del diritto non proviene quindi ab externo,*

¹⁴¹ Le Sezioni Unite con la sentenza n. 23726/2007 hanno enunciato il principio di diritto seguente: *“è contraria alla regola generale di correttezza e buona fede, in relazione al dovere inderogabile di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., e si risolve in abuso del processo (ostativo all'esame della domanda), il frazionamento giudiziale (contestuale o sequenziale) di un credito unitario”*.

¹⁴² F. PIRAINO, *Il divieto di abuso del diritto*, cit., pp. 133-139.

¹⁴³ *Ivi*, p. 154: *“quest'ultima esprime un livello di apprezzamento ulteriore rispetto a quello ripiegato sulla disposizione normativa e il criterio per il compimento di tale complessa operazione è offerto dalla struttura dogmatica del divieto di abuso del diritto. Tramite l'ancoraggio del sindacato di buona fede alla necessità di giustificarne l'esito dimostrando la minore meritevolezza dell'interesse emergente dalle modalità dell'atto di esercizio della situazione soggettiva rispetto a un diverso interesse riconducibile alla medesima situazione soggettiva, presentata come una ratio della disposizione attributiva, si fornisce un criterio*

non è ricavabile da un'altra disposizione né discende da un principio, ma va desunta nell'ambito della disposizione normativa che conferisce la situazione giuridica grazie ad un ulteriore livello della valutazione istituito dalla buona fede in funzione valutativa"¹⁴⁴.

Occorre dare conto che una parte minoritaria della dottrina civilistica non aderisce alla tesi che riconduce l'abuso del diritto al principio di buona fede oggettiva ma definisce il contenuto e gli effetti dello stesso avvalendosi della teoria della causa in concreto del contratto.

Come emerge dalla sentenza della Cassazione civile n. 10490 del 2006¹⁴⁵, la dottrina più attenta concepisce la causa come *"la sintesi degli interessi reali che il contratto è diretto a realizzare (al di là del modello, anche tipico, adoperato)"* ossia come la ragione concreta della dinamica contrattuale. Adottando tale concezione, l'abuso delle forme giuridiche, ossia l'uso strumentale e improprio di un contratto, si risolve nella nullità del contratto per difetto della causa in concreto, intesa come funzione economico-individuale del contratto¹⁴⁶. Tale teoria è stata inizialmente avallata dalla sezione tributaria della Cassazione civile al fine di contrastare l'utilizzo abusivo dei contratti tipici collegati, come si approfondirà nel capitolo V.

5.3. Prime considerazioni sulla ricostruzione del concetto di abuso del diritto in ambito tributario e la sua autonomia rispetto agli altri argomenti.

Come si è ricordato, la nozione di abuso del diritto in ambito tributario è stata messa a confronto con quella civilistica da autorevole dottrina.

Non si condivide la riconduzione delle due diverse nozioni di abuso del diritto alla stessa categoria concettuale in quanto essa costringe inevitabilmente a valorizzare aspetti generalissimi, come l'apparente conformità del comportamento alla legge (o alla disciplina contrattuale) e la concreta contrarietà dello stesso alla *ratio* delle disposizioni, ai principi del sistema o agli interessi protetti dall'ordinamento¹⁴⁷.

sufficientemente perspicui per ridurre l'indeterminatezza della buona fede e per consentire il controllo intersoggettivo della decisione".

¹⁴⁴ *Ivi*, p. 158. La ricostruzione offerta da Piraino si concilia con la tesi di Lipari ed è lodevole, in quanto fornisce una ricostruzione dottrinale del concetto di abuso del diritto conforme all'impostazione bifasica tradizionalmente accolta.

¹⁴⁵ Cass, Civ., Sez. III, sentenza del 8.05.2006, n. 10490.

¹⁴⁶ Per maggiori approfondimenti, si rinvia a R. ROLLI, *Causa in astratto e causa in concreto*, CEDAM, Padova, 2008.

¹⁴⁷ *Contra* A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2016, Parte I, pp. 895 ss. L'Autore è dell'avviso che l'abuso del diritto costituisca una nozione unitaria dell'ordinamento salvo presentare degli elementi specializzanti a seconda del suo campo di applicazione specifico. L'uniformità del concetto nelle varie materie è affermato con convinzione come emerge dalle seguenti enunciazioni: *"L'abuso appartiene al diritto tributario nella stessa misura o negli stessi termini di appartenenza al diritto in generale: è ius, non lex. Vi è cioè un nucleo invariabile caratterizzante la categoria, che, a dispetto dello slabbramento o dell'eclissi delle categorie generali e a dispetto dei particolarismi esasperati oscuranti le fondamenta del diritto, consente di elevare quel nucleo a parametro interpretativo uniforme"* (p. 896).

Ebbene, tale nucleo essenziale non pare essere sufficiente a descrivere appieno l'abuso del diritto né in ambito civilistico né in quello tributario. A ciò si aggiunga che il suddetto divieto è funzionale a soddisfare esigenze di tipo diverso.

Nel diritto civile, come si è visto, tale divieto concorre a garantire il giusto equilibrio degli opposti interessi delle parti. Secondo la comune ricostruzione accolta anche dalla Corte di Cassazione, l'esercizio di un diritto (soggettivo) è abusivo quando è finalizzato a realizzare un interesse diverso da quello per il quale è stato previsto dall'ordinamento (cd. deviazione dall'interesse sostanziale tipico)¹⁴⁸.

Nel diritto tributario, il divieto di abuso del diritto o elusione fiscale assicura che il riparto degli oneri tributari avvenga nel rispetto del principio di capacità contributiva e progressività dell'imposizione¹⁴⁹, letto alla luce del dovere di solidarietà, e attua il principio di uguaglianza¹⁵⁰. Inoltre, il divieto non incide sull'esercizio dell'autonomia

¹⁴⁸ In termini opposti, si è espresso Giovannini. Secondo l'Autore, anche l'abuso del diritto in materia tributaria si sostanzia nella violazione delle regole della buona fede oggettiva tant'è vero che il vantaggio fiscale è indebito in quanto è il risultato di una condotta di aggiramento della legge. *“L'abuso si traduce in un comportamento contrario alle regole di condotta improntate alla buona fede in senso oggettivo; comportamento che il contribuente tiene a danno dello Stato per il raggiungimento di finalità estranee a quelle che lo Stato stesso protegge con la disciplina sostanziale del rapporto d'imposta...Il divieto d'abuso, quindi, è anzitutto regola di condotta, il cui perno è la buona fede oggettiva, criterio di governo del comportamento del contribuente e soglia limitativa della sua libertà negoziale”* (Ivi, p. 896); *“il divieto d'abuso è regola di condotta, il cui perno, appunto, è la buona fede oggettiva; regola che, come tale, espunge il perseguimento di finalità individuali che l'ordinamento reputa recessive, perché lesive di un interesse generale di rango costituzionale, che nella solidarietà si compendia e sostanzia (art. 2 Cost.)”* (Ivi, p. 905).

¹⁴⁹ *Contra* A. CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2012, Parte I, p. 795: *“l'elusione non sembra avere niente a che fare con l'art. 53 Cost.: l'elusione non rappresenta, infatti, un problema di giusto riparto, se non indirettamente quanto e piuttosto di sola credibilità e tenuta del sistema”*.

¹⁵⁰ F. MOSCHETTI, *Introduzione - “Abusiva captazione” di norme fiscali di favore e “anticorpi” civilistici in uno “Stato sociale di diritto”*, cit., p. 6: *“l'imprenditore ha l'esigenza vitale di poter prevedere in anticipo con certezza i propri doveri e di essere trattato con parità rispetto agli altri. Ma a fronte di queste esigenze (che potremmo dire essere proprie dello Stato di diritto), ci sono le esigenze dello Stato Sociale, cioè del “concorso alle spese pubbliche” “in ragione della capacità contributiva” (art. 53 della Costituzione, letto alla luce del dovere di solidarietà ex art. 2 della Costituzione) e del corso paritario a parità di capacità contributiva (artt. 3 e 53 della Costituzione)”*. Fra i contributi dottrinali che si sono soffermati sulla ratio dell'istituto del divieto di abuso del diritto e sugli interessi giuridici tutelati dall'art. 10-bis L. n. 212/2000, si richiama anche M. MISCALI, *Contributo allo studio dell'abuso del diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2017, Parte I, pp. 1394: *“le norme antielusive tributarie garantiscono che la parità delle armi nel mercato concorrenziale non venga alterata da carichi tributari asimmetrici derivanti da operazioni prive di sostanza economica e non conformi a normali logiche di mercato”*. Oltre a confermare che la norma antiabuso garantisce l'equo riparto del carico tributario, l'Autore mette in luce la sua funzione di evitare distorsioni della concorrenza. Miscali considera l'abuso del diritto come veicolo di attuazione dei principi costituzionali di solidarietà e di uguaglianza sostanziale ma anche di libertà di iniziativa economica privata.

negoziale (e di conseguenza sulla libertà di iniziativa economica) permettendo di superare soltanto la disciplina fiscale applicata dal contribuente¹⁵¹.

In altri termini, la funzione della norma anti-abuso è quella di sottoporre l'operazione posta in essere dal contribuente alla norma impositiva che individua esattamente la capacità contributiva di cui essa è espressione e, per l'effetto, di assoggettarla ad un'equa imposizione.

Come attenta dottrina ha rilevato, la norma tributaria antiabuso determinerebbe, in sostanza, l'estensione analogica di una norma impositiva ad una fattispecie concreta formalmente non rientrante nel suo ambito di applicazione (in quanto atipica oppure - aggiunge la scrivente - tipica ma formalmente prevista in tutto o in parte da un'altra norma impositiva o da più norme impositive diverse) oppure la non applicazione di una norma agevolativa indebitamente invocata dal contribuente¹⁵². L'estensione analogica di una norma impositiva (diversa dalla norma impositiva o dalla serie di norme impositive applicata dal contribuente) si giustifica con l'equivalenza sul piano degli effetti economici fra la fattispecie astratta regolata dalla stessa e quella concreta realizzata dall'agente. In questo caso, l'accertamento dell'abuso del diritto determina quella che è nota come una riqualificazione fiscale della fattispecie, da cui deriva l'applicazione della disciplina elusa e la contestuale disapplicazione di quella abusata. Trattasi certamente dell'ipotesi più problematica di abuso del diritto sul piano concettuale giacchè non presuppone una *lacuna legis* ma una lacuna cd. assiologica: una costruzione o una serie di costruzioni formalmente prevista/e da una o più norme impositive viene assoggettata ad una norma impositiva diversa in ragione di considerazioni non giuridico-formali ma puramente economico-sostanziali.

Posto che le fattispecie abusive rispettano la legge solo formalmente in quanto ne violano lo "spirito" o si pongono in contrasto con i principi del sistema, si è detto che l'abuso del diritto in ambito tributario presenterebbe maggiori affinità con l'istituto della frode alla legge¹⁵³.

¹⁵¹ *Ex multis*, M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Seconda edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2016, p. 189: «"Disconoscere i vantaggi" significa che l'ufficio impositore dovrà applicare l'imposta sull'operazione elusa e, allo stesso tempo, scomputare da quest'ultima l'imposta versata dal contribuente sull'operazione elusiva. Per questo motivo si può affermare che l'elusione esprime una fattispecie di tassazione "differenziale"». In senso conforme, più recentemente, M. BEGHIN, *La "non opponibilità" al fisco delle operazioni elusive tra disconoscimento dei vantaggi tributari e rimborso delle imposte versate*, in E. DELLA VALLE – V. FICARI – G. MARINI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2016, pp. 75 ss.

¹⁵² *Supra*, note 57 e 59.

¹⁵³ Sulla originalità dell'abuso del diritto in ambito tributario e impossibilità di configurarlo entro un unico istituto civilistico, v. per tutti F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2015, p. 1316: "L'abuso del diritto in materia fiscale non è un istituto nuovo né per il nostro ordinamento, né, tanto meno, per quell'UE e degli altri paesi occidentali. Esso ha una lunga storia che si interseca e coincide con quella di istituti contigui di diritto civile, come la frode alla legge, l'elusione, l'interposizione fittizia e il negozio indiretto". L'Autore ha dato conto dell'impossibilità, in assenza del principio o di una clausola generale anti-abuso, di applicare agli effetti fiscali l'art. 1344 c.c. giacchè l'aggiramento delle norme fiscali, prive del requisito di imperatività, non può produrre l'illiceità e, in particolare, la nullità dell'attività negoziale.

Il contribuente pone in essere una condotta abusiva sfruttando gli interstizi del sistema legislativo tributario ossia la mancanza di norme impositive che assumono come presupposto d'imposta una serie combinata di atti o negozi, oppure quando abusa delle norme impositive o delle norme di favore che stante la loro formulazione permettono di assoggettare certe operazioni ad un trattamento fiscale non "giustificabile", essendo in contrasto con la *ratio* delle disposizioni tributarie applicate, con i principi sottostanti, o con i principi del sistema complessivamente inteso¹⁵⁴.

La strumentalizzazione della disciplina fiscale emerge dal difetto di sostanza economica dell'operazione, ossia dall'assenza di quelle circostanze e di quegli elementi di fatto che hanno giustificato la previsione di quel determinato trattamento fiscale concesso dal legislatore.

Gli elementi sintomatici della non effettività economica delle operazioni realizzate dal contribuente possono essere vari e questo giustifica la previsione (alternativa o cumulativa) negli ordinamenti di test diversi, alcuni di carattere oggettivo (*arrangement test* o *artificiality test*), in quanto focalizzati sulla tipologia degli atti e schemi negoziali adottati nonchè sulla loro circolarità o atipicità¹⁵⁵, altri di carattere "soggettivo" in quanto incentrati sui risultati economici che l'operazione è idonea a realizzare in confronto con gli effetti fiscali. L'elemento che si suole qualificare come soggettivo si risolve in una mera presunzione del reale intento del contribuente in quanto è accertato mediante una valutazione delle caratteristiche oggettive della costruzione realizzata dal contribuente dalle quali sia dato inferire che il risparmio fiscale ha costituito lo scopo principale o essenziale da quest'ultimo perseguito¹⁵⁶.

¹⁵⁴ S. LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2014, Parte I, p. 503. Per l'Autore le clausole antielusive sono finalizzate a rimediare alle imperfezioni delle discipline tributarie e incidono sul sistema delle fonti del diritto. In senso conforme, v. G. FRANSONI, *Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*, in *Rassegna tributaria*, n. 2010, pp. 938-940. L'Autore ravvisa nelle disposizioni sovra-inclusive o sotto-inclusive il presupposto applicativo delle clausole antielusive e della conseguente attività integrativa del giudice. Anche nella dottrina spagnola una delle cause dell'abuso del diritto tributario è ravvisata nell'insoddisfacente formulazione delle norme impositive caratterizzate da un testo non conforme al loro scopo tale da applicarsi a fattispecie potenzialmente espressive di una capacità contributiva diversa (norma sovra-inclusive) oppure da non comprendere fatti-indice della medesima capacità contributiva (norme sotto-inclusive).

¹⁵⁵ L'originalità dello schema giuridico scelto dal contribuente può costituire solo un elemento sintomatico del vantaggio fiscale indebito. In commento alla sentenza n. 6405 della CTP di Roma, Sez. LXIII, del 17 marzo 2016, v. L. COSTANZO, *Nuovo "abuso del diritto": caratteri strutturali e "onus probandi" sul vantaggio fiscale indebito*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6/2016, pp. 507 ss..

¹⁵⁶ Proprio perché risponde all'esigenza di assicurare l'imposizione in conformità ai principi di cui all'art. 53 Cost., in materia tributaria l'abuso del diritto trova applicazione esclusivamente in seguito ad un'analisi obiettiva delle costruzioni poste in essere dal contribuente, delle norme impositive potenzialmente applicabili e dei principi del sistema che vengono in gioco. Pertanto, esso prescinde da indagini di natura soggettiva sulla volontà o meno del contribuente di conseguire un vantaggio fiscale indebito, ossia di eludere determinate norme impositive o di applicare in modo distorto quelle agevolative.

CAPITOLO II
IL CONTRASTO ALLE PRATICHE ABUSIVE
NEL CONTESTO INTERNAZIONALE “POST BEPS”

Sommaro

1. Premessa. Il lessico dell’OCSE e il progetto *BEPS*. – 1.2. Il fenomeno del *treaty abuse*. – 2. La disciplina di contrasto al *treaty abuse* anteriore all’*Action Plan on BEPS*. – 2.1. Il cd. *Guiding Principle*. – 2.2. Le altre norme generali contro il *treaty abuse*. La controversa applicabilità delle norme anti-abuso domestiche. – 3. Quadro generale dell’Azione n. 6 del Progetto *BEPS* contro l’utilizzo inappropriato delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. – 3.1. Lo standard minimo di protezione contro il fenomeno del *treaty abuse*. – 3.2. Le diverse opzioni per una disciplina anti-abuso. – 4. Le *Limitation-Of-Benefits clauses*. – 4.1. La natura giuridica e le funzioni delle *LOB clauses*. – 4.2. La *LOB rule* del Modello di Convenzione OCSE 2017: i soggetti residenti qualificati. – 4.3. I criteri di collegamento con lo Stato della fonte: l’*active trade test*, la *derivative benefits rule* e la *headquarters company rule*. – 4.4. La *discretionary relief clause*. – 4.5. Considerazioni sui rapporti fra la *LOB rule* e la regola generale anti-abuso (*PPT rule*). – 4.6. La dubbia conformità delle *LOB clauses* al diritto europeo. – 5. La regola generale contro il *treaty abuse*. – 5.1. La *Principal Purpose Test rule (PPT rule)*. – 5.2. Gli effetti della *PPT rule*. – 5.3. Gli elementi della *PPT rule* comuni alle altre *GAARs*. – 6. L’elusione dello *status* di stabile organizzazione e i rimedi previsti dall’Azione 7 del Progetto *BEPS*. – 7. L’elusione delle norme impositive nazionali mediante il *treaty abuse*. – 8. L’implementazione dello standard minimo di tutela contro il *treaty abuse* nella *Multilateral Convention (MLI)* del 24.11.2016. – 9. La Raccomandazione della Commissione sull’abuso dei trattati fiscali. L’applicazione residuale dell’art. 10-bis L. n. 212/2000. – 10. La strategia antielusiva complessa promossa dall’OCSE. – 10.1. Gli strumenti di cooperazione fra gli Stati: cenni al nuovo articolo 26 del Modello di Convenzione OCSE 2017. – 10.2. Gli strumenti di collaborazione e trasparenza del contribuente e degli intermediari: le cd. *disclosure initiatives*. – 10.3. I Programmi di *co-operative compliance*. – 10.4. L’apparente esclusione di tutte le contestazioni abusive dalle procedure amichevoli: chiarimenti. – 11. Il cd. *mandatory disclosure regime*. – 11.1. Elementi comuni ed obiettivi. – 11.2. Il contenuto delle *mandatory disclosure rules* raccomandate dall’OCSE e il corrispondente regime sanzionatorio. – 12. Osservazioni conclusive: l’armonizzazione delle regole sostanziali contro il *treaty abuse* e la diffusione degli strumenti di cooperazione e trasparenza per la *compliance* dei contribuenti e degli intermediari fiscali.

1. Premessa. Il lessico dell'OCSE e il progetto *BEPS*.

Le norme domestiche anti-abuso *prima facie* non paiono attinenti al fenomeno dell'elusione fiscale internazionale, essendo generalmente concepite come misure dirette a colpire l'applicazione indebita di norme interne di agevolazione oppure l'aggiramento di norme impositive interne mediante l'adozione di percorsi negoziali o costruzioni che in base ad altre norme impositive del sistema ricevono un trattamento fiscale più vantaggioso.

Tuttavia, se si legge l'art. 10-bis L. n. 212/2000, esso dispone che configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, senza specificare la fonte, oltre che l'oggetto o la materia, delle norme indebitamente applicate e di quelle eventualmente eluse o aggirate; inoltre, i documenti elaborati dall'OCSE relativi al progetto *BEPS* annoverano le *GAARs* nazionali, nonché le dottrine giurisprudenziali anti-abuso nazionali, fra i possibili strumenti di contrasto alle fattispecie di abuso delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni finalizzate ad eludere le norme impositive domestiche di uno Stato.

Pertanto, l'ambito di applicazione delle disposizioni generali antielusive di diritto nazionale è potenzialmente idoneo ad estendersi a fattispecie abusive diverse da quelle puramente interne¹⁵⁷.

È per tale ragione che l'analisi della norma generale antielusiva italiana e del connesso regime sanzionatorio non possono prescindere dal confronto con le costruzioni considerate abusive o elusive a livello sovranazionale ed internazionale e con la ricostruzione delle discipline anti-abuso promosse dall'OCSE e dall'Unione Europea.

Il presente capitolo intende approfondire la questione volgendo lo sguardo all'ordinamento tributario internazionale.

Non senza un certo imbarazzo, va ribadito in premessa che non esistono definizioni precise e consolidate delle espressioni più largamente utilizzate nei documenti dell'OCSE sull'argomento, ossia "pianificazione fiscale aggressiva" (o *Aggressive Tax Planning*, o "ATP")¹⁵⁸ ed "erosione della base imponibile e trasferimento degli utili" (*Base Erosion and Profit Shifting*, o "BEPS").

¹⁵⁷ Il tema è affrontato anche nel contributo di G. MARINI, *Usi e abusi delle Convenzioni internazionali in materia fiscale nel prisma dell'ordinamento italiano*, in E. DELLA VALLE – V. FICARI – G. MARINI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2016, pp. 307 ss.

¹⁵⁸ Per una interessante analisi delle cause della pianificazione fiscale aggressiva, si invita a leggere il recente contributo di F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit., p. 36: "In our opinion, this method, is not only the reason behind the existence of this type of clause, but also, that the rest of the rules included in both treaties and each state's legislation for preventing international tax avoidance (transfer pricing, CFC rules, thin capitalization, etc.)". Per l'Autore, la pianificazione fiscale aggressiva è un derivato del metodo di contabilizzazione separata, che si fonda su un'interpretazione restrittiva di impresa come ente giuridico autonomo, a nulla rilevando la circostanza che esso non sia indipendente e sia controllato da altri soggetti. Tale metodo determina il rischio di una doppia o plurima imposizione della stessa voce reddituale ma, al contempo, offre ai contribuenti che pongano in essere operazioni transfrontaliere l'opportunità di approfittare delle asimmetrie esistenti fra gli Stati per attenuare o persino eliminare il carico impositivo. Il metodo alternativo

I concetti *BEPS* e *ATP* sono volutamente generici ed ampi tanto da essere diventati contenitori di una serie di operazioni eterogenee, accomunate dal fatto di avere un impatto negativo sull'integrità dei sistemi fiscali nazionali. Essi, dunque, hanno una valenza politica piuttosto che tecnico-giuridica¹⁵⁹.

Quanto all'espressione "elusione fiscale internazionale", essa non trova un'esatta definizione nei documenti redatti dall'OCSE.

Tuttavia, il glossario del sito dell'OCSE¹⁶⁰ contiene la definizione di elusione fiscale, che viene contrapposta all'evasione e descritta come quell'insieme di costruzioni del contribuente intese a ridurre la sua capacità contributiva e che producono un vantaggio fiscale in contrasto con lo scopo perseguito dalla legge, pur rispettandola formalmente.

Ciò considerato, si può aggiungere che l'elusione fiscale internazionale si caratterizza per la sua natura transnazionale che deriva dall'indebita applicazione delle norme fiscali previste da uno Stato diverso dallo Stato di residenza del contribuente o dall'abuso delle disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, oppure dallo sfruttamento delle differenze esistenti fra i regimi fiscali degli Stati al fine di ottenere una doppia deduzione o una doppia non imposizione o comunque un trattamento fiscale più favorevole di quello che sarebbe stato applicato ad una fattispecie interna.

Nei documenti redatti dall'OCSE, al termine elusione fiscale internazionale sono comunque preferite le categorie del *BEPS* e della pianificazione fiscale aggressiva.

si basa sulla formula di ripartizione (cd. *formulary apportionment system*) e dipende da una nozione di impresa intesa come unità economica comprensiva di tutti gli enti uniti da un interesse comune e sottoposti alla stessa unità di gestione e controllo ("under the same operation and control unit in which there is a common interest", p. 39). Il *formulary apportionment system* consiste nell'imputare e distribuire il reddito prodotto dall'unità economica alle sue parti situate nei diversi Stati tenendo conto del loro contributo alla produzione del reddito. Tale metodo eliminerebbe in radice il rischio di doppia imposizione in quanto ciascuno Stato avrebbe il potere di sottoporre ad imposizione soltanto la porzione di reddito assegnata alla frazione dell'impresa stabilita sul suo territorio, sulla base di variabili di distribuzione e altri parametri condivisi predeterminati (p. 41). Esso, inoltre, ridurrebbe le possibilità di *treaty shopping* in quanto ammetterebbe l'applicazione soltanto delle Convenzioni fiscali bilaterali concluse dallo Stato in cui sono svolte le funzioni di amministrazione dell'intera unità economica. Il principio dell'*apportionment* è stato giudicato come il più incisivo del Pacchetto *BEPS* da autorevole dottrina. Si richiama F. GALLO, *Per le società la sfida di un fisco globale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2016, Parte I, p. 1189.

¹⁵⁹ Con il termine pianificazione fiscale aggressiva si intende lo sfruttamento da parte dei contribuenti delle asimmetrie esistenti fra i regimi impositivi degli Stati e delle lacune di disciplina. Trattasi di una categoria politica, piuttosto che di un istituto giuridico, che è utilizzata sia dall'OCSE che dall'Unione e che risulta innovativa rispetto alla tradizionale distinzione fra pianificazione fiscale legittima, elusione fiscale ed evasione fiscale. Cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, Series on International Tax Law, Vol. 95, Linde, Wien, 2016, p. 211.

¹⁶⁰ Il *Glossary of Tax Terms* dell'OCSE è disponibile al seguente indirizzo: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

In particolare, il termine *BEPS* ha acquisito un'enorme risonanza con il Report "Addressing Base Erosion and Profit Shifting"¹⁶¹ elaborato dall'OCSE e dal G20 nel mese di febbraio 2013 e con il successivo "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting" del luglio 2013¹⁶² che ha individuato le 15 Azioni BEPS per contrastare tale fenomeno¹⁶³.

I negoziati che sono stati condotti intorno a ciascuna di queste azioni hanno determinato la redazione del cd. Pacchetto *BEPS*, articolato in 15 Report¹⁶⁴, che è stato approvato dai ministri delle finanze del G20 nel corso di una riunione a Lima in data 8 ottobre 2015 e ratificato dai capi di Stato o di governo il 16 novembre ad Antalya (Turchia). Le nuove misure raccomandate agli Stati contraenti hanno condotto alla redazione del Modello di Convenzione OCSE 2017, approvato dal Consiglio dell'OCSE in data 21 novembre 2017, e all'aggiornamento del relativo Commentario e all'adozione di una Convenzione Multilaterale per implementare nei Trattati bilaterali le misure contro il *BEPS* in data 24 novembre 2016 (la "*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*", in breve anche "*Multilateral Instrument*" oppure "*MLI*"), firmata per il momento da 83 Paesi, fra i quali l'Italia in data 7 giugno 2017¹⁶⁵.

A seguito dell'approvazione del Pacchetto *BEPS* e degli ulteriori mandati specifici conferiti dal G20 all'OCSE, all'interno del cd. *Inclusive Framework on BEPS* è in corso sino al 2020 la graduale implementazione delle misure previste nel Pacchetto e un'attività di monitoraggio costante per verificare l'attuazione delle Azioni nn. 5, 6, 13 e 14, che compongono il cd. standard minimo; inoltre, continuano ad essere pubblicati nuovi documenti diretti ad integrare ed aggiornare le relazioni definitive delle Azioni *BEPS*, sulle quali venne raccolto il consenso dei leader del G20 nel 2015.

¹⁶¹ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 12 febbraio 2013, International Organizations' Documentation IBFD, scaricabile dall'indirizzo: http://www.fiscooggi.it/files/addressing_base_erosion_and_profit_shifting.pdf.

¹⁶² OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, luglio 2013, International Organizations' Documentation IBFD, scaricabile dall'indirizzo: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

¹⁶³ La dottrina italiana ha dedicato sin da subito particolare attenzione ai lavori dell'OCSE per la promozione di misure comuni contro la pianificazione fiscale aggressiva delle multinazionali. Si menziona P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, cit., pp. 593 ss. Più recentemente, cfr. P. PIANTAVIGNA, *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*, in *World Tax Journal*, 2017, pp. 47 ss.

¹⁶⁴ I Report delle Azioni del Progetto *BEPS*, comprese le loro versioni sommarie e quelle aggiornate, sono disponibili all'indirizzo: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.

¹⁶⁵ Lo status aggiornato degli Stati contraenti è scaricabile dal link di collegamento presente nella pagina web: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>. Alla data attuale, la *MLI* è stata firmata da 83 Paesi ma Algeria, Kenya, Libano, Oman, Swaziland e Thailandia hanno già espresso l'intenzione di aderirvi. Essa è entrata in vigore in Austria, Isola di Man, Jersey, Polonia e Slovenia il 1° luglio 2017 mentre entrerà in vigore in Nuova Zelanda, Serbia, Svezia e Regno Unito il 1° ottobre 2018 e in Israele e Lituania il 1° gennaio 2019. *Data dell'ultimo accesso: 17/09/2018.*

Le misure previste nei Report conclusivi delle Azioni *BEPS* sono destinate ad essere gradualmente implementate dagli Stati partecipanti, come dimostra l'adozione della direttiva europea del Consiglio Anti-Elusione fiscale 2016/1164/UE per l'uniforme attuazione di alcune delle misure antielusive suggerite dall'OCSE negli ordinamenti degli Stati membri.

L'eterogeneità dei temi affrontati dalle 15 Azioni del Progetto *BEPS* dimostra come le pratiche ricondotte nel fenomeno noto come “erosione della base imponibile e trasferimento degli utili” presentino cause e caratteristiche diverse ma abbiano in comune l'effetto di spostare arbitrariamente la materia imponibile verso i Paesi in cui il livello impositivo è nullo o ridotto nuocendo così all'equa ripartizione dei poteri impositivi fra gli Stati e agli interessi delle giurisdizioni fiscali aventi un medio-elevato tasso di imposizione.

Difatti, alle condizioni specificate nell'ambito dei Report possono essere ricondotte fra i fenomeni di erosione della base imponibile e trasferimento degli utili i disallineamenti da ibridi (“*Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*”), le società estere controllate (“*Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company (CFC) rules*”), la deduzione degli interessi e di altri strumenti finanziari (“*Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*”), l'abuso delle Convenzioni fiscali (“*Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*”), l'elusione dello status di stabile organizzazione (“*Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*”) e il *transfer pricing* (“*Action 8: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*”).

L'azione su cui occorre concentrare l'attenzione è l'Azione 6, che è dedicata all'applicazione dei Trattati “in circostanze inappropriate” ossia al fenomeno del *treaty abuse*, che ricorre quando le disposizioni di una Convenzione contro le doppie imposizioni sono invocate da soggetti che non ne avrebbero diritto (*treaty shopping*) oppure sono applicate dal contribuente per eludere altre disposizioni della stessa Convenzione (*rule shopping*) o per aggirare le disposizioni tributarie interne di uno degli Stati contraenti¹⁶⁶.

Viceversa, le altre Azioni affrontano le fattispecie elusive più diffuse, che includono a titolo esemplificativo l'utilizzo delle entità ibride¹⁶⁷ o delle società estere controllate e il *transfer pricing*, dunque sono dirette all'introduzione di norme specifiche aventi certamente una *ratio* antielusiva ma la cui violazione costituisce una condotta di evasione fiscale.

Il *treaty abuse* rappresenta la categoria dei “fenomeni *BEPS*” più affine alla fattispecie domestica denominata dal legislatore “abuso del diritto o elusione fiscale” in quanto non

¹⁶⁶ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD Publishing, ottobre 2015, International Organizations' Documentation IBFD (di seguito, anche “Report finale dell'Azione 6”).

¹⁶⁷ Le entità ibride sono quelle fiscalmente trasparenti per uno Stato e opache (non trasparenti) per un altro Stato e, pertanto, interessate dal fenomeno della doppia tassazione o doppia non imposizione. Infatti, gli enti opachi sono considerati soggetti d'imposta; viceversa, il reddito degli enti trasparenti è imputato ai loro proprietari o azionisti. Sebbene le entità ibride costituiscano la conseguenza inevitabile dell'interazione di sistemi impositivi diversi, talvolta il ricorso ad esse è giustificato dalla volontà di conseguire indebitamente un beneficio fiscale altrimenti non dovuto.

individua una fattispecie elusiva specifica ma corrisponde genericamente all'applicazione delle disposizioni di una Convenzione fiscale allo scopo principale di conseguire un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o lo scopo della stessa o delle sue singole disposizioni¹⁶⁸. Per tale ragione, si è deciso di focalizzare l'attenzione sul fenomeno del *treaty abuse* con l'obiettivo di comprendere i suoi tratti caratterizzanti e confrontare la disciplina anti-abuso prevista dall'OCSE con la norma generale anti-abuso contenuta nell'art. 10-bis L. n. 212/2000.

Per chiarire la natura giuridica delle disposizioni antielusive più controverse (come le *LOB clauses*) e avere un quadro generale della strategia promossa dall'OCSE si ritiene utile analizzare anche talune disposizioni antielusive specifiche ed esaminare l'Azione 12 del Progetto *BEPS* dedicata alle “*Mandatory Disclosure Rules*”, misure di *compliance* che l'OCSE ha suggerito agli Stati aderenti di adottare per prevenire l'elaborazione e l'utilizzo degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva sia domestica che transnazionale. Infatti, occorre chiarire se l'ambito applicativo delle regole di comunicazione obbligatoria preventiva includa o meno le fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale qualificate come tali in base al nostro diritto interno.

La scelta di allargare l'esame anche a tali disposizioni e di richiamare, sia pure per brevi cenni, le iniziative dell'OCSE che promuovono la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni fra gli Stati è figlia dell'acquisita consapevolezza che a livello sovranazionale ed internazionale la disciplina antielusiva, per essere efficace, va intesa come un sistema articolato di strumenti giuridici e non unicamente come il complesso delle norme sostanziali antielusive (generali e specifiche).

In particolare, la disciplina anti-elusione si fonda sulla combinazione delle regole antiabuso con gli obblighi di trasparenza e collaborazione a carico dei contribuenti e degli intermediari, le misure sanzionatorie corrispondenti e i meccanismi di scambio delle informazioni rilevanti fra gli Stati. Un regime antielusivo articolato, comprensivo di sanzioni e altre misure di *compliance* complementari, è idoneo infatti a possedere una sufficiente capacità dissuasiva, preventiva e punitiva¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Il fenomeno del *treaty shopping*, qualificato anche in generale come *abuse of tax treaties* oppure *improper use of tax treaties*, ovvero applicazione inappropriata delle Convenzioni contro la doppia tassazione, viene ricondotto nell'alveo dell'elusione fiscale illegittima. Difatti, il *treaty shopping* ricorre quando il soggetto è privo di un legame economico effettivo con lo Stato contraente di residenza. Cfr. F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit.

¹⁶⁹ Gli strumenti di *compliance* e gli obblighi di trasparenza rinforzano i sistemi punitivi e possono essere armonizzati sia a livello europeo che a livello internazionale mediante l'introduzione di norme comuni o, quantomeno, di standard minimi condivisi. Comunemente riassunti dalla dottrina tributaria e dalle organizzazioni internazionali, come appunto l'OCSE, con il termine “*disclosure initiatives*”, essi comprendono gli interpelli, gli obblighi dichiarativi aggiuntivi, i questionari, i condoni o le procedure di *voluntary disclosure*, i programmi di *co-operative compliance* e, da ultimo, le *Mandatory Disclosure Rules* o *MDR*, ossia le regole di comunicazione obbligatoria. In termini generali, tali misure determinano degli oneri aggiuntivi in capo ai contribuenti ma hanno un'efficacia dissuasiva e migliorano l'efficienza dei controlli delle amministrazioni fiscali, che possono destinare maggiori risorse alle indagini e verifiche sulle operazioni aventi un grado di rischio più elevato per le entrate tributarie dello Stato, come quelle fraudolente. Secondo l'OCSE, il principio di cooperazione fra i contribuenti e le amministrazioni finanziarie deve permeare l'intero svolgimento del rapporto tributario e interessare il sistema nel suo complesso. Tale concezione giustifica l'attribuzione di un ruolo

1.2. Il fenomeno del *treaty abuse*.

Il *treaty abuse* è annoverato fra i fenomeni di erosione della base imponibile e trasferimento degli utili e comprende tutte le costruzioni poste in essere dai contribuenti mediante l'applicazione indebita o distorta delle norme contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate bilateralmente fra gli Stati.

La fattispecie principale di abuso delle Convenzioni fiscali è rappresentata dal *treaty shopping*, che ricorre quando un soggetto si giova dei benefici previsti da una Convenzione contro la doppia imposizione conclusa fra due Stati contraenti di cui non è residente¹⁷⁰.

Le strategie di *treaty shopping* più comuni sono realizzate dal contribuente per ottenere l'eliminazione o la riduzione delle imposte applicate dallo Stato della fonte e comportano la costituzione di una società o altro ente intermediario (*intermediary* o *conduit*) nello Stato che ha concluso con quest'ultimo una Convenzione bilaterale contenente una disciplina fiscale vantaggiosa. In alternativa, il contribuente conclude dei contratti con soggetti che si assumono l'obbligo di agire per suo conto, residenti nello Stato contraente che ha concluso con lo Stato della fonte la Convenzione fiscale di cui intende ottenere l'applicazione, oppure ancora ricorre allo strumento del trust o della proprietà fiduciaria¹⁷¹.

significativo e di obblighi di collaborazione e *compliance* anche in capo agli intermediari, ossia a tutti quei soggetti che svolgono in senso lato una funzione di consulenza fiscale ai contribuenti. Cfr. L. LEDERMAN, *Chapter 2. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes*, in R. SEER – A.L. WILMS, *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, pp. 40 ss.

¹⁷⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - 2 Parte speciale*, Decima edizione, Utet, Milano, 2016, p. 400

¹⁷¹ Cfr. F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit., pp. 27-34. L'Autore distingue fra una strategia diretta (*direct conduit*) e una indiretta (*stepping stone conduits*). Nel primo caso, la società intermediaria è stabilita in uno Stato che non applica l'imposta sulle società ai residenti, oppure prevede un regime fiscale preferenziale, oppure esenta da imposta il reddito proveniente da un altro Stato. Nel secondo caso, l'intermediaria è soggetta alle imposte dello Stato di residenza sui redditi provenienti da un altro Stato ma riduce la propria base imponibile deducendo i costi sostenuti nei confronti di società residenti in Paesi terzi (in genere, *base companies* situate in Paesi a basso livello impositivo e che non sono soggette ad una *non-resident taxation*). Le strutture più comuni di *treaty shopping* consistono nella intermediazione di società per la concessione della licenza d'uso su diritti di proprietà industriale al fine di ridurre le imposte sulle *royalties* (talune operazioni sono contrastabili con le regole sul *transfer pricing*), nella intermediazione di società nelle operazioni di finanziamento (sono funzionali alla prevenzione e repressione di tali fenomeni anche le regole sul *transfer pricing*, sulla *thin capitalization* e sulla deducibilità degli interessi entro certi limiti), nella costituzione di intermediarie delle *holding companies* per ottimizzare il livello impositivo sui dividendi e sulle plusvalenze da queste percepiti, ma anche nella costituzione di stabili organizzazioni in Paesi a basso livello impositivo da parte delle società intermediarie al fine di beneficiare non solo della eliminazione o riduzione di imposta nello Stato della fonte ma anche dell'esenzione da imposta nello Stato di residenza per effetto della legislazione tributaria domestica di tale Stato o di una Convenzione da questi conclusa con lo Stato della stabile organizzazione.

La dottrina ha evidenziato che le pratiche di *treaty shopping* per raggiungere l'obiettivo presuppongono la combinazione delle disposizioni di favore contenute nella Convenzione bilaterale (indebitamente) applicata con le norme tributarie interne dello Stato di residenza della società intermediaria, talvolta produttive di una concorrenza fiscale dannosa¹⁷², e con il network di Convenzioni di cui tale Stato è parte.

Infatti, considerato che il reddito della società intermediaria viene in genere trasferito direttamente allo Stato di residenza dell'investitore o ad una *base company* costituita da quest'ultimo in uno Stato a bassa imposizione, occorre che il vantaggio fiscale derivante dal *treaty abuse* non venga neutralizzato dal regime fiscale dello Stato di residenza dell'intermediaria, che include il livello di imposizione applicato ai soggetti residenti in generale (*resident tax*) e le imposte previste per il caso di trasferimento del loro reddito al di fuori dello Stato (*non-resident tax*).

Le pratiche di *treaty shopping* causano i maggiori rischi di erosione della base imponibile degli Stati tuttavia non esauriscono il fenomeno del *treaty abuse*, che si estrinseca in una serie eterogenea di costruzioni.

In linea generale, le pratiche di *treaty abuse* possono produrre come effetto l'elusione delle disposizioni delle stesse Convenzioni, oppure l'aggiramento delle norme interne di uno Stato.

¹⁷² Le norme dirette a contrastare il *treaty shopping* interagiscono necessariamente con quelle finalizzate a prevenire le pratiche fiscali dannose, con tali intendendosi anche i regimi fiscali di favore previsti da taluni Stati che concorrono a rendere possibile se non addirittura promuovere l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili a danno degli Stati ad alto livello impositivo. L'OCSE e l'Unione condividono l'impegno di contrastare le pratiche fiscali sleali (cd. *harmful tax practices*), compresa l'adozione di regimi fiscali preferenziali, che concorrono a rendere possibile il fenomeno del *treaty shopping*. A livello dell'OCSE, si menziona il Report "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue" del 1998 e, più recentemente, il Report finale e aggiornato dell'Azione 5 del Progetto BEPS "Countering harmful Tax Practices more effectively, taking into account transparency and substance", oltre la riformulazione del preambolo e del titolo del Modello di Convenzione OCSE 2017 che, in osservanza dell'Azione 6, esplicitano l'obiettivo di contrastare la doppia non imposizione. A livello europeo, il Consiglio dei Ministri delle Finanze degli Stati membri dell'Unione in data 1° Dicembre 1997 ha adottato il "Code of Conduct on business taxation" per determinare le misure di concorrenza fiscale dannosa, seguito in data 9 marzo 1998 dal "Code of Conduct Group (Business Taxation)". La lotta alla concorrenza fiscale dannosa rientra fra gli obiettivi della Commissione, come emerge dalla pubblicazione di linee guida sull'applicazione delle regole in materia di aiuti di Stato nell'ambito della legislazione sulle imposte dirette e, più recentemente, dal Piano d'Azione del 2015, COM(2015) 302 finale del 17.06.2015 e dal Pacchetto Anti-Elusione fiscale COM(2016)23 finale del 28.01.2016. A tale riguardo, si rinvia a F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit., pp. 54-55: "It is worth noting that states whose domestic regulations enables treaty shopping structures to eliminate or reduce taxation in an intermediary state and to transfer income into a third state without subjecting it to any non-resident tax may be qualified as harmful preferential tax regimes. In fact, this type of structure is used to frequently in certain states not only due to their network of DTCs but also as a result of their domestic legislation...(Omissis)...the measures promoted by the OECD and the EU in respect of harmful tax competition should not be rejected, since they eliminate one of the elements which allow for treaty shopping structures. Nevertheless, it should be borne in mind that these are not measures undertaken when the two states conclude a DTC but rather external measures, the acceptance of which depends largely on the affected states willingness to adapt to them".

Ciò si riflette anche nella diversa strategia antielusiva prevista nella Sezione A del Report finale dell’Azione n. 6 (“*Treaty provisions and/or domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*”), che dedica la prima parte ai casi in cui un soggetto tenta di aggirare i limiti previsti dalla Convenzione (“*1. Cases where a person tries to circumvent limitations by the treaty itself*”) e la seconda parte ai casi in cui un soggetto tenta di aggirare le norme impositive nazionali invocando i benefici della Convenzione (“*2. Cases where a person tries to abuse the provisions of domestic tax law using treaty benefits*”).

Inoltre, sempre in funzione classificatoria, il fenomeno del *treaty shopping* si distingue da quello del *rule shopping*, che ricorre quando il contribuente ha diritto ad invocare la Convenzione contro la doppia imposizione in quanto ne soddisfa i presupposti soggettivi ma sfrutta le difficoltà di qualificazione di determinate componenti reddituali per avvalersi del regime fiscale più favorevole. In genere, il *rule shopping* si verifica per le componenti reddituali derivanti dal diritto di uso dei beni immateriali (royalties, ricavi, redditi diversi).

2. La disciplina di contrasto al *treaty abuse* anteriore all’*Action Plan on BEPS*.

2.1. Il cd. *Guiding Principle*.

Prima dell’elaborazione del Progetto *BEPS*, l’OCSE affrontava il fenomeno dell’abuso delle Convenzioni fiscali in alcuni paragrafi del Commentario all’art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014.

L’art. 1, rubricato “*Persons covered*”, concerne l’ambito di applicazione soggettivo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e stabilisce che esse si applicano alle persone residenti in uno o entrambi gli Stati contraenti. È dunque probabile che il redattore del Commentario avesse principalmente a cuore il problema del *treaty shopping*, ovvero della strumentalizzazione del requisito di residenza da parte di coloro che non avevano diritto ad invocare le disposizioni di favore contenute nelle Convenzioni.

Nei paragrafi 9.1 e successivi del Commentario all’art. 1 venivano discusse le seguenti questioni fondamentali: se i benefici previsti dalle Convenzioni dovessero essere applicati anche alle costruzioni abusive e se le disposizioni e i principi giurisprudenziali nazionali antiabuso confliggevano con le disposizioni delle Convenzioni.

Lo stesso Commentario dava atto dell’esistenza di due approcci nazionali diversi.

Il primo approccio, noto come *factual approach*, consiste nel considerare le *GAARs* domestiche come regole funzionali a determinare i fatti indice della capacità contributiva. Gli Stati che vi aderiscono qualificano l’abuso delle Convenzioni fiscali come un abuso delle norme impositive interne in concreto applicate e negano il conflitto fra le norme antielusive nazionali e le norme di diritto (tributario) internazionale giacché riconoscono alle prime la funzione di concorrere a definire in via preliminare le fattispecie d’imposta¹⁷³.

¹⁷³ Per una critica serrata del *factual approach*, cfr. A. BÁEZ MORENO, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, in *Intertax*, Vol. 45, Issue 6&7, p. 434: “*The problem, in abusive transactions, is that the facts will be developed in a way that a rule either cannot be applied (abuse through avoidance) or is applied even if not intended for cases of the kind (abuse through capture), In any case, the application of GAARs to these abuse strategies does not and cannot imply a mere*

Il secondo approccio, invece, implica la distinzione fra l'abuso delle Convenzioni fiscali e l'istituto dell'abuso nel diritto interno e attribuisce rilievo agli strumenti di interpretazione delle Convenzioni, considerandoli sufficienti a contrastare l'applicazione abusiva o distorta delle norme pattizie (in specie, il metodo di interpretazione teleologica e il principio di buona fede previsti dall'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969).

Il par. 9.5 costituiva il paragrafo più importante in quanto dettava il cd. Principio guida, in base al quale i benefici previsti dalla Convenzione non dovevano essere concessi quando lo scopo principale delle operazioni consisteva nel conseguimento di un trattamento fiscale più favorevole e quest'ultimo risultava, nel caso concreto, essere in contrasto con l'oggetto e lo scopo delle disposizioni convenzionali rilevanti. Segnatamente, *"A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions"*.

Il Principio Guida era diretto a contrastare il *treaty abuse* ed era fondato sugli stessi elementi costitutivi che, come è emerso nel Capitolo I, si suole riscontrare nelle GAARs. Infatti, il primo elemento era rappresentato dallo scopo principale dell'operazione di conseguire un vantaggio fiscale e il secondo consisteva nella contrarietà di tale beneficio rispetto all'obiettivo e allo scopo delle disposizioni rilevanti della Convenzione contro la doppia imposizione. Peraltro, va anche osservato che l'effetto delle operazioni abusive consisteva nel disconoscimento dei benefici della Convenzione.

Nonostante che il principio generale antielusivo suddetto includesse sia il cd. *business purpose test* che il cd. *objective test* e quindi presentasse una struttura affine alle GAARs, una parte della dottrina non diede allo stesso un giudizio favorevole e concentrò le critiche sul secondo elemento, dichiarandolo inidoneo a produrre effetti e tale da causare l'automatico riconoscimento della natura abusiva delle operazioni aventi lo scopo principale di conseguire un vantaggio fiscale¹⁷⁴. Quale rimedio, veniva suggerito

determination of the facts but rather a sort of application of the avoided or captured rule". Báez Moreno sostiene (a nostro giudizio correttamente) che le GAARs presuppongono la corretta determinazione dei fatti dunque non incidono sui fatti presupposto d'imposta ma sull'applicabilità della disposizione elusa o sull'inapplicabilità di quella abusata. Parimenti, v. J.J. ZORNOZA PÉREZ - A. BÁEZ MORENO, *The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A mistaken Starting Point*, in M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER – A. STORCK – M. ZAGLER (edited by), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, 2010, p. 133.

¹⁷⁴ J.J. ZORNOZA PÉREZ - A. BÁEZ MORENO, *The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A mistaken Starting Point*, cit., p. 156: *"The main problem of this second element is that it is self-serving and circular....the evident risk when it comes to the application of the guiding principle is that, once the main purpose of securing a more favourable tax position has been proven, the abusive character of the arrangement is automatically concluded. In fact the risk of the second element is its lack of practical relevance and it could therefore encourage the exclusion of lawful tax planning transactions from treaty protection"*. La soluzione suggerita dagli Autori era quella di implementare nella disposizione l'*artificiality test*, ossia un esame delle caratteristiche delle operazioni poste in essere dal contribuente, sostituendolo alla verifica della compatibilità delle stesse con l'oggetto e lo scopo delle disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni. *Ivi*, p. 157: *"The*

di sostituire l'*objective test* con l'*artificiality test*, peraltro ritenuto più in linea con il diritto dell'Unione per gli Stati membri.

2.2. Le altre norme contro il *treaty abuse*. La controversa applicabilità delle norme anti-abuso domestiche.

Il Commentario specificava che le eventuali disposizioni generali anti-abuso avrebbero potuto essere combinate con delle norme antielusive specifiche finalizzate a prevenire le strategie elusive più diffuse¹⁷⁵, come le *beneficial owner clauses* contenute negli art. 10, 11 e 12 del Modello di Convenzione OCSE¹⁷⁶.

Fra le pratiche abusive comuni da prevenire erano richiamate quelle poste in essere mediante società sussidiarie costituite in paradisi fiscali o in altri Paesi che riservassero loro dei regimi fiscali preferenziali ma aventi l'amministrazione centrale nello Stato della società madre, oppure tramite società *conduit*.

Il Commentario riportava a titolo esemplificativo alcune clausole antiabuso ricorrenti e dettava alcuni criteri generali per la valutazione delle norme antiabuso inserite nelle Convenzioni bilaterali.

In particolare, la prima sottosezione sul *treaty abuse* era dedicata al contrasto delle condotte di *treaty shopping* realizzate attraverso le società *conduit*. Il Commentario all'art. 1 riportava le disposizioni *anti-conduit* tipicamente previste nelle Convenzioni e offriva un modello di disposizione che gli Stati potevano inserire¹⁷⁷, raccomandando

only way to properly resolve this problem is to design a standard that does not rely on the object and purpose of the treaty provisions but on the special characteristics of the arrangements. In this context, and as we stated before, when dealing with the first component of the guiding principle, the key issue must be the concept of artificial arrangements”.

¹⁷⁵ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014, par. 9.6: “*The potential application of general anti-abuse provisions does not mean that there is no need for the inclusion, in tax conventions, of specific provisions aimed at preventing particular forms of tax avoidance. Where specific avoidance techniques have been identified or where the use of such techniques is especially problematic, it will often be useful to add to the Convention provisions that focus directly on the relevant avoidance strategy”.*

¹⁷⁶ Una parte della dottrina respinge la qualificazione antielusive delle disposizioni di cui agli artt. 10, 11 e 12 del Modello di Convenzione OCSE in quanto le considera norme impositive. V. J.J. ZORNOZA PÉREZ - A. BÁEZ MORENO, *The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A mistaken Starting Point*, cit., p. 147 e nota 69: “*It must be taken into account that even the beneficial owner requirement in Arts. 10, 11 and 12 of the OECD Model – whose resemblance with income attribution criteria seems evident – has been viewed as being a fundamental rule of taxation rather than an anti-avoidance rule”.*

¹⁷⁷ In prima battuta, il Commentario all'art. 1 richiamava le cd. *look-through provisions* che disconoscono il diritto di esenzione previsto dalla Convenzione per alcune voci di reddito nei confronti delle società residenti in uno Stato contraente ma possedute o controllate direttamente o indirettamente da soggetti non residenti. In seguito, il Commentario esprimeva un giudizio negativo sulle cd. *subject-to-tax provisions* generali, in base alle quali i benefici previsti dalla Convenzione vanno accordati dallo Stato della fonte soltanto nei casi in cui le componenti reddituali siano soggette ad imposta in base al diritto interno dello Stato di residenza. Il Commentario raccomandava l'adozione di disposizioni *subject-to-tax* aventi un ambito di applicazione più circoscritto, ossia dirette alle società residenti nello Stato contraente diverso dallo Stato della fonte, in presenza delle seguenti condizioni: a) una o più persone residenti in

altresì di completare le disposizioni anti-abuso con disposizioni dirette a limitare il loro campo di applicazione, come la regola generale di buona fede o la cd. *activity provision*¹⁷⁸.

Il Commentario all'art. 1 chiariva che le disposizioni anti-abuso riguardanti l'utilizzo di società *conduit* atenevano ad ipotesi specifiche di *treaty shopping* e che quest'ultimo poteva essere affrontato in modo unitario attraverso le cd. *Limitation-of-benefits provisions*, note anche con l'espressione abbreviata *LOB clauses*¹⁷⁹.

Il paragrafo 21 del Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014 conteneva anche una serie di disposizioni dirette a disciplinare i casi in cui i contribuenti si avvalevano delle disposizioni delle Convenzioni o dei particolari regimi di favore

uno Stato terzo direttamente o indirettamente o per il tramite di una o più società hanno un interesse sostanziale nella stessa, sotto forma di partecipazione o altro, oppure b) una o più persone residenti in uno Stato terzo esercitano direttamente o indirettamente l'amministrazione o il controllo sulla stessa. Il Commentario esprimeva un giudizio positivo sulle disposizioni che recepiamo il cd. *channel approach*, in base alle quali le società residenti in uno Stato contraente che soddisfino una delle suddette condizioni non hanno il diritto di fruire della esenzione o riduzione d'imposta previsti dalla Convenzione fiscale se più del 50% del reddito ricevuto dall'altro Stato contraente sia funzionale a soddisfare i crediti di soggetti terzi non residenti.

¹⁷⁸ Fra le norme suggerite rientravano la disposizione generale di buona fede, che esclude l'applicazione delle norme anti-abuso nei riguardi delle operazioni che siano sorrette da ragioni economiche e che non abbiano come scopo principale quello di conseguire un vantaggio previsto dalla Convenzione ("*the principal purpose of the company, the conduct of its business and the acquisition or maintenance by it of the share holding or other property from which the income in question is derived are motivated by sound business reasons and do not have as primary purpose the obtaining of any benefits under this Convention*"), la cd. *activity provision* che fa salve le società che svolgono attività economica sostanziale nello Stato contraente di residenza ogniqualvolta la componente reddituale rispetto alla quale siano invocate le norme della Convenzione sia connessa a tale attività ("*the company is engaged in substantive business operations in the Contracting State of which it is a resident and the relief from taxation claimed from the other Contracting State is with respect to income that is connected with such operations*"), la cd. *amount of tax provision* per i casi in cui la riduzione d'imposta invocata non superi l'importo dell'imposta effettivamente dovuta dalla società contribuente nello Stato contraente in cui risiede e la cd. *stock exchange provision*, che esclude l'applicazione delle norme anti-abuso nei confronti delle società residenti in uno Stato contraente qualora la classe principale delle loro azioni sia registrata presso un listino di borsa in uno Stato contraente oppure quando siano interamente possedute – direttamente o per il tramite di una o più società residenti in tale Stato – da società residenti in tale Stato che hanno la classe principale delle loro azioni registrata presso un listino di borsa di uno Stato contraente. Inoltre, era menzionata la cd. *alternative relief provision* che esclude l'applicazione delle misure anti-abuso nei confronti di quei soggetti residenti in un Paese terzo che avrebbero diritto ad ottenere una riduzione d'imposta non inferiore a quella invocata in base alla Convenzione fiscale conclusa fra il loro Stato di residenza e il medesimo Stato contraente. Infine, era prevista la possibilità di riconoscere alle autorità fiscali dello Stato della fonte il potere di valutare se concedere i benefici previsti dalla Convenzione al soggetto residente nell'altro Stato contraente anche senza esimenti.

¹⁷⁹ Il paragrafo 20 del Commentario all'art. 1 conteneva una *LOB clause* modello, suscettibile di adattamenti da parte degli Stati, che presenta una struttura molto simile a quella contenuta nell'art. 29, par. 1-6, dell'attuale Modello di Convenzione OCSE 2017, come si avrà modo di dimostrare nei paragrafi 4 ss. del presente capitolo.

previsti dalla legislazione domestica di uno Stato contraente per porre in essere delle pratiche abusive o elusive.

L'uso inappropriato delle Convenzioni veniva contrastato negando l'applicabilità dei benefici fiscali ivi previsti e del trattamento preferenziale previsto dal diritto interno (cd. *exclusion approach*)¹⁸⁰.

Il par. 21.4 del Commentario suggeriva l'inserimento di una clausola anti-abuso negli artt. 10, 11, 12 e 21 delle Convenzioni concluse sulla base del Modello OCSE, al fine di escludere il trattamento fiscale di favore ivi previsto nei riguardi delle operazioni poste in essere allo scopo principale o ad uno degli scopi principali di conseguire la riduzione d'imposta nello Stato della fonte.

Il Commentario si soffermava anche sulla possibilità per gli Stati contraenti di negare i benefici previsti dalla Convenzione in forza delle regole anti-abuso domestiche o delle dottrine nazionali sulla prevalenza della sostanza sulla forma (come la *substance-over-form* e l'*economic-substance*). Il Commentario, non senza la disapprovazione della dottrina¹⁸¹, escludeva il conflitto fra le norme antiabuso interne e le Convenzioni fiscali in quanto, aderendo al cd. *factual approach*, affermava che le prime sono stabilite dal diritto nazionale per definire i fatti presupposto d'imposta e che l'effetto delle norme anti-abuso è quello di riqualificare la situazione elusiva e di applicare le norme della Convenzione tenendo conto della riqualificazione effettuata a livello interno¹⁸².

¹⁸⁰ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014, par. 21.1: "*They are an important instrument by which a State that has created special privileges in its tax law may prevent those privileges from being used in connection with the improper use of tax treaties concluded by that State*". È stato sostenuto che le cd. *STRs* (*Special Tax Regimes*) o *exclusion clauses*, contemplate nel Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014, non costituiscono delle *LOB clauses* in quanto sono clausole volte a prevenire e reprimere la concorrenza fiscale dannosa fra gli Stati, non il *treaty shopping*. Cfr. F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit., p. 210: "*This method only aims to exclude certain entities and regimes that give rise to situations of low or non-taxation. Although the exclusion of these entities and regimes may affect the performance of treaty shopping structures, it is not their main objective*". Ivi, pp. 208-209: "*It has also been claimed that this rule does not directly attack treaty shopping but rather is does so in passing....therefore, the exclusion clause is not a limitation on benefits clause. It is used for other purposes although this does not mean that it might not also affect treaty shopping structures*".

¹⁸¹ Sebbene il Commentario all'art. 1 del Modello OCSE 2014 sembrasse confermare l'applicabilità delle GAARs nazionali contro il *treaty shopping*, la questione era tutt'altro che pacifica in dottrina. Secondo la dottrina maggioritaria, le norme anti-abuso domestiche possono essere invocate solo se la Convenzione contro le doppie imposizioni le autorizza espressamente oppure, in assenza di espressa previsione, solo in casi eccezionali e in base a criteri comuni ad entrambe le parti. Il problema principale sollevato consiste nell'asimmetria fra le Parti contraenti derivante dall'assenza delle GAARs in uno degli ordinamenti oppure dal loro contenuto divergente. Ivi, pp. 60-63.

¹⁸² Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014: "*For example, to the extent that the application of the rules referred to in paragraph 22 results in a recharacterisation of income or in a redetermination of the taxpayer who is considered to derive such income, the provisions of the Convention will be applied taking into account these changes*".

Cionondimeno, il Commentario condivideva la preoccupazione di assicurare la massima prudenza nell'individuazione dei casi di *treaty abuse*¹⁸³ per evitare una disapplicazione delle norme della Convenzione anche nei riguardi delle situazioni non elusive.

Infine, il par. 26 chiudeva la sezione dedicata al *treaty abuse* affermando che nel contesto internazionale le regole anti-abuso vanno calate nel contesto dei regimi fiscali degli Stati contraenti cosicchè non dovrebbero trovare applicazione quando le operazioni contestate non hanno prodotto un vero e proprio vantaggio d'imposta in quanto il reddito è stato sottoposto ad un livello d'imposta comparabile a quello che avrebbe dovuto trovare applicazione¹⁸⁴.

3. Quadro generale dell'Azione n. 6 del Progetto BEPS contro l'utilizzo inappropriato delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

3.1. Lo standard minimo di protezione contro il fenomeno del *treaty abuse*.

Il fenomeno del *treaty abuse* costituisce l'oggetto dell'Azione 6 del Progetto BEPS.

Il Report finale del 2015 è strutturato in tre sezioni (A, B, C) aventi lo scopo comune di implementare uno standard minimo di protezione contro il *treaty shopping* e le altre forme di applicazione indebita delle disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Il punto ideologico di partenza consiste nel riconoscere agli Stati contraenti un certo grado di flessibilità, affinché la disciplina anti-abuso sia adeguata al loro contesto giuridico nazionale e tenga conto degli accordi negoziati fra le Parti.

La sezione A risulta essere la più rilevante perchè illustra la disciplina antiabuso minima che deve essere adottata contro il *treaty shopping* e in generale il *treaty abuse*, operando una distinzione fra le costruzioni abusive dirette ad aggirare le norme convenzionali e quelle elusive delle norme domestiche.

Con riferimento alla prima categoria di operazioni abusive, il Report promuove l'adozione di una *Limitation-Of-Benefits clause (LOB clause)* unitamente ad una regola generale anti-abuso consistente in una *Principal Purpose Test rule (PPT rule)*.

La novità più rilevante consiste nella volontà di prevedere entrambi questi strumenti legislativi all'interno di una nuova disposizione del Modello di Convenzione OCSE, rubricata "*Entitlement to benefits*", che in effetti è confluita nell'art. 29 della versione consolidata del 2017.

Il Report contempla la possibilità per gli Stati di optare esclusivamente per l'adozione di una regola generale anti-abuso corrispondente alla *PPT rule*, oppure di adottare quest'ultima con una *LOB clause* in versione semplificata, o ancora di adottare unicamente una *LOB clause* in versione dettagliata assieme ad una norma *anti-conduit*.

¹⁸³ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014, par. 22.2: "*Whilst these rules do not conflict with tax conventions, there is agreement that member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused*".

¹⁸⁴ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014, par. 26: "*States that adopt controlled foreign companies provisions or the anti-abuse rules referred to above in their domestic tax law seek to maintain the equity and neutrality of these laws in an international environment characterised by very different tax burdens, but such measures should not be applied where the relevant income has been subjected to taxation that is comparable to that in the country of residence of the taxpayer*".

A certe condizioni, le Parti contraenti possono anche astenersi dall'adottare delle misure convenzionali anti-abuso purchè il loro sistema giuridico nazionale già comprenda delle misure antielusive suscettibili di trovare applicazione anche nei casi di abuso delle Convenzioni fiscali.

Le norme antiabuso suddette sono considerate complementari alle norme antielusive specifiche, le quali debbono essere a loro volta incluse nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni per esigenze di certezza del diritto¹⁸⁵.

Le novità apportate dalla prima parte della Sezione A, vale a dire la previsione di una *LOB clause* nell'art. 29, par. 1 ss., del Modello di Convenzione OCSE 2017 e la codificazione della *PPT rule* quale regola generale anti-abuso nell'art. 29, par. 9, hanno contribuito all'affermazione del divieto di pratiche abusive, prima espresso soltanto nel Commentario sull'art. 1.

Passando alla seconda parte della Sezione A, dedicata alla categoria delle operazioni poste in essere per aggirare le norme impositive interne, la questione centrale qui affrontata attiene ai rapporti fra le misure antielusive nazionali, considerate imprescindibili per contrastare il fenomeno¹⁸⁶, e le norme delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Questa seconda parte, oltre a dettare la nuova sezione "*Improper use of the Convention*" da inserire nel Commentario sull'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017, ha il pregio di esplicitare l'assenza di conflittualità fra le norme antiabuso nazionali e le Convenzioni fiscali, giacchè queste ultime non ammettono di essere invocate in circostanze inappropriate.

La Sezione B interviene sul titolo del Modello di Convenzione OCSE ed elabora un nuovo preambolo per rendere esplicito il principio che le Convenzioni contro le doppie imposizioni non devono costituire uno strumento per agevolare l'evasione e l'elusione e che il contrasto a tali fenomeni rappresenta uno dei principali obiettivi dalle stesse perseguiti.

Tant'è vero che il nuovo titolo del Modello di Convenzione OCSE 2017, i.e. "Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance", indica che la prevenzione dell'evasione e dell'elusione hanno acquisito la stessa rilevanza dello scopo di eliminare la doppia imposizione. Inoltre, il nuovo preambolo specifica che le Parti contraenti intendono concludere una Convenzione per

¹⁸⁵ Fra le situazioni che possono dare luogo al *treaty abuse*, da prevenire mediante norme anti-abuso specifiche, il Report finale dell'Azione 6 richiama il fenomeno del *splitting-up of contracts* per eludere lo *status* di stabile organizzazione, i cd. "*hiring-out of labour cases*" concernenti l'abuso dell'art. 15, par. 2, del Modello OCSE, le "*transactions intended to avoid dividend characterisation*" ricondotte fra i disallineamenti da ibridi oggetto dell'Azione 2 del Progetto *BEPS*, le "*dividend transfer transactions*" derivanti dall'applicazione indebita dell'art. 10, par. 2, lett. a), del Modello OCSE, le doppie residenze delle persone e degli enti diversi dalle persone fisiche (v. la "*tie-breaker rule for determining the treaty residence of dual-resident persons other than individuals*") e l'utilizzo delle stabili organizzazioni situate in Paesi terzi.

¹⁸⁶ Fra le disposizioni nazionali antielusive che gli Stati contraenti devono adottare vengono richiamate quelle specifiche dirette a colpire le operazioni analizzate nell'ambito del Piano d'Azione contro il *BEPS*, riguardanti i disallineamenti da ibridi, le società estere controllate, la deduzione degli interessi e il *transfer pricing*.

l'eliminazione della doppia imposizione senza voler creare opportunità di non imposizione o imposizione ridotta attraverso comportamenti evasivi o elusivi, incluse le operazioni di *treaty shopping* finalizzate a far conseguire ai residenti di Paesi terzi i benefici fiscali previsti dalla Convenzione¹⁸⁷.

Il nuovo titolo e il suddetto preambolo influiscono sull'interpretazione della convenzione in quanto concorrono a determinarne il contesto e a chiarirne l'oggetto e lo scopo. Si rammenta che, ai sensi dell'art. 31, par. 1, della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 1969, "*Un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo*" e che l'art. 31, par. 2, chiarisce che il contesto del Trattato comprende anche il preambolo.

Infine, la sezione C indica i fattori che gli Stati dovrebbero valutare prima di decidere se concludere una Convenzione con uno Stato terzo, al fine di prevenire in radice rischi di evasione ed elusione fiscale mediante la strumentalizzazione del Trattato (cd. *abstinence approach*)¹⁸⁸. I medesimi indici di rischio dovrebbero indurre gli Stati contraenti ad emendare le Convenzioni fiscali già concluse o a chiederne la risoluzione.

In primo luogo, la Convenzione va conclusa se necessaria, ossia se sussista un rischio effettivo di doppia imposizione derivante dall'interazione fra i regimi fiscali delle due Parti potenziali. Allo stesso modo, deve essere considerato il rischio di una eccessiva tassazione nello Stato della fonte.

Fra i fattori rilevanti rientra anche il contenuto del Trattato e la sua capacità di promuovere ed incoraggiare gli scambi commerciali fra i Paesi attraverso il divieto di discriminazioni di cui all'art. 24 del Modello di Convenzione, la previsione della procedura di accordo reciproco che concorre ad un maggiore grado di certezza del trattamento fiscale dei contribuenti (*mutual agreement procedure*) e l'introduzione dell'arbitrato fra i metodi di risoluzione delle controversie.

In sede di trattative, va infine considerata la disponibilità ma anche la capacità effettiva del potenziale Stato contraente di introdurre ed implementare dei meccanismi di collaborazione reciproca fra le autorità amministrative consistenti sia nello scambio di informazioni che nell'assistenza in sede di riscossione delle imposte.

Qualora i rischi di cui sopra non raggiungano un livello di gravità tale da giustificare il rifiuto di concludere una Convenzione fiscale o la risoluzione di quelle già concluse, gli Stati sono comunque sollecitati ad introdurre nel testo del trattato delle disposizioni che prevengano il rischio di erosione della base imponibile e trasferimento degli utili. In

¹⁸⁷ Il preambolo del Modello di Convenzione OCSE 2017 recita: "*Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)*".

¹⁸⁸ Un rimedio contro le pratiche di *treaty shopping* consiste nella scelta di astenersi dal concludere Convenzioni con gli Stati che presentano una legislazione domestica idonea ad avallare pratiche abusive, ad esempio prevedendo l'esenzione da imposta dei redditi prodotti all'estero, la deducibilità dei costi sostenuti verso soggetti non residenti, oppure l'esenzione da imposta dei redditi prodotti nel territorio dai non residenti. Tuttavia, secondo la dottrina, tale misura estrema andrebbe osservata solo nei confronti degli Stati con i quali non sussistono particolari relazioni commerciali. Così, F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit.

particolare, la sezione C contiene delle proposte normative finalizzate a neutralizzare i rischi che potrebbero derivare dal cumulo dei regimi fiscali preferenziali concessi nell'altro Stato con i benefici della Convenzione, oppure dalle modifiche apportate in futuro nei sistemi fiscali nazionali da una o ciascuna delle Parti contraenti.

3.2. Le diverse opzioni per una disciplina anti-abuso.

Come si è già anticipato nel paragrafo precedente, la sezione A ha una notevole portata innovativa in quanto introduce per la prima volta nel testo del Modello di Convenzione OCSE una disposizione diretta a contrastare le pratiche di abuso o indebita applicazione delle Convenzioni fiscali.

Il nuovo art. 29 del Modello OCSE 2017 è il frutto delle riflessioni contenute nel Report finale dell'Azione del Progetto *BEPS*, ove viene specificato che gli Stati restano liberi di scegliere fra un ventaglio di possibili opzioni che garantiscono tutte uno standard minimo di prevenzione dell'elusione fiscale e che debbono essere accompagnate in ogni caso dalla modifica del titolo della Convenzione e dall'introduzione del nuovo preambolo.

Segnatamente, la strategia antielusiva può assumere tre diverse forme.

La prima, che è quella maggiormente raccomandata, consiste nell'introduzione della *LOB clause* in versione semplificata o dettagliata unitamente alla *PPT rule*; la seconda è data dalla semplice adozione della regola generale antiabuso ossia dalla *PPT rule*; la terza coniuga la *LOB clause* in versione dettagliata con una regola diretta a contrastare le costruzioni *conduit* escluse dal suo ambito di applicazione. La regola complementare alla *LOB clause* potrebbe essere inserita nel Trattato e avere un contenuto simile alla *PPT rule*; in alternativa, le costruzioni abusive residuali potrebbero essere disconosciute mediante le norme anti-abuso o le dottrine giurisprudenziali nazionali¹⁸⁹.

La *LOB clause* costituisce una regola antielusiva specifica, idonea a colpire soltanto il *treaty shopping* e non le altre forme di *treaty abuse*. Essa, dunque, deve necessariamente essere completata da altre regole ma, a differenza della *PPT rule* che di per sé potrebbe essere sufficiente a contrastare tutti i casi di *treaty abuse*, assicura un maggiore grado di certezza del diritto.

Infatti, mentre la *LOB clause* si fonda su criteri obiettivi che possono essere applicati automaticamente, la *PPT rule* richiede un'analisi caso per caso e una valutazione degli scopi dell'operazione che va condotta secondo il criterio generale di ragionevolezza dunque con un certo inevitabile grado di discrezionalità.

¹⁸⁹ È stato viceversa osservato in dottrina che le norme anti-abuso domestiche creano incertezza, causano doppie imposizioni e incidono in modo unilaterale sulla ripartizione dei poteri impositivi fra gli Stati dunque è più opportuno che lo standard minimo di protezione contro il *treaty abuse* sia raggiunto mediante norme convenzionali. Cfr. V. CHAND, *The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules*, in *Intertax*, Vol. 46, Issue 2, 2018, p. 122: “domestic anti-abuse rules should not be used to counter treaty abuse...Accordingly, it is recommended that only treaty anti-abuse rules be used to counter treaty abuse. In other words, treaty abuse (treaty shopping, rule shopping or other similar schemes) should be counteracted only by treaty measures such as the PPT, LOB clause or other targeted SAARs”.

Proprio per tale ragione, la combinazione della *LOB clause* con la *PPT rule*, come norma residuale di copertura contro le operazioni abusive, rappresenta l'opzione preferibile per l'OCSE¹⁹⁰.

4. Le *Limitation-Of-Benefits clauses*.

4.1. La natura giuridica e le funzioni delle *LOB clauses*.

Il contrasto al *treaty abuse* inizia con la prevenzione e repressione del *treaty shopping* che ricorre quando i vantaggi di una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni sono invocati da soggetti che non ne avrebbero diritto in quanto residenti in uno Stato diverso da quelli contraenti¹⁹¹. In particolare, con tale locuzione si fa riferimento alla costituzione e all'utilizzo da parte di soggetti residenti in Paesi terzi di entità stabilite in uno Stato contraente allo scopo principale di conseguire i benefici fiscali previsti dalla Convenzione conclusa da quest'ultimo con un altro Stato¹⁹².

Com'è specificato nel par. 3.1 del Report finale dell'Azione 6 (p. 22) e nel paragrafo 4 del Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, il *treaty shopping* oltre a causare una ingiusta riduzione delle entrate fiscali a danno delle Parti della Convenzione e produrre effetti fiscali indebiti, pregiudica l'efficacia soggettiva bilaterale del Trattato ed il principio di reciprocità, producendo delle conseguenze indirette a danno dei cittadini degli Stati contraenti. Infatti, se i benefici fiscali previsti da una Convenzione sono accessibili anche ai residenti di uno Stato terzo, quest'ultimo non avrebbe più interesse a concludere delle Convenzioni bilaterali con gli Stati contraenti¹⁹³.

¹⁹⁰ Report finale dell'Azione 6, p. 19, par. 20: “*The combination of the LOB and the PPT rules described above recognises that each rule has strengths and weaknesses. For instance, the various provisions of the LOB rule are based on objective criteria that provide more certainty than the PPT rule, which requires a case-by-case analysis based on what can reasonably be considered to be one of the principal purposes of transactions or arrangements*”. Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 2: «*A State may prefer the last approach [n.d.r. la PPT rule e la LOB rule in versione semplificata] because it combines the flexibility of a general rule that can prevent a large number of abusive transactions with the certainty of a more “automatic” rule that prevents transactions that are known to cause treaty-shopping concerns and that can be easily described by reference to certain features (such as the foreign ownership of an entity)*».

¹⁹¹ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 4: “*persons who are not residents of a Contracting State might establish an entity that would be a resident of that State in order to reduce or eliminate taxation in the other Contracting State through the benefits of the tax treaty concluded between these two States*”.

¹⁹² M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit., pp. 169-170.

¹⁹³ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 4: “*Allowing persons who are not directly entitled to treaty benefits (such as the reduction or elimination of withholding taxes on dividends, interest or royalties) to obtain these benefits indirectly through treaty shopping would frustrate the bilateral and reciprocal nature of tax treaties. If, for instance, a State knows that its residents can indirectly access the benefits of treaties concluded by another State, it may have little interest in granting reciprocal benefits to residents of that other State through the conclusion of a tax treaty*”.

Come premesso nel paragrafo 2.2 del presente capitolo, il Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014 contemplava molteplici misure per il contrasto al *treaty shopping*, come le *LOB clauses* e le misure anti-abuso domestiche¹⁹⁴.

Tuttavia, la crescita del fenomeno e l'influenza del US Model Income Tax Convention che contempla la *LOB rule* come strumento principale per il contrasto al *treaty shopping* (art. 22)¹⁹⁵ hanno indotto a prevedere la *LOB rule* come lo strumento per eccellenza per contrastare l'aggiramento del requisito di residenza richiesto dall'art. 1 della Convenzione di Convenzione OCSE.

In linea generale, le *LOB clauses* combattono le strutture artificiali create dai residenti di Stati terzi per beneficiare dei trattati conclusi da un altro Stato, prevedendo che i benefici della Convenzione fiscale siano concessi soltanto ai soggetti qualificati che presentino un collegamento sufficiente con lo Stato contraente in cui hanno la loro sede o residenza, oppure ai soggetti non qualificati ma che svolgano un'attività economica effettiva in tale Stato (cd. *active trade test* o *business test*), oppure che non perseguano scopi elusivi (cd. *discretionary relief provision*)¹⁹⁶.

La peculiarità di tali clausole è di prevedere dei test fondati su criteri oggettivi che escludono valutazioni in ordine alle intenzioni e ai propositi dei contribuenti. Le *LOB clauses* – eccettuata la *discretionary relief clause* o *bona fide clause* che si esaminerà *infra* nel paragrafo 4.4 – assicurano, perciò, un elevato livello di certezza del diritto, rendendo non solo prevedibile ma persino automatico il risultato del test di verifica.

La *LOB clause* introdotta nell'art. 29, par. 1-6, del Modello di Convenzione OCSE 2017 stabilisce che la Convenzione si applica soltanto ai soggetti "qualificati" elencati nel paragrafo 2 oppure a quelli che, pur non essendo qualificati, dimostrino di avere un

¹⁹⁴ È stato sostenuto che per prevenire e combattere le pratiche di *treaty shopping* potrebbe essere sufficiente una valorizzazione della nozione di soggetto residente. Cfr. F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit.. L'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE, infatti, afferma che sono residenti di uno Stato contraente le persone che, in base alla legge di tale Stato, sono soggette ad imposta sul loro reddito globale in ragione del loro domicilio, della loro residenza, del luogo di amministrazione o di altro criterio di natura simile. Trattandosi di criteri di collegamento che valorizzano il legame di fatto con il territorio dello Stato, sarebbe precluso agli Stati di utilizzare criteri meramente formali come la cittadinanza o la sede legale di una impresa (luogo di costituzione). Tuttavia, molti trattati definiscono il concetto di residenza nello Stato contraente esclusivamente sulla base dell'imponibilità del reddito globale del soggetto, prescindendo dal tipo di criterio di collegamento che lo giustifica. Solo in tali casi, sarebbe necessario che la Convenzione contro la doppia imposizione contempli una *LOB clause*, che restringa l'ambito di applicazione *ratione personae* dei benefici previsti dalla stessa limitandoli ai soggetti residenti qualificati o che superino determinati test anti-abuso.

¹⁹⁵ Il testo del US Model Income Tax Convention, adottato il 17 febbraio 2016, è scaricabile dal sito: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>.

¹⁹⁶ È stato sostenuto che le *LOB clauses* possono risultare sproporzionate all'obiettivo perseguito in quanto l'effettività delle operazioni di *treaty shopping* dipende anche dalla legislazione domestica dello Stato della società intermediaria e, in particolare, dalla previsione di regole contro il *transfer pricing* e la *thin capitalization*, dai limiti di deducibilità degli interessi, dall'assoggettamento a tassazione dei redditi prodotti dai non residenti, etc. Cfr. F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit., pp. 100-101.

collegamento sufficiente con lo Stato contraente di residenza oppure una ragione economica effettiva per ricevere le componenti reddituali in quello Stato piuttosto che in un altro, soddisfacendo una delle condizioni aggiuntive richieste dai paragrafi 3-7.

È interessante osservare che la *LOB rule* non è collocata nell'art. 1 ma costituisce una disposizione a sé stante. Ciò si spiega con la volontà di prevedere una disciplina anti-abuso solida e non frammentata. Inoltre, com'è chiarito nel Commentario, tale scelta è dovuta al fatto che la *LOB rule* determina l'inapplicabilità solo di alcune norme della Convenzione e quindi non esclude il contribuente dalla sfera applicativa *tout court* di quest'ultima¹⁹⁷.

In via preliminare, come attenta dottrina ha osservato¹⁹⁸, dalla formulazione della *LOB rule* è possibile coglierne la natura e le funzioni. Infatti, essa può essere applicata come *safe harbor clause* oppure come regola che concorre a definire l'ambito di applicazione *ratione personae* delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, prevedendo che i benefici fiscali siano fruibili esclusivamente dai soggetti che soddisfano requisiti ulteriori a quello di residenza.

Nella prima ipotesi, il contribuente è tenuto soltanto a dimostrare di rispettare il requisito di residenza in uno Stato contraente, essendo rimesso alla Amministrazione tributaria il potere di negare il trattamento fiscale previsto dalla Convenzione nei confronti di chi non risulti avere un nesso sufficiente con lo Stato di residenza oppure di chi abbia ricevuto il reddito in quello Stato senza una valida ragione commerciale. Le *LOB clauses*, così concepite, sono invocabili dal contribuente per respingere una contestazione di *treaty shopping*.

Nella seconda ipotesi, invece, le *LOB clauses* non sono funzionali a rigettare una contestazione abusiva ma il loro superamento serve a dimostrare di avere il diritto di fruire dei vantaggi previsti dalla Convenzione. Pertanto, spetta al contribuente l'onere di dimostrare di essere residente di uno Stato contraente e di soddisfare una *LOB clause*.

Come emerge dallo stesso Commentario, l'approccio dell'OCSE è quello di intendere le *LOB rules* come norme che limitano la platea dei beneficiari delle norme di favore contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Va subito chiarito che che i soggetti residenti che dimostrino di soddisfare una *LOB rule* potrebbero pur sempre subire una contestazione ai sensi della *PPT rule* o di un'altra regola generale anti-abuso domestica, in ragione delle specifiche caratteristiche della costruzione o serie di costruzioni posta in essere nel caso concreto.

Prima di cominciare ad esaminare la *LOB rule* prevista nell'art. 29, par. 1-6, del Modello di Convenzione OCSE 2017, va altresì premesso che il Commentario

¹⁹⁷ Report finale dell'Azione 6, p. 23, par. 3.3: “*The Article restricts the general scope of Article 1, according to which the Convention applies to persons who are residents of a Contracting State*”. Negli stessi termini, Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 6. La dottrina ha puntualizzato che la *LOB rule* incide materialmente solo sull'applicazione delle disposizioni della Convenzione che eliminano o riducono l'imposizione nello Stato della fonte oppure che attribuiscono benefici ai residenti (come le regole per l'eliminazione della doppia imposizione nello Stato di residenza e il divieto di discriminazioni di cui all'art. 24). Cfr. F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit., p. 91: “*the main objective of these rules is the limitations on non-residents taxation*”.

¹⁹⁸ *Ibidem*.

contempla due possibili versioni della stessa, una *simplified version* ed una *detailed version*.

4.2. La *LOB rule* del Modello di Convenzione OCSE 2017: i soggetti residenti qualificati.

L'art. 29, par. 1, afferma che i benefici previsti dalla Convenzione si applicano soltanto ai residenti di uno Stato contraente che sono persone qualificate ai sensi del paragrafo 2. Com'è dato ricavare dall'*incipit* del par. 1 dell'art. 29, sia in versione semplificata che dettagliata, sono fatte salve le diverse previsioni contenute nello stesso articolo (cfr. "*except as otherwise provided in this Article*"). La clausola di salvaguardia, da un lato, serve a giustificare l'estensione dei benefici delle Convenzioni anche a favore di residenti non qualificati ma che soddisfino almeno una delle condizioni previste dai paragrafi da 3 a 6; dall'altro, secondo la scrivente, ammette la possibilità di applicare la regola generale anti-abuso (la *PPT rule*) contenuta nel par. 9 dello stesso articolo alle operazioni concluse dai soggetti qualificati e quindi consente di disconoscere i vantaggi fiscali da questi conseguiti.

Il par. 8 del Commentario all'art. 29 specifica che il paragrafo 1 ha l'effetto di limitare e non quello di estendere l'ambito applicativo delle disposizioni della Convenzione di guisa che i residenti di uno Stato contraente che risultino essere persone qualificate devono chiaramente anche dimostrare di integrare i presupposti previsti dalla singola norma della Convenzione di cui intendono beneficiare.

L'art. 29, par. 2, contiene l'elenco delle persone qualificate. Il Commentario fornisce una disposizione modello, talvolta distinguendo fra la versione semplice e quella dettagliata, seguita da dei paragrafi di approfondimento.

Le disposizioni del paragrafo 2, come emerge dal par. 12 del Commentario, sono direttamente applicabili dunque non richiedono una decisione delle autorità nazionali ("*It is intended that the provisions of paragraph 2 will be self-executing*"). Ciò si deve al fatto che le categorie di soggetti sono descritte in modo obiettivo e sono individuate in base alla loro natura o a caratteristiche dettagliate e talvolta a requisiti dimensionali, senza lasciare spazio a valutazioni di carattere discrezionale. Oltre agli individui, sono inclusi fra i soggetti qualificati gli Stati contraenti ed altri enti pubblici (lett. b), le società quotate in borsa (lett. c) e le loro società collegate (lett. d della versione LOB dettagliata), gli enti senza scopi di lucro e i fondi pensionistici riconosciuti (lett. e della versione LOB dettagliata e corrispondente lett. d della LOB in versione semplificata), i veicoli di investimento collettivo (lett. g della LOB in versione dettagliata).

Eloquente è anche la categoria di soggetti qualificati prevista dalla lettera e) della LOB in versione semplificata o lettera f) di quella dettagliata, che riguarda gli enti diversi dalle persone fisiche (compresi i trust) che superino l'*ownership and base erosion test* ivi descritto.

In particolare, secondo la versione semplificata, devono intendersi soggetti qualificati gli enti che alla data di applicazione del trattamento fiscale favorevole e per almeno la metà dell'anno d'imposta precedente siano posseduti direttamente o indirettamente nella misura minima del 50% da persone residenti nel medesimo Stato contraente e qualificate ai sensi di uno dei sottoparagrafi da a) a d) dell'art. 29, par. 2.

Secondo la versione dettagliata, per essere qualificati gli enti devono soddisfare sia il *property test* sia il *base erosion test*¹⁹⁹. In primo test è simile a quello sopra riportato ma risulta più preciso, infatti impone che anche gli enti intermediari siano residenti qualificati e richiede che le azioni possedute da residenti qualificati rappresentino almeno il 50% dei diritti di voto e del valore complessivo delle azioni. Il secondo test è soddisfatto se l'ente dimostra che, nell'anno d'imposta in cui è invocato il beneficio, i trasferimenti di componenti reddituali effettuati direttamente o indirettamente a favore di soggetti che non sono residenti qualificati in uno degli Stati contraenti mediante pagamenti deducibili nello Stato contraente di residenza siano stati inferiori al 50% del proprio reddito lordo e del reddito lordo complessivo del gruppo. Il par. 53 del Commentario all'art. 29 suggerisce anche una disposizione alternativa maggiormente rigorosa che allarga la platea delle cd. *ineligible persons* includendo fra i trasferimenti che erodono la base imponibile anche quelli eseguiti a favore di soggetti collegati che beneficino di un regime fiscale speciale oppure che possano dedurre gli interessi.

4.3. I criteri di collegamento con lo Stato della fonte: l'*active trade test*, la *derivative benefits rule* e la *headquarters company rule*.

L'art. 29, par. 3, contempla il cd. *active trade test* o *business test* che permette di attribuire i benefici fiscali di una Convenzione anche ai soggetti che, sebbene non possiedano le caratteristiche per essere persone qualificate, presentino un collegamento sufficiente con lo Stato contraente di residenza, essendo parte del tessuto economico – produttivo dello stesso, e invocino il beneficio in relazione alle componenti reddituali connesse a tale “*active conduct of a business*”.

Segnatamente, i soggetti residenti in uno Stato contraente ma non qualificati possono ugualmente fruire dei benefici fiscali previsti dalla Convenzione in relazione ad una determinata voce reddituale purchè essi (o soggetti collegati ad essi) svolgano un'attività economica effettiva nello Stato di residenza e la componente reddituale proveniente dall'altro Stato contraente, rispetto alla quale è invocato il beneficio, provenga da o sia connessa a tale attività. Qualora la componente reddituale provenga da un'attività economica svolta dal soggetto non qualificato (o da un soggetto collegato ad esso) nell'altro Stato contraente, è richiesto che l'attività economica svolta nello Stato

¹⁹⁹ La *LOB clause* modello contenuta nel par. 20 del Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014 dettava una disciplina simile. In base al primo sottoparagrafo della disposizione, tutti i benefici della Convenzione erano concessi unicamente ai soggetti residenti in uno Stato contraente che integrassero le condizioni richieste per conseguire tali benefici e che fossero “qualificati”. Nell'elenco dei soggetti qualificati di cui al secondo sottoparagrafo erano compresi gli individui, gli enti pubblici, le società che soddisfacessero la cd. *stock exchange clause*, le associazioni o altri enti esenti, compresi gli enti diretti esclusivamente ad erogare pensioni o altri benefici simili quando più del 50% dei loro beneficiari fossero individui residenti in uno degli Stati contraenti, e infine le persone diverse dagli individui che soddisfacessero il cd. *ownership and base-erosion test*. L'*ownership test* era superato se almeno il 50% dei diritti di voto e del valore delle azioni era posseduto direttamente o indirettamente da persone qualificate per almeno la metà dell'anno d'imposta mentre il *base-erosion test* era soddisfatto se l'importo eventualmente trasferito a soggetti non residenti mediante pagamenti deducibili nello Stato in cui la persona risiedeva era inferiore al 50% del reddito lordo annuale, con la precisazione che alcuni pagamenti restavano esclusi dal computo.

contraente di residenza al quale la componente reddituale è collegata sia sostanziale rispetto all'attività economica uguale o complementare svolta nell'altro Stato contraente²⁰⁰.

Il Commentario all'art. 29 specifica che un ente può essere considerato operativo nello Stato contraente se le persone fisiche che agiscono per suo conto, compresi i suoi dipendenti, svolgono qui le attività amministrative ed operative sostanziali. Inoltre, esso si sofferma sulla lista di attività escluse dal concetto di “*active conduct of a business*”, chiarendo che la sua *ratio* è quella di non attribuire rilievo alle attività di mero supporto amministrativo delle società multinazionali oppure alle attività svolte dalle holding; tuttavia, riconosce agli Stati il potere di ridurre tale lista (par. 73).

Nei par. 74 e successivi, il Commentario all'art. 29 spiega il significato da attribuire all'espressione “*emanates from*” affermando che deve esistere una connessione fattuale fra l'attività svolta nello Stato contraente e la componente reddituale, e anche quello da assegnare alla locuzione “*incidental to*” chiedendo di verificare che la voce reddituale proveniente dallo Stato della fonte agevoli lo svolgimento dell'attività economica nello Stato di residenza. Viene altresì chiarito che l'attività svolta nello Stato contraente di residenza è “sostanziale” rispetto a quella condotta nello Stato contraente della fonte (cd. *determination of substantiality*) quando risulta essere più rilevante e significativa in termini di quantità e valore per l'impresa; difatti, è richiesta una valutazione di tutte le circostanze del caso, incluso il confronto fra le dimensioni delle due imprese e la natura delle attività rispettivamente svolte in ciascuno Stato (par. 77).

Il paragrafo 4 dell'art. 29, alla pari del paragrafo 3, ha l'effetto di estendere i benefici della Convenzione a soggetti residenti ma non qualificati e con riferimento solo a determinate voci reddituali. Nota come “*derivative benefits*”, tale clausola accorda i vantaggi fiscali ai soggetti residenti in uno Stato contraente che nel corso dell'anno e per almeno la metà dell'anno precedente risultino posseduti, direttamente o indirettamente, in misura pari almeno al 75% da soggetti che avrebbero ottenuto dallo Stato della fonte lo stesso trattamento fiscale previsto dalla Convenzione se avessero ricevuto

²⁰⁰ La *LOB rule* suggerita nel Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014 aveva un contenuto simile. Infatti, in base al terzo sottoparagrafo, i soggetti residenti in uno Stato contraente ma non qualificati avevano comunque diritto a fruire dei benefici previsti dalla Convenzione con riguardo ad una specifica componente reddituale qualora superassero una sorta di *active trade test* e soddisfacessero le condizioni richieste per conseguire il beneficio richiesto. In particolare, era necessario che tali soggetti svolgessero un'attività economica effettiva nello Stato di residenza e che le componenti di reddito ricevute dall'altro Stato contraente, rispetto alle quali il beneficio era invocato, fossero connesse o collegate allo svolgimento di quella attività. Qualora la componente reddituale fosse conseguita dal soggetto residente non qualificato in conseguenza di un'attività di impresa svolta nell'altro Stato contraente dal medesimo, o da una società di cui era socio, o da una sua impresa associata, era richiesto che l'attività svolta in tale Stato fosse “sostanziale” rispetto a quella svolta nel suo Stato di residenza. Il quarto sottoparagrafo limitava la portata delle disposizioni precedenti. In base ad esso, se una società residente in uno Stato contraente o che controllava tale società aveva una classe di azioni in circolazione che attribuivano ai loro titolari il diritto ad una quota del reddito societario proveniente dall'altro Stato contraente più elevata di quella che le sarebbe spettata in assenza di quei termini e condizioni contrattuali (“*the disproportionate part of the income*”) e se il 50 per cento o più dei diritti di voto e del valore delle azioni era posseduto da persone non qualificate, allora i benefici della Convenzione non si applicavano alla “porzione sproporzionata di reddito” individuata come sopra.

direttamente la medesima componente reddituale (cd. beneficiari equivalenti o “*equivalent beneficiary*” ai sensi del par. 82 del Commentario).

Il Commentario propone due ulteriori versioni di tale clausola, prevedendo un *ownership test* più complesso e aggiungendo il *base erosion test*²⁰¹.

In base al paragrafo 86 del Commentario, qualora gli Stati temano che tale disposizione possa agevolare il *treaty shopping* essi possono decidere di limitare l’operatività della *derivative benefits clause* esclusivamente ai dividendi.

L’art. 29, par. 5, contiene una *LOB clause* riguardante le *headquarters companies*²⁰² per il caso di adozione di una *LOB rule* in versione dettagliata. In base alla disposizione modello prevista dal Commentario, i benefici della Convenzione fiscale spettano anche alle società residenti non qualificate ma che svolgano il ruolo di sedi centrali e che invochino il trattamento fiscale della Convenzione in relazione agli interessi e ai dividendi pagati dai membri del suo gruppo multinazionale, che include la società stessa e le sue sussidiarie dirette ed indirette, escluse le *upper-tier companies*.

4.4. La *discretionary relief clause*.

Uno dei paragrafi più rilevanti dell’art. 29 del Modello OCSE 2017 è rappresentato dalla cd. *discretionary relief*, contenuta nel paragrafo 5 della *LOB rule* in versione semplificata e nel paragrafo 6 di quella in versione dettagliata.

Come emerge dal Commentario al paragrafo in questione dell’art. 29, questa *LOB clause* attribuisce alle autorità fiscali dello Stato contraente il potere di riconoscere tutti i benefici della Convenzione, o quelli relativi a determinate componenti reddituali, anche ai soggetti che non vi avrebbero accesso in base alle disposizioni precedenti (perché non qualificati né in grado di superare l’*active trade test*, la *derivative benefits rule* e la *headquarters company rule*) a condizione che tali soggetti dimostrino che la loro costituzione, acquisizione o conservazione e lo svolgimento delle operazioni nello Stato

²⁰¹ Nella versione dettagliata, la *derivative benefits clause* della *LOB rule* richiede che l’ente residente sia posseduto, direttamente o indirettamente, da non più di sette beneficiari equivalenti che rappresentino almeno il 95% del valore delle azioni e dei diritti di voto e che, in caso di possesso indiretto, ciascun intermediario sia un “intermediario qualificante” ai sensi dell’art. 29, par. 7, e dei par. 151 e seguenti del Commentario all’art. 29. Il numero massimo di equivalenti beneficiari è stato previsto per evitare eccessivi oneri amministrativi di accertamento a carico delle autorità fiscali (par. 87 del Commentario all’art. 29). Inoltre, la norma impone che i trasferimenti di utili effettuati nel corso dell’anno d’imposta, direttamente o indirettamente, a favore di soggetti che non siano equivalenti beneficiari oppure alle altre categorie di *ineligible persons* indicate alle lettere ii) iii) e iv), mediante pagamenti deducibili nello Stato contraente di residenza (esclusi i pagamenti ordinari per servizi o beni materiali effettuati secondo il valore di mercato e le transazioni infragruppo), siano inferiori al 50% del reddito lordo dell’ente e di quello del gruppo. Nella versione più semplice, i pagamenti di utili che non devono superare la soglia suddetta del 50% del reddito lordo sono quelli effettuati ai soggetti diversi dai beneficiari equivalenti oppure ai beneficiari equivalenti che siano tali solo in base all’art. 29, par. 5, o ad una disposizione simile contenuta nella Convenzione.

²⁰² Per essere qualificata *headquarter company* la società deve soddisfare le sei condizioni cumulative indicate nei sottoparagrafi da a) ad f) dell’art. 29, par. 5, del Modello di Convenzione OCSE 2017.

contraente di residenza non hanno avuto fra gli scopi principali quello di ottenere i benefici previsti dalla Convenzione²⁰³.

In base al par. 103 del Commentario all'art. 29, i richiedenti devono fornire una duplice prova in quanto non solo devono dimostrare l'esistenza di ragioni economiche extra-fiscali che giustifichino la loro costituzione o acquisizione e la conduzione della loro attività nello Stato contraente di residenza ma devono anche sostenere che l'applicazione dei benefici fiscali previsti dalla Convenzione non è in contrasto con l'oggetto e lo scopo di quest'ultima²⁰⁴.

A ben vedere, tale clausola assegna alle autorità fiscali competenti un potere di valutazione vincolato al rispetto degli stessi parametri propri delle regole anti-abuso. Da un lato, infatti, è prevista l'analisi delle circostanze del caso di specie per valutare che il

²⁰³ Anche il quinto sottoparagrafo della *LOB rule* raccomandata nel Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2014 contemplava una *discretionary relief* o clausola di buona fede. Quest'ultima concedeva alle autorità competenti dello Stato contraente della fonte il potere di riconoscere i benefici della Convenzione anche ai residenti dell'altro Stato contraente che non fossero soggetti qualificati né soddisfacevano le condizioni per accedere ai benefici previste dai sottoparagrafi 3 e 4, nel caso in cui la loro costituzione, acquisizione o gestione e la realizzazione delle operazioni non avessero fra gli scopi principali quello di ottenere i benefici fiscali previsti dalla Convenzione. Parimenti, l'art. 22, par. 6, del US Model Income Tax Convention del 17 febbraio 2016 contempla una clausola di salvezza: *"If a resident of a Contracting State is neither a qualified person pursuant to the provisions of paragraph 2 of this Article, nor entitled to benefits under paragraph 3, 4 or 5 of this Article, the competent authority of the other Contracting State may, nevertheless, grant the benefits of this Convention, or benefits with respect to a specific item of income, taking into account the object and purpose of this Convention, but only if such resident demonstrates to the satisfaction of such competent authority a substantial nontax nexus to its Contracting State of residence and that neither its establishment, acquisition or maintenance, nor the conduct of its operations had as one of its principal purposes the obtaining of benefits under this Convention. The competent authority of the Contracting State to which the request has been made shall consult with the competent authority of the other Contracting State before either granting or denying a request made under this paragraph by a resident of that other Contracting State"* (il testo è scaricabile dal sito: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>). La disposizione afferma, in sostanza, che il soggetto residente in uno Stato contraente che non sia qualificato ai sensi del paragrafo 2, né sia legittimato ad avvalersi dei benefici della Convenzione in base ai paragrafi successivi da 3 a 5, ha il diritto di richiedere alle autorità competenti dello Stato interessato di concedergli ugualmente i vantaggi della Convenzione in generale o relativi ad una determinata categoria reddituale se riesce a dimostrare l'assenza degli indicatori di *treaty shopping* ossia a provare in concreto che presenta un nesso non puramente fiscale con il suo Stato di residenza e che lo scopo di fruire dei benefici della Convenzione non rappresentava uno dei suoi scopi principali. L'accoglimento della domanda presuppone una procedura di consultazione fra Stati contraenti. Per ulteriori approfondimenti, si rinvia a F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit..

²⁰⁴ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 103: *"In order to be granted benefits under the paragraph, a person must establish, to the satisfaction of the competent authority of the State from which benefits are being sought, that, first there were clear non-tax business reasons for its formation, acquisition, or maintenance and for the conduct of its operations and, second, that the allowance of benefits would not otherwise be contrary to the object and purpose of the Convention"*.

nesso fra il richiedente e lo Stato contraente di residenza sia sostanziale e non giustificato da ragioni puramente fiscali; dall'altro, occorre verificare che l'applicazione dei benefici fiscali della Convenzione sia conforme al contenuto e agli obiettivi di quest'ultima.

Nel Report finale dell'Azione 6 veniva del resto sottolineato, come di consueto accade nella spiegazione del contenuto delle clausole anti-abuso generali, che la *discretionary relief* implica un esame fattuale nel caso concreto degli scopi della costituzione, dell'acquisizione o della conservazione del soggetto e dello svolgimento delle sue operazioni nello Stato contraente e che tale analisi ha natura oggettiva²⁰⁵.

Il par. 105 del Commentario offre una lista esemplificativa di elementi da tenere in considerazione nell'applicazione della *discretionary clause*, come la storia, la struttura, la proprietà e le operazioni della società richiedente e attribuisce rilievo alle seguenti circostanze: se l'ente residente sia un ente di lunga durata recentemente acquisito da un non residente per ragioni extrafiscali, se l'ente residente conduca attività economiche sostanziali, se le voci di reddito per le quali è richiesto il beneficio siano soggette a doppia tassazione e se la costituzione dell'ente residente o il suo utilizzo nel corso delle operazioni dia luogo alla non imposizione o alla imposizione ridotta del reddito. A titolo di esempio, il Commentario esclude che i benefici della Convenzione possano essere concessi qualora l'effetto delle operazioni poste in essere dal contribuente sia quello di escludere da imposizione o sottoporre ad una imposta minima le componenti reddituali sia nello Stato contraente di residenza che nello Stato contraente della fonte, in considerazione delle disposizioni tributarie nazionali di entrambi gli Stati nonché dell'oggetto e dello scopo della Convenzione.

Le autorità dello Stato contraente richiesto devono fondare la loro decisione sui fatti e sulle circostanze del caso di specie e, prima di accogliere o rigettare la richiesta, sono obbligati a consultarsi con le autorità competenti dello Stato contraente di residenza. Tale requisito procedurale è funzionale ad assicurare che casi simili siano trattati con un certo grado di uniformità e coerenza²⁰⁶.

Sempre a tale scopo, il paragrafo 112 del Commentario invita gli Stati contraenti a pubblicare delle Linee guida che illustrino i casi destinati ad essere accolti oppure rigettati dalla *discretionary clause*. Tale strumento di informazione per i contribuenti, infatti, assolve anche ad una funzione di contenimento delle risorse pubbliche essendo in grado di ridurre il numero di richieste infondate.

²⁰⁵ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE nella versione proposta nel Report finale dell'Azione 6, par. 64: “*What the purposes are for the establishment, acquisition or maintenance of a person and the conduct of its operations are questions of fact which can only be answered by considering all relevant circumstances on a case by case basis. It is not necessary to find conclusive proof of intent, but the competent authority must be able to conclude, after an objective analysis of the relevant facts and circumstances, that none of the principal purposes for the establishment, acquisition or maintenance of the person and the conduct of its operations was to obtain benefits under the Convention*”.

²⁰⁶ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 108: “*The first requirement seeks to ensure that the competent authority will consider each request on its own merits whilst the requirement that the competent authority of the other Contracting State be consulted should ensure that Contracting States treat similar cases in a consistent manner and can justify their decision on the basis of the facts and circumstances of the particular case*”.

In chiusura di questo paragrafo dedicato alla *LOB rule*, occorre svolgere alcune riflessioni.

Il paragrafo 6 consente che la valutazione concreta, caso per caso, dello scopo principale dell'insediamento del contribuente nello Stato contraente di residenza o della singola operazione realizzata dal soggetto residente in uno Stato contraente superi il difetto delle condizioni soggettive (aggiuntive al requisito di residenza) richieste dalle *LOB clauses* (art. 29, par. 1-5).

Per questo motivo, la *discretionary relief clause* si presenta come uno strumento di difesa dei contribuenti ingiustamente esclusi dalla platea dei soggetti beneficiari delle norme di favore della Convenzione fiscale in base alle *LOB clauses*. Queste ultime rappresentano misure antielusive che operano a monte, limitando l'ambito applicativo *ratione personae* delle disposizioni favorevoli della Convenzione e, in particolare, fissando dei requisiti ulteriori a quello di residenza.

In ciò si ravvisano i loro pregi e i loro limiti: da un lato, le *LOB clauses* consentono di contrastare in modo efficiente e senza particolari oneri amministrativi i soggetti e le costruzioni abusive in quanto individuano dei presupposti in assenza dei quali i soggetti residenti si presumono voler invocare indebitamente le norme della Convenzione e quindi sono automaticamente esclusi dalla platea dei beneficiari; dall'altro, esse finiscono per imporre ai contribuenti non qualificati e che non soddisfino i test di cui all'art. 29, par. 3-4-5, l'onere di provare l'assenza dei presupposti dell'abuso senza che l'Amministrazione fiscale debba fornire alcun indizio.

4.5. Considerazioni sui rapporti fra la *LOB rule* e la regola generale anti-abuso (*PPT rule*).

In conclusione, la *LOB rule* prevista dal Modello di Convenzione OCSE, includendo la *discretionary relief clause*, integra una disciplina completa e autosufficiente diretta a contrastare il fenomeno del *treaty shopping*, ossia l'elusione dei requisiti soggettivi per beneficiare delle Convenzioni contro le doppie imposizioni²⁰⁷.

In presenza della *LOB rule*, le altre regole antielusive, sia generali (la *PPT rule*) che specifiche sono perciò funzionali a prevenire e reprimere il fenomeno del *rule*

²⁰⁷ Sotto tale profilo, si condividono le riflessioni svolte da Báez Moreno il quale ha sostanzialmente affermato che le fattispecie che soddisfano la *LOB rule*, ossia che superano i test previsti dai paragrafi da 2 a 6 dell'art. 29, sono inadeguate ad essere contestate ai sensi della *PPT rule* sotto il profilo dell'assenza di un criterio di collegamento sufficiente con lo Stato di residenza. La *LOB rule*, infatti, già permette di distinguere i soggetti che rientrano nell'ambito di applicazione *ratione personae* della Convenzione contro le doppie imposizioni da quelli che vanno esclusi. In particolare, cfr. A. BÁEZ MORENO, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, cit., p. 438: "The introduction of an *LOB clause* intends to only grant treaty protection to those taxpayers that have a sufficient (more than just formal) nexus to their Residence State. Therefore it would be rather inconsistent to grant treaty benefits according to a *LOB* (because the taxpayer is a qualified resident showing a 'sufficient nexus to the residence state') and to deny those benefits due to the fact that the taxpayer does not show a genuine link to that State according to the objective element of the *PPT*".

*shopping*²⁰⁸, ossia l'applicazione indebita delle singole disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, oppure l'abuso delle Convenzioni finalizzato all'elusione delle norme fiscali domestiche di uno Stato contraente, ma non anche la strumentalizzazione del requisito di residenza di cui all'art. 1 ("persons covered")²⁰⁹.

Pertanto, non è propriamente corretto sostenere che la *PPT* contenuta nell'art. 29, par. 9, ha carattere sussidiario rispetto alla *LOB clause* in quanto ciò potrebbe indurre a credere che i soggetti qualificati o che abbiano superato il test previsto dall'art. 29, par. 1-6, possano cionondimeno essere accusati dall'Amministrazione finanziaria di aver invocato indebitamente il requisito di residenza in uno Stato contraente. È evidente che, se così fosse, le *LOB clauses* perderebbero la loro funzione di individuare in funzione antielusiva i soggetti residenti da ritenersi ricompresi nell'ambito di applicazione *ratione personae* della Convenzione in base al disposto dell'art. 1.

Ciò non significa negare l'efficacia della *PPT rule* e delle altre regole antielusive specifiche nei confronti di tali soggetti ma semplicemente stabilire che queste ultime concernono le singole costruzioni o serie di operazioni poste in essere dai residenti e

²⁰⁸ Sorgono dei dubbi in merito alla qualificazione delle *beneficial ownership rules* che sono contenute negli artt. 10, 11 e 12 del Modello di Convenzione OCSE 2017. Anche queste regole, infatti, sarebbero dirette a contrastare il fenomeno del *treaty shopping* ma, diversamente dalla *LOB rule*, attengono esclusivamente alla disciplina dei dividendi, degli interessi e delle royalties. L'art. 10, par. 2, del Modello di Convenzione OCSE 2017 puntualizza che esso si applica ai dividendi pagati da una società residente in uno Stato contraente ad un soggetto residente nell'altro Stato contraente purchè quest'ultimo costituisca il *beneficial owner*, ossia il beneficiario effettivo di quelle voci reddituali. Il Commentario all'art. 10 chiarisce che quest'ultimo termine va interpretato nel contesto di tale disposizione, tenendo conto dell'oggetto e degli scopi della Convenzione, senza assumere il significato che può avere nelle legislazioni domestiche degli Stati contraenti. In particolare, con *beneficial owner* si intende il soggetto beneficiario dei dividendi che sia titolare del diritto di uso e godimento degli stessi e che non sia obbligato *ex lege* o *ex contractu* a trasferire tali voci di reddito ad un'altra persona (par. 12.4, p. 235). Il paragrafo 12.5 del Commentario all'art. 10 chiarisce che la *beneficial ownership clause* non vieta il disconoscimento dei benefici fiscali previsti dalla disposizione per effetto delle altre norme antiabuso contemplate nell'art. 29 o dei principi stabiliti nella sezione sull'uso inappropriato delle Convenzioni contenuta nel Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017. Inoltre, esso precisa che il concetto di beneficiario effettivo non è in grado di prevenire le pratiche elusive realizzate dai beneficiari effettivi residenti in uno Stato contraente. I paragrafi del Commentario dedicati all'analisi dell'art. 10, par. 2, del Modello di Convenzione OCSE sono ribaditi anche nel commento alle disposizioni corrispondenti contenute negli artt. 11, par. 2, e 12, par. 1, concernenti rispettivamente gli interessi e le royalties. Segnatamente, si richiamano i par. 9 ss. del Commentario all'art. 11 del Modello di Convenzione OCSE 2017 e i par. 3 ss. del Commentario all'art. 12.

²⁰⁹ In ordine alla distinzione fra *treaty shopping* e *rule shopping*, anche Báez Moreno ha affermato che la *PPT rule* è diretta a contrastare soltanto il secondo fenomeno. A. BÁEZ MORENO, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, cit., p. 441: "In short, despite the clear statements contained in the proposed Commentaries, the *PPT* should be just applicable to arrangements leading to rule shopping whereas treaty shopping strategies should be considered to be covered comprehensively by the *LOB provision(s)*. This approach is not only more consistent with the position defended by several scholars and general legal principles, but also possible under the wording of the *PPT*".

consentono di disapplicare i benefici fiscali invocati indebitamente da costoro caso per caso.

Una parte della dottrina nega il carattere sussidiario della *PPT rule*, ossia della cd. *Treaty GAAR*, sulla base del principio di certezza del diritto, invocando gli stessi argomenti utilizzati per l'esame della relazione fra le regole antielusive generali e quelle specifiche²¹⁰. Si ribadisce che non si ritiene corretto escludere genericamente l'assoggettamento alla regola generale antiabuso delle fattispecie che rientrino materialmente nell'orbita applicativa di regole antielusive specifiche senza ricadere nei divieti ivi contemplati, in quanto occorre anche controllare se le fattispecie realizzate dal contribuente presentino degli indici di abusività ulteriori che il legislatore non aveva preso in considerazione nella redazione della regola specifica antielusiva e che quindi meritano di essere contestati mediante la norma residuale anti-abuso.

Con riguardo alle *LOB clauses*, si ribadisce che trattasi di disposizioni speciali che delimitano l'ambito di applicazione soggettivo delle disposizioni di favore della Convenzione e che, in sostanza, sottendono una presunzione assoluta in base alla quale i soggetti residenti non qualificati che non superino i test previsti dall'art. 29, par. 1-6, sono tutti elusori²¹¹. Ciò considerato, non vi è ragione per contrastare la strumentalizzazione del requisito di residenza ricorrendo anche alla *PPT* o ad altre regole antielusive: i soggetti che dimostrino di soddisfare le condizioni previste dalle *LOB clauses* non possono essere accusati di abusare del requisito di residenza in base ad altre disposizioni; tutt'al più, essi potranno sempre subire contestazioni di abuso del diritto o elusione fiscale in base alla *PPT rule* e alle regole antielusive specifiche contenute nella Convenzione per le caratteristiche peculiari della singola operazione realizzata.

Tale linea di pensiero sembra essere coerente sia con la clausola di salvaguardia contenuta nella *PPT rule* (i.e. "*Notwithstanding the other provisions of this Convention*") sia con il Commentario all'art. 29 nella parte in cui, riferendosi al rapporto fra la *LOB rule* e la *PPT rule*, riconosce che il soggetto che ha titolo ad

²¹⁰ Si fa riferimento, *inter alia*, a Báez Moreno il quale non sembra ammettere l'applicabilità della *GAAR* nei casi in cui le fattispecie poste in essere dal contribuente soddisfino i requisiti stabiliti dalle *SAARs* in ragione del principio di certezza del diritto e dell'interpretazione secondo buona fede delle disposizioni tributarie. Riprendendo le posizioni già sostenute da una parte della dottrina tedesca e, in specie, da J. Hey, l'autore sostiene che l'interpretazione *a contrario* delle *SAARs* permette di individuare le costruzioni che non devono considerarsi abusive. *Ivi*, p. 441 e nota 78: "*deducing from the mere non-application of the LOB (the taxpayer is a qualified person) the applicability of the GAAR (the PPT) would be, in my opinion, less than persuasive. This would mean a limited approach to the two-faced reality of SAARs (and LOBs) as far as this kind of rules describes what is abusive according to the legislator but, at the same time, clarifies a contrario what arrangements might not be considered abusive. Applying the GAAR (the PPT) in this context would be hardly reconcilable with the principle of legal certainty and a bona fide application of tax law provisions. Being more precise, one could think that the GAAR is applicable but just to conclude that, when the taxpayer is within the legal limits of the SAAR, the arrangement can never be considered abusive*".

²¹¹ F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit., p. 277: "*These effects are clearly disproportionate as they 'presume' that there is abusive conduct in these cases, which may not be true, especially if the companies are effectively exercising EU freedoms*".

invocare i benefici della Convenzione in base alla *LOB rule* può vedersi negare ai sensi della *PPT rule* (cfr. “*the fact that a person is entitled to benefits under paragraphs 1 to 6 does not mean that these benefits cannot be denied under paragraph 7*”).

Difatti, la clausola di salvaguardia, a nostro avviso, indica che la *PPT rule* è una norma antiabuso di carattere residuale diretta contro le fattispecie abusive non contemplate in assoluto dalla Convenzione oppure che presentano degli elementi di abusività ulteriori non presi in considerazione dalle altre norme antielusive. Diversamente, se la *PPT* potesse applicarsi alle fattispecie già previste dal legislatore e per le quali quest’ultimo ha già introdotto dei rimedi, si finirebbe per superare la disciplina legislativa prevista contro determinate strategie elusive e ledere sistematicamente il principio di certezza del diritto.

Inoltre, la precisazione sul rapporto fra la *LOB rule* e la *PPT rule* contenuta nella disposizione richiamata del Commentario, sempre secondo la nostra ricostruzione, non legittima l’applicabilità della *PPT rule* nelle ipotesi di *treaty shopping* ma serve a ribadire che la regola generale anti-abuso consente di disconoscere i vantaggi fiscali conseguiti dai soggetti qualificati o che abbiano superato le condizioni richieste dalla *LOB rule* in ragione delle caratteristiche delle singole operazioni o serie di operazioni poste in essere da questi avvalendosi delle norme delle Convenzioni.

È per tale ragione che non si ritiene necessario, come alcuni studiosi viceversa sostengono, adottare una interpretazione restrittiva della clausola di salvaguardia della *PPT rule* (la locuzione “*Notwithstanding the other provisions of this Convention*”) per assicurarsi che la regola generale anti-abuso non superi gli esiti della *LOB rule*²¹².

Dall’analisi della clausola di salvaguardia contenuta nella *PPT rule* raccomandata dall’OCSE emerge anche la sintonia con la clausola generale antiabuso di cui all’art. 10-bis L. n. 212/2000, che – come si avrà modo di approfondire nel Capitolo V – dichiara di applicarsi “*solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*”, dunque, ha funzione residuale e sussidiaria nel senso che completa le falle della disciplina antielusiva specifica ma, in forza del principio di certezza del diritto, non può essere invocata dall’Amministrazione finanziaria per qualificare elusive le operazioni conformi anche alla lettera e allo “spirito” delle norme aventi una *ratio* antielusiva.

4.6. La dubbia conformità delle *LOB clauses* al diritto europeo.

Le *LOB clauses* hanno attratto l’interesse della dottrina per la loro dubbia conformità al diritto dell’Unione.

²¹² Fra gli Autori di avviso contrario, si richiama A. BÁEZ MORENO, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, cit., p. 441: “*this heading [n.d.r. “Notwithstanding the other provisions of this Convention”] could well accept a different interpretation. Those other provisions of the Convention, could be identified not with the LOB provision(s) but rather with the distributive rules whose application the taxpayer aims to provoke by means of abusive arrangements... This would be consistent with the wording of certain treaties that already nowadays incorporate a GAAR (more or less similar to the PPT). These conventional GAARs – often not accompanied by LOB provisions – are unfailingly headed with the expression ‘Notwithstanding the other provisions of this Convention’ demonstrating thereby that these words are not referred to the LOB, but rather to other provisions of the treaty*”.

Occorre preliminarmente ricordare che, in linea di principio, gli Stati membri sono competenti a concludere Convenzioni contro le doppie imposizioni sia fra di loro che con Paesi terzi; cionondimeno, il principio di leale cooperazione e il primato del diritto dell'Unione impongono loro di rispettare i Trattati e le altre fonti primarie europee e, in specie, le libertà di circolazione nel mercato interno e il divieto generale di discriminazioni in base alla nazionalità. Gli Stati membri non potrebbero sottrarsi a tale obbligo neppure invocando l'antiorità dei Trattati conclusi con i Paesi terzi rispetto alla data del 1° gennaio 1958 o alla data di loro adesione all'Unione, in quanto l'art. 351, par. 2, TFUE li obbliga ad adottare le misure necessarie per eliminare le incompatibilità dei Trattati con il diritto europeo e di assistere gli altri Stati membri nel conseguimento di tale obiettivo.

Le due *LOB clauses* maggiormente contestate sono la *stock exchange clause* e l'*ownership and base erosion test* che sono funzionali ad individuare i cd. "residenti qualificati", in quanto producono degli effetti indirettamente discriminatori, ossia prevedono un trattamento deteriore per i non residenti²¹³.

Tuttavia, alcuni autori hanno sostenuto l'incompatibilità con il diritto dell'Unione anche della *derivative benefits rule*, dell'*activity clause*²¹⁴ e della *bona fide clause* o *discretionary relief provision*²¹⁵.

²¹³ La *stock exchange clause* ostacola la libera circolazione dei capitali in quanto attribuisce rilevanza alle azioni dell'ente che sono quotate nei mercati degli Stati membri contraenti e non anche in altri Stati membri dell'Unione. La *property and base erosion clause* è una misura ostativa alla libertà di stabilimento secondario in quanto esige che la maggioranza delle azioni dell'ente che invoca i benefici della Convenzione siano possedute in misura superiore ad una certa percentuale da soggetti qualificati oppure da enti residenti che soddisfino la *stock exchange clause* e la *ownership and base erosion clause* nello stesso Stato membro dell'ente, senza attribuire rilievo a quelle detenute da contribuenti residenti negli altri Stati membri dell'Unione. Inoltre, essa è reputata incompatibile con il diritto dell'Unione nella parte in cui impone che i pagamenti deducibili effettuati dall'ente situato nello Stato contraente in favore di soggetti residenti in uno Stato non contraente non superino una certa soglia percentuale. Tale misura, infatti, induce i contribuenti ad avvalersi dei servizi prestati dai residenti del medesimo Stato e a ricevere capitali da finanziatori ivi residenti dunque pregiudica la libera prestazione di servizi e la libera circolazione dei capitali.

²¹⁴ Sulla incompatibilità con la libertà di stabilimento sia della *derivative benefits rule* che della *discretionary relief provision*, cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit., pp. 190-196.

²¹⁵ Premesso che la libertà di stabilimento è concessa agli enti che presentano un nesso economico effettivo con uno Stato membro dell'Unione, anche se diverso dal "*Member State where the company was incorporated*", ossia da quello in cui essi hanno la loro sede legale o statutaria (fanno eccezione le imprese del settore finanziario e assicurativo che devono avere il centro amministrativo o direttivo nel medesimo Stato membro della sede legale), l'*activity clause* potrebbe rappresentare un ostacolo alla libertà di stabilimento secondario giacché induce le società titolari del diritto di stabilimento a svolgere la loro attività economica nello Stato membro in cui hanno la loro sede statutaria e ad astenersi dal costituire sedi secondarie in altri Stati membri dell'Unione, a pena di non potersi avvantaggiare dei benefici previsti dalle Convenzioni stipulate. La *bona fide clause* non risolve l'incompatibilità della *LOB clause* con il diritto dell'Unione in quanto impone al contribuente di presentare apposita richiesta alle autorità tributarie e di attenderne la decisione dunque, in concreto, posticipa l'accesso alle libertà previste dai Trattati e ne rende più oneroso l'esercizio. Cfr. F.A. VEGA BORREGO,

La dottrina suole soffermarsi sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia che ha affrontato il tema ma ne ha tratto conclusioni persino contrapposte.

La sentenza più rilevante sembra essere la *Open Skies* (C-466/98) del 5 novembre 2002²¹⁶, in cui la Corte di Giustizia ha giudicato in contrasto con la libertà di stabilimento la clausola di una Convenzione bilaterale sui diritti di traffico dei vettori aerei conclusa dal Regno Unito con gli Stati Uniti che, similmente ad una *ownership clause*, consentiva di escludere dai vantaggi della Convenzione le compagnie aeree stabilite nel Regno Unito se una quota rilevante della proprietà e l'effettivo controllo delle stesse appartenevano ad uno Stato membro diverso dal Regno Unito o a cittadini di uno Stato membro diverso. La Corte ha affermato che la clausola suddetta era lesiva del principio del trattamento nazionale garantito dal diritto di stabilimento e ha respinto la giustificazione di tutela dell'ordine pubblico che era stata invocata dal governo del Regno Unito, affermando che la clausola era talmente ampia da risultare sproporzionata. Tale sentenza riprendeva i passaggi più significativi della precedente sentenza *Saint Gobain ZN*²¹⁷ del 21 settembre 1999, in cui la Corte di Giustizia aveva ugualmente concluso per la contrarietà alla libertà di stabilimento delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni concluse fra uno Stato membro (la Germania) e due Stati terzi (gli Stati Uniti e la Svizzera) in base alle quali le stabili organizzazioni di società residenti in uno Stato membro diverso non potevano fruire delle agevolazioni previste dalla Convenzione.

Con la sentenza *ACT Group Litigation*²¹⁸ del 12 dicembre 2006, invece, la Corte di Giustizia ha sostenuto che la libertà di stabilimento non osta alle disposizioni di "limitazione dei benefici" (par. 76) contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse fra due Stati membri. La Corte ha affermato che il trattamento fiscale previsto in una Convenzione contro la doppia imposizione è parte integrante della stessa e concorre ad assicurare l'equilibrio stabilito dalle Parti contraenti dunque non va intesa come agevolazione; inoltre, secondo il Collegio, il trattamento discriminatorio derivante dalle norme suddette di limitazione dei benefici è giustificato dalla obiettiva incomparabilità delle situazioni in cui versano i soggetti.

Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, cit., p. 271: "by means of this clause, the competent authorities may take into account that the denial of the treaty benefits based on the application of the previously mentioned clauses may affect taxpayers protected under the right to the freedoms of the TFEU and secondary EU legislation". In senso conforme, M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit., p. 210. Nonostante gli opportuni adattamenti apportati dall'OCSE alla *competent authority discretionary relief clause*, la dottrina sembra concorde nel sostenere la non conformità di tale clausola al diritto dell'Unione poichè contempla una presunzione di abusività dell'operazione che rovescia l'onere della prova sui contribuenti. Per essere in linea con il diritto europeo, la clausola dovrebbe colpire esclusivamente le operazioni puramente artificiali e prevedere in capo al contribuente l'onere di dimostrare le valide ragioni economiche dell'operazione solo in seguito alla prova del carattere artificiale dello stabilimento da parte dell'Amministrazione fiscale.

²¹⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 5 novembre 2002, *Commissione delle Comunità europee c. Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*, causa C-466/98.

²¹⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 21 settembre 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland e Finanzamt Aachen-Innenstadt*, causa C-307/97.

²¹⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 12 dicembre 2006, *ACT Group Litigation Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation e Commissioners of Inland Revenue*, causa C-374/04.

Da un lato, v'è chi sostiene che tale pronuncia sia espressiva del giudizio di conformità delle *LOB clauses* al diritto primario dell'Unione e che, proprio sulla scia della stessa, l'OCSE abbia inserito la *LOB rule* nel testo del nuovo Modello di Convenzione, pur riconoscendo la possibilità di adattarla alle esigenze specifiche del contesto giuridico europeo²¹⁹.

Dall'altro, v'è chi afferma che quest'ultima pronuncia non sarebbe dirimente ai fini della risoluzione della questione della legittimità delle *LOB clauses* giacchè atterrebbe ad una diversa categoria di norme, ossia alle cd. *Most Favoured Nation clauses*²²⁰, con cui ciascuna parte di una convenzione si impegna ad estendere all'altra il trattamento preferenziale già accordato o che accorderà a terzi.

Si ritiene che la distinzione fra MFN e *LOB rule* ai fini della valutazione della loro conformità al diritto dell'Unione enfatizzata dai sostenitori della seconda tesi non colga nel segno giacchè la Corte di Giustizia non presta attenzione alla forma o al *nomen iuris* delle disposizioni ma ai loro effetti e alle loro interferenze sulle libertà di circolazione previste dai Trattati.

In particolare, si reputa che la questione centrale debba essere spostata sulla proporzionalità delle *LOB clauses* rispetto al loro obiettivo. La lotta all'elusione e all'evasione fiscale costituisce una ragione imperativa di interesse generale idonea a giustificare le misure restrittive delle libertà di circolazione. Pertanto, si tratta di comprendere se le *LOB clauses*, per come redatte nel Modello di Convenzione OCSE 2017 e interpretate nel rispettivo Commentario, siano appropriate e proporzionate e quindi siano le misure meno pregiudizievoli per il mercato interno e in grado di bilanciare l'interesse pubblico a prevenire l'elusione fiscale (in tal caso, mediante l'abuso delle Convenzioni fiscali) con gli altri interessi in gioco.

Per tali ragioni, si è dell'opinione che la sentenza *ACT Group Litigation* non debba essere intesa come la pronuncia che afferma in termini assoluti la conformità delle *LOB clauses* al diritto dell'Unione ma come la pronuncia che ha chiarito che tali disposizioni possono, a determinate condizioni, essere valide. Basti ricordare come nella sentenza *Saint Gobain ZN* del 21 settembre 1999 fosse emersa la rilevanza della valutazione circa l'oggettiva comparabilità delle situazioni dei residenti e non residenti, che costituisce il presupposto di una disparità di trattamento vietata.

²¹⁹ Introduzione del Report finale dell'Azione 6, p. 14: “*Some countries may have constitutional restrictions or concerns based on EU law that prevent them from adopting the exact wording of the model provisions that are recommended in this report*”. Ivi, p. 19: nella; “*It is also recognised that the LOB rule will need to be adapted to reflect certain constraints or policy choices concerning other aspects of a bilateral tax treaty between two Contracting States (e.g. constitutional restrictions or concerns based on EU law) or policy choices concerning the treatment of collective investment vehicles*”.

²²⁰ La sentenza *ACT Group Litigation* (C-374/04) ha stabilito che il diritto di stabilimento e la libera circolazione dei capitali non ostano al divieto di estendere il diritto ad un credito d'imposta previsto nella Convenzione conclusa con un altro Stato membro alle società residenti in Stati membri diversi con i quali è stata conclusa una Convenzione che non lo prevede. Infatti, in tale sentenza il trattamento differenziato delle società è fondato sul cd. *Most-Favoured-Nation Treatment*, che non deve ritenersi incompatibile con il TFUE, e non sul luogo di residenza degli azionisti della società. Così si è espresso F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit..

A conferma dell'assenza di una consolidata giurisprudenza circa la compatibilità fra le *LOB clauses* e il principio di non discriminazione e le libertà di circolazione previste nei Trattati, nella Raccomandazione del 28 gennaio 2016 sulla implementazione di misure contro l'abuso dei trattati²²¹ la Commissione europea si è astenuta dal raccomandare agli Stati membri l'introduzione di una *LOB rule* nelle Convenzioni bilaterali concluse fra gli stessi o con i Paesi terzi. Essa, invece, ha invitato gli Stati membri a prevenire e reprimere le pratiche di *treaty shopping* e *treaty abuse* inserendo nelle Convenzioni di cui sono parti contraenti una *GAAR* come quella elaborata, simile alla *PPT rule* proposta dall'OCSE ma maggiormente in linea alla giurisprudenza della Corte di Giustizia²²².

5. La regola generale contro il *treaty abuse*.

5.1. La *Principal Purpose Test rule* (*PPT rule*).

L'art. 29, par. 9, costituisce la regola generale anti-abuso del nuovo Modello di Convenzione OCSE 2017, essendo diretta a contrastare le strategie di *treaty abuse* che non possono essere disconosciute con l'applicazione delle norme antiabuso specifiche. A chiarire l'ambito di applicazione della *GAAR* delle Convenzioni fiscali (cd. *Treaty GAAR*) è l'*incipit* della medesima disposizione "*Notwithstanding the other provisions of this convention*", dalla quale si ricava che la regola del paragrafo 9 è residuale e sussidiaria, essendo applicabile solo in mancanza di norme antielusive specifiche oppure nei casi di aggiramento di queste ultime (ossia nei confronti di quelle operazioni potenzialmente rientranti nella sfera applicativa delle norme antielusive specifiche ma che presentano caratteristiche di abusività ulteriori che il legislatore non aveva contemplato).

Quanto ai rapporti con le *LOB clauses*, si ribadisce la propria convinzione che la *PPT rule* non consente di contraddire i risultati della *LOB rule* ma soltanto di contestare gli effetti fiscali delle singole operazioni o serie di operazioni realizzate dal residente qualificato o dall'ente che abbia dimostrato di poter invocare la disciplina fiscale prevista dalla Convenzione in ragione del proprio collegamento qualificato con lo Stato di residenza ai sensi dell'art. 29 (par. 2-7)²²³. In difetto della *LOB rule*, viceversa, il

²²¹ Commissione Europea, Raccomandazione della Commissione relativa all'attuazione di misure contro l'abuso dei trattati fiscali, COM(2016)271 finale del 28.01.2016.

²²² Autorevole dottrina auspica l'introduzione di una *LOB* europea armonizzata (*EU-wide limitation on benefits clause*) in base alla quale i benefici previsti dalle Convenzioni fiscali concluse da uno Stato membro vanno riconosciuti a tutti i soggetti che risiedono in tale Stato all'unica condizione che la loro presenza sia effettiva. Cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit..

²²³ In dottrina si riscontra una varietà di posizioni circa i rapporti fra la *PPT rule* e le *LOB clauses*. In particolare, si richiama quell'indirizzo che opera una sottodistinzione fra le *LOB clauses* in generale e la *discretionary relief provision*. Cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit.. Secondo gli Autori, la clausola generale anti-abuso non ha motivo di essere applicata se il soggetto, in seguito all'esito negativo delle *LOB clauses* e della *discretionary relief clause*, non risulti avere diritto ai benefici fiscali previsti dalla Convenzione. Qualora il soggetto superi la *LOB clause*, è possibile che i vantaggi fiscali gli vengano disconosciuti in forza della clausola anti-abuso. Tuttavia, il soggetto che abbia

problema di delimitare i rispettivi ambiti di applicazione delle due regole non si porrebbe dunque le funzioni della *PPT* si espanderebbero sino a contrastare il cd. *treaty shopping*.

Il Commentario precisa che la *GAAR* si applica in via sussidiaria. In altri termini, essa va intesa come regola residuale che, rafforzando la strategia antielusiva della Convenzione, completa le altre norme antiabuso della Convenzione e trova applicazione soltanto qualora queste ultime non abbiano consentito di disconoscere gli effetti fiscali di una fattispecie abusiva²²⁴.

Se è vero che la regola generale anti-abuso, per sua natura, sarebbe sufficiente per disconoscere gli effetti fiscali di tutte le operazioni abusive, per esigenze di certezza del diritto il Commentario all'art. 1 del Modello OCSE propende per una sua combinazione con delle regole antiabuso specifiche dedicate alle strategie antielusive che siano già state individuate e/o che risultino particolarmente problematiche²²⁵.

Basti pensare, per esempio, alle regole antielusive contro la strumentalizzazione delle stabili organizzazioni situate in Paesi terzi da parte dei soggetti residenti in Stati

superato la *discretionary relief clause* e quindi abbia dimostrato di avere uno stabilimento nello Stato di residenza per scopi diversi dal conseguimento di un vantaggio fiscale, non deve subire l'applicazione anche della clausola generale anti-abuso. Quest'ultima potrà eventualmente colpire solo determinate operazioni abusive poste in essere successivamente. Si segnala anche l'analisi dottrinale condotta nel recente lavoro di F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions, cit.*. Secondo una corrente dottrinale, un soggetto che superi i test imposti dalla *LOB clause*, ossia che dimostri di avere una presenza economica effettiva nello Stato di residenza o un proposito commerciale reale per interporre una società intermediaria che riceve il reddito proveniente dallo Stato della fonte, non dovrebbe in linea di principio incorrere nella violazione della *GAAR* giacché quest'ultima si fonda su un test di genuinità economica dell'operazione. Nel contempo, gli stessi autori che aderiscono a tale corrente di pensiero sembrano condividere l'opportunità di sottoporre al test anti-abuso le operazioni che abbiano superato le *LOB clauses* consistenti nella *stock-exchange clause* o nella *ownership and base erosion clause*. Netta, invece, è la posizione di Báez Moreno, secondo il quale la *PPT rule* è diretta a contrastare unicamente il *rule shopping* giacché il *treaty shopping* è già affrontato *in toto* dalla *LOB clause*. Sul punto, v. J.J. ZORNOZA PÉREZ - A. BÁEZ MORENO, *The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A mistaken Starting Point, cit.*, pp. 66-67, nota 107.

²²⁴ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 171-172: «171. Paragraph 9 supplements and does not restrict in any way the scope or application of the provisions of paragraphs 1 to 7 (the limitation-on-benefits rule) and of paragraph 8 (the rule applicable to a permanent establishment situated in a third jurisdiction): a benefit that is denied in accordance with these paragraphs is not a “benefit under the Convention” that paragraph 9 would also deny...172. Conversely, the fact that a person is entitled to benefits under paragraphs 1 to 7 does not mean that these benefits cannot be denied under paragraph 9. Paragraphs 1 to 7 are rules that focus primarily on the legal nature, ownership in, and general activities of, residents of a Contracting State...these rules do not imply that a transaction or arrangement entered into by such a resident cannot constitute an improper use of a treaty provision». Parimenti, si veda il Report finale dell'Azione 6, pp. 55-56, par. 3 e 4.

²²⁵ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 9.6: “The potential application of general anti-abuse provisions does not mean that there is no need for the inclusion, in tax conventions, of specific provisions aimed at preventing particular forms of tax avoidance”.

contraenti, previste dall'art. 29, par. 8, del Modello di Convenzione OCSE e dagli artt. 10, 11 e 12 per i casi di trasferimento artificiale di dividendi, interessi e royalties²²⁶.

La *PPT rule* dà seguito al Principio Guida sulla interpretazione ed applicazione della Convenzione contenuto nel Commentario sull'art. 1, di cui si è dato conto nel par. 2 del presente capitolo.

Il Commentario all'art. 29 si sofferma sul rapporto fra il principio guida e la *PPT rule*, descrivendo quest'ultima come una norma che incorpora il principio²²⁷ e che legittima gli Stati contraenti a contrastare le costruzioni abusive anche in assenza di norme interne antiabuso adottate a tale scopo oppure che conferma l'operatività di queste ultime. Da tali considerazioni pare potersi dedurre che l'ambito di applicazione della *PPT* comprende tutte le ipotesi di applicazione indebita delle norme delle Convenzioni, incluse quelle poste in essere per aggirare le disposizioni tributarie interne²²⁸.

La regola generale anti-abuso prevista dall'art. 29, par. 9, del Modello di Convenzione OCSE 2017 è descritta come una *Principal Purpose Test rule*. Infatti, essa vieta di concedere il beneficio fiscale previsto dalla Convenzione in relazione ad una determinata componente reddituale se, avuto riguardo a tutti i fatti e le circostanze

²²⁶ L'art. 29, par. 8, del Modello di Convenzione OCSE 2017 riguarda le pratiche di *treaty abuse* realizzate attraverso le stabili organizzazioni situate in un Paese terzo, ossia le cd. situazioni abusive triangolari. La disposizione contiene una presunzione relativa di abuso in quanto può essere superata dal contribuente invocando e provando le condizioni richieste dalla *active trade clause* o dalla *discretionary relief clause*, che funzionano alla stregua di *safe harbour clauses*. Secondo il Commentario (par. 161), l'art. 29 par. 8, risponde alla stessa *ratio* delle norme antiabuso contenute nelle disposizioni di cui agli artt. 10, 11 e 12 riguardanti l'ipotesi di trasferimento artificiale di voci reddituali a stabili organizzazioni situate in Paesi terzi in ragione dell'esenzione da imposte o del trattamento fiscale preferenziale che questi prevedono. In base al Commentario all'art. 10, la disciplina antielusiva prevista dall'art. 29 e la sezione contro il *treaty abuse* contenuta nel Commentario all'art. 1 deve essere completata stabilendo che la stabile organizzazione richiede lo svolgimento effettivo di un'attività d'impresa e che le azioni, obbligazioni o i diritti reali ad essa trasferiti sono effettivamente connessi ad essa soltanto se quest'ultima ne acquisisce la disponibilità sul piano economico (cd. *economic ownership*). La stabile organizzazione può ritenersi titolare effettiva dei "beni" che le sono trasferiti qualora, alla pari di qualsiasi entità avente una personalità giuridica autonoma, si assuma i rischi e abbia diritto ai benefici che da questi "beni" possono derivare. In concreto, ciò si verifica quando la stabile organizzazione, in caso di trasferimento delle azioni, abbia diritto a riscuotere i dividendi e sia il soggetto esposto alla rivalutazione o svalutazione delle partecipazioni, ovvero, in caso di trasferimento delle obbligazioni, abbia diritto a ricevere il pagamento degli interessi e sia il soggetto esposto alla rivalutazione o svalutazione del proprio credito, ovvero, in caso di trasferimento della proprietà o altri diritti reali, abbia diritto a ricevere il versamento delle royalties e sia il soggetto esposto agli effetti della rivalutazione o svalutazione del diritto di proprietà (par 32 e 32.1).

²²⁷ La *PPT rule* non cristallizza il *Guiding Principle* in senso letterale in quanto se ne discosta sotto vari profili, come si avrà modo di analizzare in dettaglio.

²²⁸ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 169: "*Paragraph 9 mirrors the guidance in paragraphs 61 and 76 and 80 of the Commentary on Article 1....Paragraph 9 incorporates the principles underlying these paragraphs into the Convention itself in order to allow States to address cases of improper use of the Convention even if their domestic law does not allow the to do so in accordance with paragraphs 76 to 80 of the Commentary on Article 1; it also confirms the application of these principles for States whose domestic law already allows them to address such cases*".

rilevanti del caso, sia ragionevole concludere che l'operazione o transazione che ha prodotto direttamente o indirettamente quel vantaggio abbia avuto fra gli scopi principali il conseguimento di tale vantaggio, fatta eccezione per il caso in cui la concessione del vantaggio fiscale in tali circostanze sia conforme all'oggetto e allo scopo delle disposizioni rilevanti della Convenzione.

La descrizione degli elementi costitutivi delle pratiche abusive è strettamente connessa allo scopo finale della *PPT rule*, che è quello di assicurare che la Convenzione fiscale si applichi soltanto agli scambi di beni e servizi e ai movimenti di persone e di capitali effettuati in buona fede e non anche a quelli aventi lo scopo principale di ottenere un trattamento fiscale più favorevole.

Il primo elemento consiste nel conseguimento da parte del contribuente di un vantaggio fiscale, che va inteso in senso ampio ("benefit") e corrisponde a qualsiasi limitazione del potere impositivo di uno Stato contraente o meccanismo di eliminazione della doppia imposizione adottato da uno Stato sulle componenti reddituali percepite dal contribuente. Per esempio, può trattarsi di un rimborso, una riduzione, un'esenzione o un differimento d'imposta.

Il secondo elemento sussiste se il conseguimento dei vantaggi previsti dalla Convenzione ha rappresentato uno degli scopi principali dell'operazione.

Il Commentario precisa che l'analisi degli scopi perseguiti deve riguardare tutti i soggetti che abbiano partecipato all'operazione. Inoltre, la ricerca degli obiettivi implica una valutazione dei fatti e dunque va effettuata caso per caso, tenendo conto di tutte le circostanze dell'operazione²²⁹.

Il richiamo al parametro di ragionevolezza viene inteso nel senso che non è necessaria una prova piena degli intenti del contribuente ma è sufficiente che la conclusione raggiunta sia ragionevole in base alle circostanze di fatto raccolte.

Al fine di evitare interpretazioni estreme del cd. *reasonableness test* a favore dell'Amministrazione o a favore del contribuente, il Commentario chiarisce che non è possibile presumere l'elemento soggettivo dal mero conseguimento del vantaggio fiscale e che la controprova del contribuente non può consistere nella mera asserzione che l'operazione non è stata posta in essere allo scopo di conseguire un vantaggio previsto dalla Convenzione²³⁰.

L'integrazione della fattispecie abusiva non richiede che il conseguimento del vantaggio previsto dalla Convenzione rappresenti l'unico obiettivo dell'operazione o quello predominante, essendo sufficiente che esso sia rientrato fra i suoi scopi principali²³¹. A titolo esemplificativo, si sostiene che lo scopo di eludere le norme tributarie nazionali

²²⁹ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 179: "*All the evidence must be weighed to determine whether it is reasonable to conclude that an arrangement or transaction was undertaken or arranged for such purpose*". Si veda anche Report finale dell'Azione 6, pp. 57-58, par. 10.

²³⁰ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 178-179: "*It should not be lightly assumed, however, that obtaining a benefit under a tax treaty was one of the principal purposes of an arrangement or transaction and merely reviewing the effects of an arrangement will not usually enable a conclusion to be drawn about its purposes... A person cannot avoid the application of this paragraph by merely asserting that the arrangement or transaction was not undertaken or arranged to obtain the benefits of the Convention*".

²³¹ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 180. Si veda anche Report finale dell'Azione 6, p. 58, par. 12.

non escluda la sussistenza dell'elemento soggettivo, potendo coesistere con quello di conseguire indebitamente i vantaggi fiscali previsti dalla Convenzione²³².

Tuttavia, la *PPT rule* non consente di disconoscere il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente che risulti conforme all'oggetto e allo scopo delle disposizioni della Convenzione, pur avendo costituito uno degli scopi principali dell'operazione.

Il Commentario non si sofferma sul requisito dell'incompatibilità del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente rispetto alla Convenzione, ma prevede la compatibilità come un esimente che quest'ultimo può far valere per rigettare la contestazione abusiva.

Ne consegue che l'analisi giuridica delle disposizioni della Convenzione applicate dal contribuente è soltanto eventuale nel contesto della *PPT rule* e appare secondaria rispetto alla valutazione (sia pure da considerarsi con criteri obiettivi) dell'elemento soggettivo ossia degli scopi perseguiti dal contribuente con l'operazione²³³.

Nel paragrafo 183 del Commentario all'art. 29, si accenna alla possibilità delle Parti contraenti di estendere ai casi di applicazione della *PPT rule* gli stessi meccanismi procedurali previsti per le *GAARs* interne, come la competenza esclusiva dei funzionari di livello più elevato per anzianità di servizio oppure il funzionamento di organi consultivi competenti ad emettere pareri in materia di abuso del diritto (cd. *advisory panels*). Queste misure nazionali sembrano incontrare il favore dell'OCSE in quanto tengono conto della gravità delle contestazioni abusive e assicurano un livello complessivo di coerenza nell'applicazione delle regole antielusive²³⁴.

5.2. Gli effetti della *PPT rule*: *GAAR with (un)limited effects*.

Quanto agli effetti della regola generale anti-abuso, occorre considerare che la *PPT rule* si limita a vietare l'applicazione dei benefici della Convenzione.

In mancanza di indicazioni ulteriori circa le conseguenze delle contestazioni di abusività fondate sulla *PPT rule*, è stato dedotto che le amministrazioni fiscali competenti sono tenute a disconoscere i benefici fiscali conseguiti dal contribuente e ad applicare le disposizioni tributarie interne con il rischio di eventuali doppie imposizioni o comunque divergenze di qualificazione delle stesse componenti reddituali nello Stato della fonte e

²³² Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 181: “*In particular, where an arrangement is inextricably linked to a core commercial activity, and its form has not been driven by considerations of obtaining a benefit, it is unlikely that its principal purpose will be considered to be to obtain that benefit...(Omissis)...Similarly purposes related to the avoidance of domestic law should not be used to argue that obtaining a treaty benefit was merely accessory to such purposes*”.

²³³ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 170: “*The provisions of paragraph 9 have the effect of denying a benefit under a tax convention where one of the principal purposes of an arrangement or transaction that has been entered into is to obtain a benefit under the convention. Where this is the case, however, the last part of the paragraph allows the person to whom the benefit would otherwise be denied the possibility of establishing that obtaining the benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*”. Si veda anche Report finale dell'Azione 6, p. 55, par. 2.

²³⁴ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 183: “*These types of approval processes reflect the serious nature of disputes in this area and promote overall consistency in the application of the rule*”.

nello Stato di residenza²³⁵. Secondo tale ricostruzione, la *PPT* dovrebbe perciò essere intesa come una “*GAAR with limited effects*”, contrapposta alle “*GAARs with unlimited/expanded effects*” che impongono alle autorità fiscali di individuare le operazioni alternative che il contribuente avrebbe posto in essere in luogo di quelle qualificate abusive.

A supporto di tale tesi, si nota che il Commentario all’articolo 29 aggiunge a tale disposizione un paragrafo facoltativo (n. 10) in base al quale le autorità competenti dello Stato contraente che in assenza della operazione abusiva avrebbero concesso i vantaggi fiscali previsti dalla Convenzione devono riconoscerli ugualmente o devono riconoscere i diversi benefici relativi ad una specifica componente reddituale qualora, previa richiesta del contribuente interessato e considerati i fatti e le circostanze rilevanti del caso, concludano che tali vantaggi gli sarebbero spettati in assenza della transazione od operazione abusiva.

La disposizione attribuisce un elevato potere discrezionale alle autorità fiscali destinatarie della richiesta ma al contempo le obbliga a fondare la decisione sui fatti del caso di specie e a consultarsi con le autorità dell’altro Stato prima di rigettare la richiesta del contribuente.

Qualora tale disposizione sia implementata, l’applicazione della *PPT rule* consente un’operazione virtuale di individuazione dell’operazione alternativa che sarebbe stata posta in essere dal contribuente in luogo degli atti o negozi abusivi²³⁶.

Pertanto, mentre la *PPT* priva del paragrafo n. 10 costituirebbe una “*GAAR with limited effects*” quella che lo comprende rappresenterebbe una “*GAAR with unlimited effects*”²³⁷.

La *PPT* del primo tipo causerebbe una disparità di trattamento fra contribuenti che versano nella medesima situazione oggettiva: così concepita, essa genera un cd. “*penalizing effect*” a carico dei contribuenti che pongono in essere operazioni abusive, i quali si trovano a dover subire il rischio di doppie imposizioni e di eventuali misure

²³⁵ Si legge in dottrina che la clausola generale anti-abuso solleva problemi sul piano degli effetti dal momento che l’OCSE non ha preso posizione. In particolare, possono sorgere problemi di doppia tassazione, in caso di mera disapplicazione delle norme del Trattato, oppure conflitti fra lo Stato di residenza e quello della fonte, in caso di vedute divergenti. Cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit..

²³⁶ M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit., pp. 296-300. Gli Autori affermano che il paragrafo aggiunto contiene una cd. *discretionary relief provision* che concorre a definire le conseguenze della regola generale anti-abuso. Essa, infatti, comporta il dovere delle autorità fiscali di applicare i benefici fiscali che sarebbero spettati al contribuente se quest’ultimo non avesse posto in essere l’operazione abusiva. Tale norma viene intesa nel senso che le autorità fiscali, attraverso una valutazione delle circostanze del caso e la reciproca consultazione, devono determinare l’operazione virtuale che il contribuente avrebbe posto in essere e applicare gli eventuali benefici fiscali che si sarebbero prodotti.

²³⁷ A. BÁEZ MORENO, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, cit., p. 442: “*there is still a last argument that clearly demonstrates that the PPT is deliberately designe das a GAAR with limited effects. The very Final Report, being aware of the problem, provides the possibility of introducing a special rule in bilateral treaties to bring the legal consequences of the PPT closer to those of a GAAR with unlimited effects*”.

sanzionatorie in violazione del principio del *ne bis in idem*²³⁸. Inoltre, è stato osservato che la “*PPT with limited effects*” sarebbe in contrasto con il diritto dell’Unione e, in particolare, con il principio di certezza del diritto sancito dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Halifax plc*, da ritenersi applicabile anche al settore delle imposte dirette in forza del più generale principio di proporzionalità²³⁹.

A ben vedere, la scarna disciplina delle conseguenze della *PPT rule* si spiega con la sua attitudine a contrastare fattispecie diverse di *treaty abuse*, come il *treaty shopping*, il *rule shopping* e l’elusione delle disposizioni nazionali domestiche di uno Stato contraente.

Il disconoscimento del vantaggio fiscale previsto dalla norma della Convenzione indebitamente applicata potrebbe comportare l’applicazione della norma elusa di fonte convenzionale o domestica; viceversa, non sembra giustificabile la disapplicazione della Convenzione nel suo complesso, salvo nei casi in cui la *PPT* funga da disposizione per la prevenzione e repressione del *treaty shopping*, con conseguente disapplicazione delle disposizioni della Convenzione attributive di benefici per i residenti degli Stati contraenti.

In merito agli effetti della violazione delle regole antiabuso contenute nell’art. 29, particolare attenzione ha ricevuto la disposizione contenuta nel par. 8, diretta a contrastare le operazioni elusive triangolari, effettuate attraverso una stabile organizzazione situata in un Paese terzo²⁴⁰.

Nelle formulazioni della norma ipotizzate per prime²⁴¹, la clausola anti-abuso suddetta non si limitava a legittimare lo Stato della fonte a disapplicare i benefici fiscali previsti dalla Convenzione bilaterale (esclusione di ritenute alla fonte o ritenute alla fonte ridotte) nei confronti delle stabili organizzazioni situate in Paesi terzi delle imprese dell’altro Stato contraente ma obbligava lo Stato della fonte ad applicare l’aliquota concordata nella stessa Convenzione (*proposal*), oppure l’aliquota concordata non

²³⁸ *Ivi*, p. 444 e nota 100: “*This might well contravene the general equality principle universally recognized as a constitutional base and informing principle for tax legislation. In my view, trying to justify this different treatment as penalizing effect for (international) abusive arrangements would pose additional constitutional issues regarding national formal and material requirements for both tax penalties and tax crimes*”; riguardo al rischio di un cumulo sanzionatorio: “*Additionally, those States which have already enacted specific penalties and/or crimes for abusive arrangements could concurrently apply a GAAR which limited (and therefore penalizing effects) and their domestic penalties or criminal charges generating a clear bis in idem also prohibited by most States*”.

²³⁹ *Ibidem*: “*There is no reason to believe that this EU-Law prohibition of GAARs with limited effects is not applicable to cases outside the scope of VAT (cases based upon the fundamental freedoms). The ground seem to be similar (proportionality) and other decisions of the ECJ and some scholars seem to be making the same point also for GAARs dealing with direct tax issues*”.

²⁴⁰ Cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit., pp. 129-130.

²⁴¹ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Action 6: 2014 deliverable, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 16 settembre 2014, International Organizations’ Documentation IBFD. Il testo è disponibile all’indirizzo: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264219120-en.pdf?expires=1529157844&id=id&accname=ocid177571&checksum=90459C62D6D308A71D4DE405CF3D2A16>.

superiore al 15% (*alternative proposal*). Quanto alle altre voci di reddito, invece, l'accertamento della pratica abusiva comportava semplicemente il diniego dei benefici fiscali previsti dalla Convenzione e la conseguente applicazione delle norme tributarie vigenti nello Stato della fonte.

Come anticipato sopra, l'ultima versione che è stata elaborata nel Revised Discussion Draft del mese di maggio 2015 si limita a prevedere la disapplicazione dei benefici della Convenzione. In assenza di ulteriori indicazioni, la versione vigente non esclude il potere delle parti di negoziare persino un'aliquota d'imposta più alta di quella che sarebbe applicabile in base alle disposizioni interne dello Stato della fonte, con funzione evidentemente deterrente-punitiva.

5.3. Gli elementi della *PPT rule* comuni alle altre *GAARs*.

L'analisi della *PPT rule* prevista dall'art. 29, par. 9, del Modello di Convenzione OCSE 2017 permette ora di compararla con la struttura e gli effetti della *GAAR* tipica descritti nel Capitolo I.

Va innanzitutto messo in luce che anche in sede OCSE è confermato il carattere sussidiario della regola anti-abuso generale.

Ne consegue che la *PPT rule* si applica sia alle operazioni non contemplate in assoluto dalle norme antielusive specifiche sia a quelle che, in base a queste ultime, non possono essere qualificate elusive²⁴².

Tale approccio interpretativo è accusato da una parte della dottrina di pregiudicare il principio di certezza del diritto e di svuotare di funzione le *SAARs*²⁴³, le quali potrebbero essere sostituite da un'unica regola anti-abuso generale.

Tuttavia, è comune la convinzione che le *SAARs* siano utili e concorrano a garantire un quadro di prevedibilità e certezza sia per il contribuente, in quanto predeterminano le condotte elusive da evitare, che per l'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, si ribadisce che la *GAAR* è idonea a prevenire e reprimere quelle fattispecie che solo parzialmente possono dirsi contemplate dalle *SAARs*, giacchè presentano delle caratteristiche diverse e ulteriori che il legislatore non aveva previsto nè, quindi, regolato, che qui vogliamo definire "indici ulteriori di abusività".

Passando al contenuto della *PPT rule* proposta dall'OCSE, va premesso che la sua formulazione letterale-terminologica è in linea con quella tradizionale adottata dagli Stati e che le definizioni dei termini "benefit", "arrangement or transaction" e della locuzione "one of the principal purposes" offerte dal Commentario sono simili a quelle che si riscontrano nei documenti e atti dell'Unione che si analizzeranno nel prossimo capitolo.

Più nello specifico, la *PPT rule* si presenta come una regola generale anti-abuso che incorpora sia il *business purpose test* o *principal purpose test* sia il *reasonableness test*.

²⁴² La norma generale anti-abuso può essere applicata a tutte le operazioni, comprese quelle che hanno superato i test previsti dalle norme antielusive specifiche, dunque è concepita come una regola complementare a queste ultime. Tale concezione, da un lato, permette di preservare al massimo grado il significato e gli obiettivi delle disposizioni della Convenzione ma, dall'altro, accresce il livello di incertezza a danno dei contribuenti. Cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER, (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit., pp. 280-282.

²⁴³ Si rinvia alla nota n. 51.

Quanto al *business purpose test*, l'OCSE opta per l'indirizzo più severo, che sostiene l'abusività delle operazioni aventi lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale come uno degli scopi principali, includendo dunque nella categoria delle costruzioni vietate anche quelle supportate da motivi extrafiscali. Inoltre, viene confermata l'interpretazione oggettivistica dell'elemento soggettivo delle pratiche abusive e quindi l'irrelevanza dei motivi del contribuente che rimangano nella sua sfera soggettiva, senza estrinsecarsi in particolari elementi o caratteristiche dell'operazione. Difatti, lo scopo o gli scopi principali dell'operazione da valutare sono quelli che emergono in modo oggettivo dalle circostanze di fatto e che sono verificabili anche dai terzi.

Quanto al *reasonableness test*, l'OCSE attenua l'onere della prova delle autorità fiscali, le quali non sono tenute a fornire la prova piena degli obiettivi del contribuente ma possono presumere questi ultimi dalle circostanze di fatto secondo un nesso inferenziale di ragionevolezza.

Viceversa, la disposizione, per com'è costruita, non include fra gli elementi costitutivi il cd. *objective test*, infatti non onera l'Amministrazione di provare la contrarietà del risparmio d'imposta rispetto allo scopo delle disposizioni applicate. Tuttavia, questo test è configurato come uno strumento di difesa a disposizione del contribuente, dunque la sua rilevanza dipende dall'iniziativa di quest'ultimo.

L'assenza dell'elemento oggettivo fra gli elementi necessari delle pratiche abusive sembra essere il tratto distintivo della *PPT rule* rispetto alle *GAARs* più diffuse, che implicano sempre l'analisi giuridica del significato e dello scopo delle norme invocate dal contribuente (cd. *objective test*).

Si potrebbe provare a sostenere che l'elemento oggettivo costituisce un presupposto implicito. In particolare, la *PPT rule* partirebbe dall'assunto che l'operazione principalmente diretta ad ottenere un vantaggio fiscale sia un'operazione non funzionale a realizzare l'obiettivo ultimo delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, consistente nella promozione degli scambi di merci e di servizi e dei movimenti delle persone e dei capitali fra le Parti Contraenti. La *PPT rule* assegnerebbe al contribuente il diritto di dimostrare il contrario, analizzando nel dettaglio le disposizioni singole invocate e mettendo a confronto il loro scopo con le operazioni concrete poste in essere. Un aspetto peculiare della *PPT rule* attiene, peraltro, alla fonte pattizia delle norme indebitamente applicate e/o aggirate. L'interpretazione dei Trattati è peculiare rispetto all'interpretazione di norme di fonte domestica sia perché viene condotta in base alle regole contenute nell'art. 31 della Convenzione di Vienna del 1969 sia perché, quando è volta a determinare lo scopo e l'obiettivo delle singole disposizioni ivi contenute, deve essere svolta tenendo a mente che queste ultime costituiscono il frutto delle trattative fra due diversi Paesi e quindi potrebbero essere prive di un fondamento razionale o logico e derivare dalla fisiologia della negoziazione.

Una parte della dottrina ha sviluppato una critica serrata nei confronti della *PPT rule* prevista dall'OCSE e ha soprattutto sostenuto che essa ha abbassato le soglie anti-abuso stabilite dal *Guiding principle*²⁴⁴, da un lato, assegnando un rilievo dirimente

²⁴⁴ Cfr. A. BÁEZ MORENO, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, cit., p. 435 e nota 33: "Contrary to the views of the OECD, reflected in the Final Report, several scholars have rightly stated that the PPT lowers the anti-abuse standard previously defined under the Guiding Principle".

all'elemento soggettivo e trascurando quello oggettivo, dall'altro, ripartendo in maniera sbilanciata l'onere della prova a danno del contribuente.

Qualche autore ha osservato che la *PPT rule* attribuisce preminenza all'analisi dei motivi e propositi del contribuente, che viceversa non dovrebbe trovare spazio nel contesto tributario ma esclusivamente in quello sanzionatorio. Di conseguenza, è stata avanzata l'ipotesi di interpretare il requisito soggettivo in senso oggettivistico, sostituendolo in sostanza con l'*arrangement test* o l'*artificiality test*, che impone di verificare se l'operazione sia artificiale e/o priva di scopi economici²⁴⁵.

Inoltre, parte della dottrina ha lamentato sia la mancanza di indicazioni sull'elemento oggettivo nel testo del Commentario sia la scelta di escludere il *treaty abuse* nei casi in cui il contribuente dimostri la conformità dell'operazione al contenuto e allo scopo delle disposizioni rilevanti della Convenzione anziché del contenuto e dello scopo della Convenzione in quanto tale²⁴⁶. Infatti, come già si accennato sopra, le norme delle Convenzioni contro le doppie imposizioni non sempre sarebbero suscettibili di un'interpretazione teleologica.²⁴⁷

²⁴⁵ Ivi, p. 436: “*The real problem is, in my view, that subjective purposes, intentions or motives are, or at least should be, totally alien to material tax consequences....it is almost unheard that the legislator attributes significance to the subjective intentions of the taxpayer when it comes to determine the existence of a tax liability...The design of a material tax rule based upon subjective criteria, be it a domestic one, a distributive rule in a treaty or a domestic or treaty GAAR, might provoke that two taxpayers, in identical objective circumstances (according to the ability to pay or benefit principle), receive a totally different tax treatment only because of their different (proven) intention. It is quite obvious that this different taxation according to circumstances that bear no relation to the equality criteria usually managed for tax law purposes might generate serious constitutional problems in several jurisdictions*”. Secondo Báez Moreno l'approccio soggettivistico contrasta con la necessità di una determinazione oggettiva della capacità contributiva dei soggetti (ergo non condizionata dalla rilevanza degli intenti del contribuente) e attenua eccessivamente l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria.

²⁴⁶ Ivi, p. 440: “*this understanding would be self-serving and circular...Apart from the logical inconsistency, the evident risk when it comes to the application of the PPT, according to this expansive interpretation, is that, once the main purpose of securing a more favourable tax position has been proven, the abusive character of the arrangement is automatically concluded*”. L'Autore tenta un'interpretazione lata dell'elemento oggettivo, in base alla quale il contribuente sarebbe tenuto a dimostrare che l'operazione da lui realizzata era in linea con l'oggetto e lo scopo della Convenzione nel suo complesso. Tuttavia, atteso che con la modifica del titolo e del preambolo del Modello di Convenzione OCSE 2017 le Convenzioni bilaterali esplicitano la prevenzione dell'elusione e dell'evasione fra i loro scopi, egli conclude che tale interpretazione alternativa finirebbe per svuotare di significato l'elemento oggettivo senza nulla aggiungere alla definizione delle pratiche abusive.

²⁴⁷ Ivi, p. 438: “*seem to lack and underlying purposive logic, inasmuch as distributive rules are the mere result of a circumstantial bargain between the two Contracting States*”. In termini simili, Ivi, p. 439: “*Any tax expert knows that many tax provisions lack the teleological design needed for a purposive interpretation...In my view this is the case for distributive rules in tax treaties and this is exactly what makes the PPT so complicated as a tool to face rule shopping arrangements*”.

Rispetto a tale orientamento²⁴⁸, si ritiene opportuno condividere alcune osservazioni critiche e, in particolare, quelle che si concentrano sul depotenziamento dell'elemento oggettivo, ridotto a causa di non punibilità invocabile dal contribuente, e sulla ripartizione non equilibrata dell'onere della prova. Viceversa, non si è dell'avviso che per correggere la *PPT rule* sia necessario e sufficiente sostituire l'elemento soggettivo con l'*artificiality test*, ossia con la verifica degli scopi extrafiscali della costruzione emergenti sul piano oggettivo e/o un'analisi della sostanza economica della costruzione, prescindendo dall'*objective test*²⁴⁹.

Da un lato, non è necessario perché lo stesso Commentario promuove una ricerca obiettiva degli scopi delle operazioni guardando alle caratteristiche dell'operazione; dall'altro, non è sufficiente perché si ritiene che il primo elemento che l'Amministrazione finanziaria dovrebbe essere tenuta a dimostrare per sollevare una contestazione abusiva sia la violazione dello spirito della legge, che presuppone la ricerca dello scopo delle disposizioni e dei principi del sistema cui esse appartengono.

Come si avrà modo di sottolineare nei prossimi capitoli, la centralità dell'analisi teleologica e sistematica delle disposizioni indebitamente applicate è condivisa anche dalla giurisprudenza europea sulle pratiche abusive, si riscontra negli atti legislativi dell'Unione che contengono clausole anti-abuso generali ed è accolta nell'art. 10-bis L. n. 212/2000.

Infine, sul piano delle conseguenze, come si è illustrato nel precedente paragrafo, la *PPT rule* conferma l'effetto tradizionale delle norme generali anti-abuso, che consiste nel disconoscimento dei vantaggi fiscali derivanti dalle norme oggetto di applicazione distorta (una sorta di *restitutio in integrum*).

L'art. 29, par. 9, del Modello di Convenzione OCSE 2017 non esplicita se le autorità fiscali debbano semplicemente ignorare l'operazione contestata oppure siano tenute anche a riquilibrare correttamente l'operazione posta in essere o individuare la costruzione alternativa ed applicare alla stessa il corretto trattamento fiscale previsto dalle altre norme della Convenzione (in caso di *rule shopping*) o dalle norme tributarie nazionali eluse. Ciò si deve alla volontà del legislatore internazionale di dettare una disciplina minima e lasciare alle Parti della Convenzione fiscale la determinazione più

²⁴⁸ Ivi, p. 435: “my criticism to the double anti-abuse standard embedded both in the Guiding Principle and the PPT is actually more fundamental”. Báez Moreno menziona anche De Broe, Luts e Lang fra gli altri esponenti della dottrina che hanno criticato la *PPT rule* tuttavia considera la sua posizione più radicale.

²⁴⁹ Ivi, p. 436 e nota 44: “those two concepts [n.d.r. the concepts of artificiality or business purpose test], used in cumulative or alternative manner, would also exclude the need of an additional objective test, such as the one used by the PPT and based on the object and purpose of the relevant provisions of the Convention”. L'Autore richiama a supporto della sua tesi quell'orientamento dottrinale tedesco [peraltro abbandonato da alcuni dei suoi esponenti, come W.Shön] che ha enfatizzato il concetto di artificialità e considerato negativamente l'approccio interpretativo-teleologico nella individuazione dell'elusione fiscale. Sulla centralità della verifica di artificiosità o inappropriatazza delle costruzioni, si riporta il passaggio: “The concept of artificiality or inappropriate arrangement is well known by scholars and practitioners worldwide and would have helped to definitely banish the intentions of the taxpayer and the always difficult (and dangerous) teleological arguments from the pre-requisites upon which a GAAR should be based” (p. 440 e nota 71).

dettagliata delle conseguenze della violazione, a seconda anche dell'ambito di applicazione che esse hanno inteso assegnare alla *PPT rule*.

La natura di *GAAR* della *PPT rule* è confermata anche dal Commentario nella parte in cui stabilisce che, in sua assenza, la *LOB rule* dovrebbe essere integrata dalle disposizioni anti-abuso o dalle dottrine giurisprudenziali domestiche che producono un risultato simile²⁵⁰.

In considerazione degli elementi che contraddistinguono la *PPT rule* dalle *GAARs* tipiche, come l'assenza di centralità dell'*objective test*, molti autori hanno correttamente dubitato della sua conformità al diritto dell'Unione e alla giurisprudenza comunitaria sul divieto di pratiche abusive e hanno sollevato il rischio di una differenza di trattamento fra situazioni abusive interne e transnazionali in violazione delle libertà di circolazione e del principio di non discriminazione²⁵¹. Tale questione verrà ripresa infra nel paragrafo 7.

6. L'elusione dello *status* di stabile organizzazione e i rimedi previsti dall'Azione 7 del Progetto *BEPS*.

Nell'esaminare le norme antielusive previste dal nuovo Modello di Convenzione OCSE 2017 si segnala il rafforzamento della disciplina di contrasto alle pratiche abusive connesse allo *status* di stabile organizzazione o "Permanent Establishment".

L'aggiramento dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE sui presupposti della stabile organizzazione, costituendo una delle più diffuse pratiche abusive, è stato affrontato con un'azione *ad hoc*, la n. 7 del progetto *BEPS* denominata "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status".

L'elusione della disciplina fiscale della stabile organizzazione è normalmente ottenuta qualificando indebitamente l'attività svolta fra quelle che non possono integrare una stabile organizzazione ai sensi dell'art. 5, par. 4, del Modello di Convenzione OCSE, oppure spezzettando l'attività di business fra soggetti diversi appartenenti allo stesso gruppo e situati nel medesimo Stato al fine di ottenere unità operative che svolgano operazioni meramente preparatorie o ausiliarie e quindi non integranti stabili organizzazioni, oppure ancora frammentando il rapporto contrattuale avente ad oggetto

²⁵⁰ Commentario all'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 187: «*For various reasons, some States may be unable to accept the rule included in paragraph 9. In order to effectively address all forms of treaty shopping, however, these States will need to supplement the limitation-on-benefits rule of paragraphs 1 to 7 by rules that will address treaty-shopping strategies commonly referred to as "conduit arrangements" that would not be caught by these paragraphs...They could also take the form of domestic anti-abuse rules or judicial doctrines that would achieve a similar result*»,.

²⁵¹ Tale disparità di trattamento è stata considerata ingiustificata e sproporzionata. Per tutti v. A. BÁEZ MORENO, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, cit., p. 445: "the broader scope of the *PPT* and its detrimental consequences for the taxpayers – as compared to domestic *GAARs* – imply a different treatment of cross-border and domestic constellations which is actually the first structural element for the existence of an infringement of EU-Law...(Omissis)...Even if only implicitly, the ECJ seems to have admitted comparability for this kind of cross-border targeted rules pursuing its traditional analysis of different treatments based upon justification and/or proportionality".

la realizzazione di un cantiere di costruzione o di montaggio in più atti contrattuali conclusi da soggetti fra loro collegati in modo da non superare la durata minima di dodici mesi fissata dall'art. 5, par. 3, del Modello di Convenzione OCSE.

Con riguardo al primo tipo di pratiche abusive, viene suggerito agli Stati contraenti di esplicitare che le attività elencate nel paragrafo 4 dell'art. 5 sono inadeguate a costituire una stabile organizzazione solo qualora siano effettivamente di carattere preparatorio o ausiliario²⁵².

A tal riguardo, il Commentario all'art. 5 afferma che le attività che danno luogo ad una stabile organizzazione devono costituire una parte essenziale e rilevante dell'attività dell'impresa nel suo complesso, che le attività preparatorie o ausiliarie devono ritenersi escluse da tale nozione e che la valutazione della natura delle attività richiede un'analisi caso per caso.

In particolare, sono definite preparatorie le attività d'impresa che sono condotte in vista di quelle essenziali e significative e che, in genere, sono di durata ridotta o dipendente da queste ultime²⁵³, mentre sono qualificate ausiliarie le attività che supportano, senza esserne parte, la parte essenziale e consistente dell'attività d'impresa nel suo complesso e che solitamente non richiedono l'impiego di un numero significativo di mezzi o dipendenti dell'impresa²⁵⁴.

Il par. 78 del Commentario precisa, però, che gli Stati contraenti possono ancora scegliere di lasciare invariata la disposizione dell'art. 5, par. 4, oppure possono adottare la nuova disposizione proposta ma continuare a prevedere delle attività che si presumono *iuris et de iure* preparatorie o ausiliarie e quindi automaticamente estranee alla nozione di stabile organizzazione. Tale scelta può trovare una giustificazione nell'esigenza di certezza del diritto per i contribuenti²⁵⁵.

La modifica più incisiva dell'art. 5 consiste, tuttavia, nell'inserimento della cd. *anti-fragmentation rule* nel nuovo paragrafo 4.1 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE 2017, diretta a prevenire le costruzioni abusive sia del primo che del secondo tipo.

²⁵² L'esigenza di intervenire sul dettato dell'art. 5, par. 4, del Modello di Convenzione OCSE si spiega anche con il mutamento dell'assetto organizzativo delle imprese e con il loro processo di digitalizzazione. Difatti, attività tradizionalmente classificate come preparatorie e ausiliarie possono oggi costituire il *core business* di un'impresa. Cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit..

²⁵³ L'erogazione di corsi di formazione degli operai prima della realizzazione di una determinata opera è un esempio di attività preparatoria.

²⁵⁴ Ad ogni modo, trattasi di criteri che debbono essere attuati caso per caso e che possono perciò sollevare controversie interpretative fra le Amministrazioni fiscali e i contribuenti, specie quando le dimensioni dell'attività ausiliaria sono significative se considerate non soltanto in rapporto a quelle dell'impresa (*relative approach*) ma anche in assoluto (*combined approach*). Cfr. M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER (edito da), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, cit..

²⁵⁵ Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 78: “Some States consider that some of the activities referred to in paragraph 4 are intrinsically preparatory or auxiliary and, in order to provide greater certainty for both tax administrations and taxpayers, take the view that these activities should not be subject to the condition that they be of a preparatory or auxiliary character...”.

Ai sensi di tale disposizione, le eccezioni contenute nel paragrafo 4 non trovano applicazione qualora l'impresa che si serve dello stabilimento o un'impresa ad essa strettamente collegata conduca un'attività d'impresa nello stesso luogo o in altri luoghi nello stesso Stato membro contraente e le attività economiche così condotte siano fra loro complementari e facciano parte di un'unica complessiva operazione economica, purchè alternativamente, uno dei luoghi costituisca una stabile organizzazione oppure l'attività complessiva derivante dalla combinazione delle attività condotte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese collegate nei due diversi luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario.

Lo scopo della disposizione, come suggerisce la sua denominazione “anti-fragmentation”, è di prevenire l'artificiale frammentazione di un'attività d'impresa in tante singole attività al fine di sostenere che ciascuna di esse abbia carattere meramente preparatorio o ausiliario. Essa, dunque, è considerata idonea a contrastare in generale l'utilizzo indebito e distorto del par. 4 sulla esclusione delle attività preparatorie o ausiliarie dalla nozione di stabile organizzazione²⁵⁶.

Infine, il Commentario all'art. 5 propone l'introduzione della cd. *contract splitting rule*, una norma antielusiva specifica contro il terzo tipo di pratiche abusive sopra descritto, il fenomeno del cd. *splitting-up of contracts*, che consiste nel frazionamento di un rapporto contrattuale unitario al fine di eludere la soglia di durata annuale prevista nel secondo paragrafo per qualificare i cantieri di costruzione e di montaggio come stabili organizzazioni. Infatti, imprese diverse dello stesso gruppo multinazionale potrebbero concludere una serie di contratti aventi ad oggetto la medesima opera, ciascuno dei quali di durata inferiore a dodici mesi²⁵⁷.

Pur riconoscendo che tali pratiche possono essere represses attraverso le regole interne anti-abuso, legislative o di matrice giurisprudenziale, oppure attraverso la *PPT rule* prevista dall'art. 29, par. 9, il Commentario all'art. 5 afferma l'utilità di inserire una regola anti-abuso specifica prevedendola nello stesso art. 29.

²⁵⁶ *Ibidem*: “any concern about the inappropriate use of these exceptions being addressed through the provisions of paragraph 4.1”. Si richiama anche il par. 79: “The purpose of paragraph 4.1 is to prevent an enterprise or a group of closely related enterprises from fragmenting a cohesive business operation into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity”.

²⁵⁷ La disposizione suggerita nel par. 52 del Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE 2017 stabilisce che, ai soli fini dell'applicazione dell'art. 5, par. 3, se l'impresa di uno Stato contraente svolge attività nell'altro Stato contraente per mezzo di un cantiere di costruzione o di montaggio per uno o più intervalli di tempo complessivamente di durata superiore a 30 giorni e inferiore a 12 mesi e una o più imprese strettamente collegate alla prima svolgono nello stesso luogo attività connesse per diversi periodi di tempo ciascuno eccedente i 30 giorni, tali intervalli temporali debbono aggiungersi al primo o alla somma dei primi. La disposizione in esame permette, così, di considerare unitariamente le attività che siano riconducibili allo stesso cantiere e che risultino connesse. Il Commentario menziona come indicatori della connessione la conclusione di contratti aventi ad oggetto diverse attività con gli stessi soggetti o con soggetti collegati, la conclusione di contratti consequenziali ai precedenti con gli stessi soggetti o con soggetti collegati, la circostanza che in assenza di ragioni di convenienza fiscale le attività sarebbero state negoziate con un unico contratto, la natura identica o simile del lavoro regolato dalla serie di contratti conclusi e l'impiego degli stessi dipendenti per l'espletamento dell'attività oggetto dei diversi contratti (par. 53).

7. L'elusione delle norme impositive nazionali mediante il *treaty abuse*.

Il Report finale dell'Azione 6 del Progetto *BEPS* contempla una disciplina specifica per i casi di applicazione indebita e strumentale delle norme delle Convenzioni fiscali finalizzata ad eludere le norme impositive nazionali, distinguendoli dalle operazioni di *treaty shopping* e dalle altre pratiche che si risolvono nell'aggiramento della disciplina concordata bilateralmente dagli Stati.

La distinzione trova una possibile giustificazione nel fatto che i primi ledono gli interessi fiscali dello Stato le cui disposizioni vengono aggirate mentre le seconde offendono gli interessi di entrambe le Parti contraenti, pregiudicando l'equilibrio da loro raggiunto in sede pattizia per la ripartizione dei rispettivi poteri impositivi e la determinazione di un equo trattamento fiscale delle operazioni previste dalla Convenzione.

Cionondimeno, dalla lettura della sezione A del report dedicata ai casi di applicazione abusiva delle Convenzioni per eludere la legislazione tributaria domestica di uno Stato contraente ("*Cases where a person tries to abuse the provisions of domestic tax law using treaty benefits*"), emerge l'intenzione dell'OCSE di vietare qualsiasi applicazione abusiva e distorta delle Convenzioni fiscali, sia che tradisca il significato e l'obiettivo delle loro disposizioni sia che pregiudichi gli interessi fiscali di uno solo degli Stati contraenti.

La sezione sull'uso improprio della Convenzione, contenuta nel Commentario all'art. 1, è stata sensibilmente emendata per analizzare in dettaglio il rapporto fra le disposizioni delle Convenzioni e le norme antielusive domestiche. Il filo conduttore della sezione consiste nel riconoscimento del divieto di abuso delle Convenzioni contro le doppie imposizioni come principio generale.

Il Report dell'Azione 6 offre un elenco esemplificativo delle principali pratiche elusive rese possibili dall'utilizzo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, come la cd. capitalizzazione sottile, le strategie di doppia residenza, il *transfer mispricing*, le transazioni che si avvalgono indebitamente dei meccanismi di eliminazione della doppia imposizione e quelle che sfruttano le asimmetrie fra i sistemi tributari degli Stati contraenti. Tali costruzioni abusive sono affrontate anche nel contesto di altre Azioni del Progetto *BEPS*. In particolare, il Report menziona l'Azione 2 sulla neutralizzazione degli effetti dei disallineamenti da ibridi, l'Azione 3 sul rafforzamento delle *CFC rules*, l'Azione 4 contro l'erosione della base imponibile mediante la deduzione degli interessi e le Azioni 8, 9 e 10 sul *transfer pricing*.

Tale passaggio è utile e significativo in quanto esplicita l'obiettivo comune di queste Azioni di vietare l'applicazione distorta delle norme delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e garantire che queste ultime non ostino all'applicazione delle norme antielusive specifiche adottate dagli Stati contraenti nei loro ordinamenti interni²⁵⁸.

²⁵⁸ Report finale dell'Azione 6: "*In these cases, it is not sufficient to address the treaty issues: changes to domestic law are also required...(Omissis)...The main objective of the work aimed at preventing the granting of treaty benefits with respect to these transactions is to ensure that treaties do not prevent the application of specific domestic law provisions that would prevent these transactions. Granting the benefits of these treaty provisions in such cases would be inappropriate to the extent that the result would be the avoidance of domestic law*".

In ragione della centralità assegnata alle norme antielusive domestiche, il Report dell’Azione 6 suggerisce di affrontare compiutamente la questione della loro compatibilità con le norme delle Convenzioni contro le doppie imposizioni nell’ambito del Commentario.

Nella versione antecedente, come si è visto nel paragrafo 2 del presente capitolo, il Commentario all’art. 1 del Modello OCSE 2014 affermava il principio guida anti-abuso e, aderendo sostanzialmente al cd. *factual approach*, sosteneva che le norme interne antielusive, essendo funzionali a determinare i fatti-presupposto d’imposta, fossero estranee alle Convenzioni bilaterali.

L’attuale versione del Commentario all’art. 1, invece, affronta in generale il problema del *treaty abuse* riconoscendo che l’obiettivo principale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni non è soltanto quello di promuovere gli scambi di beni e servizi e la circolazione dei capitali e delle persone ma anche quello di prevenire l’elusione e l’evasione fiscali.

Sulla base di tale premessa, la sezione sull’uso inappropriato della Convenzione contenuta nel Commentario all’art. 1 viene articolata in due parti principali che sono dedicate alle due diverse modalità di contrasto al fenomeno del *treaty abuse* complessivamente inteso, ovvero l’adozione e applicazione di norme antielusive nella Convenzione oppure l’applicazione delle disposizioni o dottrine giurisprudenziali anti-abuso interne allo Stato²⁵⁹.

La prima parte, intitolata “*Addressing tax avoidance through tax conventions*”, si limita a richiamare la regola generale anti-abuso (cd. *PPT rule*) prevista dall’art. 29, par. 9, del Modello di Convenzione OCSE 2017 e le altre regole convenzionali antielusive specifiche (come la *beneficial ownership rule* contenuta negli artt. 10, 11 e 12) e si interroga sulle conseguenze dell’assenza di tali regole.

Il Commentario afferma che le eventuali norme domestiche anti-abuso non confliggono con le disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in quanto, quale che sia l’approccio dei singoli Stati contraenti²⁶⁰, il divieto del *treaty abuse* costituisce un principio generalmente accettato e consolidato, dunque applicabile sempre, anche quando non sia codificato in una *PPT rule*²⁶¹.

²⁵⁹ È stato osservato che, contrariamente a quanto emerge dal Commentario, non è corretto equiparare l’adozione di norme antiabuso nel diritto interno alle disposizioni anti-abuso inserite nelle Convenzioni. A. BÁEZ MORENO, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, cit., p. 435.

²⁶⁰ Come nella versione antecedente, il Commentario all’art. 1 descrive due diversi orientamenti espressi dagli Stati contraenti, l’uno che qualifica l’abuso delle Convenzioni fiscali come abuso delle norme impositive interne e che solleva la questione della legittimità delle norme nazionali antielusive rispetto al diritto internazionale, l’altro che distingue il *treaty abuse* dai casi di abuso del diritto tributario interno e che quindi considera come strumenti antielusivi le regole di interpretazione dei Trattati e il criterio della buona fede previsti dall’art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969.

²⁶¹ Commentario all’art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 60-61: “*Under both approaches, therefore, it is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into...A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the*

La seconda parte è finalizzata ad esaminare in dettaglio il rapporto fra le Convenzioni contro le doppie imposizioni e le regole anti-abuso nazionali e svolge delle considerazioni distinte a seconda che queste ultime consistano in regole antielusive specifiche (cd. *SAARs*), regole antielusive generali (cd. *GAARs*) oppure in principi giurisprudenziali.

Fra le prime, definite *specific legislative anti-abuse rules*, sono incluse le *thin capitalisation rules*, le *transfer pricing rules*, le regole sull'imposizione in uscita (cd. *exit or departure tax rules*), le *dividend stripping rules* e le *anti-conduit rules*.

In primo luogo, il Commentario rammenta che, in caso di conflitto fra norme di diritto interno e norme dei Trattati, queste ultime devono prevalere in forza del principio di diritto internazionale consuetudinario "pacta sunt servanda" previsto anche all'art. 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969. Al contempo, esso riconosce che il conflitto fra le *SAARs* stabilite nel diritto interno di uno Stato e le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate da quello Stato non sorge quando sussistono, come accade nella maggior parte dei casi, le seguenti condizioni.

Il primo caso è rappresentato dall'inserimento nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni di una clausola che autorizzi espressamente l'applicazione di determinate norme antielusive specifiche²⁶².

Il secondo caso è costituito dalla previsione nel diritto interno degli Stati contraenti di norme antielusive che incidendo sulla qualificazione delle voci reddituali o comunque della fattispecie del caso di specie si applichino in via preliminare rispetto alle Convenzioni bilaterali²⁶³.

Il terzo caso ricorre in assenza di norme di autorizzazione espressa o fuori dei casi in cui le norme interne costituiscano il presupposto per l'applicazione delle norme delle Convenzioni fiscali. Il conflitto deve ritenersi escluso se la Convenzione contro le doppie imposizioni contiene una *PPT rule* oppure, in mancanza di quest'ultima, per effetto del principio generale interpretativo anti-abuso. Tuttavia, qualora le norme interne antielusive specifiche siano redatte facendo riferimento ad elementi obiettivi dettagliati (come le percentuali di partecipazione, etc.), esse potrebbero finire per applicarsi fuori dei casi di abuso del diritto ai sensi della *PPT rule* o del principio generale anti-abuso, di guisa che il conflitto si risolve con la prevalenza dei Trattati e il riconoscimento dei vantaggi fiscali dai medesimi previsti²⁶⁴.

relevant provisions. That principle applies independently from the provisions of paragraph 9 of Article 29, which merely confirm it".

²⁶² Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 72: "a treaty may specifically allow the application of certain types of specific domestic anti-abuse rules". Si tratta della cd. *safeguard clause*. Sul punto, si rinvia a V. CHAND, *The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules*, cit., p. 122.

²⁶³ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 73: "many provisions of the Convention depend on the application of domestic law...In many case, therefore, the application of specific anti-abuse rules found in domestic law will have an impact how the treaty provisions are applied rather than produce conflicting results".

²⁶⁴ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 74: "Domestic specific anti-abuse rules, however, are often drafted with reference to objective facts, such as the existence of a certain level of share holding or a certain debt-equity ratio...In such a case, the Convention will not allow the application of the domestic rule to the extent of the conflict".

Il quarto caso ricorre quando la corretta interpretazione della Convenzione è coerente con l'esito dell'applicazione delle norme antielusive specifiche di diritto interno²⁶⁵.

In aggiunta o in alternativa alle norme antielusive specifiche, gli Stati contraenti possono prevedere nel loro diritto interno delle norme generali anti-abuso.

Il conflitto fra queste ultime e le disposizioni delle Convenzioni può ritenersi escluso in presenza delle circostanze sopra indicate. Come ulteriore ipotesi di compatibilità con le Convenzioni fiscali viene aggiunta quella in cui le regole antielusive domestiche corrispondano alla *PPT rule* di cui all'art. 29, par. 9, del Modello di Convenzione OCSE 2017 oppure al principio guida anti-abuso previsto dal Commentario sull'art. 1.

Il Commentario menziona separatamente dalle *GAARs* le dottrine e i principi anti-abuso elaborate dalle corti interne degli Stati contraenti (cd. "judicial doctrines that are part of domestic law") e, in particolare, il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, il divieto di abuso del diritto e il divieto di frode alla legge (*substance over form, economic substance, sham, business purpose, step-transaction, abuse of law e fraud legis*). La conclusione cui perviene è che le disposizioni e i principi generali anti-abuso sono conformi alle Convenzioni contro le doppie imposizioni ma trovano applicazione solo previo rigoroso accertamento dei presupposti del *treaty abuse*²⁶⁶.

In conclusione, il Commentario tende a riconoscere la compatibilità delle norme antiabuso con le Convenzioni contro le doppie imposizioni purchè siano rispondenti agli standard minimi dettati nell'art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017.

8. L'implementazione dello standard minimo di tutela contro il *treaty abuse* nella *Multilateral Convention (MLI)* del 24.11.2016.

Il Progetto *BEPS* si è tradotto nella redazione del Modello di Convenzione OCSE 2017, dal titolo e dal preambolo originali, e nella modifica del relativo Commentario.

L'Azione 15 dell'*Action Plan*, intitolata "*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*", aveva altresì previsto l'opportunità di redigere una Convenzione multilaterale che recepisce il pacchetto delle misure raccomandate nei Report delle Azioni e le implementasse celermente, simultaneamente e in modo coerente in tutte le Convenzioni bilaterali in essere fra gli Stati che la firmassero e ratificassero, note con la denominazione di *Covered Tax Agreements*²⁶⁷.

²⁶⁵ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 75: "*the application of tax treaty provisions may be denied under judicial doctrines or principles applicable to the interpretation of the treaty....In such a case, there will be no conflict with the treaty provisions if the benefits of the treaty are denied under both a proper interpretation of the treaty and as a result of the application of domestic specific anti-abuse rules*".

²⁶⁶ Commentario all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 80: "*Whilst these rules [n.d.r. judicial anti-abuse doctrines or general domestic anti-abuse rules] do not conflict with tax conventions, there is agreement that member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused*".

²⁶⁷ Il preambolo della Convenzione Multilaterale statuisce: "*Conscious of the need to ensure swift, co-ordinated and consistent implementation of the treaty-related BEPS measures in a multilateral context...Recognising the need for an effective mechanism to implement agreed changes in a synchronised and efficient manner across the network of existing agreements for*

La “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*” o *MLI* è stata adottata il 24 novembre 2016 e alla data attuale risulta sottoscritta da 83 giurisdizioni²⁶⁸.

Le misure contro l’abuso delle Convenzioni fiscali concentrate nell’art. 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017 sono contenute anche nella *MLI*, a dimostrazione della volontà degli Stati contraenti di inserire nei loro trattati le misure necessarie ad implementare lo standard minimo di protezione contemplato dall’Azione 6 del Progetto *BEPS*.

In particolare, nella Parte III della Convenzione Multilaterale, intitolata “*Treaty abuse*”, l’art. 6 recepisce il nuovo preambolo raccomandato dall’OCSE, l’art. 7 contempla sia la *PPT rule* che la *LOB rule* in versione semplificata, e l’art. 10 detta la disciplina di prevenzione delle pratiche abusive triangolari, i.e. realizzate mediante stabili organizzazioni situate in Paesi terzi²⁶⁹.

the avoidance of double taxation on income without the need to bilaterally renegotiate each such agreement”.

²⁶⁸ Lo *status* aggiornato degli Stati contraenti è scaricabile dal link di collegamento presente nella pagina web: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

²⁶⁹ L’art. 10 della Convenzione Multilaterale è ispirato all’art. 29, par. 8, del Modello di Convenzione OCSE 2017. Quest’ultima disposizione presuppone, in primo luogo, che l’impresa di uno Stato contraente riceva delle componenti reddituali dall’altro Stato contraente ma le imputi alla propria stabile organizzazione situata in uno Stato terzo e, in secondo luogo, che gli utili della stabile organizzazione siano esenti da imposte nello Stato contraente di residenza della società madre. Al ricorrere di tali condizioni, il trattamento fiscale di favore previsto dalla Convenzione per determinate componenti reddituali non si applica se queste ultime sono soggette nel Paese terzo ad un’imposta che è inferiore sia all’aliquota stabilita bilateralmente dagli Stati contraenti sia al 60% dell’imposta che sarebbe stata applicata dallo Stato contraente di residenza della società madre se la stabile organizzazione avesse avuto la sede in tale Stato. Dunque, il reddito imputato alla stabile organizzazione sarà soggetto alle imposte previste dalle norme tributarie domestiche dello Stato terzo in cui è situata. La norma antielusiva contenuta nel sottoparagrafo a) è circoscritta da due ulteriori disposizioni che sono formulate come *safe harbor clauses*. In base al sottoparagrafo b), la norma antielusiva suddetta non si applica se la componente reddituale ricevuta dallo Stato contraente proviene da o è connessa allo svolgimento attivo di una determinata attività economica condotta attraverso la stabile organizzazione situata nel Paese terzo (*active trade clause*). Ai sensi del sottoparagrafo c), le autorità competenti di uno Stato contraente possono concedere i benefici previsti dalla Convenzione anche all’impresa che in base ai sottoparagrafi precedenti ne sarebbe esclusa, previa sua richiesta, tenuto conto delle ragioni che hanno determinato tale esclusione (*discretionary relief clause*). Le autorità destinatarie della richiesta, prima di emettere una decisione di accoglimento o di rigetto della richiesta, sono tenute a consultarsi con le autorità fiscali dello Stato contraente di residenza. Il par. 168 del Commentario aggiunge che le Parti contraenti possono introdurre una norma antielusiva di portata più ampia, destinata ad applicarsi anche alle stabili organizzazioni soggette ad imposta nello Stato di residenza della società madre. In tal caso, la norma vieterebbe di estendere i benefici della Convenzione alle componenti reddituali ricevute da un’impresa residente in uno Stato contraente ma imputate ad una sua stabile organizzazione situata in un Paese terzo qualora il livello impositivo complessivo al quale le stesse sono sottoposte nello Stato terzo e nello Stato contraente ove risiede la società madre sia inferiore all’aliquota predeterminata dalle Parti nella Convenzione e al 60% dell’imposta che sarebbe applicata se la stabile organizzazione fosse situata nello Stato

Le misure minime di prevenzione del *treaty abuse*, dettate nell'art. 7 della *MLI*, attestano il consenso degli Stati firmatari ad introdurre nelle Convenzioni di cui sono Parti contraenti la strategia antielusiva privilegiata dall'OCSE e dal G20, ossia la combinazione della regola generale anti-abuso prevista dall'art. 29, par. 9, del Modello di Convenzione OCSE 2017 con la *LOB rule* in versione semplificata.

Con riferimento alla *PPT rule*, la Convenzione Multilaterale inserisce il paragrafo facoltativo n. 10 raccomandato nel Commentario all'art. 29 del Modello OCSE 2017, che riconosce alle autorità fiscali degli Stati contraenti il potere di concedere al contribuente i benefici fiscali che gli sarebbero spettati in assenza delle costruzioni contestate come abusive (art. 7, par. 4).

Com'è dato ricavare dall'art. 7, par. 15, tuttavia, la Convenzione Multilaterale non introduce una disciplina obbligatoria uniforme anti-abuso in quanto riserva agli Stati contraenti dei *Covered Tax Agreements* il diritto di (a) non prevedere una *PPT rule* ma introdurre al suo posto nelle Convenzioni di cui sono parti una *LOB rule* in versione dettagliata accompagnata da regole *anti-conduit* o da un *principal purpose test*, oppure (b) lasciare invariate le disposizioni antielusive già presenti nelle Convenzioni stipulate, che siano fondate sul *principal purpose test*, oppure (c) non introdurre le *LOB rules* semplificate nei Trattati che già contengono misure contro il *treaty shopping*. Inoltre, ai sensi dell'art. 7, par. 16, le Parti della *MLI* possono riservarsi il diritto di non applicare le *LOB clauses* semplificate nei confronti di quelle Parti contraenti delle Convenzioni bilaterali che abbiano scelto di non applicarle, a presidio del principio di reciprocità.

La disciplina anti-abuso proposta nella *Multilateral BEPS Convention* non ha ricevuto giudizi positivi dalla dottrina per una serie di ragioni, che attengono per lo più alla

contraente di residenza della società madre. Anche l'art. 10, par. 3, del *Multilateral Instrument* contempla la cd. *escape clause*, simile alla *LOB bona fide clause*, in base alla quale il contribuente ha il diritto di richiedere alla autorità tributaria dello Stato della fonte di vedersi riconosciuti i benefici previsti dalla Convenzione anche se non gli spetterebbero in base alla *PE clause*. In particolare, tale clausola di salvezza consentirebbe alle autorità di valorizzare le ragioni per le quali la *PE clause* non è stata soddisfatta dal contribuente. In assenza di parametri precisi, è stato osservato che l'*escape clause*, alla pari della *bona fide clause*, dovrebbe attribuire al contribuente la possibilità di dimostrare che la presenza della stabile organizzazione in un dato Paese e il modo in cui le operazioni sono state condotte non avevano come scopo principale quello di conseguire i benefici previsti dalla Convenzione ma erano giustificati da una valida ragione commerciale. Cfr. F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, cit., p. 20: "In this case, the taxpayer should give evidence of sound business reasons that justify the attribution of the income to a PE situated in a third jurisdiction". Per completezza, si osserva che la regola contro l'utilizzo abusivo delle stabili organizzazioni situate in Paesi terzi contenuta nell'art. 10 è ispirata alla versione semplificata della regola anti-abuso contenuta nell'art. 29, par. 8, del Modello di Convenzione OCSE 2017 in quanto si applica soltanto se le stabili organizzazioni non sono soggette ad imposta nello Stato contraente della società madre. Infine, si segnala che il testo della Convenzione Multilaterale contiene una serie di altre disposizioni aventi una ratio antielusiva. *Inter alia*, si menzionano le norme contenute nella Parte III che riguardano le operazioni di trasferimento dei dividendi (art. 8) e le plusvalenze da cessione di partecipazioni in enti il cui valore deriva principalmente da beni immobili (art. 9) ma anche quelle contenute nella Parte IV, dedicata alle pratiche di elusione dello *status* di stabile organizzazione, che riflettono le modifiche apportate all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE.

formulazione della regola generale anti-abuso, ispirata alla *PPT rule* del Modello di Convenzione OCSE 2017.

In termini generali, è stato sostenuto che l'art. 7 descrive gli elementi costitutivi della fattispecie di *treaty abuse* in termini eccessivamente generici e vaghi²⁷⁰, attribuisce prevalenza all'elemento soggettivo piuttosto che a quello oggettivo rappresentato dalla contrarietà dell'operazione allo spirito della legge, ricomprende fra le fattispecie vietate anche quelle che perseguono scopi principali diversi da quello del conseguimento del vantaggio fiscale, e colloca l'onere della prova sul contribuente, costringendolo a superare la presunzione di abusività delle operazioni che determinano un risparmio fiscale dimostrando l'assenza del requisito soggettivo o, in alternativa, provando l'esimente e quindi conducendo un'analisi giuridico-teleologica della norma asseritamente applicata in modo distorto o indebito²⁷¹.

La dottrina esclude che la cd. *discretionary relief provision* che gli Stati possono prevedere in base all'art. 7, par. 4, della Convenzione Multilaterale supplisca ai difetti della *PPT rule*, giacché se è vero che essa consente di evitare il disconoscimento dei benefici fiscali invocati dal contribuente in ragione delle circostanze del caso di specie, essa al contempo richiede al contribuente di presentare apposita richiesta, aggravandone ulteriormente gli oneri²⁷².

Fra gli argomenti più ricorrenti e rilevanti, la dottrina critica inoltre l'adozione del *reasonableness test* che consente all'Amministrazione finanziaria di contestare le fattispecie abusive senza la necessità di dimostrare con assoluta certezza che lo scopo di conseguire un risparmio fiscale rientrava fra gli scopi principali dell'operazione posta in essere dal contribuente²⁷³, attenuando così in misura eccessiva l'onere probatorio degli

²⁷⁰ E.A. PALMITESSA, *Interplay Between the Principal Purpose test in the Multilateral BEPS Convention and the Beneficial Ownership Clause as Treaty Anti-Avoidance Tool Targeting Holding Structures*, in *Intertax*, Vol. 46, Issue I, p. 60: “The formulation of the PPT rule may also raise several concerns in relation to the vagueness that is embedded within the text”.

²⁷¹ *Ivi*, p. 67: “the consideration of the object and purpose of the rule that governs the treaty benefit would occur before all else, so as to conclude with a reasonable level of certainty, that one of the main purposes of a transaction was to obtain a benefit under a tax treaty”. Più in generale, si vedano anche le pp. 58 ss. L'autore sviluppa una critica soprattutto sull'inadeguatezza della *PPT rule* rispetto alla natura e alle funzioni delle holdings che si limitano a detenere partecipazioni senza svolgere attività economico-commerciale e che, pertanto, non dovrebbero essere valutate alla pari delle società operative. Secondo Palmitessa, la regola generale anti-abuso andrebbe interpretata ed applicata come una *beneficial ownership clause*. Ne consegue che i benefici previsti dalla Convenzione andrebbero negati solo nel caso in cui l'autorità fiscale fosse in grado di dimostrare che la holding non ha il potere di disporre e godere delle componenti reddituali di cui è beneficiaria.

²⁷² V. CHAND, *The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis*, in *Intertax*, Vol. 46 Issue I, 2018, p. 40: “treaty benefits should be granted to the taxpayer automatically rather than subjecting the taxpayer to seek relief under an administrative mechanism, which could end up being burdensome”.

²⁷³ *Contra* D. WEBER, *The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law*, in *Erasmus Law Review (banca dati Heinoline)*, n. 48/2017, pp. 2-3: “The subjective test in the PPT rule (the principal purpose) is objectified by the reasonableness test”... (Omissis). In my view, this should be interpreted such that in the interpretation of the ‘facts and circumstances’ these must be interpreted such as a reasonable (third) person would

Uffici, già di per sé poco impegnativo stante la formulazione dell'elemento soggettivo e la rilevanza dell'elemento oggettivo solo su sollecitazione del contribuente²⁷⁴.

Di conseguenza, secondo la dottrina, la *Treaty GAAR* suggerita a livello multilaterale non pare conforme ai principi di certezza del diritto e di proporzionalità e agli altri principi di diritto elaborati dalla Corte di Giustizia dell'Unione²⁷⁵.

have interpreted those facts and circumstances". Nel suo contributo, l'Autore parte dalla considerazione che la *PPT rule* prevista dall'art. 7 del *MLI (Multilateral Instrument)*, corrispondente a quella incorporata nel Modello di Convenzione OCSE 2017, si articola nel *reasonableness test* e nel *principal purpose test*. Weber segnala quella tesi dottrinale secondo la quale il test di ragionevolezza contrasta con il principio di certezza del diritto, in quanto esonera l'Amministrazione finanziaria dal dovere di offrire una prova piena dello scopo principale delle parti di conseguire con le costruzioni contestate un vantaggio previsto dalla Convenzione ma contrario all'oggetto e allo scopo delle sue disposizioni rilevanti. In particolare, Weber menziona fra i sostenitori di questa tesi Kemmeren, Pinetz, Kokolia e Chtaziiokaidou, Lang e Bhargava (p. 1, nota 2; p. 4). L'Autore dichiara di non condividere la loro ricostruzione in quanto, fondandosi sulle precisazioni offerte dall'OCSE a commento della *PPT rule*, sostiene che la ricerca dello scopo principale perseguito dalle parti, ossia del cd. elemento soggettivo, si fonda comunque su un'analisi oggettiva dei fatti e delle circostanze del caso concreto di guisa che il *principal purpose test* e il *reasonableness test* sarebbero strettamente connessi. Il *reasonableness test*, pertanto, non dovrebbe a suo giudizio indurre a ritenere che la *PPT rule* si risolva in una presunzione di pratiche abusive (fondata unicamente sull'analisi degli effetti dell'operazione) ma dovrebbe essere interpretato nel senso che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a valutare gli elementi fattuali obiettivi a sua disposizione con imparzialità, come fosse un terzo, per trarne il proprio convincimento secondo ragionevolezza.

²⁷⁴ Sulla ripartizione dell'onere della prova sbilanciata a favore dell'Amministrazione finanziaria, si veda E.A. PALMITESSA, *Interplay Between the Principal Purpose test in the Multilateral BEPS Convention and the Beneficial Ownership Clause as Treaty Anti-Avoidance Tool Targeting Holding Structures*, cit., pp. 61-62: "the tax investigation (under the new standard), would not require a 'conclusive proof of the intent of the person concerned with an arrangement or transaction'. Rather, it is sufficient to assume, with a reasonable level of certainty, that the transaction was concluded in view of obtaining 'directly or indirectly' a given benefit...(Omissis)...Thus, it will be quite easy for the tax authorities to establish that the subjective test is met". L'autore dichiara esplicitamente di aderire alle posizioni di Lang, Luts e De Broe. Ivi, p: "In Lang's opinion, the 'reasonable to conclude' test only requires tax authorities to mark the abusive intentions of the taxpayer, in order to accomplish the subjective criterion under the PPT rule and to deny treaty benefits. Therefore, tax authorities shall be free to assume abusive intentions unconstrained from any obligation to furnish full evidence of the motives. Furthermore, De Broe and Luts have also expressed their concerns about the burden of proof under the PPT rule, maintaining that the text of the provision shifts the onus to taxpayer to 'establish' (beyond any reservation) that a transaction or arrangement does not result directly or indirectly in a tax benefit, whereas tax authorities would be allowed to 'reasonably' assume the abusive intentions of taxpayers. In other words, as concluded by De Broe and Luts, 'the PPT is manifestly unbalanced'". In senso conforme, cfr. V. CHAND, *The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis*, cit., p. 21: "There is no doubt that the burden of proof of the PPT is unbalanced and unreasonable in comparison to the guiding principle".

²⁷⁵ *Contra* D. WEBER, *The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law*, cit., p. 10: "As is shown from Foggia, abuse can even be present when

La dottrina ha espresso giudizi negativi anche in ordine alla disciplina del rapporto fra la regola generale anti-abuso e le altre regole anti-abuso specifiche.

L'art. 7, par. 1, della Convenzione Multilaterale, esordendo con la clausola di salvaguardia “*Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement*”, ammetterebbe l'applicabilità della regola generale anti-abuso in tutti i casi in cui l'operazione non incorra nella violazione delle SAARs.

La qualificazione della GAAR come regola sussidiaria a queste ultime non è condivisa dalla dottrina che, in applicazione del principio *lex specialis generali derogat* e al fine di garantire certezza del diritto ai contribuenti, ritiene che le operazioni rientranti *ratione materiae* nella sfera applicativa delle SAARs e che rispettano i parametri antielusivi da esse previsti non debbano essere sottoposte anche al test anti-abuso²⁷⁶.

Come si è già considerato in commento all'art. 29, par. 9, del Modello di Convenzione OCSE 2017, si è dell'avviso che la norma generale anti-abuso sia diretta a contrastare le fattispecie elusive residuali e anche quelle previste solo parzialmente dalle norme

an arrangement is not artificial. When the tax benefits are much higher than the (genuine) economic benefit, after having weighed those facts against each other, one can come to the conclusion that the principal purpose of an arrangement is to obtain a tax benefit, even if nothing is artificial”. Secondo l'Autore, interpretando correttamente il *reasonableness test*, è doveroso concludere che la *PPT rule* proposta dall'OCSE è conforme anche alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, dalla quale si ricava che la categoria delle pratiche abusive non include soltanto le pratiche artificiose o prive di sostanza economica, ma anche quelle produttive di effetti economici irrilevanti rispetto ai prevalenti effetti fiscali. Difatti, l'*artificiality test* richiamato dalla Corte di Giustizia nelle sue sentenze talora corrisponde più propriamente ad un *economic reality test* o *genuine test*. Per Weber, però, la previsione del requisito di artificioseità nel contesto della *PPT rule* avrebbe avuto un valore simbolico per sottolineare la necessità di interpretare restrittivamente la clausola antiabuso e avrebbe garantito una maggiore uniformità con le norme generali anti-abuso previste dalla Direttiva Anti-Elusione fiscale e dalla Direttiva Madre-Figlia. Per l'Autore, quindi, esiste una corrispondenza tra il *reasonableness test* previsto dalla *PPT rule* del Modello di Convenzione OCSE 2017 e l'*economic reality test* richiesto dalla Corte di Giustizia. Weber menziona anche gli autori che hanno criticato il contenuto ampio e generico della *PPT rule* e dubitato della sua conformità al principio europeo di certezza del diritto. Ivi, p. 11: “*In light of the fact that the reasonableness test in the OECD PPT and abuse case law such as is applied by the CJEU itself in general are comparable, I doubt whether the CJEU would rule that such a test is in contravention of the EU principle of legal certainty. The only potential problem I see is that the PPT rule is broader (no artificiality required compared to the GAAR in the Anti-Tax Avoidance Directive and that under the parent-Subsidiary Directive*”.

²⁷⁶ V. CHAND, *The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules*, cit., p. 116: “*By using a non-obstante clause the PPT becomes a self-standing (overriding) provision and applies even if the transaction undertaken by the taxpayer passes the tests of the treaty SAARs such as the LOB clause or the beneficial ownership clause (found in Articles 10, 11 and 12 OECD Model) or the other SAAR's introduced through the MLI viz., Article 8, Article 9 or Article 10 of the MLI. This is surely an unreasonable outcome. In line with the position expressed with respect to the guiding principle, the author's opinion is that the transaction/arrangement can be analysed under the PPT only when the treaty SAAR does not cover the factual situation at stake*”. Ivi, pp. 120, 121: “*the interpretation doctrine of lex specialis derogat legi generali should continue to apply when such anti-abuse rules apply to similar fact patterns and thus the PPT should not apply (the guiding principle should definitely not apply)*”.

antielusive specifiche in quanto caratterizzate da indicatori di abusività diversi ed ulteriori. Per tale ragione la *Treaty GAAR* deve reputarsi funzionale a prevenire e reprimere anche le fattispecie elusive delle *SAARs*.

9. La Raccomandazione della Commissione sull'abuso dei trattati fiscali. L'applicazione residuale dell'art. 10-bis L. n. 212/2000.

Avendo esaminato la disciplina minima anti-abuso raccomandata con l'Azione 6 del Pacchetto BEPS e le modifiche apportate all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE per effetto dell'Azione 6 sul divieto di elusione dello *status* di stabile organizzazione, si ritiene opportuno confrontarle subito con quanto previsto dalla Commissione nella Raccomandazione del 28 gennaio 2016 relativa all'attuazione di misure contro l'abuso dei trattati fiscali²⁷⁷.

Difatti, da un lato, la Commissione ha sollecitato gli Stati membri a recepire il nuovo disposto dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE diretto a contrastare l'abuso delle stabili organizzazioni, dall'altro, essa ha corretto la *PPT rule* promossa dall'OCSE e invitato gli Stati membri ad adottarla in tutte le Convenzioni concluse fra loro o con Paesi terzi con la seguente formulazione: *“Fatte salve le altre disposizioni della presente convenzione, non viene concesso, a norma della stessa convenzione, un beneficio in relazione a elementi di reddito o di capitale qualora, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze pertinenti, si possa ragionevolmente concludere che l'acquisizione di tale beneficio costituiva una delle finalità principali di un accordo o transazione che ha prodotto, direttamente o indirettamente, tale beneficio, a meno che non sia possibile accertare (che esso è il frutto di una attività economica reale o) che la concessione del beneficio in parola è conforme all'oggetto e alle finalità delle pertinenti disposizioni della presente convenzione”*.

Le modifiche introdotte dalla Commissione – che qui si sono indicate fra parentesi, mentre nel testo originale sono segnalate in grassetto – confermano l'importanza dell'*artificiality test* per la nozione europea di pratiche abusive. Come si dimostrerà in dettaglio nel prossimo capitolo, la stessa Corte di Giustizia esclude la natura abusiva delle operazioni aventi sostanza economica o genuine perchè reali ed effettive.

Verrebbe da aggiungere che la formulazione della *PPT rule* andrebbe resa più coerente con la giurisprudenza comunitaria sul riparto dell'onere della prova fra le parti. Per come è redatta, la *PPT rule* contempla il carattere reale dell'attività economica e la conformità del beneficio fiscale alla Convenzione come esimenti o come elementi negativi della definizione facendo sorgere dei dubbi sugli elementi di prova che l'Amministrazione è tenuta a fornire.

Come si esaminerà meglio nel Capitolo III, la Corte di Giustizia ha già espresso la propria contrarietà alle regole antiabuso che, prevedendo un onere probatorio insufficiente in capo all'Amministrazione finanziaria, finiscono per costringere sistematicamente il contribuente a giustificare tutte le operazioni poste in essere produttive di un vantaggio fiscale.

Dunque, sarebbe preferibile che la *PPT rule* introdotta dagli Stati membri nelle Convenzioni da essi concluse prevedesse l'artificiosità o assenza di sostanza economica

²⁷⁷ Commissione Europea, Raccomandazione della Commissione relativa all'attuazione di misure contro l'abuso dei trattati fiscali, COM(2016)271 finale del 28.01.2016.

delle operazioni e la contrarietà del vantaggio fiscale conseguito allo scopo delle disposizioni della Convenzione fiscale indebitamente applicate (cd. elemento oggettivo delle pratiche abusive) come elementi costitutivi dell'abuso.

Dalla Raccomandazione della Commissione si possono trarre ulteriori osservazioni conclusive.

Il riferimento esplicito alla *PPT rule* conferma la volontà dell'istituzione europea titolare del potere di iniziativa legislativa di promuovere l'adozione di norme antiabuso convenzionali in luogo dell'applicazione unilaterale di norme antiabuso nazionali per il contrasto al *treaty shopping* e alle altre pratiche abusive fondate sull'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Ne consegue che l'art. 10-bis L. n. 212/2000, pur essendo astrattamente idoneo a regolare anche i suddetti fenomeni giacchè costituisce una regola antiabuso generale, non dovrebbe applicarsi ai casi di abuso delle Convenzioni fiscali in quanto, per questi ultimi, troverebbe esclusivamente applicazione la *PPT* convenuta fra le Parti contraenti e l'eventuale disciplina sanzionatoria definita bilateralmente.

Tuttavia, occorre effettuare alcune precisazioni.

In primo luogo, resta possibile l'applicabilità della disciplina procedimentale prevista dall'art. 10-bis anche ai casi di *treaty abuse*.

In secondo luogo, la disciplina prevista dall'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente può trovare applicazione laddove la Convenzione bilaterale sia sprovvista della disciplina minima anti-abuso.

Per come è formulato, l'art. 10-bis L. n. 212/2000 è idoneo ad essere applicato unilateralmente in luogo della *PPT rule* raccomandata dall'OCSE e anche dalla Commissione in quanto – come si vedrà in dettaglio nel Capitolo V – qualifica abusive le operazioni prive di sostanza economica e poste in essere allo scopo principale di conseguire un vantaggio fiscale indebito dunque non ha una portata eccessivamente ampia e sproporzionata.

Anzi, l'art. 10-bis potrebbe risultare meno efficace della *PPT rule* promossa dall'OCSE nella lotta al *treaty shopping* e alle altre pratiche di abuso delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, dal momento che richiede all'Amministrazione finanziaria la prova sia del conseguimento del vantaggio fiscale indebito che dell'assenza di sostanza economica dell'operazione. Viceversa, come si è visto, la *PPT rule* concepisce la compatibilità del vantaggio con le disposizioni della Convenzione come un'esimente e non richiede l'*artificiality test*, riducendo considerevolmente l'onere probatorio dell'Amministrazione.

Quanto invece al *principal purpose test*, si osserva che, similmente alla *PPT rule* che attenua l'onere probatorio dell'Ufficio mediante il cd. *reasonableness test*, l'art. 10-bis prevede in capo all'Ufficio l'onere di provare gli indizi dello scopo principale elusivo, gravando il contribuente dell'onere di dimostrare le valide ragioni extra-fiscali della sua condotta per escluderne la natura abusiva.

10. La strategia antielusiva complessa promossa dall'OCSE.

10.1. Gli strumenti di cooperazione fra gli Stati: cenni al nuovo articolo 26 del Modello di Convenzione OCSE 2017.

La strategia antielusiva è rafforzata sia dall'esistenza degli strumenti di *compliance* sia dai meccanismi di cooperazione amministrativa fra gli Stati partecipanti all'OCSE che sono diretti a prevenire e reprimere indistintamente i fenomeni di evasione ed elusione fiscale, come lo scambio di informazioni sia fiscali che finanziarie fra le amministrazioni competenti.

Senza entrare nel dettaglio dell'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE dedicato all'*Exchange of information*, preme qui rilevare che le Parti contraenti sono obbligate a trasmettersi le informazioni che siano presumibilmente rilevanti per l'attuazione delle norme dei Trattati o per l'osservanza ed applicazione delle disposizioni tributarie domestiche ("*The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of the Convention or to the administration or enforcement of the domestic law concerning taxes of every kind and description..insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention*").

Il Commentario aggiornato all'art. 26 rammenta che le revisioni più importanti alla disposizione in esame risalgono al 2005, quando la stessa venne adeguata ai risultati raggiunti nel 2002 *Model Agreement on Tax Exchange of Information on Tax Matters* dal *Global Forum Working Group* dell'OCSE e allo standard di accesso ai dati bancari elaborato nel documento dell'OCSE *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes* (par. 4).

Il Commentario, inoltre, specifica che la regola sullo scambio delle informazioni contenuta nell'art. 26, par. 1, prevede lo scambio di informazioni su richiesta, automatico (sul punto, sono richiamate due raccomandazioni dell'OCSE del 1997 e del 2001)²⁷⁸, spontaneo o una combinazione delle tre diverse tipologie (par. 9). Inoltre, puntualizza che gli Stati contraenti hanno la possibilità di adottare tecniche diverse per acquisire informazioni rilevanti per entrambi, come gli esami incrociati, gli accertamenti fiscali all'estero e lo scambio di informazioni settoriali.

Gli standard internazionali di trasparenza fiscale hanno raggiunto un livello elevato²⁷⁹, al punto che qualche autore ha sollevato il rischio di una lesione del diritto dei contribuenti alla *privacy* e di violazione dei principi di legalità e di proporzionalità²⁸⁰.

²⁷⁸ OECD Council, Recommendation on the use of Tax Identification Numbers in an international context, C(97)29/finale del 13 marzo 1997; OECD Council, Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes, C(2001)28/finale del 22 marzo 2001.

²⁷⁹ Cfr. A. P. DOURADO, *Fake Tax Transparency? Leaks and Taxpayer Rights*, in *Intertax*, Vol. 46, Issue 2, 2018, pp. 100 ss. L'Autrice rammenta che l'attuale standard internazionale sullo scambio di informazioni fra gli Stati emerge anche dal documento dell'OCSE "Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field", dai risultati raggiunti il 19 aprile 2013 dai Ministri delle Finanze del G20 e dai Governatori delle banche centrali, dalle proposte dell'OCSE per un modello globale di scambio automatico bilaterale e multilaterale delle informazioni da questi approvate in data 20 luglio 2013 e dal documento dell'OCSE "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard" del 13 febbraio 2014.

²⁸⁰ *Ivi*, pp. 102-103: "*foreseeable relevance in exchange of information on request becomes irrelevant, because it is irrelevant under automatic and multilateral exchange of information...however, the fact that it is not verified whether the condition of foreseeable relevance is met may lead to a significant infringement of taxpayer rights (for example false information may be exchanged or the confidentiality of data may be at risk). The same is true in*

L'aspetto più criticato consiste nella prassi degli Stati destinatari di una richiesta di informazioni di procedere a trasmetterle quasi automaticamente, senza un'attenta verifica del requisito di loro rilevanza per lo Stato richiedente. Tale omissione poggia, chiaramente, sulla buona fede che assiste i rapporti fra le amministrazioni statali ma è reputata pregiudizievole per i contribuenti. Parimenti criticato è lo scambio di informazioni relativamente ad annualità d'imposta pregresse, che è reputato produttivo di effetti retroattivi.

10.2. Gli strumenti di collaborazione e trasparenza del contribuente e degli intermediari: le cd. *disclosure initiatives*.

A livello internazionale e, segnatamente, nel contesto dell'OCSE, il contrasto all'elusione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva si sviluppa su vari piani.

In primo luogo, come è stato messo in luce nei precedenti paragrafi, viene raccomandata l'implementazione di uno standard minimo di protezione contro il *treaty abuse* attraverso l'adozione di norme sostanziali antielusive nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni e/o nel diritto tributario interno degli Stati contraenti.

La strategia antielusiva e antiabusiva promossa dall'OCSE, inoltre, è stata recentemente arricchita dalla previsione di misure che sono dirette a promuovere la trasparenza e la collaborazione fra il contribuente e le amministrazioni fiscali, le quali sono concepite come misure complementari a quelle sanzionatorie, queste ultime rientranti nella discrezionalità dei singoli Stati e quindi difficili (se non impossibili) da armonizzare.

A partire dal 2011, l'OCSE ha espresso chiaramente il proprio indirizzo politico per la prevenzione e repressione della pianificazione fiscale aggressiva, fissando come obiettivo la diffusione dei programmi di *co-operative compliance* rivolti ai grandi contribuenti e l'introduzione di obblighi di trasparenza e comunicazione delle informazioni in capo ai contribuenti e ai loro consulenti fiscali.

Le varie iniziative di *disclosure* garantiscono alle amministrazioni fiscali di raccogliere informazioni complete, dettagliate e tempestive, producendo molteplici effetti positivi²⁸¹.

Esse, in particolare, contribuiscono sia ad un maggiore grado di certezza del diritto per i contribuenti – altrimenti soggetti agli esiti imprevedibili dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria – che alla prevenzione o risoluzione rapida delle controversie e alla riduzione dei costi per le verifiche fiscali²⁸².

respect of an exchange of information with retroactive effect. The exchange of information with retroactive effect has a sanction character, is of dubious international tax justice, and is hardly compatible with the rule of law and with the principle of proportionality”.

²⁸¹ OECD, Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives, OECD Publishing, febbraio 2011, p. 13: “*The objective of these initiatives is to either require or incentivise taxpayers and their advisers to provide tax authorities with relevant information about taxpayer compliance that is more detailed and timely than the information recorded on a tax return*”.

²⁸² OECD, Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives, OECD Publishing, febbraio 2011, p. 6: «*The underpinning of any such strategy, and one of the most important response strategies in itself, is ensuring the availability of timely, targeted and comprehensive information, which traditional audits alone can no longer deliver....(Omissis)...To improve information flows, several countries have*

Fra le molteplici *disclosure initiatives*, l'OCSE ha assegnato maggiore importanza agli obblighi di comunicazione preventiva gravanti sui contribuenti ed eventualmente sui loro consulenti (cd. *mandatory disclosure rules*) rispetto alle disposizioni che incentivano la *compliance* dei contribuenti senza renderla obbligatoria.

La trasmissione di informazioni concernenti gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva alle autorità fiscali, in particolare, permette a queste ultime di effettuare una più precisa e corretta valutazione dei rischi e di sollecitare interventi legislativi appropriati, canalizzando le risorse erariali verso le fattispecie abusive più innovative o comunque più complesse da identificare.

Prima di esaminare in dettaglio il *mandatory disclosure regime* raccomandato dall'OCSE con l'Azione 12 del Progetto *BEPS*, preme richiamare gli altri strumenti che l'OCSE annovera fra le *disclosure initiatives* e che nella sua prospettiva costituiscono parte integrante dello strumentario antielusivo degli Stati aderenti.

Nel *Report on disclosure initiatives* del mese di febbraio 2011, l'OCSE ha passato in rassegna le diverse strategie già adottate da alcuni Stati, premettendo che queste misure possono essere applicate cumulativamente e classificandole secondo criteri comuni²⁸³.

Le varie iniziative sono valutate con riguardo alla loro efficacia soggettiva e temporale, la loro applicabilità o meno nei riguardi dei consulenti, il loro ambito di applicazione *ratione materiae* e infine il loro carattere obbligatorio o volontario.

Vi rientrano le disposizioni che obbligano tutti i contribuenti e rispettivi consulenti a comunicare, in un momento anteriore alla presentazione della dichiarazione fiscale, gli schemi elusivi alle autorità fiscali (cd. *early mandatory disclosure rules*), le norme che impongono a tutti i contribuenti l'obbligo di comunicare determinate informazioni connesse alle dichiarazioni fiscali da presentare (cd. *additional reporting obligations*), i

developed, or are in the process of developing, measures that either require or provide incentives for taxpayers to disclose instances of aggressive tax planning or tax risk more generally (disclosure initiatives). Taxpayers are best placed to know which issues will be of relevance to the tax authorities. A system which starts with the upfront disclosure of such information not only allows for quicker dispute resolution and improved legal certainty, but also holds the potential for significant reduction in costs through better allocation of resources for both governments and taxpayers". Oltre ai predetti vantaggi, le iniziative di compliance consentono ai contribuenti di evitare costi maggiori per il corretto adempimento degli oneri fiscali nonchè danni all'immagine e reputazionali: "In summary, countries' experience shows that disclosure initiatives can bring a number of benefits for both governments and taxpayers. For governments, benefits include earlier and more comprehensive information allowing for a quicker response at both compliance and policy levels and improved risk assessment focusing on higher risk taxpayers, thereby promoting better resource allocation and potentially reduced administrative costs. For taxpayers, benefits include the creation of a level playing field, increased certainty, a reduction of compliance costs for those that are transparent and do not engage in aggressive tax planning, and maintaining a good reputation and public image. There also a number of mutual benefits for governments and taxpayers that disclosure initiatives contribute to achieve, such as fewer routine audits, increased transparency, and a positive impact on compliance culture in general" (p. 19, par. 28).

²⁸³ Si veda la tabella contenuta nel documento OECD, Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives, OECD Publishing, febbraio 2011, p. 13. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD Publishing, 2015, p. 24 (di seguito anche "Report finale dell'Azione 12").

questionari obbligatori solo per talune categorie di contribuenti per acquisire informazioni preventive su operazioni che presentano un elevato livello di rischio (cd. *questionnaires*), i programmi di *co-operative compliance* destinati alle società di grandi dimensioni ed ai loro consulenti ed intermediari (di cui si darà conto in dettaglio nel prossimo paragrafo), gli interpelli o *rulings* quali strumenti di *compliance* volontaria del contribuente con efficacia *inter partes* o *erga omnes* (cd. *product rulings*), e infine le misure di agevolazione che non implicano degli obblighi di notificazione a carico del contribuente ma premiano la comunicazione spontanea degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva mediante la disapplicazione o riduzione delle sanzioni e degli interessi altrimenti comminate (cd. *penalty-linked disclosure rules*).

10.3. I Programmi di *co-operative compliance*.

È comune agli Stati membri dell'OCSE la convinzione che la *compliance* dei contribuenti non dipenda unicamente o prevalentemente dall'ammontare delle sanzioni e dalla frequenza dei controlli degli Uffici ma da un complesso di fattori che interagiscono fra loro²⁸⁴.

In linea generale, il comportamento dei contribuenti risulta essere influenzato da varie categorie di elementi consistenti nella situazione economica, nelle norme, nella deterrenza del sistema sanzionatorio e nelle *performances* dell'Amministrazione finanziaria, nelle valutazioni di opportunità o convenienza e infine in considerazioni di equità o giustizia²⁸⁵.

Con specifico riferimento alla pianificazione fiscale aggressiva, il contribuente tiene soprattutto in considerazione il livello del rischio di subire un accertamento fiscale da parte delle autorità²⁸⁶.

Pertanto, il contributo dell'OCSE nella lotta alla pianificazione fiscale aggressiva si è concretizzato anche attraverso l'adozione di norme complementari alle misure sanzionatorie, che viceversa non formano oggetto di atti o iniziative di *soft law* e dunque continuano ad essere lasciate alla discrezionalità degli Stati.

Fra le iniziative di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva meritano particolare attenzione i programmi di *co-operative compliance* in quanto condividono con le

²⁸⁴OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, p. 44: “*Research also suggests that, in general, inspection frequencies and the imposition of sanctions do not exhibit a marked correlation with the degree of compliance*”.

²⁸⁵ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, p. 42: “*The 2010 FTA [n.d.r Forum on Tax Administration] information note “Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviours” contributed to this end by identifying the most important drivers of individual taxpayers’ compliance behaviour. These were grouped into five categories (economy, norms, deterrence, opportunity and fairness)*”.

²⁸⁶ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, p. 43-44: “*Such strategies also take into account the likelihood that such positions will be detected and challenged. Viewed from the stand point of an economically rational model of taxpayer behaviour, when greater mandatory transparency and disclosure is imposed, it is critical in changing the actual and perceived likelihood that aggressive tax planning by multinational enterprises will be detected*”.

sanzioni la funzione preventiva di indurre il contribuente ad adempiere correttamente alle proprie obbligazioni fiscali e a non trasgredire alle norme tributarie.

Segnatamente, l'OCSE ha stabilito quale strategia di *compliance* debba operare nei confronti dei grandi contribuenti, valida anche per contrastare l'evasione fiscale.

In origine, per esprimere l'obiettivo di stabilire un rapporto di fiducia e di cooperazione fra l'Amministrazione finanziaria e le società di grandi dimensioni e i loro consulenti fiscali, in uno Studio del 2008 sul ruolo degli intermediari il *Forum on Tax Administration* aveva coniato il termine *enhanced relationship*. Nel 2013, tale espressione è stata abbandonata in favore della locuzione *co-operative compliance*, che esprime meglio l'obiettivo di assicurare un rapporto di collaborazione che non privilegi i grandi contribuenti ma concorra a garantire il pagamento esatto dei tributi nel termine previsto dalla legge²⁸⁷.

La cd. *co-operative compliance* implica uno scambio di informazioni e un rapporto di trasparenza fra il contribuente e l'autorità fiscale, dunque presuppone che il primo disponga al suo interno di una struttura organizzativa che verifichi la correttezza delle dichiarazioni fiscali e assicuri la comunicazione delle operazioni potenzialmente illegittime (cd. *Tax Control Framework* o *TCF*).

Le imprese dimostrano di essere *co-operative compliant* quando rispettano non soltanto il testo delle leggi e dei regolamenti in vigore nello Stato in cui operano ma anche il cd. spirito della legge (*spirit of the law*).

Nelle Linee guida per le imprese multinazionali richiamate dall'OCSE al fine di descrivere il concetto di *co-operative compliance*, è specificato che l'impresa osserva lo spirito della legge se intraprende le iniziative opportune per determinare lo scopo delle disposizioni applicate e interpretarle correttamente e se non invoca un trattamento fiscale incoerente con le conseguenze economiche delle operazioni poste in essere²⁸⁸.

Per evitare di porre oneri eccessivi in capo al contribuente (cd. *over compliance*), è riconosciuta l'utilità di prevedere lo strumento dell'interpello (cd. *advance ruling*), che permette di conoscere in via preventiva la posizione che l'Amministrazione intende assumere rispetto alla questione presentata dal contribuente o all'operazione che questi vuole porre in essere.

²⁸⁷ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, p. 13: «*In 2008 the Forum on Tax Administration published a Study into the Role of Tax Intermediaries (the 2008 Study) which encouraged revenue bodies to establish a relationship with large business taxpayers based on trust and co-operation the so-called “enhanced relationship”....The report discusses why the original terminology of an “enhanced relationship” is no longer an entirely accurate description of the approach. The report adopts the term “co-operative compliance”. This makes it clear that the approach is based on co-operation but with the purposes of assuring compliance, which is to say payment of the right amount of tax at the right time*».

²⁸⁸ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, p. 48: «*An enterprise complies with the spirit of the tax laws and regulations if it takes reasonable steps to determine the intention of the legislature and interprets those tax rules consistent with that intention in light of the statutory language and relevant, contemporaneous legislative history. Transactions should not be structured in a way that will have tax results that are inconsistent with the underlying economic consequences of the transaction unless there exists specific legislation designed to give that result*».

Affinchè la *co-operative compliance* non si risolva nell'adeguamento del contribuente alle tesi dell'Amministrazione, si afferma che il primo deve essere messo in condizione di poter contestare la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria dinanzi agli organi giurisdizionali²⁸⁹. Inoltre, viene ravvisata l'opportunità per le autorità fiscali di rendere pubbliche le decisioni ed interpretazioni già rese sulle questioni fiscali complesse ad esse presentate per garantire un uniforme trattamento delle situazioni simili²⁹⁰.

Nel contesto di *co-operative compliance*, l'OCSE ritiene che sia opportuno prevedere metodi alternativi di risoluzione delle controversie, come la mediazione e l'arbitrato, e istituti deflattivi del contenzioso, come l'adesione al verbale di constatazione, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale. Infatti, trattasi di procedure che garantiscono una risoluzione rapida delle vertenze e che dunque rappresentano il rimedio ideale nei casi in cui le controversie abbiano ad oggetto esclusivamente una questione giuridica e non anche i fatti e le circostanze del caso, essendo il quadro fattuale già entrato nella sfera di conoscenza dell'Amministrazione per effetto della collaborazione del contribuente²⁹¹.

10.4. L'apparente esclusione di tutte le contestazioni abusive dalle procedure amichevoli: chiarimenti.

Rispetto a quanto detto a chiusura del precedente paragrafo, potrebbe obiettarsi che l'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE 2017 sembra condurre a difformi conclusioni.

Tale disposizione, come noto, contempla gli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie e, in particolare, le procedure amichevoli (*Mutual Agreement Procedure*, "MAP") e, per le questioni rimaste irrisolte dalle Autorità competenti, l'arbitrato.

Il Commentario all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE 2017 afferma che "*Some States may deny the taxpayer the ability to initiate the mutual agreement procedure under paragraph 1 of Article 25 in cases where the transactions to which the request relates are regarded as abusive*" (par. 26), ovvero sia che alcuni Stati contraenti possono escludere dalle procedure amichevoli le contestazioni abusive. Al contempo, esso precisa che tale questione è strettamente connessa a quella affrontata nei paragrafi 54 e

²⁸⁹ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, p. 49: «*Co-operative compliance should not give the revenue body an "advantage" in terms of interpreting the law as this could lead to the establishment of "soft law" created by the revenue body supplanting legislative changes decided by the parliament or case law decided by the Courts*».

²⁹⁰ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, p. 50: "*revenue bodies could consider making public to all taxpayers anonymised decisions and interpretations on difficult tax issues*".

²⁹¹ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013, p. 52: "*Co-operative compliance approaches do not guarantee that there will be no disputes. However, when disputes do arise, a co-operative relationship will help to ensure that parties manage the dispute in the most efficient manner possible. Disclosure and transparency are essential in this respect. It is only possible to have an effective discussion about the interpretation of the law if all facts are clear and accepted by both parties. Within a co-operative relationship the parties try to obtain a common understanding of all the relevant facts and circumstances in order to speed up the process and resolve disputes quicker*".

seguenti del Commentario sull'art. 1, concernenti l'applicazione inappropriata delle Convenzioni²⁹².

Nello stesso paragrafo 26 del Commentario all'art. 25, si ravvisa il tentativo di circoscrivere la portata della deroga laddove si legge che la semplice elusione delle disposizioni tributarie interne non sarebbe sufficiente a giustificare l'esclusione dell'esperibilità delle procedure amichevoli di risoluzione. Segnatamente, gli Stati contraenti potrebbero escludere dall'ambito di applicazione delle *Mutual Agreement Procedures* (o *MAP*) soltanto le gravi violazioni delle disposizioni tributarie interne che importano sanzioni rilevanti (*rectius* “*serious violations of domestic laws resulting in significant penalties*”), da esplicitare nel Contesto della Convenzione bilaterale stipulata²⁹³.

Dunque, da un lato, i redattori del Commentario sembrano riferirsi esclusivamente alla tipologia di *treaty abuse* che consiste nell'applicazione indebita delle disposizioni delle Convenzioni fiscali per evitare l'applicazione delle norme impositive domestiche di uno Stato (e non anche al *treaty shopping* e agli altri casi di abuso dei Trattati che si sostanzino nell'aggiramento dell'oggetto e dello scopo delle medesime disposizioni convenzionali), dall'altro, utilizzando la nozione “*serious violations of domestic laws*” essi paiono voler circoscrivere la deroga ai casi di violazione diretta della legge interna, quando il tratto caratterizzante dell'elusione fiscale è l'aggiramento in luogo della violazione.

Volendo ricercare una ragione che giustifichi la deroga in esame, si suppone che si sia voluto riservare agli Stati la facoltà di escludere dalle procedure amichevoli l'accertamento di quelle violazioni gravi che sono giudicate lesive per gli Stati contraenti singolarmente intesi.

Tutto ciò considerato, si è dell'idea che le operazioni abusive che potrebbero non essere assoggettate alle *MAP*, cui si riferisce il par. 26 del Commentario all'art. 25, siano le fattispecie di evasione fiscale realizzate invocando indebitamente le disposizioni delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni e in violazione delle norme domestiche antielusive specifiche.

Si auspicava di poter trarre qualche spunto dal confronto con la Direttiva 2017/1852/UE del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in

²⁹² Nel testo della “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*” non si riscontra un richiamo alle contestazioni abusive tuttavia, in base all'art. 16, par. 5, c), ii), lett. A) e B), sono ammesse delle eccezioni nei casi di frode e altre gravi violazioni commesse con colpa grave o dolo: “*this provision shall not apply in the case of fraud, gross negligence or wilful default*”.

²⁹³ Commentario all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE 2017, par. 26: “*The simple fact that a charge of tax is made under an avoidance provision of domestic law should not be a reason to deny access to mutual agreement. However, where serious violations of domestic laws resulting in significant penalties are involved, some States may wish to deny access to the mutual agreement procedure. The circumstances in which a State would deny access to the mutual agreement procedure must be made clear in the Convention*”. Per un approfondimento delle *MAP* e una riflessione sulla riconducibilità o meno del *transfer pricing* alla deroga concernente le contestazioni abusive contenuta nel par. 26 del Commentario all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE 2017, si rinvia al recente studio di M. TRIVELLIN, *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali con particolare riguardo al transfer pricing*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2017 (in specie, pp. 39-40, nota 7).

materia fiscale nell'Unione europea, entrata in vigore il 3 novembre 2017 ma applicabile a qualsiasi reclamo presentato a decorrere dal 10 luglio 2019 sulle questioni controverse riguardanti il reddito o il capitale percepito in un esercizio fiscale che ha inizio il 10 gennaio 2018 o in data successiva, salvo diversamente previsto in sede di attuazione dal legislatore nazionale (art. 23).

L'art. 16, co. 6, infatti, stabilisce che *“uno Stato membro interessato può rifiutare l'accesso alla procedura di risoluzione delle controversie a norma dello stesso articolo nei casi in cui siano state irrogate sanzioni nello Stato membro in questione in relazione al reddito o al capitale rettificato per frode fiscale, dolo e grave negligenza. Qualora siano stati avviati procedimenti giudiziari o amministrativi che potrebbero dar luogo a tali sanzioni e detti procedimenti si svolgano simultaneamente a uno dei procedimenti di cui alla presente direttiva, un'autorità competente può sospendere i procedimenti a norma della presente direttiva a decorrere dalla data di accoglimento del reclamo fino alla data dell'esito finale dei procedimenti in questione”*²⁹⁴.

Tuttavia, la suddetta disposizione derogatoria è evidentemente ispirata ad uno scopo diverso da quello sopra ipotizzato di salvaguardare la competenza dei singoli Stati nella valutazione delle infrazioni gravi lesive dell'interesse fiscale nazionale, essendo diretta ad assicurare il rispetto del principio di *ne bis in idem*.

11. Il cd. *mandatory disclosure regime*.

11.1. Elementi comuni ed obiettivi.

Come premesso nel paragrafo 11, fra le misure raccomandate dall'OCSE che completano la strategia degli Stati contro la pianificazione fiscale aggressiva rientrano le *mandatory disclosure rules*, che rappresentano le uniche misure di *disclosure* specificamente dirette a contrastare gli schemi abusivi e non qualsiasi infrazione tributaria²⁹⁵ e che hanno il pregio di imporre a tutti i contribuenti l'obbligo di

²⁹⁴ La Proposta di direttiva del Consiglio sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione nell'Unione europea, C(2016) 686 finale/2 del 10.11.2016, presentata dalla Commissione per superare le lacune della cd. "Convenzione sull'arbitrato dell'Unione" applicabile solo alle controversie in materia di prezzi di trasferimento e all'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni (Convenzione 90/436/CEE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifiche degli utili di imprese associate) all'art. 1 lasciava impregiudicate le disposizioni nazionali o internazionali necessarie ad evitare *“l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso”* e all'art. 15, par. 6, aggiungeva che *“In deroga all'articolo 6, gli Stati membri interessati possono rifiutare l'accesso alla procedura di risoluzione delle controversie in caso di frode fiscale, inadempimento doloso e grave negligenza”*.

²⁹⁵ Report finale dell'Azione 12, p. 10: *“Mandatory disclosure regimes both complement and differ from other types of reporting and disclosure obligations, such as co-operative compliance programmes, in that they are specifically designed to detect tax planning schemes that exploit vulnerabilities in the tax system...”*. In termini simili, a pag. 13 si legge: *“Mandatory disclosure regimes differ from these other disclosure and compliance initiatives in that they are specifically designed to require taxpayers and promoters to provide tax administrations with early disclosure of potentially aggressive or abusive tax planning arrangements if they fall within the definition of a reportable scheme set out under that regime. Mandatory disclosure therefore has a number of advantages when compared to other forms of*

trasmettere informazioni afferenti operazioni potenzialmente abusive in un momento anteriore al loro perfezionamento (che nel nostro ordinamento corrisponde alla presentazione della dichiarazione fiscale)²⁹⁶.

Il Report finale dell’Azione 12 del Pacchetto *BEPS* disciplina il *mandatory disclosure regime* che l’OCSE raccomanda agli Stati partecipanti di adottare per prevenire e reprimere la pianificazione fiscale aggressiva, unitamente alle *GAARs* e alle altre iniziative di *disclosure*²⁹⁷.

Tali regole perseguono tre finalità principali.

In primo luogo, esse consentono alle amministrazioni fiscali di conoscere anticipatamente le costruzioni potenzialmente elusive, mettendole in condizione di elaborare una corretta e precisa analisi dei rischi e di sollecitare gli opportuni interventi antielusivi del legislatore.

In secondo luogo, esse permettono agli uffici di identificare tempestivamente gli autori e gli utilizzatori degli schemi potenzialmente abusivi.

Infine, esse hanno lo scopo di prevenire l’adozione di strategie di pianificazione fiscale aggressiva, agendo come deterrenti.

Gli obblighi di trasparenza e comunicazione posti a carico dei consulenti fiscali che promuovono le strategie potenzialmente abusive e dei contribuenti che le implementano concorrono a disincentivare tali comportamenti per il rischio di subire accertamenti e

disclosure initiative and allows tax administrations to obtain information much earlier in the tax compliance process (in certain cases before the structures have even been implemented). This can enable an accelerated response (statutory, administrative or regulatory) to transactions that are considered to be tax avoidance”. Inoltre, si richiama il seguente passaggio a pag. 21: “*The key feature that distinguishes mandatory disclosure from these other types of reporting obligations is that mandatory disclosure regimes are specifically designed to detect tax planning schemes that exploit vulnerabilities in the tax system while also providing tax administrations with the flexibility to choose thresholds hallmarks and filters in order to target transactions of particular interest and perceived areas of risk*”.

²⁹⁶ Le *mandatory disclosure rules* si differenziano dalle altre iniziative di *disclosure* sotto vari profili. Esse assicurano la trasmissione all’Amministrazione finanziaria di informazioni specifiche relative sia agli schemi potenzialmente abusivi che ai loro autori e utilizzatori, si applicano a tutti i contribuenti e non soltanto alle multinazionali o ai grandi contribuenti, hanno efficacia obbligatoria e permettono alle autorità fiscali di acquisire informazioni in via anticipata. Report finale dell’Azione 12, pp. 20-22.

²⁹⁷ Le *mandatory disclosure rules* sono regole complementari sia rispetto alle *GAARs* che agli altri strumenti di cooperazione fra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria. In particolare, il Report evidenzia che tali regole presentano maggiori vantaggi rispetto alle altre iniziative di *disclosure* ma non vanno intese come un loro surrogato. Report finale dell’Azione 12, p. 23. In particolare, sul rapporto con le norme antielusive, si legge: “*A GAAR provides tax administrations with an ability to respond directly to instances of tax avoidance that have been disclosed under a mandatory disclosure regime...Mandatory disclosure and GAARs are therefore mutually complementary from a compliance perspective*”. Sul rapporto con le altre *disclosure initiatives*: “*Just as disclosure initiatives such as rulings and co-operative compliance programmes are not a good substitute for a mandatory disclosure regime, equally mandatory disclosure cannot replace or remove the need for these other type of disclosure and compliance tools. Mandatory disclosure can, however reinforce other disclosure and tax compliance tools such as co-operative compliance or voluntary disclosure in ensuring a more level playing field between large corporates and other taxpayers that do not have the same kind of compliance relationship with the tax administration*”.

contestazioni. Tale effetto preventivo-deterrente giustifica la riconduzione delle regole *de quibus* nella categoria delle misure che, come quelle sanzionatorie, promuovono la *compliance* dei soggetti interessati ossia persuadono questi ad astenersi dal commettere infrazioni fiscali.

Il Report finale dell’Azione 12 individua tutti i tratti caratterizzanti del *mandatory disclosure regime* che gli Stati sono invitati ad introdurre nei loro ordinamenti.

In linea di principio, le regole di comunicazione preventiva obbligatoria stabiliscono in capo ai cd. *promoters* degli schemi abusivi e ai contribuenti (oppure in capo ai primi in via principale e in capo ai secondi solo in via sussidiaria) l’obbligo di comunicare all’Amministrazione tributaria entro un preciso termine le operazioni che presentano gli indicatori generali e speciali di abusività o aggressività stabiliti dal legislatore (cd. *reportable schemes*).

Tali regole, inoltre, garantiscono l’individuazione degli utilizzatori degli schemi abusivi, imponendo ai *promoters* di trasmettere e conservare la lista dei propri clienti che hanno utilizzato degli schemi potenzialmente abusivi e di fornire loro il numero di individuazione degli schemi abusivi entro una certa scadenza e prevedendo l’obbligo del contribuente di indicare il medesimo numero nella dichiarazione fiscale presentata.

L’OCSE, infine, raccomanda la comminazione di sanzioni, comprese misure non pecuniarie, per il caso di violazione degli obblighi di comunicazione così regolati.

Il modello standard suggerito nel Report dell’OCSE è suscettibile di essere adeguato alle specifiche necessità e ai rischi del singolo Paese, di essere adattato alle altre regole di cooperazione in vigore nello Stato e di essere modulato in modo tale da ridurre al minimo gli oneri sia per le imprese che per l’Amministrazione finanziaria.

La flessibilità dei legislatori nazionali si esprime nella determinazione degli elementi distintivi degli schemi potenzialmente abusivi (cd. *hallmarks*) e nella fissazione delle soglie minime di valore degli schemi obbligatoriamente da comunicare all’Amministrazione finanziaria²⁹⁸.

Il Report si occupa di tutti gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, sia domestici che transnazionali. Particolare attenzione è però dedicata alle costruzioni che riguardano più giurisdizioni fiscali (cd. *international tax schemes*), in quanto generano maggiori difficoltà di accertamento. Pertanto, il capitolo 3 concerne specificatamente gli elementi sintomatici delle operazioni abusive transnazionali e il capitolo 4 si occupa della predisposizione di modelli di scambio delle informazioni concernenti tali schemi fra le autorità fiscali nazionali²⁹⁹.

²⁹⁸ Report finale dell’Azione 12, p. 13: “*Mandatory disclosure regimes also provide the flexibility of a modular approach that allows tax administrations to select hallmarks and to apply thresholds and filters in order to focus the disclosure obligation on particular areas of perceived risk. The modular elements of the regime can be customised to fit with existing disclosure and compliance rules; to accommodate changing tax policy priorities and to minimise the compliance burden on taxpayers*”.

²⁹⁹ La piattaforma internazionale *JITSIC Network (Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network)* permette alle Amministrazioni fiscali di collaborare su base volontaria e può costituire uno strumento per lo scambio delle informazioni da queste ottenute tramite il *mandatory disclosure regime* e l’individuazione delle possibili contromisure che gli Stati dovrebbero adottare. Report finale dell’Azione 12, pp. 80-82.

11.2. Il contenuto delle *mandatory disclosure rules* raccomandate dall'OCSE e il corrispondente regime sanzionatorio.

Come si è anticipato, le *mandatory disclosure rules* obbligano i consulenti fiscali e/o i contribuenti a trasmettere all'Amministrazione finanziaria informazioni riguardanti gli schemi che possono dare luogo ad elusione fiscale, compresi quelli che a seguito di una verifica nel caso concreto non risulterebbero ricadere nel divieto stabilito dalla GAAR. L'ambito di applicazione di tali regole è più ampio di quello delle GAARs in ragione della loro funzione informativa e preventivo-deterrente³⁰⁰.

Il Report consente agli Stati di optare fra due diversi tipi di approcci. Il primo, cd. *promoter-based approach*, consiste nello stabilire l'obbligo di comunicazione a carico dei *promoters* degli schemi potenzialmente abusivi, prevedendolo a carico dei contribuenti solo in via sussidiaria. In particolare, questi ultimi dovrebbero essere tenuti alla trasmissione delle informazioni qualora non si siano avvalsi di *promoters*, oppure qualora i loro consulenti siano soggetti *offshore* o professionisti tenuti al rispetto del segreto professionale. Il secondo, cd. *transaction-based approach*, implica che i *promoters* e i contribuenti siano obbligati in solido alla comunicazione delle informazioni rilevanti.

Quale che sia la formula adottata, le regole di comunicazione preventiva obbligatoria riconoscono che i soggetti che elaborano e/o promuovono gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva e che fungono da intermediari fra i contribuenti e le autorità fiscali rivestono un ruolo cardine per garantire l'obiettivo di accrescere il livello di *compliance* e di trasparenza dei contribuenti.

Il Report prevede la possibilità per i legislatori nazionali di fissare una pre-condizione in assenza della quale l'operazione non deve essere sottoposta ad un'analisi di abusività e quindi deve ritenersi esclusa dall'obbligo di trasmissione (cd. *multi-step approach* o *threshold approach*). A titolo esemplificativo, può essere richiesto di applicare il *main benefit test* ossia di verificare che lo scopo principale dell'operazione sia consistito nel conseguimento di un vantaggio fiscale. In alternativa o in aggiunta alla previsione di una pre-condizione (cd. *threshold requirement*), il legislatore può fissare una soglia numerica funzionale ad escludere dall'obbligo di comunicazione le operazioni che non superino un certo valore (cd. *de-minimis filter*).

Le operazioni che soddisfino la precondizione e/o che superino la soglia numerica eventualmente prevista devono successivamente essere assoggettate al test di abusività.

Tutte le regole di comunicazione obbligatoria preventiva, comprese naturalmente quelle che aderiscono al cd. *single step approach* e che dunque non contengono una pre-condizione o soglia numerica, devono elencare una serie di fattori indicativi del rischio di pianificazione fiscale aggressiva. Tali indicatori, tecnicamente definiti *hallmarks*, vengono distinti in due categorie: indicatori generali e specifici.

³⁰⁰ Report finale dell'Azione 12, p. 23: «*the purpose of a mandatory disclosure regime 146ob e provide the tax administration with information on a wider range of tax policy and revenue risks other than those raised by transactions that would be classified as avoidance under a GAAR. Accordingly the definition of a "reportable scheme" for disclosure purposes will generally be broader than the definition of tax avoidance schemes covered by a GAAR and should also cover transactions that are perceived 146ob e aggressive or high-risk from a tax planning perspective*».

Nel Report dell’Azione 12 si legge che la maggior parte dei Paesi concordano sulla necessità che le disposizioni in esame prevedano una combinazione di entrambe le categorie di indicatori e stabiliscano l’obbligo di comunicare all’Amministrazione finanziaria tutte le operazioni che presentino almeno uno degli elementi sintomatici di abuso³⁰¹.

Gli indicatori generali tipici consistono nella richiesta rivolta dal *promoter* al cliente-contribuente di mantenere il riserbo sullo schema da lui predisposto o suggerito (cd. *confidentiality*) e nella fissazione di un onorario per la consulenza fiscale commisurato all’importo del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente per effetto dello schema (cd. *premium fee* o *contingent fee*). Tali indicatori permettono di colpire gli schemi elusivi di carattere innovativo e/o destinati ad una massa indeterminata di contribuenti³⁰².

Viceversa, gli indicatori specifici corrispondono a determinate operazioni o segmenti di operazioni e agli elementi più ricorrenti degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva³⁰³ e riflettono i rischi e le peculiarità propri dei singoli ordinamenti³⁰⁴. A titolo esemplificativo, sono richiamate le operazioni di utilizzo delle perdite, gli schemi che coinvolgono enti situati in Paesi a basso livello impositivo, i trasferimenti di interessi, le operazioni o entità ibride, etc.

Il capitolo 3 si occupa specificatamente degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva transnazionali, riconoscendone la maggiore complessità e quindi suggerendo un regime alternativo a quello domestico. Giacchè tali operazioni producono effetti in più Stati e nel loro complesso possono perseguire delle valide ragioni commerciali, viene affermato che il *multi-step approach*, imponendo in via preliminare l’applicazione del *main benefit* o del *tax avoidance test*, potrebbe essere inappropriato in quanto fornirebbe ai consulenti fiscali o ai contribuenti l’appiglio normativo per giustificare l’omessa comunicazione di operazioni potenzialmente abusive³⁰⁵.

³⁰¹ Report finale dell’Azione 12, p. 41.

³⁰² Report finale dell’Azione 12, p. 45: “*Generic hallmarks such as confidentiality and standardised tax products can target schemes that promoters replicate and sell to more than one person. Therefore, they can obtain information about formulaic and mass-marketed transactions in addition to those that are new and innovative*”.

³⁰³ Report finale dell’Azione 12, p. 45: “*On the other hand, specific hallmarks reflect the particular or current concerns of tax authorities, and can therefore target areas of perceived high risk such as the use of losses, leasing and income conversion scheme...119. Under specific hallmarks, the disclosure obligation is triggered by describing certain potentially aggressive or abusive transactions and including them as a hallmark*”.

³⁰⁴ Report finale dell’Azione 12, p. 49: “*Specific hallmarks should reflect the particular risks and issues in individual countries. The design and selection of specific hallmarks should be left to each country taking into account their own policy and enforcement provisions*”.

³⁰⁵ Report finale dell’Azione 12, pp. 68-69: “*This threshold condition for disclosure [n.d.r. the main benefit or tax avoidance test] can be difficult to apply in the context of cross-border schemes that trigger tax consequences in a number of different jurisdictions. Such schemes may not meet the disclosure threshold if the taxpayer can demonstrate that the value of any domestic tax benefits was incidental when viewed in light of the commercial and foreign tax benefits of the transaction as a whole...(Omissis)...Cross-border tax planning schemes are often incorporated into a broader commercial transaction such as an acquisition, refinancing or restructuring*”.

Trattandosi per lo più di costruzioni strutturate su misura dal consulente a seconda delle specifiche esigenze del cliente, gli elementi distintivi specifici assumono particolare rilevanza. L'OCSE raccomanda ai legislatori nazionali di selezionare gli indicatori delle operazioni potenzialmente abusive focalizzandosi sui loro effetti di erosione della base imponibile e trasferimento dei profitti piuttosto che sulla descrizione dettagliata degli atti, negozi o meccanismi mediante i quali si sviluppano³⁰⁶.

Il Report dell'Azione 12 detta delle regole speciali anche ai fini dell'individuazione dei soggetti obbligati e delle circostanze in cui l'obbligo di comunicazione sorge a loro carico. In particolare, esso impone di considerare soltanto i contribuenti del singolo Stato e i loro consulenti fiscali relativamente alle operazioni aventi un impatto fiscale nella giurisdizione domestica. Inoltre, i contribuenti o i loro consulenti dovrebbero essere tenuti a comunicare tutte le informazioni rilevanti che rientrano nella loro sfera di conoscenza e controllo; perciò, l'obbligo di comunicazione dovrebbe sorgere solo nei casi in cui essi possano ragionevolmente prevedere gli effetti transfrontalieri delle operazioni. Preme evidenziare anche l'obbligo aggiuntivo dei contribuenti che siano membri di un gruppo di richiedere informazioni a tutte le parti della transazione, al fine di verificare se sussista l'obbligo di trasmissione all'Amministrazione finanziaria.

Il Report completa la disciplina delle *mandatory disclosure rules* soffermandosi sulle conseguenze del comportamento adempiente o inadempiente del contribuente, costituendo misure a se stanti rispetto a quelle derivanti dall'accertamento o meno del carattere elusivo dello schema³⁰⁷.

Va ribadito che gli schemi obbligatoriamente da comunicare sono quelli che potrebbero essere giudicati abusivi pertanto è possibile che in seguito alla comunicazione del contribuente le autorità fiscali non avanzino alcuna pretesa impositiva nei suoi confronti, ritenendo le operazioni poste in essere valide ed efficaci.

La comunicazione delle transazioni che rientrano fra quelle previste dalle *mandatory disclosure rules* costituisce l'esecuzione di un obbligo del contribuente e non deve indurre quest'ultimo a ritenere che il silenzio dell'Amministrazione fiscale abbia l'effetto di confermare gli effetti fiscali dell'operazione trasmessa. Al fine di evitare che il contribuente eccipisca la lesione del proprio legittimo affidamento in caso di accertamento delle autorità fiscali, il Report raccomanda ai legislatori di formulare le regole di comunicazione preventiva obbligatoria in modo chiaro e di escludere che la comunicazione dello schema abusivo comporti una sorta di silenzio-assenso ed accettazione dello schema comunicato dal contribuente³⁰⁸.

³⁰⁶ Report finale dell'Azione 12, p. 69: “*One approach to dealing with this issue is to focus on the kinds of BEPS outcomes that raise concerns from a tax policy perspective, rather than the mechanisms that are used to achieve them*”.

³⁰⁷ L'Annex C del Report finale dell'Azione 12, dal titolo “*Interaction of penalty regimes and disclosure requirement*”, si occupa dell'interazione fra le conseguenze dell'inadempimento dell'obbligo di comunicazione preventiva e le sanzioni per le violazioni integrate dallo schema abusivo o elusivo (per es., per infedele od omessa dichiarazione), esplicitando la loro autonomia.

³⁰⁸ Report finale dell'Azione 12, p. 56: “*It is therefore recommended that when introducing a mandatory disclosure regime the legislation and guidance follows the approach adopted in existing regimes and makes it clear that the disclosure of a transaction does not imply any acceptance of that transaction or any acceptance of the purported tax benefit obtained by any person*”.

Nei Paesi in cui l'elusione fiscale è penalmente rilevante, il comportamento *compliant* del contribuente potrebbe implicare una violazione del principio di non autoincriminazione pertanto il Report prevede che gli Stati possano escludere dal *mandatory disclosure regime* gli schemi potenzialmente abusivi idonei ad integrare una fattispecie incriminatrice ed eventualmente specificare che il privilegio contro l'autoincriminazione costituisce una causa di giustificazione dell'omessa comunicazione³⁰⁹.

Il Report raccomanda ai legislatori di introdurre delle sanzioni per il caso di violazione dell'obbligo di comunicazione preventiva degli schemi potenzialmente abusivi e degli altri obblighi connessi al regime.

Fra le misure sanzionatorie già esistenti, il Report richiama le penalità di mora (cd. *daily penalties*), le sanzioni pecuniarie commisurate al vantaggio fiscale conseguito dal contribuente o all'onorario del consulente fiscale (cd. *promoter's fee*), la sospensione degli effetti fiscali dello schema, la valutazione del comportamento inadempiente del soggetto in sede di accertamento dell'elemento soggettivo della fattispecie di abuso o elusione e l'allungamento dei termini per l'accertamento.

Il Report raccomanda agli Stati di esplicitare le conseguenze della violazione del *mandatory disclosure regime* e di introdurre delle sanzioni effettive che siano coerenti con il sistema sanzionatorio domestico, preferibilmente di carattere pecuniario. Inoltre, esso suggerisce di prevedere delle misure sanzionatorie *ad hoc* contro i consulenti fiscali o, più in generale, i promotori degli schemi abusivi affinché questi tengano un atteggiamento trasparente e stimolino la *compliance* dei contribuenti, comunicando loro i rischi connessi alle operazioni che intendono porre in essere (cd. *initiatives targeting promoters*)³¹⁰.

12. Osservazioni conclusive: l'armonizzazione delle regole sostanziali contro il *treaty abuse* e la diffusione degli strumenti di cooperazione e trasparenza per la *compliance* dei contribuenti e degli intermediari fiscali.

Si è visto che il *BEPS* e la pianificazione fiscale aggressiva sono categorie concettuali definite dall'OCSE con un inevitabile tasso di imprecisione.

Il *BEPS* pare essere il fenomeno di più ampia portata, essendo idoneo ad includere persino le fattispecie di *tax planning* legittimo fondate sulle lacune e asimmetrie dei

³⁰⁹ L'Annex B del Report finale dell'Azione 12, dal titolo "*Compatibility between self-incrimination and mandatory disclosure*", afferma che nella maggior parte dei Paesi il problema della violazione del principio di autoincriminazione non sussiste in quanto le operazioni di pianificazione fiscale aggressiva non sono penalmente rilevanti. Inoltre, quand'anche l'elusione fiscale integrasse una fattispecie incriminatrice, viene sostenuto che l'obbligo di comunicazione preventiva sorge prima dell'implementazione dello schema potenzialmente abusivo pertanto mancherebbe il presupposto della pendenza del procedimento penale in presenza del quale il principio suddetto va tutelato.

³¹⁰ Report finale dell'Azione 12, p. 59: "*Promoters have a greater knowledge of a scheme's tax effects and are better placed to know whether a scheme constitutes tax avoidance and to be aware of any risks inherent in that scheme. For this reason tax compliance strategies, including mandatory disclosure rules, are likely to be more effective if they focus on promoters, and improving tax compliance via the supply side, rather than focusing exclusively on the end user, i.e. the taxpayer*".

sistemi fiscali nazionali, oltre che quelle di elusione fiscale illegittima, evasione fiscale e frode. Del resto, le misure contemplate nel Pacchetto *BEPS* mirano a stabilire le fondamenta dell'ordinamento tributario internazionale dell'era digitale, ispirato al principio di tassare i profitti ove è svolta l'attività economica e ove si crea valore e che presuppone lo scambio trasparente delle informazioni rilevanti ai fini fiscali³¹¹.

La pianificazione fiscale aggressiva è presa in considerazione nel contesto dell'Azione 12 sugli obblighi di comunicazione preventiva a carico dei contribuenti e degli intermediari e riguarda sia le operazioni interne ai singoli Stati contraenti che quelle transnazionali. L'OCSE sembra riferirsi in generale alle operazioni abusive o elusive, diverse da quelle evasive e fraudolente che si sostanziano nella violazione diretta di norme impositive³¹².

In tale contesto, il fenomeno del *treaty abuse* coincide con l'applicazione indebita delle disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni per aggirare il loro oggetto ed il loro scopo oppure per eludere determinate norme impositive di uno Stato contraente.

Tale categoria include al suo interno le operazioni di *treaty shopping*, poste in essere dai soggetti che non avrebbero diritto di invocare i benefici di una Convenzione bilaterale per difetto di un nesso sostanziale di collegamento con lo Stato contraente di residenza, le operazioni di *rule shopping*, dirette ad aggirare le singole disposizioni della Convenzione, e quelle elusive delle disposizioni tributarie nazionali delle Parti contraenti.

Dall'Azione 6 del Progetto *BEPS* e dal nuovo articolo 29 del Modello di Convenzione OCSE 2017 emerge la volontà dell'OCSE di contrastare l'abuso delle Convenzioni fiscali mediante disposizioni antielusive specifiche e generali pattizie. Le disposizioni anti-abuso interne, infatti, sono utili per reprimere l'elusione delle norme impositive domestiche ma dovrebbero pur sempre conformarsi ad uno standard condiviso con l'altro Stato contraente al fine di evitare che i benefici sanciti nella Convenzione bilaterale siano negati unilateralmente.

La norma generale antiabuso per eccellenza è la *PPT rule* di cui al suddetto art. 29, par. 9, che alla pari di qualsiasi *GAAR* reprime le fattispecie di abuso del diritto, ossia quelle fattispecie elusive che non incorrono nella violazione di specifiche norme antielusive.

Dall'Azione 12 del Progetto *BEPS* si ricava che l'OCSE vuole sollecitare l'introduzione di obblighi di trasparenza e comunicazione preventiva degli schemi elusivi e abusivi sia domestici che transnazionali a carico dei contribuenti e degli intermediari, qualificandoli

³¹¹ OECD/G20 Base Erosion Profit Shifting Project, Explanatory Statement, OECD Publishing 2015, p. 9: “*With the adoption of the BEPS package, OECD and G20 countries, as well as all developing countries that have participated in its development, will lay the foundations of a modern international tax framework under which profits are taxed where economic activity and value creation occurs*”. In termini simili, a pag. 5: “*The implementation of the BEPS package will better align the location of taxable profits with the location of economic activities and value creation, and improve the information available to tax authorities to apply their tax laws effectively*”.

³¹² Annex B del Report finale dell'Azione 12: “*Mandatory disclosure regimes are intended to obtain early information about aggressive (or potentially abusive) tax planning which often takes advantage of loopholes in the law or uses legal provisions for purposes for which they were not intended. Compared to tax avoidance, tax fraud (or tax evasion) has a different object and scope*”.

come misure di *compliance* complementari alle norme o dottrine antielusive sostanziali e alle corrispondenti norme sanzionatorie.

In attesa che l'Italia ratifichi la *MLI* che all'art. 7, par. 1, prevede una disposizione anti-abuso generale corrispondente alla *PPT rule* contenuta nell'art. 29, par. 9 del Modello di Convenzione OCSE 2017, la norma generale anti-abuso italiana di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000 è idonea a prevenire anche le operazioni di *treaty abuse* diverse da quelle già specificatamente contemplate da norme antielusive specifiche, convenzionali o domestiche. Quanto, invece, al *mandatory disclosure regime* descritto dal Report dell'Azione 12, nel prossimo capitolo si analizzeranno in dettaglio le iniziative assunte a livello europeo alle quali il nostro ordinamento si procinge ad adeguarsi con la Legge di delegazione europea 2018.

Ciò che preme maggiormente osservare a conclusione del presente capitolo è che, a livello internazionale, la lotta alle pratiche abusive o elusive non è più rimessa alle iniziative dei singoli Stati ma è affrontata con misure sovranazionali di *soft law* e con strumenti pattizi e non si articola soltanto in disposizioni antielusive sostanziali rivolte ai contribuenti, ma in strumenti di trasparenza e comunicazione fra i contribuenti e le Amministrazioni finanziarie e in meccanismi di cooperazione amministrativa e scambio di informazioni fra gli Stati.

Posto che le misure sanzionatorie sono considerate una prerogativa dei singoli Stati, lo sforzo di armonizzazione è destinato ad intensificarsi con riguardo alle misure di *compliance*, complementari a quelle punitive per la loro fondamentale funzione preventivo-deterrente e che accentuano il ruolo degli intermediari per il buon funzionamento della strategia antielusiva complessivamente intesa.

CAPITOLO III
IL CONTRASTO ALLE PRATICHE ABUSIVE O ELUSIVE
NEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

Sommario

1. Il riparto delle competenze fiscali fra l'Unione e gli Stati membri all'origine della frammentarietà della strategia anti-elusiva dell'Unione. – 1.1. Il potere di azione dell'Unione in materia tributaria. – 1.2. I principali atti di diritto derivato dell'Unione. – 2. Il divieto di pratiche abusive. – 2.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia sul principio del divieto di pratiche abusive. – 2.2. Approfondimento di carattere multidisciplinare: il divieto di abuso del diritto nella Carta di Nizza (art. 54) e il suo rapporto di alterità rispetto al principio giurisprudenziale del divieto di pratiche abusive. – 3. La giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla prevenzione dell'elusione fiscale. – 3.1. L'artificiosità come assenza di effettività economica delle operazioni reali ed effettive sul piano materiale e giuridico. Il riparto dell'onere probatorio quale indice di proporzionalità delle disposizioni nazionali antielusive. – 3.2. Il test di proporzionalità della Corte di Giustizia sulle misure nazionali antielusive restrittive della libera circolazione dei capitali fra Stati membri e Paesi terzi. La disciplina speciale dei *PTOM*. – 3.3. Il test di proporzionalità sulle misure nazionali antielusive restrittive delle libertà sancite nell'Accordo SEE. – 4. Prime considerazioni sulla sfera applicativa del principio generale del divieto di pratiche abusive. – 5. La disciplina sostanziale dell'elusione fiscale nel diritto derivato dell'Unione. – 5.1. Le clausole generali anti-abuso nelle direttive sulle imposte dirette. – 5.2. La specialità delle clausole anti-abuso generali rispetto al principio del divieto di pratiche abusive. – 5.3. Considerazioni sulla rilevanza del diritto primario dell'Unione in presenza di clausole europee anti-abuso codificate. – 6. Dalla *soft law* al diritto per una *GAAR* europea. – 6.1. La Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva. – 6.2. La strategia antielusiva complessa dell'Unione: il pacchetto Anti-Elusione fiscale. – 7. La Direttiva Anti-Elusione fiscale: analisi della norma generale antiabuso (art. 6). – 7.1. L'implementazione della norma generale anti-abuso negli Stati membri. L'attuazione dell'art. 6 dell'*ATAD* in Italia – 7.2. Le cd. *SAARS* contenute nella Direttiva Anti-Elusione fiscale e i loro rapporti con la *GAAR*. – 8. Le cd. *defensive measures* integrative della disciplina antielusiva. – 9. La trasparenza come uno dei pilastri della strategia antielusiva dell'Unione. – 9.1. Il potenziamento della mutua cooperazione. – 9.2. Il nesso fra lo scambio obbligatorio di informazioni fra gli Stati membri e i nuovi oneri di *due diligence* dei contribuenti. – 9.3. La Direttiva 2018/822/UE sulle cd. *mandatory disclosure rules*. – 9.4. Gli schemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva soggetti all'obbligo di notifica. – 9.5. Il requisito filtro e gli elementi distintivi delle costruzioni abusive da notificare obbligatoriamente. – 9.6. L'obbligo di notifica e l'obbligo di trasmissione delle informazioni fra gli Stati membri. – 9.7. Gli obblighi di *compliance* in capo agli intermediari e ai (grandi) contribuenti. – 10. Le misure antielusive speciali contro le società che prestano servizi digitali. – 11. Osservazioni conclusive.

1. Il riparto delle competenze fiscali fra l'Unione e gli Stati membri all'origine della frammentarietà della strategia anti-elusiva dell'Unione.

1.1. Il potere di azione dell'Unione in materia tributaria.

La strategia antielusiva dell'Unione è frammentaria per l'elaborazione del divieto di pratiche abusive da parte della Corte di Giustizia e la proliferazione di regole antiabuso in atti giuridici diversi, che rischiano di creare un quadro di incertezza a danno dei contribuenti³¹³.

Per individuare con esattezza la sfera applicativa delle pronunce della Corte di Giustizia e ricostruire correttamente la disciplina europea vigente contro le pratiche abusive o elusive è opportuno rammentare in via preliminare la classificazione delle competenze dell'Unione in ambito tributario e passare in rassegna i principali atti di diritto derivato che sono stati adottati.

Come noto, il Trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007 ha definito con chiarezza il riparto delle competenze fra l'Unione e gli Stati membri introducendo una classificazione delle competenze dell'Unione in competenze esclusive, concorrenti e cd. di "terzo tipo", ossia di sostegno, completamento o coordinamento delle disposizioni nazionali degli Stati membri.

³¹³ Le preoccupazioni sulla frammentarietà della disciplina antielusiva dell'Unione sono condivise anche dalla dottrina. Si richiama, per esempio, S.V. ARAMAYO, *A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth*, cit., p. 15: "This shows that in order to fight tax avoidance, Member States of the EU could apply domestic GAARs and SAARs, specific anti-avoidance rules included in their Tax Treaties, GAARs included in some EU Directives and the hypothetical CCCTB-GAAR. Further, more as in many cases avoiding or circumventing the tax rules entails interpretative issues, the Member States will also have to take into account a judicial approach, that is, the ECJ case law, the jurisprudence of each of the twenty-eight domestic Tax Courts, international and relevant case laws, and other hermeneutical tools. The problem is the overlap and friction between this GAARs and SAARs cocktail characterized by vague concepts, confused terminology and unsatisfactory jurisprudence, which generate different solutions in each one of the Member States and the fact that it generates uncertainty in taxpayers that are seeking tax mitigation instead of tax avoidance...obviously, this puzzle of rules is unsatisfying, expensive, problematic and inefficient". Tale presa di posizione era scaturita dalla lettura dell'art. 80 della COM(2011)121 finale del 16.03.2011, ossia della Proposta di Direttiva CCCTB precedente a quella attualmente oggetto di discussione in Consiglio, COM(2016)683 finale del 25.10.2016. Tale disposizione stabiliva che "le operazioni artificiali svolte con l'esclusiva finalità di eludere l'imposizione sono ignorate ai fini del calcolo della base imponibile. Il primo comma non si applica alle attività commerciali autentiche, nelle quali il contribuente è in grado di scegliere due o più possibili operazioni che hanno lo stesso risultato commerciale ma producono basi imponibili diverse". L'Autrice esprimeva preoccupazione per l'assenza di indicazioni in ordine al rapporto fra tale disposizione antielusiva particolare, applicabile ai soli fini della determinazione della base imponibile consolidata e le altre regole antielusive della medesima Proposta di direttiva, le regole antielusive previste nel diritto interno degli Stati membri o ancora le regole generali anti-abuso contenute nelle altre direttive europee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia sul divieto delle pratiche abusive.

In forza del principio di attribuzione, l'Unione ha il potere di legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti soltanto nei settori di sua competenza individuati dai Trattati e allo scopo di realizzare gli obiettivi ivi enunciati.

Secondo che il settore di competenza rientri nell'una o nell'altra delle categorie descritte dall'art. 2 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), l'intensità del potere legislativo dell'Unione varia radicalmente.

Nelle materie di competenza esclusiva, di cui l'art. 3 TFUE contiene l'elenco tassativo, l'Unione è titolare in via esclusiva del potere legislativo e l'attività normativa degli Stati membri è ammessa solo se autorizzata dall'Unione oppure finalizzata all'attuazione degli atti dell'Unione. Nelle materie di competenza concorrente, invece, l'Unione è contitolare del potere legislativo con gli Stati membri ed è tenuta a legiferare nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità³¹⁴.

La categoria delle materie di competenza concorrente dell'Unione è residuale in quanto non si esaurisce nella lista di cui all'art. 5 TFUE, di carattere esemplificativo come emerge dalla locuzione "in particolare", ma comprende anche quei settori che non sono menzionati negli elenchi delle materie di competenza esclusiva e cd. di terzo tipo dell'Unione contenuti negli artt. 3 e 6 TFUE e che sono attribuiti alla competenza dell'Unione da altre disposizioni dei Trattati.

La competenza dell'Unione in materia fiscale risulta così articolata.

L'Unione doganale rientra fra le materie di competenza esclusiva dell'Unione (art. 3, lett. a, TFUE) dunque i principi giurisprudenziali enunciati con riferimento ai dazi doganali e alle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, al procedimento di accertamento doganale e alle sanzioni doganali non possono essere applicati *sic et simpliciter* alle norme dei Trattati o agli atti di diritto derivato concernenti l'Iva o altre imposte e necessitano di un'accurata valutazione circa il loro perimetro applicativo.

Nell'ambito del Capo II del Titolo VII del TFUE, dedicato alle Disposizioni fiscali, l'art. 110 TFUE sancisce il divieto in capo agli Stati membri di introdurre imposte interne discriminatorie o protezionistiche completando la disciplina sulla libera circolazione delle merci, rappresentata oltre che dagli artt. da 28 a 30 TFUE concernenti il divieto dei dazi doganali e delle misure di effetto equivalente anche dagli artt. da 34 a 36 TFUE sul divieto delle restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione delle merci e delle misure di effetto equivalente e sulle deroghe a tale divieto.

Inoltre, l'art. 113 TFUE costituisce la base giuridica per l'adozione di disposizioni dell'Unione che riguardino l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza. Si prevede che il Consiglio deliberi all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato

³¹⁴ In base al principio di sussidiarietà, l'Unione è legittimata ad adottare atti di diritto derivato soltanto se gli obiettivi perseguiti dai trattati non possono essere raggiunti in misura sufficiente dagli Stati membri o dai loro enti pubblici territoriali con funzione legislativa. Affinchè l'azione dell'Unione sia conforme anche al principio di proporzionalità, la scelta del tipo di atto da adottare, che non sia prescritto dalla base giuridica contenuta nei Trattati, non può essere effettuata arbitrariamente e il contenuto e gli effetti dell'atto (la cd. "portata" dell'azione) devono essere definiti mediante una valutazione vincolata. Le Istituzioni europee, infatti, devono adottare misure che non eccedano quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi previsti dai Trattati. TESAURO DANIELE

economico e sociale, come disponeva l'art. 93 TCE, ma si aggiunge che deve essere seguita la procedura legislativa speciale.

Il Capo III sul ravvicinamento delle legislazioni include l'art. 115 del TFUE che, traendo ispirazione dal previgente art. 94 TCE, conferma il potere del Consiglio di stabilire direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno, deliberando all'unanimità secondo la stessa procedura descritta nell'art. 113 TFUE.

Da tale quadro normativo occorre trarre le seguenti conclusioni.

La competenza dell'Unione in materia tributaria concorre con quella degli Stati membri limitatamente all'Iva e alle altre imposte di consumo e indirette previste dall'art. 113 TFUE. In particolare, essa può essere ricondotta al settore del "mercato interno" previsto nell'elenco delle materie di competenza concorrente all'art. 6, par. 2, lett. a).

Quanto al settore delle imposte dirette, si possono sostenere due tesi diverse.

L'una consiste nel valorizzare il disposto dell'art. 115 TFUE e asserire che l'Unione è titolare di una competenza concorrente con gli Stati membri anche in tale settore³¹⁵; l'altra prevede di riconoscere la competenza esclusiva nel settore in capo agli Stati membri.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia sembra escludere che il settore delle imposte dirette rientri fra i settori di competenza concorrente dell'Unione e degli Stati membri, come è dato ricavare dal principio di diritto secondo cui "*se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario*"³¹⁶.

Si ritiene dunque corretto concludere che l'Unione riconosce la competenza esclusiva degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ma nel contempo è legittimata ad erodere tale competenza dall'art. 115 TFUE, che permette genericamente di adottare atti

³¹⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 6 giugno 2013, *Commissione europea c. Regno del Belgio* causa C-383/10, punto 10: "*In limine, la Commissione sottolinea, nel proprio ricorso, che la materia delle imposte dirette non costituisce una competenza esclusiva degli Stati membri, ma che essa è implicitamente e necessariamente inclusa nella competenza relativa al mercato interno di cui all'articolo 4, paragrafo 2, lettera a), TFUE e considerata quale competenza condivisa tra l'Unione europea e gli Stati membri*". Per la Commissione, tale interpretazione era avvalorata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri che debbono esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione. A sostegno di tale tesi, la Commissione richiamava la sentenza *Holböck* della Corte di Giustizia del 24 maggio 2007 (causa C-157/05, punto 21). Nella motivazione della suddetta sentenza di inadempimento la Corte di Giustizia si è limitata a reiterare il proprio principio di diritto ma non ha preso posizione sulla questione (punto 40). La competenza dell'Unione in materia di imposte dirette è qualificata come concorrente in M. HELMINEN, *EU Tax Law Direct Taxation*, 2017 Edition, IBFD, Amsterdam, 2017, p. 3, 13: "*both the European Union and the Member States can make decisions concerning tax legislation*"; "*Direct taxation falls under the scope of dividend competence. Both the Union and the Member States have competence*". Conformente, v. P. BORIA, *Diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2016, pp. 109 ss. Per Boria, la competenza dell'Unione in materia fiscale è concorrente con quella degli Stati membri tuttavia si distingue il cd. *global approach* per l'Iva, le accise e le imposte di consumo e il cd. *piecemeal approach* per i tributi non armonizzati.

³¹⁶ *Ex pluribus*, Corte di Giustizia, sentenza del 18 giugno 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, causa C-303/07, punto 24.

di ravvicinamento delle disposizioni nazionali che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno³¹⁷.

La competenza degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, inoltre, trova un limite nel dovere di rispettare il diritto primario dell'Unione ed, in particolare, le libertà di circolazione nel mercato interno sancite dai Trattati³¹⁸: fra le disposizioni di diritto

³¹⁷ In senso conforme: F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, op. cit., pp. 254-255: “*The Treaty of the Functioning of the European Union (TFEU) does not expressly confer any competence upon the EU Institutions in relation to direct taxation... (Omissis)... Furthermore Article 293 of the EC Treaty did not confer such powers upon the EU either. This article stated that member States shall, so far as is necessary, enter into negotiations securing, for the benefit of their nationals: ‘[...]the abolition of double taxation within the Community’. Based on this article, the Member States have both internal and external competence over direct taxation. The fact that this article has not been reproduced in the TFEU does not affect the proposition*”.

³¹⁸ Il principio di diritto secondo il quale “*gli Stati membri devono esercitare la propria competenza in materia di fiscalità diretta nel rispetto del diritto dell’Unione e, in particolare, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE*” si riscontra in una moltitudine di sentenze, quali: Corte di Giustizia, sentenza del 2 marzo 2017, *Alphonse Eschenbrenner*, causa C-496/15, punto 45; Corte di Giustizia, sentenza del 23 febbraio 2016, *Commissione c. Ungheria*, causa C-179/14, punto 171 e giurisprudenza ivi citata; Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2013, *A Oy*, causa C-123/11, punto 29; Corte di Giustizia, sentenza del 1° dicembre 2011, *Commissione europea c. Repubblica di Ungheria*, causa C-253/09, punto 42 e giurisprudenza ivi citata; Corte di Giustizia, sentenza del 1° luglio 2010, *Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Lavaleije*, causa C-233/09, punto 20 e giurisprudenza ivi citata; Corte di Giustizia, sentenza del 14 settembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer e Finanzamt München für Körperschaften*, causa C-386/04, punto 15 e giurisprudenza ivi citata; Corte di Giustizia, sentenza del 19 giugno 2014, *Strojírny Prostějov, a.s. ACO Industries Tábor s.r.o.*, cause riunite C-53/13 e C-80/13, punto 23; Corte di Giustizia, sentenza del 18 dicembre 2007, *Skatteverket et al.*, causa C-101/05, punto 19; Corte di Giustizia, sentenza del 26 giugno 2008, *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark c. Burda GmbH*, causa C-284/06, punto 65; Corte di Giustizia, sentenza del 4 marzo 2004, *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica francese*, causa C-334/02, punto 21; Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 1988, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, causa C-264/96, punto 19, disponibile in *Fisconline* con commento di E. NUZZO, *Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc (ICI)*; Corte di Giustizia, sentenza del 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer plc*, causa C-446/03, punto 29; Corte di Giustizia, sentenza dell’11 dicembre 2003, *Eredi del sig. H. Barbier*, causa C-364/01, punto 56; Corte di Giustizia, sentenza del 21 novembre 2002, *X e Y*, causa C-436/00, punto 32; Corte di Giustizia, sentenza del 29 marzo 2012, *Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate c. 3M Italia SpA*, causa C-417/10, punto 25; Corte di Giustizia, sentenza del 17 settembre 2009, *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG*, causa C-182/08, punto 34 e giurisprudenza ivi citata; Corte di Giustizia, sentenza del 29 marzo 2012, *Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate c. Safilo SpA*, causa C-529/10, punti 18 ss. Le disposizioni dei Trattati relative alle libertà di circolazione sono già sintomatiche del divieto di discriminazioni e quindi ostano all’applicazione autonoma del divieto di discriminazioni in base alla nazionalità di cui all’art. 18 TFUE. Quest’ultimo ha un ambito di applicazione residuale in quanto codifica un principio generale che è già compiutamente espresso in altre disposizioni più specifiche del Trattato. In questo senso, Corte di Giustizia, sentenza del 29 marzo 2012, *Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate c. 3M Italia SpA*, causa C-417/10, punto 35: “*tali libertà, nei loro rispettivi ambiti, costituiscono l’espressione specifica del principio generale del divieto di qualsiasi*

primario vincolanti nei settori non armonizzati delle imposte dirette non è possibile a nostro giudizio includere anche la Carta di Nizza in quanto, com'è espressamente chiarito dal suo art. 51 oltre che dall'art. 6, par. 1, primo comma del TUE, essa non innova le competenze dell'Unione definite nei Trattati. Pertanto, essa vincola le Istituzioni nell'esercizio della loro funzione legislativa e gli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione.

1.2. I principali atti di diritto derivato dell'Unione.

Sulla base di quanto sinora detto, occorre operare una netta distinzione fra gli atti di diritto derivato che sono stati adottati sulla base della competenza espressa dell'Unione in materia di Iva, imposte indirette e di consumo, da un lato, e quelli che poggiano genericamente sulla competenza concorrente dell'Unione nel mercato interno.

Sulla base dell'art. 93 TCE, in seguito sostituito dall'art. 113 TFUE, è stata adottata la direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, alla quale si collegano altre direttive che stabiliscono norme dettagliate.

In aggiunta all'Iva, fra le imposte armonizzate rientrano le accise gravanti sul consumo dei prodotti energetici ed elettricità, dell'alcol e delle bevande alcoliche e dei tabacchi lavorati. In particolare, la direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti sul consumo dei prodotti energetici ed elettricità di cui alla direttiva 2003/96/CE, dell'alcol e delle bevande alcoliche di cui alle direttive 92/83/CEE e 92/84/CEE e dei tabacchi lavorati di cui alla direttiva 2011/64/UE.

Con riferimento alle imposte indirette, è in vigore la Direttiva 2008/7/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008 concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali.

Si menziona anche la Direttiva "Eurobollo" 1999/62/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 giugno 1999, relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture.

Inoltre, è in corso di esame e discussione la proposta di Direttiva del Consiglio del 14 febbraio 2013, che attua la cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie, in forza dell'autorizzazione a stabilire disposizioni relative a un'imposta armonizzata sulle transazioni finanziarie (ITF) contenuta nella decisione 2013/52/UE del Consiglio³¹⁹. Parimenti, è attualmente sottoposta al vaglio del Consiglio la Proposta di Direttiva relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018³²⁰.

discriminazione a causa della nazionalità". Analogamente, si richiamano le sentenze Corte di Giustizia, sentenza del 31 marzo 2011, *Ulrich Schröder*, causa C-450/09, punto 28; Corte di Giustizia, sentenza del 13 marzo 2014, *Margaretha Bouanich*, causa C-375/12, punto 45.

³¹⁹ Proposta di Direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie, COM(2013)71 finale del 14.02.2013, discussa da ultimo il 17 giugno 2016 (ultimo accesso: 13.07.2018).

³²⁰ Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018, COM(2018)148 finale del 21.03.2018, discussa più recentemente dal Consiglio il 23.05.2018 (ultimo accesso: 28.05.2018).

Passando alla legislazione dell'Unione che è stata adottata sulla base dell'art. 100 TCEE, sostituito prima dall'art. 94 TCE e poi dall'art. 115 TFUE³²¹, i primi atti adottati dal Consiglio sono stati la Direttiva "Fusioni"³²² e la Direttiva "Madre-figlia"³²³.

Sulla base dell'art. 94 TCE, sono state adottate sia la Direttiva 2003/48/CE del Consiglio del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi³²⁴ sia la Direttiva "Interessi e canoni" 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.

Successivamente, la Direttiva 2009/133/CE del Consiglio del 19 ottobre 2009, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati membri, ha sostituito la precedente direttiva 90/434/CEE.

La base giuridica rappresentata dall'art. 115 TFUE ha permesso l'adozione della direttiva 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, che ha abrogato la direttiva 90/435/CEE.

Tale disposizione ha consentito da ultimo anche l'adozione della Direttiva 2016/1164/UE del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

Attualmente, sono oggetto di discussione in Consiglio due proposte ambedue fondate sull'art. 115 TFUE, la Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società³²⁵ e la Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società³²⁶.

2. Il divieto di pratiche abusive.

³²¹ In materia di imposte dirette ha assunto rilevanza anche l'art. 220 TCEE il quale, benché non prevedesse una base giuridica per l'adozione di una disciplina comunitaria, imponeva agli Stati membri di avviare negoziati finalizzati, *inter alia*, all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità. Gli Stati membri hanno concluso la Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate del 23 luglio 1990 (la "Convenzione sull'arbitrato", 90/436/CEE), ancora in vigore nonostante l'abrogazione della disposizione corrispondente all'art. 220 TCEE, ossia l'art. 293 TCE, da parte del Trattato di Lisbona (Disposizioni generali e finali 280).

³²² Direttiva 90/434/CEE del Consiglio del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi

³²³ 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

³²⁴ La direttiva 2003/48/CE è stata abrogata dalla direttiva 2015/2060/UE a decorrere dal 1° gennaio 2016 salvo quanto previsto dall'art. 1 di quest'ultima.

³²⁵ Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, COM(2016)683 finale del 25.10.2016.

³²⁶ Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società, COM(2016)685 finale del 19.05.2017 discussa da ultimo nel Consiglio dell'Unione europea in data 20.04.2018 per una valutazione del suo impatto entrate nazionali (ultimo accesso: 28.05.2018).

2.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia sul principio del divieto di pratiche abusive.

Lo sviluppo di una politica di contrasto alle condotte abusive ed elusive e di una definizione condivisa di tali fattispecie risale all'attività ermeneutica della Corte di Giustizia la quale ha enunciato dei principi di diritto che sono stati recepiti sia dalla Commissione europea, nella sua attività di *soft law* e in qualità di titolare del potere di iniziativa legislativa, che dal Consiglio nella sua produzione normativa.

Nel corso dell'intero capitolo, si procederà all'analisi della giurisprudenza comunitaria seguendo tre linee direttrici. In primo luogo, si intende esaminare le sentenze risalenti concernenti l'applicazione distorta o abusiva delle norme della Comunità da parte dei soggetti degli ordinamenti nazionali; in seguito, quelle nelle quali la Corte di Giustizia ha affrontato specificamente il tema dell'elusione fiscale; infine, dopo aver analizzato le disposizioni antielusive contenute nelle direttive sulle imposte dirette, si richiameranno le sentenze di interpretazione più significative³²⁷.

La prima applicazione del divieto di pratiche abusive è unanimemente ravvisata nelle sentenze degli anni Settanta in cui la Corte, senza attribuire rilevanza giuridica autonoma al principio, ha ammesso che *“le possibilità offerte dal Trattato CEE non possono avere l'effetto di consentire alle persone che ne fruiscono di sottrarsi abusivamente all'applicazione delle normative nazionali e di vietare agli Stati membri di adottare i provvedimenti necessari per evitare tali abusi”*³²⁸ e, di conseguenza, ha

³²⁷ Il rigore metodologico è condiviso dalla stessa Corte di Giustizia che ha negato l'applicabilità dei principi dalla stessa dettati in relazione alle disposizioni antiabuso contenute nelle direttive sulle imposte dirette al divieto generale di pratiche abusive. Si richiama Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2017, *Edward Cussens, John Jennings e Vincent Kingston*, causa C-251/16, punto 38: *“Per quanto riguarda, infine, la sentenza del 5 luglio 2007, Kofoed...risulta che la Corte si è pronunciata non sui presupposti applicativi del principio del divieto di pratiche abusive, ma su quelli di una disposizione specifica contenuta in una direttiva e che consente agli Stati membri di negare l'esenzione prevista da tale direttiva, qualora l'operazione interessata abbia come obiettivo principale, o come uno dei suoi obiettivi principali, la frode o l'evasione fiscale. Sebbene la Corte abbia, al punto 48 di detta sentenza, posto l'accento sull'esistenza di norme di diritto interno riguardanti l'abuso di diritto, la frode o l'evasione fiscale, che possono essere oggetto di interpretazione conforme, tale giurisprudenza riguarda detta disposizione di diritto derivato e non è quindi applicabile al principio generale del divieto di pratiche abusive”*.

³²⁸ In relazione alla libertà di stabilimento, si rinvia alle seguenti sentenze: Corte di Giustizia, sentenza del 7 luglio 1992, *The Queen c. Immigration Appeal Tribunal e Surinder Singh, ex parte: Secretary of State for the Home Department*, causa C-370/90, punto 24; Corte di Giustizia, sentenza del 3 ottobre 1990, *Procedimento penale c. Marc Gaston Bouchoucha*, causa C-61/89, punto 14. Sulla libera prestazione dei servizi, si richiamano invece le sentenze seguenti: Corte di Giustizia, sentenza del 3 dicembre 1974, *Van Binsbergen*, causa C-33/74, punto 13; Corte di Giustizia, sentenza del 7 febbraio 1979, *J. Knoors*, causa C-115/78, punto 25; Corte di Giustizia, sentenza del 4 dicembre 1986, *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica federale di Germania*, causa C-205/84, punto 22; Corte di Giustizia, sentenza del 5 ottobre 1994, *TV 10*, causa C-23/93, punto 20. In materia di libera prestazione dei servizi e di libera circolazione dei capitali, si ricorda: Corte di Giustizia, *Vereniging Veronica Omroep Organisatie*, sentenza del 3 febbraio 1993, causa C-148/91, punti 12-13. Sulla libera circolazione dei lavoratori, si veda Corte di Giustizia, sentenza del 21 giugno 1988, *Sylvie Lair*,

riconosciuto agli Stati membri il potere di vietare l'esercizio abusivo, eccessivo o distorto, ossia non effettivo e meramente strumentale, delle libertà di circolazione nel mercato interno³²⁹.

In particolare, la Corte di Giustizia adita con rinvii pregiudiziali di interpretazione aventi ad oggetto le disposizioni sulle libertà fondamentali contenute nel TCE ha dettato i criteri per verificare la conformità al diritto primario dell'Unione delle disposizioni nazionali produttive di effetti discriminatori o restrittivi, finalizzate a prevenire e reprimere i comportamenti in frode alla legge interna.

In tali pronunce, senza invocare espressamente il principio del divieto di abuso del diritto la Corte si è pronunciata sui limiti delle libertà di circolazione previste nel TCE e, di riflesso, sulla (il)legittimità dei comportamenti dei soggetti degli ordinamenti nazionali che si sottraevano al regime di un determinato Stato membro invocando tali disposizioni.

Al fine di definire l'esercizio abusivo o distorto delle libertà di circolazione, la Corte di Giustizia si fondava sul contenuto delle corrispondenti disposizioni del TCE che ne sancivano l'esistenza nell'ordinamento dell'Unione. Di conseguenza, l'esercizio abusivo delle libertà di circolazione ha finito per coincidere con l'esercizio apparente e non effettivo delle libertà di circolazione ossia con l'esercizio delle stesse *sine titulo*³³⁰.

Ciò si coglie con immediatezza nella definizione dell'abuso della libertà di stabilimento, che viene ravvisato nella costituzione di una struttura che non svolge attività economica effettiva nello Stato membro ospite e quindi non è integrata nel tessuto economico-produttivo del Paese.

Analogamente, l'abuso della libera prestazione dei servizi viene distinto dall'esercizio genuino ed effettivo di tale libertà sulla base dell'assenza dei caratteri di provvisorietà e temporaneità della prestazione resa dall'operatore.

L'accertamento dell'abuso del diritto, così inteso, richiedeva una verifica della situazione di fatto. Infatti, si trattava di valutare se la fattispecie rientrasse oppure no nell'ambito di applicazione delle disposizioni del TCE o TFUE sulle libertà di circolazione, tenuto conto della *ratio* di queste ultime.

causa C-39/86, punto 43, in cui la Corte ha stabilito che la prevenzione degli abusi può costituire una giustificazione in quanto gli abusi non sono coperti dalle norme comunitarie. Sulla libera circolazione delle merci, si richiama Corte di Giustizia, sentenza del 10 gennaio 1985, *Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc et a.*, causa C-229/83, punto 27 riguardante le esportazioni di libri al solo fine di reimportarli nell'intento di eludere una legge nazionale.

³²⁹ La dottrina europea anti-abuso è fatta risalire alla sentenza *Van Binsbergen* (C-33/74), sebbene nel contesto della stessa la Corte avesse utilizzato il termine elusione ("avoidance"). Così, si legge anche in L. WOODS, voce "Article 54 – Prohibition of abuse of rights", in S. PEERS – T. HERVEY – J. KENNER – A. WARD (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights. A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, p. 1554.

³³⁰ *Ibidem*. Analogamente, si veda S.V. ARAMAYO, *A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth*, cit., p. 16: "The doctrine of abuse of the ECJ has been used to block the circumvention of domestic rules by way the EU Treaty freedoms in artificial situations...In all these types of situations the ECJ 'deny' the benefits of the provisions of the Community Law because it is a false use of the EU Treaty freedoms". Aramayo condivide il pensiero che l'esercizio abusivo delle libertà di circolazione europee coincide con la falsa applicazione delle stesse, ossia con l'assenza dei presupposti previsti dai Trattati e il fine di aggirare le disposizioni nazionali.

Il divieto di abuso del diritto, così applicato, aveva natura meramente interpretativa. L'approccio interpretativo-teleologico della Corte per l'individuazione degli abusi si riscontra anche nelle sentenze successive, come la nota sentenza *Centros Ltd*³³¹, in cui i Giudici, incentrando l'attenzione sul contenuto e sull'obiettivo perseguito dagli artt. 52 e 58 del TCE, hanno escluso l'abuso del diritto di stabilimento (secondario) nel caso in cui una società stabilisca una propria sussidiaria in un determinato Stato membro e concentri tutte le sue attività commerciali in quest'ultimo Stato allo scopo di eludere l'applicazione delle norme sul conferimento di un capitale sociale minimo per la costituzione delle società³³².

Più complessa appare la definizione dell'esercizio distorto o abusivo della libera circolazione dei capitali in quanto le disposizioni corrispondenti del TCE (oggi TFUE) non specificano le caratteristiche che i movimenti di capitali e i pagamenti devono soddisfare per essere realmente funzionali alla realizzazione del mercato interno. Di conseguenza, se il movimento di capitali è materialmente effettuato, esso non potrebbe essere escluso dall'ambito di applicazione del TCE, oggi del TFUE. Essendo arduo distinguere fra i movimenti di capitali effettivi e quelli artificiali ancorando tale distinzione a criteri fattuali, l'abuso della libera circolazione dei capitali dovrebbe necessariamente essere fondato su un presupposto giuridico aggiuntivo, non esplicitato nel Trattato.

A partire dagli anni Novanta, la Corte di Giustizia è stata adita in via pregiudiziale in relazione a controversie concernenti l'applicazione distorta o abusiva degli atti di diritto derivato dell'Unione e ha reiterato tale indirizzo. Essa, dunque, ha accentuato la necessità di procedere alla individuazione dei comportamenti abusivi o fraudolenti mediante un'interpretazione teleologica delle disposizioni europee invocate dai soggetti interessati³³³.

Nelle sentenze *Pafitis*³³⁴ e *Diamantis*³³⁵ la Corte di Giustizia ha affrontato dei casi di asserito esercizio abusivo del diritto di sottoscrivere l'aumento di capitale previsto dall'art. 25 n. 1 della direttiva 77/91/CEE e chiarito le condizioni di applicazione delle norme domestiche che contrastavano l'abuso del diritto (nel caso di specie, l'art. 281 del codice civile ellenico). I Giudici comunitari hanno affermato che la norma greca anti abuso non poteva pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle

³³¹ Corte di Giustizia, sentenza del 9 marzo 1999, *Centros Ltd*, causa C-212/97, punto 26.

³³² Anche nella sentenza *Inspire Art Ltd* del 30 settembre 2003 (causa C-167/01), la Corte ha ribadito l'irrilevanza dei motivi per i quali una società è stata costituita in un determinato Stato membro e ha escluso l'abuso del diritto di stabilimento allorquando le società svolgono unicamente o principalmente le loro attività nella sede della succursale (punti 95, 136 ss.).

³³³ A titolo esemplificativo, si veda Corte di Giustizia, sentenza del 2 maggio 1996, *Brennet AG c. Vittorio Paletta*, causa C-206/94, punti 24-25, sull'interpretazione e validità dell'art. 18, nn. 1-5, del regolamento (CEE) del Consiglio n. 574 del 21 marzo 1972, che stabilisce le modalità di applicazione del regolamento (CEE) n. 1408/71 relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati e autonomi e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità.

³³⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 12 maggio 1998, *Alexandros Kefalas et al.*, causa C-367/96, punto 20. Analogamente, sia pure nel contesto di un *obiter dictum*: Corte di Giustizia, sentenza del 12 marzo 1996, *Panagis Pafitis et al.*, causa C-441/93, punto 68.

³³⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 23 marzo 2000, *Dionysios Diamantis*, causa C-373/97, punti 33-34.

disposizioni comunitarie negli Stati membri, come già avevano statuito in un *obiter dictum* della sentenza *Kefalas*³³⁶; inoltre, nella sentenza *Pafitis* hanno specificato che la contestazione di abuso del diritto presupponeva indizi gravi e sufficienti.

Sino agli anni 2000, la Corte non ha espressamente riconosciuto l'esistenza di un principio generale del divieto di abuso del diritto. Nella sentenza *Emsland-Stärke GmbH* del 16 maggio 2000, la Corte ha utilizzato il termine "principio" solo nelle parti in cui ha riportato testualmente le osservazioni della Commissione. Tale sentenza, però, ha avuto il merito di dettare per la prima volta una definizione organica delle "pratiche abusive" alle quali la tutela prevista dai regolamenti comunitari non può estendersi. Nel caso di specie, veniva affrontato il tema delle esportazioni meramente formali realizzate al solo scopo di beneficiare delle restituzioni all'esportazione.

La Corte, nei paragrafi 52 e 53 della sentenza, ha affermato che l'abuso del diritto consta di un elemento oggettivo e uno soggettivo³³⁷. Il primo consiste nel mancato raggiungimento dell'obiettivo delle disposizioni formalmente applicate in modo corretto; il secondo è dato dalla volontà dell'agente di realizzare artatamente i presupposti per invocare il vantaggio previsto dalle norme comunitarie.

Nella sentenza *Halifax plc* del 21 febbraio 2006³³⁸, la Corte di Giustizia ha applicato il divieto delle pratiche abusive³³⁹ al fine di interpretare ed applicare correttamente la Direttiva Iva 2006/112/CE del 28 novembre 2006³⁴⁰.

³³⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 12 maggio 1998, *Alexandros Kefalas et a.*, causa C-367/96, punto 22: "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 perseguiti".

³³⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 16 maggio 2000, *Emsland-Stärke GmbH*, causa C-110/99: "52. La constatazione che si tratta di una pratica abusiva 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. 53. Essa richiede, d'altra parte, 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. 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".

³³⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd*, causa C-255/02.

³³⁹ *Ibidem*. Il Governo del Regno Unito aveva invocato la "dottrina relativa all'abuso del diritto" (punto 42) mentre l'Avvocato Generale aveva riconosciuto il principio del divieto di abusi del diritto comunitario (punti 73 ss. delle Conclusioni di Poiares Maduro presentate il 7 aprile 2005). Sebbene il giudice di rinvio, il VAT and Duties Tribunal of London, avesse qualificato le transazioni poste in essere dal contribuente ricorrendo al concetto di elusione fiscale ("tax avoidance"), la Corte di Giustizia preferì descriverle come pratiche abusive, in applicazione del principio del divieto di pratiche abusive.

³⁴⁰ Il principio del divieto di pratiche abusive venne dapprima elaborato ed applicato dalla Corte di Giustizia in ambito extra-tributario. In particolare, il divieto di esercitare i diritti conferiti dalle disposizioni di diritto derivato dell'Unione venne implicitamente riconosciuto a partire dalla sentenza *General Milk Products GmbH* del 3 marzo 1993 (causa C-8/92, punto 22) e fu oggetto di studio nelle Conclusioni rese dall'Avvocato generale Giuseppe Tesauro per i casi *Panagis Pafitis et a.* (C-441/93) e *Alexandros Kefalas* (C-367/96), riguardanti il divieto di abuso del diritto codificato nell'art. 281 del codice civile greco. L'applicazione della disposizione anti-abuso domestica per disconoscere gli effetti dell'esercizio abusivo dei diritti

Ai paragrafi 74 e 75, la Corte di Giustizia ha enunciato i tratti caratterizzanti dei comportamenti abusivi adattandoli alla materia fiscale e ha stabilito che “*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. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l’ottenimento di un vantaggio fiscale*”³⁴¹. In base a tale definizione, l’abuso del diritto sussiste in presenza di un presupposto oggettivo, consistente nel conseguimento di un vantaggio fiscale incompatibile con gli obiettivi delle disposizioni della direttiva³⁴², e di un presupposto soggettivo, vale a dire lo scopo essenziale di ridurre il carico fiscale dell’operazione³⁴³.

Mentre il primo requisito, consistente nel conseguimento di un vantaggio fiscale indebito, impone un’operazione di carattere giuridico-ermeneutico, il secondo richiede di analizzare il caso di specie e condurre un esame fattuale per accertare il contenuto e il significato dell’operazione compiuta e desumere da elementi oggettivi la volontà dell’agente.

Fra gli indici dello scopo essenziale di conseguire un vantaggio fiscale, la Corte di Giustizia ha indicato: “*il carattere puramente fittizio di queste ultime [n.d.r. le*

conferiti dall’art. 25 della Direttiva 77/91/CEE, intesa a coordinare le garanzie richieste negli Stati membri alle società per tutelare gli interessi dei soci e dei terzi, era considerata in collisione con il primato del diritto comunitario e con l’esigenza di un’applicazione di quest’ultimo effettiva ed uniforme. Allora Giuseppe Tesauro negò l’esistenza di un principio europeo del divieto di abuso del diritto evidenziando la mancanza di una definizione uniforme dello stesso; al contempo, egli evidenziò che l’ordinamento comunitario non poteva accettare l’esercizio fraudolento o abusivo del diritto comunitario e a conferma di ciò richiamò la giurisprudenza della Corte di Giustizia sul contrasto all’esercizio abusivo o strumentale delle libertà di circolazione nel mercato interno previste nei Trattati. Descrivendo l’abuso del diritto come un esercizio solo apparente dei diritti conferiti dal diritto derivato dell’Unione, stante l’assenza dei presupposti per poterli invocare, Giuseppe Tesauro fu tra i primi sostenitori della natura interpretativa del principio del divieto di abuso del diritto, la quale venne riconosciuta anche dall’Avvocato generale Poireres Maduro nelle sue Conclusioni presentate il 7 aprile 2005 per il caso *Halifax plc*. Le componenti normative dell’abuso del diritto vennero schematizzate ed esplicitate dall’Avvocato generale Siegbert Albert nelle Conclusioni rese in data 16 maggio 2000 per il caso *Emsland-Stärke GmbH*. Nella sentenza *Emsland-Stärke GmbH*, la Corte di Giustizia aderì alla ricostruzione dell’Avvocato generale stabilendo che la pratica abusiva consta di un insieme di circostanze oggettive che dimostrano che l’obiettivo perseguito dalla normativa comunitaria è stato disatteso e di un elemento soggettivo, che corrisponde alla volontà di ottenere un vantaggio previsto dalle disposizioni comunitarie mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento.

³⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax plc et a.*, causa C-255/02, punto 69.

³⁴² *Ibidem*, punto 74.

³⁴³ *Ibidem*, punto 75.

operazioni] nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale” (punto 81)³⁴⁴.

La Corte di Giustizia ha altresì descritto gli effetti delle pratiche abusive stabilendo il principio di diritto secondo cui “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” del quale ci si occuperà in dettaglio nel Capitolo IV³⁴⁵.

Esattamente due anni dopo la sentenza *Halifax plc*, in seguito ad un rinvio pregiudiziale di interpretazione effettuato dalla Corte di Cassazione italiana, la Corte di Giustizia con la sentenza *Part Service srl*³⁴⁶ ha precisato che per soddisfare il requisito soggettivo è richiesto che lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale costituisca la ragione essenziale dell’operazione e non necessariamente la ragione esclusiva³⁴⁷. Pertanto, la presenza di ragioni diverse ulteriori rispetto a quella di conseguire un risparmio d’imposta, come gli “obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia”, non esclude che il comportamento del contribuente costituisca un’operazione abusiva.

Tale pronuncia ha contribuito a chiarire che l’aggettivo “puramente fittizie” utilizzato nella sentenza *Halifax plc* – in inglese tradotto “*purely artificial*” e in francese “*purement artificielles*” – è diretto a descrivere quelle operazioni sia pure reali ed effettive che il contribuente non avrebbe posto in essere se avesse saputo di non poter conseguire il risparmio d’imposta ad esse connesso.

Preme evidenziare che la definizione di pratiche abusive è rimasta invariata, come emerge dalla recente sentenza *Edward Cussens et a.* del 22 novembre 2017. La Corte, richiamando espressamente la sentenza *Halifax plc*, ha ribadito gli stessi elementi costitutivi della nozione di pratiche abusive, sia il presupposto oggettivo costituito dalla produzione di un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all’obiettivo delle disposizioni formalmente applicate in modo ineccepibile sia il presupposto soggettivo rappresentato dallo scopo essenziale di conseguire un vantaggio fiscale.

I Giudici hanno specificato che l’esame del requisito soggettivo investe soltanto le operazioni di cui occorre valutare il carattere abusivo e non anche quelle distinte ed indipendenti successive³⁴⁸, ciò (si ritiene) al fine di evitare che l’obiettivo economico perseguito dal contribuente con un’operazione complessa possa consentirgli di giustificare i segmenti negoziali privi di significato sul piano economico e aventi unicamente una funzione di risparmio fiscale. Nel caso di specie, che riguardava una

³⁴⁴ Analogamente, Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2008, *Part Service S.r.l.*, causa C-425/06, punto 62, disponibile in *Fisconline* con commento di G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d’imposta e collegamento negoziale*.

³⁴⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax plc et a.*, causa C-255/02, punto 93. Si richiama anche il punto 94: “*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*”.

³⁴⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2008, *Part Service Srl*, C-425/06, sentenza del 21 febbraio 2008.

³⁴⁷ *Ibidem*, punto 62.

³⁴⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2017, *Edward Cussens et a.*, causa C-251/16, punti 56 ss.

concatenazione di contratti (contratti di locazione seguiti da contratti di vendita di beni immobili), la Corte ha ribadito che la valutazione dello scopo perseguito dall'agente implica un'analisi delle operazioni, nonché dei nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti³⁴⁹.

Quanto agli effetti delle operazioni abusive, la Corte di Giustizia ha confermato il principio di diritto enunciato nella sentenza *Halifax plc* secondo cui “*devono essere ridefinite in modo da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che hanno fondato tale pratica abusiva*” senza eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'Iva ed evitare le frodi³⁵⁰. La Corte ha così dimostrato di aderire alla tesi della riquilificazione del fatto economico con conseguente applicazione della pertinente normativa fiscale³⁵¹.

2.2. Approfondimento di carattere multidisciplinare: il divieto di abuso del diritto nella Carta di Nizza (art. 54) e il suo rapporto di alterità rispetto al principio giurisprudenziale del divieto di pratiche abusive.

Una questione che la dottrina ha sollevato e affrontato riguarda il rapporto che sussiste fra il principio del divieto di pratiche abusive elaborato dalla Corte di Giustizia nei termini richiamati e il divieto di abuso del diritto statuito nell'art. 54 della Carta di Nizza, in base al quale “*Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta*”.

Tale disposizione riproduce quasi pedissequamente l'art. 17 della CEDU, anche'esso rubricato “*Divieto dell'abuso di diritto*”³⁵². L'interpretazione che la Corte EDU ha fornito in relazione a quest'ultima disposizione ha assunto rilevanza al fine di intendere correttamente anche l'art. 54 della Carta di Nizza. In base all'art. 52, par. 3, della Carta di Nizza, infatti, qualora essa contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla

³⁴⁹ Sull'impatto della sentenza *Edward Cussens et a.* nella giurisprudenza della Corte di Giustizia concernente il divieto di pratiche abusive, si permetta di rinviare ad un proprio contributo: F. BARDINI, *The principle of the prohibition of abusive practices within the framework of the VAT Directive is directly effective against citizens (ECJ, Cussens and others judgment, C-251/16, 22 November 2017)*, in *Diritti Comparati*, 8.02.2018, scaricabile dall'indirizzo: <http://www.diritticomparati.it/principle-prohibition-abusive-practices-within-framework-vat-directive-directly-effective-citizens-ecj-cussens-others-judgment-c-25116-22-november-2017/>.

³⁵⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2017, *Edward Cussens et a.*, causa C-251/16, punti 46 ss.

³⁵¹ *Ibidem*, punto 47: “*Da tale giurisprudenza risulta che il principio del divieto di pratiche abusive in materia di IVA implica, innanzitutto, la determinazione della situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che hanno fondato tale pratica e, successivamente, la valutazione di tale situazione ridefinita alla luce delle disposizioni pertinenti del diritto nazionale e della sesta direttiva*”.

³⁵² Art. 17 della CEDU: “*Nessuna disposizione della presente Convenzione può essere interpretata nel senso di comportare il diritto di uno Stato, un gruppo o un individuo di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla stessa Convenzione*”.

CEDU, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti da quest'ultima Convenzione, ferma restando la possibilità del diritto europeo di riconoscere agli stessi una protezione ancora più estesa.

È generalmente riconosciuto che l'art. 17 della CEDU consente di porre dei limiti ai diritti fondamentali previsti dalla Convenzione al fine di assicurare la tenuta del sistema ed escludere dall'area di protezione della Convenzione gli atti manifestamente incompatibili con i valori proclamati e garantiti dalla stessa³⁵³. Ne consegue che tale disposizione è destinata a trovare applicazione solo in casi eccezionali che fuoriescono dall'ambito applicativo *ratione materiae* delle disposizioni della Convenzione, essendo nella maggior parte dei casi sufficiente l'applicazione e interpretazione corretta della disposizione attributiva del diritto fondamentale che ne definisce il contenuto e i limiti³⁵⁴.

Deve aggiungersi che il divieto dell'abuso di diritto è sancito in termini pressoché identici nell'art. 30 della Dichiarazione Universale dei Diritti Umani, approvata e proclamata a New York il 10.12.1948, e nell'art. 5, par. 1, del Patto Internazionale relativo ai diritti civili e politici, concluso a New York il 16.12.1966³⁵⁵.

³⁵³ A titolo di esempio, si cita H. CANNES – D. VOORHOOF, *The Abuse Clause and Freedom of Expression in the European Human Rights Convention: An Added Value for Democracy and Human Rights Protection?*, in *Netherlands Quarterly of Human Rights*, Vol. 29/1, 2011, p. 83: “*This clause should be seen as a symbolic declaration in the light of which the whole Convention should be read and interpreted; as a firm “no” to activities or statements that are incompatible with fundamental democratic values*”.

³⁵⁴ I principi di diritto enunciati dalla Corte EDU in relazione all'art. 17 CEDU sono sintetizzati nei par. 87-88 della sentenza *Paksas c. Lituania* del 6 gennaio 2011, ricorso n. 34932/04: «*Since the general purpose of Article 17 is, in other words, to prevent individuals or groups with totalitarian aims from exploiting in their own interests the principles enunciated in the Convention (see W.P. and Others v. Poland (DEC.), no. 42264/98, ECHR 2004-VII, and Norwood v. The United Kingdom, no. 23131/03, ECHR 2004-XI), this Article is applicable only on an exceptional basis and in extreme cases, as indeed is illustrated by the Court's case-law. The Court has held in particular that a “remark directed against the Convention's underlying values” is removed from the protection of Article 10 by Article 17...The Court found the applicant's Article 10 complaint incompatible ratione materiae with the provisions of the Convention. It based that conclusion on the observation that the main content and general tenor of the applicant's book, and thus its aim, were markedly revisionist and therefore ran counter to the fundamental values of the Convention and of democracy, namely justice and peace, and inferred from that observation that he had attempted to deflect Article 10 from its real purpose by using his right to freedom of expression for ends which were contrary to the text and spirit of the Convention.*».

³⁵⁵ Art. 5 Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici (1966): “*1. Nessuna disposizione del presente Patto può essere interpretata nel senso di implicare un diritto di qualsiasi Stato, gruppo o individuo di intraprendere attività o di compiere atti miranti a sopprimere uno dei diritti o delle libertà riconosciuti nel presente Patto ovvero a limitarlo in misura maggiore di quanto è previsto nel Patto stesso*”. La prima vera codificazione del divieto di abuso del diritto a livello internazionale è ravvisata nell'art. 30 della Dichiarazione Universale dei Diritti Umani, approvata e proclamata il 10 dicembre 1948, che statuisce: “*Nulla nella presente Dichiarazione può essere interpretato nel senso di implicare un diritto di un qualsiasi Stato, gruppo o persona di esercitare un'attività o di compiere un atto mirante alla distruzione di alcuno dei diritti e delle libertà in esso enunciati*”.

In origine, l'art. 17 della CEDU e l'art. 5 del Patto Internazionale relativo ai diritti civili e politici miravano essenzialmente a proteggere i valori della comunità democratica di cui i trattati erano depositari, e quindi a contrastare il fascismo e il comunismo che dilagavano in quegli anni³⁵⁶.

In seguito, come emerge dalla giurisprudenza della Corte EDU, essi sono stati invocati a protezione del sistema democratico e di tutti gli altri valori fondamentali della Convenzione, ovvero sia del “*testo e dello spirito della Convenzione*”³⁵⁷, come il principio di uguaglianza, il divieto di discriminazioni, il rispetto della dignità umana, la tolleranza e la pace sociale.

La dottrina che ha esaminato dettagliatamente le sentenze della Corte EDU sull'art. 17 CEDU ha riconosciuto che tale disposizione è stata sovente invocata in relazione alla libertà di espressione per combattere i casi più gravi di *hate speech*, ossia di esercizio di tale libertà per negare l'olocausto e altri eventi storici documentati (cd. negazionismo) oppure per esprimere il supporto ai regimi antidemocratici o totalitari, al razzismo, all'antisemitismo e all'islamofobia³⁵⁸.

Nei casi di manifesta contrarietà ai valori fondamentali della CEDU, l'art. 17 CEDU produce un effetto diretto (cd. “*Guillotine effect*”)³⁵⁹. Viceversa, nei casi che non sono di immediata soluzione, tale disposizione risulta avere un effetto indiretto in quanto assolve ad una funzione interpretativa dell'art. 10, par. 2, sulla libertà di espressione³⁶⁰.

Il divieto di abuso del diritto, così inteso, ha una sfera di applicazione limitata ai diritti riconosciuti dalla Convenzione e dai suoi protocolli³⁶¹, salve alcune eccezioni³⁶².

³⁵⁶ Corte EDU, sentenza del 16 novembre 2004, *Norwood v. United Kingdom*, ricorso n. 23131/03: “*The general purpose of Article 17 is to prevent individuals or groups with totalitarian aims from exploiting in their own interests the principles enunciated by the Convention*”. In dottrina: H. CANNES – D. VOORHOOF, *The Abuse Clause and Freedom of Expression in the European Human Rights Convention: An Added Value for Democracy and Human Rights Protection?*, cit., p. 56.

³⁵⁷ Corte EDU, sentenza del 12 maggio 1988, *Kühnen c. Germania*, ricorso n. 12194/86.

³⁵⁸ A. WEBER, *Manual on hate speech*, Council of Europe publishing, 2009, pp. 1-27, scaricabile dal portale http://icm.sk/subory/Manual_on_hate_speech.pdf.

³⁵⁹ A titolo esemplificativo, si segnalano le seguenti sentenze: Corte EDU, sentenza del 18 ottobre 1995, *Honsik c. Austria*, ricorso n. 25062/94; Corte EDU, sentenza del 24 giugno 2003, *Garaudy c. Francia*, ricorso n. 65831/01; Corte EDU, sentenza del 16 giugno 2009, *Féret c. Belgio*, ricorso n. 15615/07.

³⁶⁰ Ai sensi dell'art. 10, par. 2 della CEDU: “*L'esercizio di queste libertà, poiché comporta doveri e responsabilità, può essere sottoposto alle formalità, condizioni, restrizioni o sanzioni che sono previste dalla legge e che costituiscono misure necessarie, in una società democratica, alla sicurezza nazionale, all'integrità territoriale o alla pubblica sicurezza, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, alla protezione della reputazione o dei diritti altrui, per impedire la divulgazione di informazioni riservate o per garantire l'autorità e l'imparzialità del potere giudiziario*”. Sul duplice effetto dell'art. 17 della CEDU, si rinvia a: H. CANNES – D. VOORHOOF, *The Abuse Clause and Freedom of Expression in the European Human Rights Convention: An Added Value for Democracy and Human Rights Protection?*, cit., pp. 58, 67-68.

³⁶¹ La dottrina osserva che il divieto di abuso del diritto è codificato anche nell'art. 35, par. 3, della CEDU secondo cui il ricorso individuale alla Corte è irricevibile se la Corte ritiene che sia “*incompatibile con le disposizioni della Convenzione o dei suoi Protocolli, manifestamente infondato o abusivo*” (lett. a). L'art. 35, par. 3, vieta il cd. abuso del processo. La Corte di

Inoltre, l'art. 17 della Convenzione stabilisce espressamente che i destinatari del divieto di abuso del diritto sono sia gli Stati che gli individui e risulta assoggettato sia al divieto di discriminazioni che al principio di proporzionalità sicché qualsiasi misura diretta ad evitare un esercizio abusivo dei diritti individuali deve essere proporzionata alla gravità e alla durata della minaccia³⁶³.

Un tanto premesso, l'art. 54 della Carta di Nizza, come si è anticipato sopra, stabilisce il divieto dell'abuso di diritto in termini pressoché analoghi all'art. 17 della CEDU³⁶⁴; tuttavia, esso va letto congiuntamente all'art. 52, par. 1, in quanto vanno distinte due ipotesi³⁶⁵.

Strasburgo non ha chiarito quale sia il rapporto fra tale disposizione e l'art. 17 CEDU il quale resta dunque problematico. Per ulteriori approfondimenti, si fa rinvio a: L. WOODS, voce "*Article 54 – Prohibition of abuse of rights*", cit., p. 1551. Secondo l'Autrice, si prospettano due ipotesi: da un lato quella sostenuta dalla Corte nel caso *Norwood* che vede l'abuso del processo come consequenziale all'abuso del diritto di cui all'art. 17 CEDU; dall'altro, quella secondo cui le due disposizioni concernono due ipotesi distinte e l'art. 17 CEDU è destinato ad operare nei confronti delle situazioni abusive più gravi.

³⁶² La sfera applicativa dell'art. 17 CEDU non include i diritti inderogabili, come il diritto alla vita (art. 2), la proibizione della tortura (art. 3), la proibizione della schiavitù e del lavoro forzato (art. 4), il diritto alla libertà e alla sicurezza (art. 5), il diritto a un equo processo (art. 6), il diritto di avere un'opinione (distinto dal diritto di esprimerla) e la libertà religiosa nella sfera intima (art. 9).

³⁶³ Si veda in tal senso L. WOODS, voce "*Article 54 – Prohibition of abuse of rights*", cit., pp. 1539-1556. Altra parte della dottrina ha invece manifestato preoccupazione per il mancato assoggettamento dell'art. 17 CEDU ai principi di non discriminazione e di proporzionalità. Cfr. H. CANNES – D. VOORHOOF, *The Abuse Clause and Freedom of Expression in the European Human Rights Convention: An Added Value for Democracy and Human Rights Protection?*, cit., pp. 68 ss.. La loro tesi è ribadita anche in H. CANNES – D. VOORHOOF, *The Abuse Clause in International Human Rights Law: an Expedient Remedy against Abuse of Power or an Instrument of Abuse itself?*, in K. VANHOUTTE - G. FAIRBAIRN - M. LANG, *Bullying and the Abuse of Power*, Inter-Disciplinary Press, Oxford, 2010, pp. 117-124.

³⁶⁴ Attenta dottrina ha messo a confronto le due disposizioni avendo riguardo alla struttura delle convenzioni in cui sono inserite. È stato osservato che solo l'art. 54 della Carta di Nizza, facendo esclusivo riferimento ai diritti e alle libertà, solleva la questione se la clausola possa operare o meno nei confronti dei principi. Inoltre, è stato messo in luce che l'art. 54 ha un ambito di applicazione più ampio in quanto è destinato ad operare anche nei casi emergenziali per i quali la CEDU prevede espressamente l'art. 15 sulla "Deroga in caso di stato d'urgenza". Tale ultima disposizione assegna un ampio margine di discrezionalità agli Stati nei periodi di emergenza causati dalla guerra o da altro pericolo pubblico che minacci la vita della nazione, ossia esclusivamente in relazione a fatti gravi e temporanei che minaccino lo Stato; viceversa, l'art. 17 CEDU è concepito per le fattispecie meno gravi o che comunque ledano un gruppo minoritario e non la comunità nel suo complesso. In assenza di una disposizione corrispondente all'art. 15 CEDU nella Carta di Nizza, l'art. 54 sul divieto dell'abuso di diritto è destinato a trovare applicazione secondo standard diversi.

³⁶⁵ L. WOODS, voce "*Article 54 – Prohibition of abuse of rights*", cit., pp. 1545-1546: "*The provision is an 'almost verbatim' replica of Article 17 ECHR. That provision addresses two similar sorts of case. The first type comprises instances where states seek to restrict a human right in the name of another human right. It is linked to the idea that restrictions cannot destroy the essential element of a right completely (a point expressed in Article 52(1) EUCFR, first sentence)*". Ivi, p. 1550: "*While Article 54 EUCFR tracks Article 17 ECHR, there are some differences which may affect the approach to interpretation...Article 52(1) sentence one refers*

La prima ipotesi ricorre quando gli Stati adottano misure che interferiscono con l'esercizio di un diritto individuale al fine di garantire un altro diritto ed è affrontata dall'art. 52, par. 1, secondo cui le limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla Carta devono rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà³⁶⁶.

La seconda ipotesi concerne i casi in cui i soggetti degli ordinamenti nazionali invocano un diritto o una libertà per recare pregiudizio ad un altro diritto o libertà o al sistema stesso complessivamente inteso, finendo per svuotare di significato e di funzione la Carta dei diritti fondamentali. L'art. 54 della Carta di Nizza, perciò, va applicata in combinato disposto con le disposizioni sui diritti individuali suscettibili di abuso o del rischio di abuso³⁶⁷.

Il divieto incide generalmente sulla sfera applicativa di tutti i diritti riconosciuti all'individuo dalla Carta tuttavia le situazioni giuridiche maggiormente passibili di essere abusate sono il diritto al rispetto della vita privata e della vita familiare (art. 7), la libertà di pensiero, di coscienza e di religione (art. 10), la libertà di espressione e d'informazione (art. 11), la libertà di riunione e di associazione (art. 12), la libertà delle arti e delle scienze (art. 13), il diritto dei genitori di provvedere all'educazione e all'istruzione dei loro figli (art. 14, par. 3) e il diritto di voto e di eleggibilità alle elezioni del Parlamento europeo e alle elezioni comunali (artt. 39-40)³⁶⁸.

La dottrina tende a riconoscere autonomia al concetto di abuso del diritto previsto dall'art. 54 della Carta di Nizza per il suo ambito di applicazione speciale, limitato ai diritti riconosciuti dalla Carta, e per la sua funzione di assicurare la protezione dei valori fondanti del sistema, *in primis* i valori democratici³⁶⁹.

Alla luce della giurisprudenza della Corte EDU, che ha influito sull'interpretazione dell'art. 54 della Carta di Nizza, si ritiene ragionevole aderire a tale orientamento

to any limitations having to 'respect the essence of those rights and freedoms'. This is one aspect of the double-sided Article 17 ECHR, which limits states in a way the may restrict rights, but, as noted, potentially this aspect falls outside Article 54 as a result of Article 52(1)".

³⁶⁶ La disposizione di cui all'art. 52, par. 1, della Carta di Nizza contempla altresì il requisito di proporzionalità delle misure restrittive dei diritti fondamentali della Carta. Anche l'art. 17 CEDU, comunque, è completato dall'art. 18 che, stabilendo che le restrizioni "*possono essere applicate solo allo scopo per cui sono state previste*", esplicita un altro limite per i legislatori nazionali.

³⁶⁷ L. WOODS, voce "*Article 54 – Prohibition of abuse of rights*" cit., pp. 1539, 1546: "*The scope of application is determined by the underlying right to which the abuse claim is linked. Art. 17 ECHR, and consequently Article 54 EUCFR, cannot be invoked independently; the articles must be invoked in the context of a claim under another right in the Convention*".

³⁶⁸ La disposizione antiabuso corrispondente contenuta nella CEDU (art. 17) è prevalentemente invocata in relazione alla libertà di religione (cd. *religious speech and actions*), alla libertà di espressione (*hate speech* o partecipazione ad atti sovversivi violenti), alla libertà di riunione di associazione (sindacati e partiti di carattere non democratico) e al diritto di voto.

³⁶⁹ Lo stesso si è detto in relazione all'art. 17 della CEDU che riguarda esclusivamente i diritti garantiti dalla CEDU e dai suoi protocolli e che è invocabile solo in ipotesi eccezionali. L'abuso del diritto contrastato dalla Corte di Giustizia, al contrario, non attenta ai valori dell'Unione ma al più incide sul riparto di competenze tra l'Unione e gli Stati membri. L. WOODS, voce "*Article 54 – Prohibition of abuse of rights*", cit., p. 1555: "*Abuse of rights in the internal market context does not threaten to undermine the Union's values, though it may affect the division of competence between member States and Union*".

dottrinale che ravvisa in questa norma una clausola anti-abuso originale, non assimilabile alla nozione di pratiche abusive che emerge dalla giurisprudenza comunitaria³⁷⁰.

Il divieto di abuso del diritto di cui all'art. 54, infatti, non riproduce l'elemento oggettivo e soggettivo dell'abuso del diritto previsti dalla Corte di Giustizia e implica un'attività di bilanciamento dei diritti con gli altri diritti e libertà contemplati dalla Carta³⁷¹.

3. La giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla prevenzione dell'elusione fiscale.

³⁷⁰ Per un approfondimento dell'art. 54 della Carta di Nizza e della sua relazione con la giurisprudenza comunitaria in materia di abuso del diritto, si rinvia a G. VITALE, *voce Art. 54 Divieto dell'abuso di diritto*, in M. MASTROIANNI – O. POLLICINO – S. ALLEGREZZA – F. PAPPALARDO – O. RAZZOLINI (a cura di), *Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 1114: *“la figura dell'abuso del diritto di cui all'art. 54, al di là del nomen iuris utilizzato, e di una logica di base che condivide con la più generale figura di abuso enucleata dalla giurisprudenza della Corte, se ne differenzia in modo sensibile, atteggiandosi a criterio giuridico autonomo e in parte diverso da essa. E ciò non solo perché l'attività di bilanciamento nella quale riposa la definizione della condotta abusiva è improntata a caratteri squisitamente ed esclusivamente oggettivi; ma anche perché l'elemento oggettivo che costituisce la figura dell'abuso si esplica nell'ambito della Carta in modo del tutto peculiare. Esso sussiste ipso iure, ossia in ragione del puro e semplice assoggettamento in concreto di un diritto ad un altro, di una libertà ad un'altra. Questa ricostruzione è confermata indirettamente, peraltro, dalla circostanza per cui l'applicazione dell'art. 54 prescinde dalla natura pubblica o privata del soggetto agente, dalla effettiva violazione dell'altro diritto, dall'esistenza del danno e dall'illegalità o illegittimità del comportamento”*.

³⁷¹ In particolare, l'abuso del diritto di cui all'art. 54 della Carta di Nizza non prevede il requisito oggettivo dell'alterazione del fattore causale, né richiede l'elemento soggettivo consistente nella consapevolezza del titolare di un diritto che l'alterazione sia preordinata a comprimere altri diritti e libertà contemplati dalla Carta o ad imporre ad essi limiti ulteriori e diversi da quelli già previsti. *Ivi*, p. 1113: *“è evidente che ciascun diritto e ciascuna libertà siano caratterizzati da una certa autonomia, strutturale e funzionale, e risultino altresì portatori di interessi talvolta tra di loro contrastanti. Ciò comporta, in altri termini, che si possa dare il caso in cui l'esercizio di un diritto contemplato dalla Carta, pur se nel pieno rispetto del limite dallo stesso previsto, comporti la lesione, la compressione o addirittura la distruzione di un altro diritto riconducibile alla stessa. Ed è proprio in questa eventuale lesione, compressione o distruzione che si sostanzia il requisito oggettivo di cui all'art. 54, ossia nella semplice circostanza della frustrazione di un diritto ad opera di un altro, e ciò a prescindere da qualsiasi sviamento più o meno sensibile dalle finalità previste dalle norme di riferimento”*. Nel suo commento all'art. 54 della Carta di Nizza, Vitali ha concluso che *“quand'anche al divieto di abuso del diritto di cui all'art. 54 si potesse attribuire il rango di “principio”, lo stesso non potrebbe probabilmente qualificarsi anche come “generale”, nel senso più ampio e compiuto dell'espressione. La norma che lo prevede, infatti, è collocata in un ambito settoriale circoscritto, che è quello della Carta e del suo campo di azione, e ha riguardo a criteri e valori definiti, che sono i criteri e i valori contemplati dalla Carta stessa. Fuori da tale contesto, continua a trovare spazio la più generale figura di abuso come enucleata dalla Corte che, pur se nell'ambito di una analoga logica portante, come si è tentato di dimostrare in questa sede è differente per molti aspetti rispetto a quella riconosciuta dal documento dell'Unione, ossia tanto sul piano dei suoi elementi costitutivi, quanto su quello dei criteri metodologici per la sua applicazione”* (p. 1119).

Passando ora all'esame della giurisprudenza comunitaria concernente specificamente l'elusione fiscale, la Corte di Giustizia riconosce la prevenzione dell'elusione fiscale fra le giustificazioni legittime delle norme statali aventi l'effetto di ostacolare le libertà di circolazione.

La lotta all'elusione fiscale va tenuta distinta dalla preservazione della base imponibile dello Stato in quanto quest'ultima non assurge ad una ragione imperativa di interesse generale idonea a giustificare l'adozione di misure statali discriminatorie o restrittive³⁷². Inoltre, essa costituisce una ragione autonoma rispetto all'esigenza della corretta ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, la quale a partire dalla sentenza *Marks & Spencer plc* è stata accolta dalla Corte come valida giustificazione ma solo se invocata congiuntamente ad altre ragioni imperative di interesse generale³⁷³, come per l'appunto il contrasto all'elusione.

Secondo l'indirizzo consolidato della Corte di Giustizia, che emerge dalle sentenze che si commenteranno, la ragione della prevenzione dell'elusione fiscale è legittimamente invocata dai governi nazionali se le disposizioni di diritto interno sono dirette a contrastare unicamente le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, il cui unico fine è quello di ottenere un vantaggio fiscale.

Tuttavia, la nozione di "costruzioni di puro artificio" è sostanzialmente connessa al contenuto e allo scopo delle libertà di circolazione nel mercato interno previste dai Trattati. La Corte, in sostanza, ha elaborato una definizione di "costruzioni artificiose" ai fini tributari in termini pressochè corrispondenti alla descrizione dell'esercizio fittizio

³⁷² Corte di Giustizia, sentenza dell'11 marzo 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02. La Corte di Giustizia ha escluso che la riduzione delle entrate fiscali possa giustificare una misura incompatibile con una libertà fondamentale, nel caso di specie con la libertà di stabilimento. Lo stesso principio è stato ribadito in Corte di Giustizia, sentenza del 14 settembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer e Finanzamt München für Körperschaften*, causa C-386/04. Tale sentenza era relativa al diverso trattamento tributario dei redditi derivanti da contratti di locazione percepiti sul territorio nazionale da fondazioni riconosciute di pubblica utilità. In particolare, la normativa controversa nel procedimento principale concedeva l'esenzione dall'imposta sulle società alle fondazioni con sede nel territorio dello Stato, in linea di massima soggette all'imposta illimitatamente, mentre la negava a quelle aventi sede in un altro Stato membro e quindi soggette all'imposta in Germania solo limitatamente. Tale diversità di trattamento è stata giudicata lesiva del libero movimento dei capitali e priva di una giustificazione ammissibile. La Corte di Giustizia ha confermato il proprio indirizzo secondo cui la necessità di conservare la base imponibile – ragione sollevata dal governo tedesco – non costituiva una ragione imperativa d'interesse generale in grado di per sé di giustificare una misura in linea di principio in contrasto con una libertà fondamentale. Sull'inadeguatezza della riduzione delle entrate tributarie quale unica giustificazione delle disposizioni nazionali discriminatorie o restrittive delle libertà di circolazione, si richiama anche giurisprudenza più risalente: Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, causa C-264/96, punto 28; Corte di Giustizia, sentenza del 21 settembre 1999, *Saint-Gobain*, causa C-307/97, punto 51. Sulla complementarietà della lotta all'evasione fiscale/elusione fiscale rispetto ad altre ragioni imperative di interesse generale: Corte di Giustizia, sentenza del 29 marzo 2007, *Rewe Zentralfinanz*, causa C-347/04; Corte di Giustizia, sentenza del 18 luglio 2007, *Oy AA*, causa C-231/05.

³⁷³ Analogamente, Corte di Giustizia, sentenza del 4 dicembre 2008, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH*, causa C-330/07, punto 32.

delle libertà di circolazione finalizzato ad eludere le norme di un determinato Stato membro (cd. *abuse of law*)³⁷⁴.

L'analisi delle sentenze della Corte di Giustizia consente peraltro di osservare che il termine "elusione fiscale" è utilizzato in senso lato e non in senso stretto (come abuso del diritto) e che la distinzione fra elusione ed evasione fiscale non è dirimente per i Giudici.

L'indice principale dell'approssimazione concettuale dei Giudici della Corte è dato dall'equiparazione fra la prevenzione dell'elusione, della frode e dell'evasione fiscale quali ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare l'adozione da parte degli Stati membri di misure discriminatorie o restrittive delle libertà di circolazione del TFUE (in passato, del TCEE e del TCE). Tant'è vero che nelle diverse versioni linguistiche delle stesse sentenze non viene attribuita rilevanza alla distinzione fra evasione fiscale ed elusione fiscale sicchè si trova indifferentemente il termine italiano "evasione fiscale" e il termine inglese "*tax avoidance*".

Nella prima sentenza sulla prevenzione dell'elusione fiscale, la *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*³⁷⁵ del 1998, la Corte ha affermato che le disparità di trattamento delle società in base alla localizzazione della sede in uno Stato membro o in un altro, pur essendo misure che ostacolavano la libertà di stabilimento, potevano essere giustificate dal rischio di evasione fiscale (nella traduzione inglese, si fa riferimento al concetto di "*tax avoidance*", ossia di elusione fiscale). I Giudici hanno però chiarito che le misure antievasive (antielusive) nazionali erano legittime se avevano l'obiettivo specifico di colpire le costruzioni puramente artificiose aventi lo scopo di eludere la legge fiscale. È interessante osservare come la Corte non si fosse avvalsa dell'argomento dell'abuso del diritto di stabilimento e non avesse specificato che cosa dovesse intendersi per "costruzioni puramente artificiose".

Con la sentenza *Lankhorst-Hohorst GmbH* del 2000 la Corte ha riconosciuto il rischio di evasione fiscale (nella versione inglese, viene utilizzato il termine "*tax evasion*") come un motivo imperativo di interesse generale che giustificava gli effetti pregiudizievoli alla libertà di stabilimento prodotti dalla normativa che riquilibrava il versamento di interessi dalle controllate residenti alle società capogruppo non residenti in una distribuzione dissimulata di utili, trattando così in modo differenziato gli interessi versati dalle controllate residenti nel Regno Unito in funzione della sede della società capogruppo. La Corte ha confermato che il rischio di evasione fiscale consente alle autorità nazionali di escludere dall'area di tutela, ossia dall'ombrello del diritto di

³⁷⁴ Sull'abuso delle libertà di circolazione (*abuse of law*) come fenomeno distinto dall'abuso dei diritti previsti dalla normativa secondaria dell'Unione (*abuse of rights*), si richiama P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, G. Giappichelli, Torino, 2011; A. ZALASIŃSKI, *Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice*, cit., p. 159. Sul rapporto tra diritto primario dell'Unione e diritto tributario interno, si ricorda P. BORIA, *L'integrazione "negativa" tra sistema fiscale nazionale ed ordinamento comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, supplemento al fascicolo n. 6/2004 di *Diritto e Pratica Tributaria*, pp. 847 ss..

³⁷⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, causa C-264/96.

stabilimento, le operazioni descritte nella sentenza *ICI* classificandole con il termine “abuso”³⁷⁶.

Nella sentenza *X e Y* del 2002³⁷⁷, la Corte ha operato una distinzione concettuale fra l’applicazione abusiva delle libertà di circolazione (nel caso di specie, la libertà di stabilimento e la libera circolazione dei capitali) e le operazioni evasive o elusive³⁷⁸. Difatti, la Corte ha affermato che nel caso in cui la normativa nazionale (nel caso in esame, svedese) non si limiti a perseguire i comportamenti abusivi, cionondimeno essa è legittima se è sorretta da una valida giustificazione, come quella fondata sul rischio di evasione fiscale (nel testo inglese, le parti utilizzano il concetto di “*tax evasion*” mentre la Corte di Giustizia quello di “*tax avoidance*”). Al paragrafo 61, però, la Corte ha confermato la statuizione secondo cui le misure nazionali antievasive o antielusive devono essere specificamente dirette a disconoscere i vantaggi fiscali delle operazioni puramente artificiali il cui scopo è di aggirare la normativa fiscale.

Nella successiva sentenza *Hughes de Lasteyrie du Saillant*³⁷⁹ del 2004, la Corte ha finito ancora una volta per assimilare le operazioni elusive e l’esercizio solo apparente del diritto di stabilimento. La Corte, infatti, dopo essersi soffermata sul contenuto del diritto di stabilimento, ha stabilito a quali condizioni il rischio di evasione fiscale (nella versione inglese “*tax avoidance*”) fosse idoneo a giustificare la normativa francese che prevedeva un’imposta sulle plusvalenze latenti per il solo fatto del trasferimento del domicilio del contribuente al di fuori della Francia. Secondo i giudici, la normativa francese, per essere legittima, doveva avere ad oggetto esclusivamente i casi di trasferimento temporaneo, puramente finalizzato ad evitare il pagamento dell’imposta francese sul realizzo delle plusvalenze.

Nella sentenza *Marks & Spencer plc* del 2005³⁸⁰ la Corte ha valutato che una disposizione di legge relativa alle imposte sui redditi e sulle società come quella del Regno Unito che escludeva la possibilità delle società controllanti residenti di dedurre le perdite subite dalle loro controllate non residenti costituiva una restrizione alla libertà di stabilimento e ha escluso che il trattamento discriminatorio fosse giustificato dall’incomparabilità oggettiva sul piano tributario delle controllate residenti e di quelle non residenti. Cionondimeno, la Corte ha riconosciuto come possibile giustificazione il rischio di evasione fiscale (nella versione inglese, si utilizza il termine “*tax avoidance*”) senza fornire, ancora una volta, una definizione del fenomeno. Dalla motivazione della Corte si ricava che sono qualificabili come elusivi i trasferimenti delle perdite all’interno di un gruppo di società che siano “organizzati” per sfruttare il livello di imposizione diverso negli Stati membri e che siano privi di valide ragioni economiche diverse dal risparmio fiscale di gruppo.

³⁷⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 12 dicembre 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH*, causa C-324/00, punto 38: “*non si ravviserebbe alcun abuso, essendo il prestito effettivamente intervenuto per ridurre, in favore della ricorrente nella causa principale, l’onere degli interessi finanziari risultanti dal suo credito bancario*”.

³⁷⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 21 novembre 2002, *X e Y*, causa C-436/00.

³⁷⁸ La distinzione è solo apparente a nostro sommo giudizio perché secondo la Corte di Giustizia le operazioni abusive o elusive vanno individuate in base ad elementi obiettivi, tenendo conto delle finalità perseguite dalle disposizioni comunitarie.

³⁷⁹ Corte di Giustizia, sentenza dell’11 marzo 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02.

³⁸⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer plc*, causa C-446/03.

Ne discende che nelle sentenze appartenenti a questo filone i trasferimenti sono artificiosi o fittizi non perché materialmente mai posti in essere bensì perché non appaiono supportati da ragioni extrafiscali.

3.1. L'artificiosità come assenza di effettività economica delle operazioni reali ed effettive sul piano materiale e giuridico. Il riparto dell'onere probatorio quale indice di proporzionalità delle disposizioni nazionali antielusive.

La sentenza *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd* del 2006³⁸¹ è divenuta il paradigma delle decisioni sul divieto di abuso nell'area delle imposte sul reddito non armonizzate.

La Corte ha stabilito il principio che la presenza di motivazioni di natura fiscale non è sufficiente a provare l'abuso del diritto (inteso come abuso delle libertà di circolazione), fenomeno che ricorre nei soli in casi in cui lo stabilimento non costituisce una realtà economica effettiva all'esito di una valutazione fondata su elementi oggettivi come il livello di presenza fisica della sede in termini di locali, di personale e di attrezzature.

Con tale pronuncia, la Corte ha così confermato il proprio orientamento secondo cui l'esercizio del diritto di stabilimento per motivi connessi al regime fiscale favorevole accordato dalla normativa di un determinato Stato membro non costituisce di per sé un comportamento abusivo o fraudolento. Inoltre, riprendendo la sentenza *X e Y*, la Corte ha distinto l'abuso del diritto di stabilimento dalle costruzioni di puro artificio realizzate per finalità evasive/elusive.

I Giudici, che erano stati aditi in relazione alla legislazione del Regno Unito sulle società estere controllate che prevedeva un trattamento fiscale differenziato delle società residenti a seconda del livello di tassazione nello Stato delle proprie controllate, hanno riconosciuto l'esistenza di una restrizione al diritto di stabilimento e si sono pronunciati sulla giustificazione fatta valere dal governo nazionale, ossia sull'esigenza di contrastare lo stabilimento di una controllata in uno Stato membro a basso livello impositivo e i trasferimenti fittizi di utili (nella versione inglese, si utilizza pressoché esclusivamente il termine "*tax avoidance*").

Al fine di assicurare effettività alla libertà di stabilimento, la Corte ha reiterato il principio secondo cui le misure nazionali antievasive (antielusive) sono legittime solo se riguardano le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato.

Al fine di definire meglio tali operazioni, ancora una volta la Corte ha sostanzialmente effettuato un'interpretazione teleologica della libertà di stabilimento e chiarito che essa persegue l'obiettivo di integrazione dello stabilimento nello Stato membro ospite sicché richiede un insediamento reale e un esercizio effettivo di un'attività economica per un tempo indeterminato. Le pratiche abusive sono state perciò qualificate come quei "*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*"³⁸².

³⁸¹ Corte di Giustizia, sentenza del 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, causa C-196/04.

³⁸² *Ibidem*, punto 55.

In altri termini, se lo stabilimento è effettivo e svolge attività economica effettiva nel territorio di uno Stato membro deve escludersi che si tratti di una costruzione di puro artificio o puramente fittizia, anche se ivi fissato per ragioni fiscali.

La Corte ha poi affermato la necessità di accertare sia la volontà del contribuente di ottenere un vantaggio fiscale (elemento soggettivo), sia il mancato raggiungimento dell'obiettivo della libertà di stabilimento sulla base di elementi oggettivi e verificabili da terzi.

Con la sentenza *Test Claimants* del 2007³⁸³, la Corte ha confermato che è abusiva “una costruzione di puro artificio priva di reali logiche commerciali” (punto 83), “finalizzata fondamentalmente a sottrarre l'impresa dalla legislazione fiscale di tale Stato membro” (punto 81).

La Corte è rimasta coerente nel tempo, come dimostra anche la sentenza *Jobra* del 2008³⁸⁴ nella quale ha applicato il suo *rule of reason test* sulla normativa austriaca relativa alle imposte sul reddito che subordinava un premio per l'investimento in beni materiali alla condizione che questi fossero utilizzati esclusivamente in una sede aziendale stabilita in Austria. La Corte ha qualificato tale misura come una restrizione alla libera prestazione dei servizi in quanto scoraggiava le imprese austriache a fornire tali beni in locazione ad operatori economici che svolgevano la loro attività in altri Stati membri. Fra le giustificazioni esaminate, la Corte ha ritenuto rilevante quella relativa alla necessità di prevenire le pratiche abusive e a tal riguardo ha ribadito che la misura nazionale era giustificabile solo se colpiva le “costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, il cui unico fine è ottenere un vantaggio fiscale”, condizione che non ha ritenuto soddisfatta nel caso di specie.

Nella sentenza *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* del 2009³⁸⁵, la Corte si è pronunciata sul trattamento fiscale discriminatorio che la normativa finlandese riservava ai dividendi distribuiti da una controllata residente a una società controllante di tipo SICAV residente in un altro Stato membro per verificare se essa potesse essere giustificata da ragioni di prevenzione dell'elusione fiscale (nella traduzione inglese della sentenza viene utilizzato esclusivamente il termine “*tax avoidance*”; nella versione in francese, la Corte utilizza il termine corrispondente “*évasion fiscale*”). La ritenuta alla fonte dei dividendi distribuiti a una società controllante stabilita in uno Stato membro diverso dava luogo ad una restrizione alla libertà di stabilimento, vietata in linea di principio dagli artt. 43 CE e 48 CE, in quanto scoraggiava l'esercizio di tale libertà da parte delle società stabilite in altri Stati membri. Il governo finlandese, appoggiato da quello italiano, chiedeva alla Corte di considerare il rischio di evasione fiscale; quest'ultimo veniva ravvisato nella creazione di costruzioni artificiose volte ad evitare qualsiasi forma di tassazione dei redditi e nella libertà dei gruppi societari di stabilire le loro società controllanti negli Stati in cui le imposte erano meno elevate, o persino inesistenti, e quindi di scegliere il luogo e la misura dell'imposizione dei dividendi.

La Corte di giustizia ha escluso che la normativa in esame potesse essere giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive in applicazione della propria consolidata

³⁸³ Corte di Giustizia, sentenza del 13 marzo 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, causa C-524/04.

³⁸⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 04 dicembre 2008, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH*, causa C-330/07.

³⁸⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 18 giugno 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, causa C-303/07.

giurisprudenza secondo cui una misura nazionale che restringa la libertà di stabilimento è giustificata solo se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a eludere la normativa dello Stato membro interessato.

Similmente, nella sentenza *Glaxo Wellcome* del 2009³⁸⁶, in cui le misure nazionali sottoposte all'attenzione della Corte di Giustizia ostacolavano la libera circolazione dei capitali, sono state qualificate abusive le sole “*montature di puro artificio, prive di effettività economica e realizzate al solo scopo di usufruire indebitamente di un beneficio fiscale*” (punto 100).

Nel 2012, con la sentenza *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)*³⁸⁷, la Corte di giustizia ha fornito al giudice del rinvio pregiudiziale i criteri per valutare la regola speciale del codice belga delle imposte sui redditi che escludeva la deducibilità delle spese professionali corrisposte ai contribuenti stranieri non assoggettati ad un'imposta sui redditi oppure che, per tali redditi, fruivano di un regime impositivo notevolmente più vantaggioso di quello vigente in Belgio, salvo che il contribuente dimostrasse che le operazioni erano effettive e veritiere e non oltrepassavano i limiti normali.

Secondo i Giudici, una regola che detta dei limiti per ottenere la deduzione delle spese professionali e che non determina con precisione il proprio perimetro applicativo, come quella del caso di specie, era idonea a dissuadere i contribuenti belgi dal ricorrere a prestatori stabiliti in un altro Stato membro e questi ultimi dall'offrire i loro servizi a destinatari stabiliti in Belgio dunque costituiva una restrizione alla libera prestazione dei servizi di cui all'art. 56 TFUE.

Al fine di valutare se tale misura potesse essere giustificata da motivi di lotta all'evasione e all'elusione fiscale (“*tax evasion*” e “*tax avoidance*” nella versione inglese; simmetricamente e correttamente, “*la fraude fiscale*” e “*l'évasion fiscale*” nella versione francese), la Corte ha sviluppato il proprio ragionamento partendo dalla premessa che la misura nazionale deve avere lo scopo specifico di ostacolare la creazione delle costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale.

Secondo il giudizio della Corte, la misura controversa non era conforme al principio di proporzionalità in quanto attribuiva al contribuente l'onere di dimostrare sistematicamente l'effettività e la veridicità di tutte le prestazioni, nonché di provare il carattere normale di tutti i corrispettivi ad esse attinenti, senza che l'amministrazione fosse tenuta a fornire un benché minimo indizio di prova di frode o di evasione fiscale, diverso dalla mera deduzione del livello impositivo cui il prestatore di servizi era sottoposto.

Con tale sentenza, la Corte ha confermato il principio fondamentale secondo cui la presunzione di frode, di evasione o di elusione fiscale deve fondarsi su un esame di elementi oggettivi e verificabili in grado di stabilire che la transazione consiste in una costruzione di puro artificio a soli fini fiscali e deve altresì consentire al contribuente, di

³⁸⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 17 settembre 2009, *Glaxo Wellcome GmbH & Co. et al.*, causa -182/08.

³⁸⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 5 luglio 2012, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)*, causa C-318/10.

dedurre e provare le eventuali ragioni commerciali per le quali la transazione è stata conclusa, senza eccessivi oneri amministrativi.

Dai paragrafi 57-59 della sentenza si ricava che tale regola oltre a ripartire l'onere probatorio fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria concorre a garantire che il comportamento presunto come evasivo o elusivo sia definito dalla legge con sufficiente precisione e chiarezza e quindi risulti prevedibile in conformità all'esigenza della certezza del diritto³⁸⁸.

Al paragrafo 59, infatti, si legge che “una regola che non soddisfa le esigenze del principio di certezza del diritto non può essere considerata proporzionata agli obiettivi perseguiti”³⁸⁹.

Nel decennio in corso, la Corte ha sostanzialmente reiterato l'indirizzo espresso nelle sentenze sopra richiamate.

In particolare, nella sentenza *A Oy* del 2013³⁹⁰ la Corte ha affermato che le operazioni di fusione esclusivamente motivate da ragioni fiscali, in quanto poste in essere dalle

³⁸⁸ L'illegittimità delle presunzioni anti-abuso di carattere generale è stata ribadita dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 7 settembre 2017 nella causa *Eqiom SAS* (C-6/16). La Corte si è pronunciata sulla normativa antielusiva adottata in Francia in attuazione della facoltà prevista dall'art. 1, par. 2, della Direttiva Madre-figlia. Sul punto si richiama il commento di G. SCIFONI, *Condizioni per l'esonero da ritenuta sui dividendi nella Direttiva madre-figlia*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 12/2017, pp. 925 ss.

³⁸⁹ D. WEBER, *The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law*, cit.. Nel suo contributo, Weber passa in rassegna la giurisprudenza della Corte di Giustizia commentando le pronunce in cui le regole antielusive sono state giudicate in contrasto con il principio di certezza del diritto e, per effetto automatico, anche con il principio di proporzionalità. In particolare, con la sentenza *SIAT* la Corte ha considerato che una regola belga antielusiva (che vietava alle società residenti la deducibilità dei costi sostenuti per servizi resi da società non residenti che nel loro Stato di stabilimento non erano soggette ad imposta sul reddito oppure potevano fruire di un regime fiscale più vantaggioso di quello belga su tale voce di reddito) come quella in esame, a causa della sua formulazione eccessivamente ampia e della mancanza di una prassi amministrativa, fosse tale da consentire all'Amministrazione finanziaria di presumere una condotta elusiva dal mero conseguimento di un vantaggio fiscale da parte del contribuente e imputasse nella sostanza a quest'ultimo il gravoso onere di dimostrare l'assenza degli indicatori oggettivi dell'elusione. Particolarmente eloquente è il passaggio della sentenza *SIAT*, riportato dall'Autore, in cui la Corte ha riconosciuto che una disposizione contraria al principio di certezza del diritto è di conseguenza non proporzionata all'obiettivo perseguito: “*As it is, a rule which does not meet the requirements of the principle of legal certainty cannot be considered to be proportionate to the objective pursued*” (Corte di Giustizia, sentenza del 5 luglio 2012, *SIAT*, causa C-318/10, punto 58). La Corte ha ribadito tale statuizione nella sentenza *Itelcar* del 3 ottobre 2013 (causa C-282/12) concernente la legislazione portoghese sulla *thin capitalization* in quanto l'ambito di applicazione *ratione personae* delle disposizioni nazionali non era determinato con sufficiente precisione.

³⁹⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2013, *A Oy*, causa C-123/11. La Corte si è pronunciata sulla normativa tributaria finlandese che impediva alle società di dedurre le perdite delle proprie controllate stabilite in Stati membri diversi (nel caso di specie, la Svezia) nel caso di una loro fusione transfrontaliera con queste ultime. La Corte di giustizia ha riconosciuto che tale divieto costituiva un ostacolo al diritto di stabilimento, giacché la costituzione di una società controllata in uno Stato membro diverso da quello di origine è il risultato dell'esercizio del diritto di stabilimento e le fusioni transfrontaliere, al pari delle altre operazioni di

società interessate allo scopo di sottrarsi all'applicazione della loro normativa nazionale, non escludono l'applicazione delle disposizioni del Trattato.

Con la sentenza *K*³⁹¹, la Corte di Giustizia, richiamando le proprie sentenze precedenti (*X e Y, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Lammers & Van Cleeff, Jobra e SIAT*), ha ribadito che le misure nazionali restrittive di una libertà di circolazione garantita dal Trattato possono essere giustificate da motivi di lotta contro l'evasione e la frode fiscali solo se sono specificamente finalizzate a contrastare le costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate a eludere la normale imposta sui redditi generati da attività svolte sul territorio nazionale. Per tale ragione, la Corte ha giudicato sproporzionate disposizioni, come quelle in esame, contenenti una presunzione generale di evasione o elusione fiscale.

Parimenti, nella sentenza *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd e a.* del 2014³⁹², la Corte ha concluso che le misure di contrasto all'elusione fiscale devono avere la

trasformazione di società, costituiscono modalità particolari di esercizio della libertà di stabilimento, importanti per il buon funzionamento del mercato interno. La Corte ha comunque condiviso la preoccupazione che le fusioni transfrontaliere possono costituire un'occasione di evasione fiscale potendo essere organizzate all'interno di un gruppo di società al fine di contabilizzare le perdite negli Stati membri che applicano i tassi di imposizione più elevati ed in cui, di conseguenza, il valore fiscale delle perdite è maggiore. Trattasi, più correttamente, del rischio di elusione fiscale insito nelle operazioni di ristrutturazione delle società, tant'è vero che la traduzione inglese della sentenza utilizza il termine "*tax avoidance*" (nella versione francese, "*évasion fiscale*").

³⁹¹ Corte di Giustizia, sentenza del 7 novembre 2013, *K*, causa C-322/11. La sentenza trae origine da una controversia sulla normativa finlandese che precludeva alle persone fisiche soggette all'imposta sui redditi di dedurre dalla plusvalenza realizzata per la cessione di azioni imponibili in Finlandia la perdita derivante dalla cessione di beni immobili che fossero situati in un altro Paese. Secondo la Corte, la diversità di trattamento non trovava giustificazione nella differente situazione connessa al luogo di ubicazione del bene stesso. Passando all'esame dei motivi imperativi di interesse generale, i singoli governi intervenuti e la Commissione avevano invocato la necessità di garantire un'equilibrata ripartizione del potere impositivo, evitare la doppia deduzione delle perdite, combattere l'evasione fiscale nonché garantire la coerenza del regime fiscale finlandese. La possibilità che le persone fisiche trasferissero le minusvalenze verso lo Stato membro in cui la loro deduzione fiscale era più vantaggiosa creava un rischio di evasione fiscale (nella versione inglese, l'espressione "*tax evasion*" si alterna con quella di "*tax avoidance*"; nella versione francese si utilizzano i termini "*évasion fiscale*" e "*fraude fiscale*").

³⁹² Corte di Giustizia, sentenza dell'1 aprile 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd et a.*, causa C-80/12. La Corte di Giustizia si è pronunciata sugli artt. 49 e 54 TFUE concernenti il diritto di stabilimento in relazione alla legge del Regno Unito relativa alle imposte sul reddito e sulle società che disciplinava lo "sgravio di gruppo", ossia il trasferimento di uno sgravio dall'imposta sulle società da una società cedente a una società richiedente appartenenti allo stesso gruppo e aventi la propria sede o una stabile organizzazione nel Regno Unito. La normativa controversa estendeva tale agevolazione fiscale anche alle società cedenti e richiedenti residenti nel Regno Unito di cui una faceva parte di un gruppo e l'altra faceva parte di un consorzio, alla condizione che vi fosse un'ulteriore società, detta "società di collegamento", membro al tempo stesso sia del gruppo che del consorzio, con la propria sede nel Regno Unito. Il giudice di rinvio dubitava della legittimità di tale normativa in quanto, escludendo l'agevolazione fiscale quando la società di collegamento era situata in uno Stato membro diverso dal Regno Unito, introduceva una differenza di trattamento che rendeva

finalità specifica di ostacolare le costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere l'applicazione della legislazione dello Stato membro interessato ossia ad eludere la normale imposizione sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale. Non ravvisando tale specificità nella normativa controversa del Regno Unito, la Corte ha concluso che essa non risultava conforme al diritto di stabilimento previsto dagli artt. 49 e 54 TFUE.

Nella sentenza delle cause riunite *Strojírny Prostějov, a.s. e ACO Industries Tábor s.r.o.* del 2014³⁹³, la Corte si è pronunciata in relazione alla corretta interpretazione della libera prestazione dei servizi di cui all'art. 56 TFUE e ha riconosciuto la prevenzione della frode e dell'evasione fiscale (nella versione inglese, si legge “*tax evasion or avoidance*”) e l'insufficienza dei meccanismi di cooperazione amministrativa in materia fiscale come valide giustificazioni. Tuttavia, la Corte ha negato la proporzionalità delle disposizioni nazionali del caso concreto, ribadendo che una presunzione generale di evasione o di frode fiscale fondata sulla circostanza che un prestatore di servizi sia stabilito in un altro Stato membro non costituiva una misura necessaria.

3.2. Il test di proporzionalità della Corte di Giustizia sulle misure nazionali antielusive restrittive della libera circolazione dei capitali fra Stati membri e Paesi terzi. La disciplina speciale dei PTOM.

fiscalmente meno conveniente stabilire una società di collegamento in un altro Stato membro. La Corte di Giustizia ha stabilito che la suddetta differenza di trattamento per essere compatibile con il Trattato doveva riguardare situazioni oggettivamente non comparabili oppure essere giustificata da un motivo imperativo di interesse generale. La Corte ha affermato che la restrizione al diritto di stabilimento non poteva essere giustificata né dall'obiettivo di mantenimento della equilibrata ripartizione del potere impositivo tra Stati membri né dall'obiettivo di contrastare i paradisi fiscali ovvero dalla lotta contro l'elusione fiscale (nella sentenza in lingua francese, si legge “*évasion fiscale*”, nella versione in lingua inglese il corrispondente “*tax avoidance*”). Confermando la giurisprudenza precedente sulla definizione di elusione fiscale e sulle caratteristiche delle normative nazionali antielusive, la Corte di Giustizia ha concluso che le misure di contrasto all'elusione fiscale devono avere la finalità specifica di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere l'applicazione della legislazione dello Stato membro interessato ossia ad eludere la normale imposizione sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale. Non ravvisando tale specificità nella normativa controversa del Regno Unito, la Corte ha concluso che essa non risultava conforme agli artt. 49 e 54 TFUE.

³⁹³ Corte di Giustizia, sentenza del 19 giugno 2014, *Strojírny Prostějov, a.s., ACO Industries Tábor s.r.o.*, cause riunite C-53/13 e C-80/13. La Corte si è pronunciata sulla nozione di libera prestazione dei servizi in relazione alla disciplina tributaria ceca che imponeva l'obbligo della ritenuta d'acconto dell'imposta sui redditi dei lavoratori esclusivamente ai destinatari dei servizi forniti da agenzie di lavoro interinale non stabilite nella Repubblica Ceca. Tale disciplina dissuadeva i destinatari dei servizi a rivolgersi ai prestatori residenti in uno Stato membro diverso perciò costituiva un ostacolo alla libera prestazione di servizi, in linea di principio proibito dall'articolo 56 TFUE. Secondo il governo ceco, la misura era giustificata dalla necessità di prevenire la frode e l'evasione fiscale (nella versione inglese, si legge “*tax evasion or avoidance*”) e dall'insufficienza dei meccanismi di cooperazione amministrativa in materia fiscale. La Corte di Giustizia ha riconosciuto la validità di tali giustificazioni ma ha negato la proporzionalità della normativa nazionale, precisando che una presunzione generale di evasione o di frode fiscale fondata sulla circostanza che un prestatore di servizi sia stabilito in un altro Stato membro non costituiva una misura necessaria.

Dall'esame e dalla comparazione delle varie pronunce della Corte di Giustizia si è appreso che le medesime disposizioni antielusive adottate dal legislatore interno di uno Stato membro sono passibili di un test di proporzionalità diverso in base alla loro efficacia territoriale.

Si puntualizza sin da subito che si intende fare riferimento alle misure nazionali asseritamente in contrasto con la libera circolazione dei capitali e pagamenti che, com'è noto, rappresenta l'unica libertà riconosciuta anche al di fuori del territorio dell'Unione. L'art. 65 TFUE regola l'esercizio dell'attività legislativa degli Stati membri che interferisca con la libera circolazione dei capitali nel mercato interno e nei rapporti fra Stati membri e Paesi terzi.

Tale disposizione ammette che gli Stati membri possano prevedere un trattamento tributario diverso a seconda della residenza dei contribuenti o del luogo di collocazione del capitale (art. 65, par. 1, lett. a, del TFUE). Inoltre, essa legittima gli Stati membri ad adottare misure finalizzate ad evitare le violazioni in materia tributaria (art. 65, par. 1, lett. b TFUE). Il riferimento generico alle violazioni delle disposizioni tributarie consente di ricomprendere fra le giustificazioni legittime anche la prevenzione dell'elusione fiscale. L'art. 65, par. 3, TFUE, però, precisa che le misure nazionali non devono costituire discriminazioni arbitrarie o restrizioni dissimulate.

La disciplina complessiva della libera circolazione dei capitali e dei pagamenti, dunque, non sembra presentare aspetti peculiari e pare perfettamente in linea con la "giurisprudenza delle esigenze imperative" scaturita dall'interpretazione delle altre libertà di circolazione sancite nei Trattati. In sostanza, il legislatore del Trattato si è limitato a stabilire che le misure che ostano al libero movimento dei capitali sono legittime se sono giustificate dall'oggettiva incomparabilità delle situazioni oppure, in caso di discriminazione, da ragioni di pubblico interesse.

Tuttavia, la libera circolazione dei capitali e dei pagamenti non è oggetto di una disciplina unitaria in quanto il TFUE, come in precedenza il TCE, distingue fra i movimenti che si esauriscano nel mercato interno e quelli che si svolgano fra gli Stati membri e i Paesi terzi, prevedendo in questo secondo caso ulteriori deroghe.

La disciplina speciale della libera circolazione dei capitali e dei pagamenti provenienti da o diretti verso i Paesi terzi si giustifica con il fatto che è concessa a prescindere dalla condizione di reciprocità³⁹⁴. Ciò che preme sottolineare è che lo sdoppiamento di

³⁹⁴ La prima deroga consiste nella clausola di salvaguardia prevista dall'art. 64, par. 1, TFUE che fa salve le restrizioni ai movimenti di capitali che implicino investimenti diretti esistenti alla data del 31 dicembre 1993 nel diritto dell'Unione o degli Stati membri. Un esempio di applicazione della disposizione corrispondente contenuta nell'art. 57, par. 1, TCE è offerto da: Corte di Giustizia, sentenza del 24 maggio 2007, *Winfried L. Holböck e Finanzamt Salzburg-Land*, causa C-157/05. La seconda deroga è racchiusa nell'art. 64, par. 3, che attribuisce al Consiglio il potere di adottare all'unanimità atti di diritto derivato che riducano o annullino l'efficacia delle disposizioni del Trattato con riferimento al movimento dei capitali fra la Comunità e i Paesi terzi. Peraltro, in mancanza di tali misure, è prevista la possibilità per uno Stato membro di richiedere alla Commissione o al Consiglio di deliberare sulla compatibilità con i Trattati delle misure nazionali restrittive del libero movimento dei capitali (art. 65, par. 4). La terza deroga è prevista dall'art. 66 TFUE, che ammette in circostanze eccezionali l'adozione di misure di salvaguardia provvisorie nei confronti di un determinato Paese terzo, efficaci per un periodo non superiore a sei mesi.

disciplina si riflette sulla diversa valutazione di legittimità delle misure nazionali che ostacolano i movimenti di capitali.

Se le misure producono effetti restrittivi sui movimenti dei capitali da e verso i Paesi terzi, la Corte di Giustizia è più rigorosa nella valutazione dell'obiettiva comparabilità delle situazioni diversamente disciplinate, è incline a riconoscere come giustificazioni le ragioni imperative di interesse generale invocate dai governi nazionali anche in situazioni in cui non avrebbe giustificato le restrizioni alla libera circolazione dei capitali fra gli Stati membri e applica il principio di proporzionalità in senso stretto con maggiore flessibilità, tenendo conto del contesto giuridico diverso da quello esistente fra gli Stati membri dell'Unione.

Ciò emerge chiaramente dalla sentenza *Skatteverket e A.* del 2007³⁹⁵ e dall'ordinanza *Belgische Staat e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV* del 2009³⁹⁶.

Con specifico riferimento alle norme antielusive, va aggiunto che l'intensità di tutela della libera circolazione dei capitali è diversa anche in ragione dall'esistenza del regime speciale di associazione tra i Paesi e Territori d'Oltremare (cd. *PTOM* di cui all'allegato II del TFUE) e l'Unione. Tale regime è definito nella Parte IV del TFUE (artt. da 198 a

³⁹⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 18 dicembre 2007, *Skatteverket et a.*, causa C-101/05. La Grande Sezione è stata investita della questione circa l'applicabilità delle disposizioni sulla libera circolazione dei capitali alle disposizioni tributarie svedesi che disciplinavano le operazioni concluse da soggetti stabiliti in Paesi terzi diversi da quelli membri del SEE. La normativa controversa prevedeva l'esenzione dall'imposta sul reddito soltanto dei dividendi emessi dalle società stabilite in uno Stato membro del SEE o in uno Stato terzo con cui la Svezia aveva concluso una convenzione fiscale sullo scambio di informazioni. La Corte di Giustizia ha affermato che la liberalizzazione dei movimenti di capitali con i Paesi terzi, pur perseguendo obiettivi diversi da quello di realizzare il mercato interno, è sancita nell'ambito della stessa disposizione (art. 56 TCE, corrispondente all'attuale art. 63 TFUE) e negli stessi termini in cui è prevista la liberalizzazione dei movimenti di capitali all'interno della Comunità. La diversità del contesto giuridico in cui hanno luogo i movimenti di capitali tra gli Stati membri e tra gli Stati membri e i Paesi terzi, a giudizio della Corte, è però tenuta in considerazione sia dal Trattato nella parte in cui prevede clausole di salvaguardia e deroghe sia dalla giurisprudenza della Corte all'atto della valutazione delle misure nazionali restrittive della libera circolazione dei capitali. Applicando il proprio *rule of reason test*, la Corte ha stabilito che una disciplina nazionale come quella del caso di specie era realmente giustificata dall'esigenza di assicurare l'efficacia dei controlli fiscali e risultava proporzionata se la verifica delle condizioni per fruire dell'esenzione implicava necessariamente l'ottenimento di informazioni dallo Stato della società distributrice.

³⁹⁶ Corte di Giustizia, ordinanza del 4 giugno 2009, *Belgische Staat e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV*, cause riunite C-439/07 e C-499/07. La Corte, con riguardo alla terza questione pregiudiziale, si è pronunciata intorno alla compatibilità con il diritto dell'Unione del trattamento discriminatorio dei dividendi percepiti dalle società madri secondo che le società figlie fossero stabilite in Belgio o in uno Stato terzo. Nei par. 72 e seguenti della sentenza, la Corte ha riconosciuto che i movimenti dei capitali provenienti da paesi terzi o ad essi diretti si svolgono in un contesto giuridico diverso da quello interno alla Comunità Europea, essendo quest'ultimo connotato da un alto grado di integrazione giuridica e in particolare dall'esistenza di atti legislativi che assicurano la cooperazione tra le autorità fiscali nazionali. Alla luce di ciò, uno Stato membro può invocare un motivo imperativo di interesse generale a giustificazione della limitazione dei movimenti di capitali a destinazione di paesi terzi o provenienti da essi in circostanze in cui tale motivo non potrebbe costituire una giustificazione valida per una restrizione ai movimenti di capitali tra Stati membri.

204 TFUE) e nelle decisioni del Consiglio adottate ai sensi dell'art. 203 TFUE, in specie nella Decisione 2013/755/UE del 25 novembre 2013 relativa all'associazione dei paesi e territori d'oltremare all'Unione europea (cd. «Decisione sull'associazione d'oltremare»), che ha sostituito la decisione del Consiglio 2001/822/CE.

L'art. 59 della vigente Decisione, corrispondente all'art. 47 della previgente, stabilisce il divieto delle restrizioni ai pagamenti e ai movimenti di capitali in modo analogo all'art. 63 TFUE.

Tuttavia, posto che alcuni *PTOM* sono considerati “rifugi fiscali”, l'art. 66, par. 2, della Decisione 2013/755/UE contiene una clausola d'eccezione espressa per la prevenzione della frode, dell'evasione o dell'elusione fiscale³⁹⁷. La Corte di Giustizia ha interpretato la clausola di eccezione affine che era dettata nell'art. 55, par. 2, della Decisione “PTOM” previgente³⁹⁸ come una deroga alla regola generale sancita nell'art. 47 e ha imposto il rispetto del principio di proporzionalità, omettendo di fornire altre indicazioni. Ne consegue che i giudici interni dispongono di un margine di apprezzamento più elevato nella valutazione di compatibilità (*rectius* proporzionalità) delle misure antielusive nazionali che producano effetti restrittivi sui pagamenti e sui movimenti di capitali fra gli Stati membri dell'Unione e i Paesi e territori d'oltremare.

3.3. Il test di proporzionalità sulle misure nazionali antielusive restrittive delle libertà sancite nell'Accordo SEE.

In forza dell'Accordo relativo allo Spazio economico europeo (SEE), sottoscritto il 2 maggio 1992 fra la Comunità Europea e alcuni Stati membri dell'EFTA o AELS (Associazione Europea di Libero Scambio) ed entrato in vigore il 10 gennaio 1994, il mercato interno dell'Unione si estende attualmente anche all'Islanda, alla Norvegia e al Liechtenstein.

Al fine di realizzare la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali nell'intero Spazio economico europeo (SEE), le disposizioni di detto accordo mirano a garantire che esso sia interpretato nel modo più uniforme possibile

³⁹⁷ Art. 66, par. 2, della Decisione 2013/755/UE: “*Nessuna disposizione della presente decisione può essere interpretata come un impedimento all'adozione o all'applicazione di misure destinate a prevenire la frode, l'evasione o l'elusione fiscale ai sensi delle disposizioni fiscali di accordi volti a evitare la doppia imposizione, di altre intese fiscali o del diritto tributario interno in vigore*”. Nella versione antecedente, l'art. 55, par. 2, della Decisione 2001/822/CE stabiliva che: “*Nessuna disposizione della presente decisione può essere interpretata come un impedimento all'adozione o all'applicazione di misure destinate a prevenire l'evasione o la frode fiscale ai sensi delle disposizioni fiscali di accordi volti ad evitare la duplice imposizione o di altre intese fiscali o del diritto tributario interno in vigore*”.

³⁹⁸ La Corte di Giustizia, con la sentenza *X BV e TBG Limited* del 5 giugno 2014 (cause riunite C-24/12 e C-27/12), si è pronunciata sul corretto significato dell'art. 55, par. 2 della Decisione del Consiglio 2001/822/CE per valutare la legittimità di una disposizione del codice tributario del Regno dei Paesi Bassi che assoggettava i dividendi da partecipazione distribuiti a società stabilite nelle Antille olandesi ad una ritenuta alla fonte pari all'8,3%. Trattandosi di una misura volta a prevenire i flussi eccessivi di capitali verso le Antille olandesi e a contrastare la capacità di attrazione esercitata dal paradiso fiscale, la Corte di Giustizia ha concluso che essa poteva rientrare nell'ambito di applicazione della clausola di eccezione fiscale se perseguiva tale obiettivo in modo efficace e proporzionato, valutazione di competenza del giudice del rinvio.

nell'insieme del SEE; inoltre, la Corte di Giustizia è tenuta a verificare che le norme dell'accordo SEE identiche nella sostanza a quelle del TFUE siano interpretate in maniera uniforme all'interno degli Stati membri.

Con riguardo al settore delle imposte dirette di competenza degli Stati membri, la Corte ha specificato che tale competenza deve essere esercitata nel rispetto del diritto dell'Unione e delle disposizioni sulle libertà di circolazione contenute nell'accordo SEE analoghe a quelle previste nei Trattati³⁹⁹.

La Corte, tuttavia, ha precisato che la propria giurisprudenza sull'interpretazione delle libertà di circolazione non può essere applicata testualmente alle libertà garantite dall'Accordo SEE in ragione del contesto giuridico diverso in cui si colloca l'esercizio di queste ultime e, in particolare, della mancanza del quadro di cooperazione amministrativa che è valido tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e che è previsto e disciplinato dalla direttiva 2011/16/UE⁴⁰⁰.

Cionondimeno, qualora il Paese terzo membro dello Spazio economico europeo abbia assunto un impegno di mutua assistenza e di cooperazione, la giurisprudenza della Corte di Giustizia sulle libertà di circolazione nel mercato interno può considerarsi funzionale ad interpretare anche le disposizioni dell'accordo SEE e, di conseguenza, a valutare la conformità delle disposizioni nazionali degli Stati membri in materia di imposte dirette rispetto a queste ultime.

Si richiama, ad esempio, la sentenza *Établissements Rimbaud SA* del 2010⁴⁰¹ in cui la Corte di Giustizia, pur riconoscendo che le disposizioni sulla libera circolazione dei capitali previste dall'art. 40 dell'Accordo SEE sono identiche a quelle contenute nel TFUE, ha affermato che la normativa francese era proporzionata all'obiettivo di prevenire e reprimere l'evasione fiscale stante l'assenza di un sistema generale di scambio di informazioni con le autorità competenti dello Stato terzo e di qualsivoglia obbligo di assistenza di queste ultime⁴⁰². In particolare, la Corte ha ritenuto giustificata l'esclusione di un'esenzione nei confronti dei contribuenti stabiliti in giurisdizioni fiscali non cooperative in quanto l'eventuale esenzione condizionata alla dimostrazione da parte di questi dei presupposti per fruirne (ossia l'inversione dell'onere probatorio a carico dei contribuenti) avrebbe imposto un'attività di verifica da parte delle Autorità fiscali che presupponeva necessariamente la cooperazione amministrativa degli altri Paesi⁴⁰³.

³⁹⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 19 luglio 2012, *A Oy*, C-48/11, punto 16 e giurisprudenza ivi citata.

⁴⁰⁰ *Ibidem*, punti 34 e 35.

⁴⁰¹ Corte di Giustizia, sentenza del 28 ottobre 2010, *Établissements Rimbaud SA*, causa C-72/09. La causa trae origine dalla normativa francese che esentava dall'imposta controversa le società con sede nel territorio dell'Unione mentre esentava quelle situate nel territorio di uno Stato terzo alla condizione che quest'ultimo avesse stipulato con la Francia una convenzione di assistenza amministrativa diretta a contrastare l'evasione e l'elusione fiscali oppure una convenzione contenente una clausola di assistenza amministrativa.

⁴⁰² L'indirizzo giurisprudenziale trova conferma nelle pronunce successive: Corte di Giustizia, sentenza del 1° dicembre 2011, *Commissione europea c. Repubblica di Ungheria*, causa C-253/09, punto 91; Corte di Giustizia, sentenza del 5 maggio 2011, *Commissione europea c. Repubblica portoghese*, causa C-267/09, punto 54, che verrà esaminata in dettaglio *infra*.

⁴⁰³ Corte di Giustizia, sentenza del 28 ottobre 2010, *Établissements Rimbaud SA*, causa C-72/09, punto 51: "Ciò premesso, una normativa come quella oggetto della causa principale

La Corte di Giustizia è giunta ad analoghe conclusioni nella sentenza *Commissione europea c. Repubblica portoghese* del 2011 in cui ha applicato il proprio *rule of reason test* in relazione ad un articolo del codice portoghese dell'imposta sul reddito delle persone fisiche che imponeva ai contribuenti non residenti di designare un rappresentante fiscale in Portogallo qualora percepissero redditi per i quali era richiesta la presentazione di una dichiarazione fiscale.

La Corte ha riconosciuto che l'efficacia dei controlli fiscali e la lotta all'evasione fiscale (nella traduzione inglese della sentenza è utilizzato il termine "*tax avoidance*") potevano costituire valide ragioni imperative di interesse generale che giustificavano la normativa controversa restrittiva del libero movimento dei capitali previsto dall'art. 56, par. 1, CE e dall'art. 40 dell'Accordo SEE.

Ai fini della verifica di proporzionalità della disciplina portoghese, la Corte ha premesso che una presunzione di frode fiscale è ammissibile solamente qualora abbia ad oggetto costruzioni puramente artificiali, aventi lo scopo di aggirare la legge fiscale.

Poiché la normativa in esame contemplava una presunzione generale di evasione o di frode fiscale (nella traduzione inglese si riscontrano i termini "*tax avoidance*" e "*tax evasion*"), la Corte l'ha giudicata non necessaria a raggiungere i suddetti obiettivi di interesse generale e, per l'effetto, ha escluso la sua compatibilità con l'art. 56 TCE. La Corte di Giustizia ha individuato i limiti delle norme nazionali contro la frode fiscale avvalendosi dello stesso concetto di "*costruzioni puramente artificiali*" aventi lo "*scopo di aggirare la legge fiscale*" già utilizzato per definire l'applicazione abusiva delle libertà di circolazione finalizzata a conseguire un risparmio d'imposta⁴⁰⁴, confermando la commistione fra frode fiscale, evasione ed elusione fiscale nella sua giurisprudenza sull'*abuse of law*. Di ciò vi è traccia anche sull'utilizzo alternato dei termini "evasione" e "frode fiscale" nella traduzione italiana, e dei termini "fraude fiscale" ed "évasion" nella versione ufficiale in lingua francese, che significano rispettivamente evasione ed elusione fiscale.

La Corte ha giudicato che la normativa portoghese era viceversa proporzionata se riguardava i contribuenti residenti in Stati contraenti dell'accordo SEE, in ragione dell'assenza del quadro di cooperazione stabilito dalle direttive 77/799/CEE e 2008/55/CE o di altra convenzione che comportasse uno scambio di informazioni equivalente con le autorità fiscali di tali Paesi.

Con lo stesso iter argomentativo, la Corte ha risolto il ricorso per infrazione *Commissione europea c. Regno di Spagna*⁴⁰⁵ del 2014, in cui è stata investita del compito di interpretare le disposizioni del TFUE sul diritto di stabilimento per permettere al giudice remittente di verificare la legittimità della normativa spagnola che imponeva l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale residente in Spagna sia ai fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dalla Spagna che offrivano piani

deve ritenersi giustificata nei confronti dello Stato che sia parte dell'accordo SEE per le ragioni imperative d'interesse generale relative alla lotta contro l'evasione fiscale e alla necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali e in quanto idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito senza eccedere quanto necessario per raggiungerlo".

⁴⁰⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 5 maggio 2011, *Commissione europea c. Repubblica portoghese*, C-267/09, punto 42.

⁴⁰⁵ Corte di Giustizia, sentenza dell'11 dicembre 2014, *Commissione europea c. Regno di Spagna*, causa C-678/11.

pensionistici professionali in tale Stato membro sia alle compagnie di assicurazioni che operavano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi⁴⁰⁶.

Le ragioni fornite dalla Corte di Giustizia, essendo incentrate sul quadro di cooperazione istituito tra le autorità competenti degli Stati membri, hanno condotto ad esiti difformi in sede di valutazione di conformità della normativa spagnola rispetto all'art. 36 dell'Accordo SEE, da un lato, e dell'articolo 56 TFUE, dall'altro. La Corte ha riconosciuto che la normativa controversa era proporzionata allo scopo di evitare l'evasione fiscale e di assicurare un controllo fiscale efficace limitatamente nei confronti dei fondi pensione e delle compagnie di assicurazione stabilite nei Paesi terzi che non avevano assunto alcun impegno di assistenza reciproca con l'Unione.

In altre pronunce, la Corte di Giustizia non ha giudicato rilevante la differenza del contesto giuridico in cui hanno luogo i movimenti di capitali, se all'interno della Comunità o fra Stati membri e Paesi terzi del SEE, e ha finito per considerare la normativa nazionale controversa sproporzionata all'obiettivo di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale e gli abusi. Si richiamano, a tal proposito, le sentenze *Commissione europea c. Regno del Belgio* del 2013⁴⁰⁷ e *Nordea Bank Danmark A/S* del 2014⁴⁰⁸, ove,

⁴⁰⁶ Trattandosi palesemente di una restrizione alla libera prestazione dei servizi contraria, in linea di principio, all'articolo 56 TFUE, il Regno di Spagna aveva invocato, quali giustificazioni, la necessità di un controllo fiscale efficace nonché la lotta contro l'evasione fiscale (nella versione francese, "*fraude fiscale*", nella versione inglese si usa indifferentemente "*tax evasion*" e "*tax avoidance*"). La Corte ha ammesso che la misura nazionale controversa era idonea a conseguire ambedue gli obiettivi ma ha affermato che essa non era necessaria né ai fini dell'ottenimento di informazioni relative all'imposta dovuta né ai fini della sua riscossione. In particolare, la Corte ha richiamato sia la direttiva 77/799/CEE che prevedeva lo scambio tra le autorità degli Stati membri di ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito, sia la direttiva 2008/55/CE che prevedeva dei meccanismi di cooperazione tra le autorità degli Stati membri a livello dell'Unione sufficienti per consentire allo Stato membro interessato di operare la riscossione dell'imposta dovuta in un altro Stato membro.

⁴⁰⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 6 giugno 2013, *Commissione europea c. Regno del Belgio*, causa C-383/10. La Corte si è pronunciata sugli articoli 56 TFUE e 63 TFUE nonché sugli articoli 36 e 40 dell'accordo SEE del 2 maggio 1992 per verificare se il Belgio fosse venuto meno agli obblighi derivanti da tali norme nell'istituire un regime che riservava l'esenzione fiscale unicamente agli interessi corrisposti dalle banche belghe, con conseguente imposizione discriminatoria nei confronti delle banche non residenti. In primo luogo, la Corte ha riconosciuto che la normativa belga costituiva una restrizione alla libera prestazione dei servizi prevista dall'art. 56 TFUE e si è pronunciata sulle ragioni imperative di interesse generale, fra le quali l'esigenza di prevenire l'evasione fiscale e gli abusi (nella versione inglese, "*tax avoidance*" e "*tax evasion*" o "*abuses*"; nella versione francese, "*la fraude fiscale*" o "*l'évasion fiscale*" o "*les abus*"). In secondo luogo, la Corte ha confermato che la giustificazione basata sulla lotta alla frode e all'evasione fiscale è ammissibile solamente qualora la disciplina controversa abbia ad oggetto costruzioni puramente artificiali, aventi lo scopo di aggirare la normativa tributaria. Poiché la normativa del caso di specie impediva l'esercizio della libera prestazione di servizi anche in mancanza di obiettivi fraudolenti, in virtù della mera esistenza di un elemento transfrontaliero, la Corte ha concluso che il governo belga avrebbe potuto adottare misure meno restrittive nel conseguire l'obiettivo consistente nella lotta contro l'evasione fiscale. Atteso che l'art. 36 dell'Accordo SEE è analogo all'art. 56 TFUE e il governo belga aveva addotto giustificazioni solo in relazione alla violazione di tale ultima disposizione, la Corte ha affermato che la normativa belga risultava in contrasto con entrambe.

val la pena osservare, i governi nazionali avevano omesso di invocare fra i motivi imperativi di interesse generale l'efficacia dei controlli fiscali.

Pare dunque possibile concludere che la Corte di Giustizia è incline a valutare diversamente le disposizioni secondo che interessino il mercato interno oppure l'area di libero scambio del SEE nei casi in cui siano in questione esigenze di tutela dell'effettività dell'accertamento.

4. Prime considerazioni sulla sfera applicativa del principio generale del divieto di pratiche abusive.

La Corte di Giustizia con la sentenza *3M Italia* del 2012⁴⁰⁹ ha enunciato il principio generale del divieto di abuso del diritto e definito il suo contenuto e ambito di applicazione.

In precedenza, la Corte si era limitata ad affermare che il diritto dell'Unione non può essere esercitato abusivamente o fraudolentemente e ad utilizzare la nozione di

⁴⁰⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 17 luglio 2014, *Nordea Bank Danmark A/S*, causa C-48/13. La Corte di Giustizia ha qualificato la normativa statale controversa come una restrizione illegittima sia ai sensi delle norme del Trattato che di quelle dell'Accordo SEE relative alla libertà di stabilimento. In particolare, la Corte era stata adita per interpretare gli articoli 49 TFUE e 54 TFUE, nonché gli articoli corrispondenti 31 e 34 dell'Accordo SEE, e conseguentemente valutare se essi ostassero, o no, alla normativa danese che prevedeva un trattamento tributario differenziato delle perdite delle stabili organizzazioni delle società aventi sede in Danimarca secondo che fossero situate all'interno o al fuori del territorio statale. La normativa controversa prevedeva che in caso di cessione di una stabile organizzazione situata in uno Stato membro diverso dalla Danimarca o in uno Stato parte dell'Accordo SEE a una società non residente dello stesso gruppo, le perdite in precedenza dedotte in relazione alla stabile organizzazione ceduta fossero reintegrate nell'utile imponibile della società cedente. A giudizio della Corte, questa disciplina svantaggiosa delle perdite dissuadeva le società danesi dall'avvalersi di stabili organizzazioni situate fuori della Danimarca ma poteva essere giustificato dall'oggettiva incomparabilità fra le stabili organizzazioni situate in Danimarca e quelle situate in altri Stati oppure da motivi imperativi di interesse generale. Poiché gli utili e le perdite delle stabili organizzazioni situate in Finlandia, in Svezia e in Norvegia erano assoggettate alla stessa disciplina tributaria prevista per le stabili organizzazioni situate in Danimarca, la Corte ha dovuto verificare se l'obbligo di reintegrazione delle perdite già dedotte in caso di cessione delle stabili organizzazioni fosse effettivamente fondato sulla necessità di garantire una ripartizione equilibrata dei poteri impositivi tra gli Stati membri in relazione alla prevenzione dell'elusione fiscale (nella versione inglese della sentenza si legge "*tax avoidance*" e in quella francese "*évasion fiscale*"). La Grande Sezione ha affermato che la salvaguardia della corretta ripartizione del potere impositivo era una giustificazione astrattamente ammissibile ma al contempo ha riconosciuto che la normativa controversa andava oltre quanto era necessario per raggiungere l'obiettivo. Nella motivazione, la Corte di Giustizia ha attribuito rilievo alla circostanza che la normativa danese assoggettava ad imposta anche l'eventuale plusvalenza realizzata in occasione della cessione della stabile organizzazione, sommandola al reddito imponibile della società cedente danese. Tale sentenza valorizza il nesso di funzionalità che sussiste fra la prevenzione dell'elusione fiscale e la preservazione dell'equilibrata ripartizione della potestà impositiva fra gli Stati.

⁴⁰⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 29 marzo 2012, *Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate c. 3M Italia SpA*, causa C-417/10.

comportamenti abusivi senza invocare *expressis verbis* l'esistenza di tale principio nell'ordinamento dell'Unione.

In particolare, i Giudici hanno ricondotto al principio unitario europeo del divieto di abuso del diritto sia il divieto di avvalersi in modo abusivo o fraudolento delle disposizioni del diritto dell'Unione sia il riconoscimento della prevenzione delle pratiche abusive quale giustificazione legittima delle misure nazionali in contrasto con le disposizioni del TFUE sulle libertà di circolazione.

A dimostrazione delle due ricadute del principio, i Giudici hanno richiamato la propria giurisprudenza precedente e, rispettivamente, le sentenze *Halifax plc* e *Part Service Srl* come esempi della prima e le sentenze *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, *Jobra* e *Glaxo Wellcome* come esempi della seconda.

La sentenza *3M Italia* ha assunto rilievo anche per aver escluso il carattere vincolante del principio del divieto di pratiche abusive in mancanza di atti di diritto derivato dell'Unione suscettibili di essere indebitamente applicati e in difetto di misure antielusive degli Stati membri da sottoporre alla giurisprudenza sulle libertà di circolazione, ovverosia sull'*abuse of law*⁴¹⁰.

Da tale statuizione si è dedotto che un comportamento che formalmente costituisce esercizio delle disposizioni del TFUE sulle libertà di circolazione posto in essere per eludere le disposizioni tributarie di uno Stato membro nei settori non armonizzati delle imposte dirette può essere dichiarato illegittimo in forza del diritto nazionale ma non del principio generale europeo del divieto di pratiche abusive⁴¹¹.

Qualora lo Stato si avvalga della facoltà di combattere queste ultime, la disciplina antiabuso interna diviene rilevante sul piano europeo e deve essere esaminata sia dal punto di vista della sussistenza di una ragione imperativa di interesse generale che la giustifichi, quale la prevenzione delle costruzioni abusive, sia dal punto di vista della sua conformità al principio di proporzionalità.

Con la sentenza *Edward Cussens et a.* del 2017 la Corte ha stabilito a chiare lettere che il principio del divieto di pratiche abusive ha “*carattere generale, per natura inerente ai*

⁴¹⁰ Il principio europeo del divieto di pratiche abusive non è sempre direttamente efficace e applicabile negli ordinamenti nazionali: le operazioni elusive transfrontaliere diverse da quelle rientranti nella sfera applicativa delle direttive europee non potrebbero essere contestate dalle Amministrazioni finanziarie invocando il predetto principio. Tuttavia, i legislatori o le Corti degli Stati membri possono rispettivamente adottare una *GAAR* o delle disposizioni antielusive specifiche o applicare un principio generale antiabuso di matrice domestica. In tali ipotesi, le eventuali disposizioni o principi che interferissero negativamente con l'esercizio delle libertà di circolazione nel mercato interno andrebbero verificati sotto il profilo della loro idoneità a prevenire l'elusione fiscale, della loro necessità a raggiungere tale obiettivo e della loro proporzionalità in senso stretto.

⁴¹¹ Corte di Giustizia, sentenza del 29 marzo 2012, *Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate c. 3M Italia SpA*, causa C-417/10, punto 32: “*Infine, e in ogni caso, è gioco forza constatare che nel diritto dell'Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta e che osti all'applicazione di una disposizione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, qualora l'operazione imponibile derivi da pratiche siffatte e non sia in discussione il diritto dell'Unione*”. Si evidenzia che la sentenza è stata pronunciata prima dell'adozione della direttiva Anti-Elusione fiscale 2016/1164/UE.

*principi generali del diritto dell'Unione*⁴¹² sia per essere stato affermato in diverse materie del diritto dell'Unione, come il diritto delle società e la PAC, sia per la sua applicabilità estesa a tutti i diritti e benefici previsti dal diritto dell'Unione, a prescindere che trovino il loro fondamento nei trattati, nei regolamenti o nelle direttive. La Corte di Giustizia ha escluso la pertinenza dei requisiti di sufficiente chiarezza e precisione che riguardano le direttive e riconosciuto l'efficacia diretta del principio nel settore dell'Iva in ragione del suo fondamento nella costante giurisprudenza. Per l'effetto, il principio del divieto di pratiche abusive esiste e trova applicazione indipendentemente dalla sua codificazione da parte dei legislatori nazionali in sede di trasposizione della direttiva Iva⁴¹³.

Sulla base di tali considerazioni, la Corte di Giustizia ha concluso che il principio del divieto di pratiche abusive poteva essere legittimamente applicato dall'Amministrazione fiscale irlandese per rendere inopponibili al fisco le operazioni realizzate dai contribuenti anteriormente alla pubblicazione della sentenza *Halifax plc* sia pure in assenza di disposizioni nazionali di contenuto affine al principio.

La Corte di Giustizia ha peraltro dimostrato ancora una volta di aderire alla tesi della natura interpretativa del divieto di pratiche abusive e ne ha confermato i tratti caratterizzanti. A tale proposito, si richiama quel passaggio eloquente della sentenza in cui la Corte ha affermato che *“il diniego di un diritto o di un beneficio in ragione di fatti abusivi o fraudolenti non è altro che la mera conseguenza della constatazione secondo la quale, in caso di frode o di abuso di diritto, le condizioni oggettive richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio che si vuole conseguire non sono, in realtà, soddisfatte e che, pertanto tale diniego non necessita di una base giuridica specifica”*⁴¹⁴.

5. La disciplina sostanziale dell'elusione fiscale nel diritto derivato dell'Unione.

Come si è anticipato nel paragrafo introduttivo, la disciplina europea dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale riflette la ripartizione delle competenze fra l'Unione europea e gli Stati membri nel settore tributario.

Il divieto di pratiche abusive, elaborato ed applicato dalla Corte di Giustizia per reprimere l'indebita applicazione delle disposizioni della Direttiva Iva e delle corrispondenti norme interne di attuazione, si estende naturalmente a tutte le altre imposte armonizzate, comprese la futura Imposta sui Servizi Digitali e la Tassa sulle Transazioni Finanziarie (quest'ultima solo nei Paesi che aderiranno alla cooperazione rafforzata)⁴¹⁵.

⁴¹² Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2017, *Edward Cussens et a.*, causa C-251/16, punto 31.

⁴¹³ *Ibidem*, punto 28: *“Sebbene la Corte abbia dichiarato, ai punti 70 e 71 della sentenza nella causa Halifax, che il principio del divieto di pratiche abusive si applica anche al settore IVA, sottolineando che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva, non ne derivache l'applicazione del principio di cui trattasi in tale settore sia sottoposta alla condizione della trasposizione, al pari delle disposizioni di tale direttiva”*.

⁴¹⁴ *Ibidem*, punto 32.

⁴¹⁵ Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018, COM(2018)148 finale del 21.03.2018, discussa più recentemente dal Consiglio il 23.05.2018

Accanto alla giurisprudenza europea sulla proporzionalità delle disposizioni antielusive specifiche adottate dai legislatori nazionali nei settori non armonizzati delle imposte dirette, l'elusione fiscale è affrontata negli atti di diritto derivato dell'Unione adottati sulla base dell'art. 115 TFUE, e, segnatamente, nella direttiva del Consiglio "Interessi e Royalties"⁴¹⁶ 2003/49/CE del 3 giugno 2003, nella direttiva del Consiglio "Fusioni"⁴¹⁷ 2009/133/CE del 19 ottobre 2009 e nella direttiva del Consiglio "Madre-Figlia"⁴¹⁸ 2011/96/UE del 30 novembre 2011.

Tali direttive contengono norme anti-abuso aventi un ambito di applicazione specifico, essendo finalizzate a contrastare le costruzioni poste in essere per conseguire indebitamente i vantaggi fiscali previsti dalle loro disposizioni.

Da esse va dunque tenuta distinta la norma generale antiabuso contenuta nella Direttiva Anti-Elusione fiscale 2016/1164/UE, adottata il 12 luglio 2016 ed entrata in vigore il 1° agosto 2016 (nota anche come "ATAD" o "ATA Directive", che costituisce l'abbreviazione della denominazione in inglese *Anti-Tax Avoidance Directive*)⁴¹⁹. Essa, infatti, è funzionale a reprimere tutte le fattispecie di elusione fiscale che producano un risparmio indebito dell'imposta nazionale sulle società che non siano già contemplate dalle norme antielusive specifiche previste dagli artt. 4, 5, 7, 8 e 9 della medesima direttiva⁴²⁰.

La Commissione europea ha introdotto "norme antiabusi" anche nel Capo IX della Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società⁴²¹, che ricomprende sotto detta denominazione sia norme antielusive specifiche (artt. da 59 a 61) sia una norma generale anti-abusi (art. 58), avente struttura analoga alle GAARs contenute nelle direttive sulle imposte dirette in vigore e con un ambito di applicazione *ratione materiae* circoscritto⁴²².

(ultimo accesso: 28.05.2018). Proposta di Direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie, COM(2013)71 finale del 14.02.2013, discussa da ultimo il 17 giugno 2016 (ultimo accesso: 13.07.2018).

⁴¹⁶ 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.

⁴¹⁷ Direttiva 2009/133/CE del Consiglio del 19 ottobre 2009 relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati membri.

⁴¹⁸ Direttiva 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011 concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (rifusione).

⁴¹⁹ Direttiva 2016/1164/UE del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

⁴²⁰ Si segnalano gli emendamenti alle disposizioni esistenti e le nuove disposizioni previste dalla Direttiva 2017/952/UE del Consiglio, del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi, che gli Stati membri dovranno attuare entro i termini previsti dall'art. 2 (i.e. entro il 31 dicembre 2019 fatta eccezione per alcune disposizioni per cui la scadenza è prevista in data 31 dicembre 2021).

⁴²¹ Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società, COM(2016)685 finale del 25 Ottobre 2016, discussa da ultimo nel Consiglio dell'Unione europea in data 20.04.2018 per una valutazione del suo impatto entrate nazionali (ultimo accesso: 28.05.2018).

⁴²² Nella Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, COM(2016)683 finale del 25.10.2016, meglio nota con l'acronimo

Preme far notare che il trend di codificazione delle norme anti-abuso sta iniziando ad interessare anche gli atti sulle imposte indirette.

Lo attesta la Proposta di direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni (cd. Tassa europea sulle Transazioni Finanziarie, nota anche con l'acronimo "TTF"), cui partecipa anche l'Italia, che contiene una norma generale antiabuso⁴²³. In particolare, la Proposta presentata dalla Commissione contiene tre disposizioni per il contrasto alle frodi, all'evasione fiscale e alle pratiche abusive: l'art. 12 impone agli Stati membri di adottare misure per la prevenzione delle frodi e dell'evasione fiscale; l'art. 13 detta una regola generale contro l'abuso diretta a contrastare esclusivamente le pratiche volte ad impedire il sorgere del presupposto della TTF e ed è formulato in termini pressochè identici alla clausola anti-abuso prevista nella nota Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6.12.2012; l'art. 14 è diretto contro l'abuso dei certificati rappresentativi di azioni e strumenti finanziari simili ed esordisce con la clausola di salvaguardia "*Fatto salvo l'art. 13*" a conferma del carattere residuale della GAAR contenuta nell'articolo precedente.

5.1. Le clausole generali anti-abuso nelle direttive sulle imposte dirette.

Le direttive adottate nel settore delle imposte dirette affrontano il problema delle frodi fiscali, dell'evasione fiscale e dell'elusione fiscale, da un lato, facendo salve le disposizioni nazionali adottate dagli Stati membri che producano la disapplicazione dei benefici attribuiti dalle medesime direttive e, dall'altro, promuovendo direttamente l'adozione di clausole generali antiabuso uniformi.

La direttiva del Consiglio "Interessi e Canoni" 2003/49/CE non osta all'applicazione delle disposizioni domestiche o pattizie dirette ad impedire il verificarsi di frodi o abusi. Inoltre, ai sensi dell'art. 5, par. 2, in sede di trasposizione della direttiva gli Stati membri possono prevedere di revocare gli effetti della direttiva o rifiutare la loro applicazione verso le operazioni aventi come obiettivo principale l'evasione o l'elusione fiscale o gli abusi. Si nota che l'utilizzo del verbo "possono" sta ad indicare che l'adozione di tali misure è rimessa agli Stati membri.

inglese *CCCTB Directive* (che sta per *Common Consolidated Corporate Tax Base*), viceversa, non si rinviene una norma generale anti-abusi tuttavia sono presenti delle norme di coordinamento con la Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società (nota come *CCTB Directive*) che sarà adottata, in specie con le norme antielusive specifiche sulle società estere controllate e sul disallineamento da ibridi (artt. 73 e 74).

⁴²³ Art. 13 della Proposta di Direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie. COM(2013)71 finale del 14.02.2013, discussa da ultimo il 17 giugno 2016 (ultimo accesso: 13.07.2018). La direttiva proposta vorrebbe applicarsi a tutte le transazioni finanziarie che presentino un criterio di collegamento qualificato con uno Stato membro partecipante. In particolare, occorre che almeno una delle parti coinvolte nella transazione sia stabilita sul territorio di uno di tali Stati membri e che alla stessa prenda parte un ente finanziario stabilito sul territorio di uno degli Stati membri partecipanti, che agisca per conto proprio o per conto di altri soggetti o a nome di uno dei partecipanti alla transazione (art. 3).

Analogamente, la direttiva del Consiglio “Fusioni” 2009/133/CE attribuisce agli Stati membri il potere di rifiutare l’applicazione delle disposizioni della direttiva o di revocare i benefici previsti dalla stessa in presenza di operazioni rientranti nel suo ambito di applicazione che siano volte principalmente ad evadere od eludere le imposte. L’art. 15, par. 1, lett. a) specifica che l’assenza di valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all’operazione, può costituire il fatto dal quale presumere che l’elusione o l’evasione fiscale costituisca l’obiettivo principale o uno degli obiettivi principali dell’operazione⁴²⁴.

Il Consiglio non specifica la forma che le norme domestiche anti-abusi devono rivestire, sicchè occorre chiedersi se sia consentito alle amministrazioni finanziarie degli Stati membri di disconoscere gli effetti fiscali di un’operazione attraverso il principio generale antielusivo che sia eventualmente riconosciuto nell’ordinamento statale.

Sebbene le direttive vincolino gli Stati membri esclusivamente a realizzare gli obiettivi da esse fissati lasciandoli liberi di scegliere la forma e i mezzi più adeguati, esse devono essere attuate nel rispetto del principio di certezza del diritto. Pertanto, deve escludersi che un principio giurisprudenziale sia idoneo a consentire la disapplicazione delle disposizioni scritte di attuazione della direttiva.

Ad abundantiam, si osserva che l’art. 5, par. 2 della Dir. 2003/49/CE e l’art. 15, par. 1, lett. a) della Dir. 2009/133/CE non possono considerarsi *self-executing* e quindi direttamente applicabili ed efficaci negli Stati membri in quanto l’introduzione di una clausola di contrasto all’elusione fiscale (così come all’evasione fiscale o alle frodi o abusi) costituisce una facoltà di cui gli Stati membri dispongono e non un obbligo. In aggiunta al fatto di essere disposizioni prive dei caratteri di incondizionatezza, va rilevato che esse non risultano attributive di diritti a favore dei soggetti degli ordinamenti statali ma, al contrario, prevedono di limitarne la libertà di pianificazione fiscale dunque non sarebbero mai invocabili dalle amministrazioni finanziarie a danno

⁴²⁴ Tale disposizione ha sostituito la precedente contenuta nell’art. 11, par. 1 lett. a) della Dir. 90/434/CEE. Nella sentenza *Leur-Bloem* del 17 luglio 1997 la Corte aveva interpretato tale disposizione partendo dall’assunto che le disposizioni della direttiva si applicano a prescindere dai motivi per i quali sono realizzate le operazioni di fusione, scissione, conferimento d’attivo e scambio di azioni. Tale affermazione risulta coerente con il principio di diritto secondo cui le libertà di circolazione previste dai Trattati sono applicabili anche se il motivo per cui sono esercitate consiste nel sottrarsi all’applicazione della legge di un determinato Stato membro e nel fruire della legislazione più vantaggiosa di un altro ovvero per motivi puramente fiscali. Al fine di individuare le operazioni aventi come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l’evasione fiscale, a giudizio della Corte, le autorità competenti degli Stati membri non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati ma debbono effettuare una valutazione globale dell’operazione del caso concreto che sia suscettibile di un sindacato giurisdizionale. In base al suddetto art. 11, par. 1, lett. a), la mancanza di valide ragioni economiche sottese all’operazione costituisce una presunzione di frode o di evasione fiscale. La ricerca di un’agevolazione puramente fiscale, come la compensazione fiscale orizzontale delle perdite tra le società partecipanti all’operazione straordinaria disciplinata dalla direttiva Fusioni, non costituisce una valida ragione economica. Da ciò consegue che le operazioni formalmente rientranti nell’ambito di applicazione della direttiva poste in essere per conseguire un risparmio fiscale non sono per ciò solo qualificabili come operazioni aventi uno scopo evasivo o fraudolento ma lo divengono se non sono sorrette da valide ragioni extrafiscali. Corte di Giustizia, A. *Leur-Bloem*, sentenza del 17 luglio 1997, C-28/95.

delle persone fisiche e giuridiche per il divieto della cd. efficacia verticale invertita delle direttive rimaste inattuata.

In sintesi, in assenza di disposizioni nazionali antielusive oppure di una clausola anti-abuso inserita in sede di trasposizione delle direttive, i benefici previsti dalle stesse non potrebbero essere disconosciuti o revocati.

Passando ad esaminare la direttiva “Madre-Figlia” 2011/96/UE, fino al 16 febbraio 2016 essa si limitava a consentire l’applicazione delle disposizioni nazionali o convenzionali per il contrasto alle frodi e agli abusi. A seguito degli emendamenti subiti per effetto della Dir. 2015/121/UE del 27 gennaio 2015, l’art. 1, par. 2, prevede l’obbligo in capo agli Stati membri di disapplicare i benefici della direttiva quando l’operazione o la serie di operazioni “*essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l’oggetto o la finalità della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti*”. L’art. 1, par. 3, al fine di assicurare l’uniforme e coerente applicazione della direttiva, precisa che una costruzione si considera non genuina “*nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica*”.

Gli Stati membri erano tenuti a conformarsi alle nuove disposizioni entro il 31 dicembre 2015 e quindi ad assicurare l’operatività nell’ordinamento statale di una disposizione generale antielusiva rispondente agli standard previsti dall’art. 1, par. 2 e 3.

Potrebbe sorgere qualche dubbio in ordine al rapporto fra la clausola antiabuso così delineata e la previsione di cui al paragrafo 4 dello stesso art. 1, che reiterando con qualche modifica il previgente art. 1, par. 2, fa salve le disposizioni nazionali e convenzionali necessarie per evitare l’evasione fiscale, la frode fiscale o l’abuso⁴²⁵.

Weber, che ha affrontato esplicitamente tale questione, l’ha risolta nel senso che agli Stati membri sarebbe precluso di disconoscere i benefici della direttiva nei riguardi delle operazioni che, applicando i criteri previsti dai paragrafi 2 e 3, andrebbero considerate genuine⁴²⁶.

Tale tesi, in sostanza, vuole assicurare un effetto utile alle disposizioni che definiscono gli elementi costitutivi della clausola antiabuso generale.

Si è dell’avviso che tale ricostruzione dottrinale non possa essere accolta. Il legislatore europeo, infatti, vuole assicurarsi che i benefici della direttiva non vengano concessi alle operazioni abusive in base ai parametri europei stabiliti dalla stessa direttiva. Tuttavia, non si rinviene nel testo un divieto per gli Stati membri di disconoscere il trattamento di favore previsto dalla direttiva anche nei confronti delle operazioni che siano abusive, evasive o elusive alla luce della più severa disciplina interna. È lo stesso legislatore dell’Unione ad affermare che la direttiva non pregiudica l’applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie ad evitare l’evasione fiscale, la frode fiscale o l’abuso.

In altri termini, quantomeno sul piano teorico, sarebbe consentito agli Stati membri di disconoscere il trattamento fiscale previsto dalla Direttiva Madre-Figlia nei riguardi di

⁴²⁵ Per una possibile spiegazione dell’emendamento apportato al vecchio art. 1, par. 2, si rinvia a D. WEBER, *The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect*, in *Intertax*, vol. 44, 2016.

⁴²⁶ *Ivi*, p. 104. Secondo Weber, l’art. 1, par. 4 della direttiva non ammette l’applicazione di “*further reading national-anti abuse measures*”, ossia di misure che determinano la disapplicazione delle disposizioni della direttiva fuori dei casi da quest’ultima previsti.

quelle operazioni formalmente rispettose delle disposizioni di quest'ultima ma elusive di disposizioni tributarie nazionali.

Chiaramente, le norme antielusive interne che prevedano uno standard di protezione più elevato rispetto a quello indicato nell'art. 1, par. 2 e 3, debbono essere conformi alle libertà di circolazione previste dai Trattati.

5.2. La specialità delle clausole anti-abuso generali rispetto al principio del divieto di pratiche abusive.

Le disposizioni anti-abuso contenute nelle direttive sulle imposte dirette sono figlie del principio giurisprudenziale del divieto di pratiche abusive, che negli anni Novanta iniziò ad essere invocato in relazione agli atti di diritto derivato dell'Unione⁴²⁷. In forza del loro carattere speciale, sul piano dei contenuti e dell'ambito applicativo, tali clausole ostano all'applicazione del principio⁴²⁸.

Pertanto, un comportamento che in base alla direttiva e alla disciplina interna di recepimento è opponibile al fisco (perché la clausola anti-abuso non è stata adottata dal legislatore dello Stato membro oppure perché il comportamento non ricade nel divieto) non potrebbe essere disconosciuto dall'Amministrazione finanziaria invocando il principio europeo del divieto di pratiche abusive.

In questo senso, si richiamano le Conclusioni rese dall'Avvocato Generale Kokott per le cause *Hans Markus Kofoed*⁴²⁹ e *Modehuis A Zwijnenburg BV*⁴³⁰. In sede di interpretazione della disposizione anti-abuso di cui all'art. 11, par. 1, lett. a) della Direttiva Fusioni 90/434/CEE, l'Avvocato generale ha affermato che l'omessa implementazione di tale disposizione da parte del legislatore danese precludeva alle agenzie fiscali di tale Stato membro di invocare il principio generale del divieto di abuso del diritto, che in tale articolo era stato cristallizzato dal legislatore europeo.

Tuttavia, la circostanza che il legislatore danese non avesse adottato una disposizione *ad hoc* attuativa dell'art. 11 non significava che la norma europea anti-abuso non fosse stata recepita. L'Avvocato generale Kokott, infatti, ha correttamente sostenuto che l'adattamento dell'ordinamento interno poteva considerarsi già avvenuto alla data di adozione della direttiva se le disposizioni danesi allora vigenti erano già sufficienti a

⁴²⁷ Si rinvia al par. 2.1 del presente capitolo.

⁴²⁸ Il principio generale europeo del divieto di abuso del diritto non trova applicazione in presenza di disposizioni scritte europee anti-abuso in ragione della specialità di queste ultime e della esigenza di una loro applicazione certa e uniforme negli Stati membri. In questo senso, si è espresso l'Avvocato Generale Kokott con riguardo alla disposizione anti-abuso di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) della Direttiva Fusioni 90/434/CEE nelle Conclusioni presentate in data 8 febbraio 2007 per la causa *Hans Markus Kofoed* (C-321/05) e in data 16 luglio 2009 per la causa *Modehuis A Zwijnenburg BV* (C-352/08). In senso conforme, si è pronunciata anche la Corte di Giustizia in ambedue le sentenze. Per la motivazione più esaustiva, si invita alla lettura della sentenza Corte di Giustizia, sentenza del 5 luglio 2007, *Kofoed*, causa C-321/05, punti 38-46, disponibile in *Fisconline* con commento di M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia?*.

⁴²⁹ Conclusioni Avvocato Generale Kokott, *Hans Markus Kofoed*, causa C-321/05, 8 febbraio 2007.

⁴³⁰ Conclusioni Avvocato Generale Kokott, *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, causa C-352/08, 16 luglio 2009.

realizzare gli obiettivi perseguiti con l'art. 11. In tal caso, l'art. 11 avrebbe funto da parametro di interpretazione delle disposizioni nazionali e quindi sarebbe stato efficace nei confronti dei soggetti dell'ordinamento nazionale. La tesi dell'Avvocato generale è stata accolta anche dalla Corte di Giustizia secondo la quale per la trasposizione di una direttiva può essere sufficiente “*un contesto normativo generale di modo che non è necessaria una formale ed esplicita riproduzione delle disposizioni nazionali*”⁴³¹.

Si rammenta, peraltro, che sussiste l'obbligo delle autorità di uno Stato membro di interpretare il diritto nazionale per quanto possibile alla luce della lettera e dello scopo delle direttive comunitarie al fine di conseguire il risultato da esse perseguito⁴³².

5.3. Considerazioni sulla rilevanza del diritto primario dell'Unione anche in presenza di clausole europee anti-abuso codificate.

Come si è già accennato a chiusura del paragrafo 5.2, le clausole antiabuso europee contenute nelle direttive sulle imposte dirette non determinano una presunzione di conformità al diritto primario dell'Unione di tutte le norme nazionali antiabuso adottate in attuazione di tali direttive.

A tal riguardo, è utile richiamare la sentenza *Europark Euro Park Service*⁴³³ del 2017, che chiarendo il significato della norma anti-abuso contenuta nell'art. 11, par. 1, lett. a) della direttiva 1990/434/CE, ora riprodotta in termini simili nell'art. 15, par. 1, lett. a) della vigente direttiva 2009/133/CE, ha affrontato anche il tema del rapporto fra le disposizioni antielusive contenute nelle direttive sulle imposte dirette e il diritto primario dell'Unione.

Secondo la Corte di Giustizia, i parametri di legittimità delle disposizioni nazionali variano a seconda del grado di armonizzazione della materia a livello unionale. Infatti, se il settore costituisce oggetto di un'armonizzazione esauriente, le misure nazionali vanno valutate esclusivamente alla luce del diritto secondario dell'Unione; diversamente, esse devono essere sottoposte ad un test di conformità anche rispetto al diritto primario e, in particolare, alle libertà di circolazione e ai principi generali del diritto dell'Unione.

La Corte ha osservato che l'art. 11, par. 1, lett. a) si limitava ad attribuire agli Stati membri la facoltà di rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni della

⁴³¹ Corte di Giustizia, *Hans Markus Kofoed*, causa C-321/05, sentenza del 5 luglio 2007, punto 44; Corte di Giustizia, *Kofoed*, causa C-321/05, punti 41-45.

⁴³² *Ex multis*, Corte di Giustizia, sentenza del 10 aprile 1984, *Sabine Von Colson et a.*, causa C-14/83, punti 26, 28.

⁴³³ Corte di Giustizia, sentenza del 8 marzo 2017, *Europark Euro Park Service*, causa C-14/16. La pronuncia verte sulla compatibilità della norma francese attuativa dell'art. 11, par. 1 lett. a) con il diritto di stabilimento. L'articolo 210 B, paragrafo 3, del *code général des impôts* (codice generale delle imposte francese, il “CGI”) estende la disciplina dei conferimenti cui partecipano le persone giuridiche o gli organismi soggetti all'imposta sulle società anche ai conferimenti effettuati a persone giuridiche straniere ma alla condizione che le persone giuridiche francesi siano state autorizzate. In particolare, l'autorizzazione è concessa qualora l'operazione sia giustificata da una ragione economica, non abbia come obiettivo principale o fra i suoi obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali e garantisca la futura imposizione delle plusvalenze in sospensione di imposta.

direttiva, o di revocare i benefici dalla stessa previsti qualora un'operazione rientrante nel suo ambito di applicazione avesse avuto come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale. Inoltre, poiché la norma anti-abuso costituiva una deroga alla regola generale, essa doveva essere interpretata restrittivamente.

La Corte ha così sostenuto che la disposizione francese adottata in attuazione della predetta clausola europea doveva essere valutata anche alla luce del diritto primario dell'Unione e, segnatamente, del diritto di stabilimento.

A giudizio della Corte, per contrastare la frode e l'evasione fiscale senza eccedere quanto è necessario per raggiungere tale obiettivo, occorre che il legislatore presuma la loro verifica solo in presenza di operazioni concluse dal contribuente per conseguire un vantaggio fiscale e senza valide ragioni economiche.

Nel caso di specie, la normativa discussa nel procedimento principale subordinava sistematicamente il riporto dell'imposizione delle plusvalenze previsto dalla direttiva 90/434/CE alla dimostrazione da parte del contribuente dell'esistenza di una ragione economica dell'operazione e dell'assenza di uno scopo evasivo o fraudolento, senza che fosse richiesto all'amministrazione finanziaria un principio di prova dell'assenza di valide ragioni economiche né un qualche indizio di frode o di evasione fiscale.

La Corte ha così concluso che l'art. 11, par. 1 lett. a), per come interpretato, ostava ad una normativa interna come quella discussa nel procedimento principale.

Successivamente, la Corte si è pronunciata anche sul diritto di stabilimento e, implicitamente, sulla conformità della disposizione nazionale anti-abuso al diritto primario dell'Unione. Nel caso di specie, infatti, la normativa interna prevedeva un trattamento diverso per le fusioni transfrontaliere e quelle interne, che era idoneo a costituire un ostacolo alla libertà di stabilimento.

La Corte, facendo applicazione del suo tradizionale *rule of reason test*, ha annoverato fra i motivi imperativi di interesse generale che possono giustificare un ostacolo all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato tanto la lotta alla frode o all'evasione fiscale quanto la necessità di preservare la ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri.

Aderendo alle Conclusioni dell'Avvocato generale, la Corte ha però affermato che l'obiettivo di uno Stato membro di contrastare la frode o l'evasione fiscale ha la stessa portata indipendentemente dal fatto che sia invocata la disposizione dell'articolo 11, par. 1, lett. a), della direttiva 90/434/CE che lo contempla espressamente oppure che sia fatto valere come legittima giustificazione di una misura restrittiva delle libertà di circolazione. Ne consegue che una normativa che risulti sproporzionata all'obiettivo previsto dall'art. 11 non può considerarsi conforme al diritto primario dell'Unione.

Ci si chiede, a questo punto, se una disposizione nazionale anti-abuso giudicata conforme alla direttiva di cui costituisce una norma di attuazione possa automaticamente considerarsi rispettosa delle libertà di circolazione previste dai Trattati. Per quanto sopra dedotto, la clausola anti-abuso che sia attuativa di disposizioni di diritto derivato di ampia portata deve necessariamente essere sottoposta a due test di conformità distinti, i quali potrebbero condurre ad esiti difformi.

Una riflessione a parte meritano le clausole anti-abuso più puntuali contenute nella Direttiva Madre-Figlia 2011/96/UE e nella Direttiva Anti-Elusione fiscale, in quanto le disposizioni nazionali che si limitino a reiterare il loro contenuto devono senz'altro

considerarsi conformi anche al diritto primario dell'Unione, non ravvisandosi vizi di invalidità delle norme antiabusi europee.

Diverso è il caso in cui il legislatore nazionale, volendo dettare uno standard di protezione più elevato contro l'abuso o l'elusione, non si limiti a riprodurre le disposizioni europee. La GAAR interna potrebbe legittimamente prevenire le pratiche abusive con maggiore rigore e grado di deterrenza.

Ciò è espressamente consentito in ambedue le direttive. In particolare, in base all'art. 1, par. 4, della direttiva Madre-Figlia, *“La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso”*; inoltre, l'art. 3 della Direttiva Anti Elusione fiscale stabilisce che *“La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a salvaguardare un livello di protezione più elevato delle basi imponibili nazionali per l'imposta sulle società”*.

In concreto, si è dell'avviso che i legislatori nazionali non abbiano comunque margine di intervento sulla definizione della fattispecie abusiva, dal momento che il Consiglio risulta aver già fissato una soglia di tutela elevata contro l'elusione fiscale. Per esempio, la disposizione europea ritiene soddisfatto l'elemento soggettivo ogniqualvolta il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito costituisca uno degli scopi principali dell'operazione, e non soltanto nei casi in cui questo corrisponda allo scopo esclusivo o essenziale perseguito dal contribuente.

6. Dalla soft law al diritto per una GAAR europea.

6.1. La Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva.

A cavallo fra l'affermazione del principio del divieto delle pratiche abusive nella giurisprudenza e l'attribuzione ai legislatori nazionali della facoltà di adottare clausole anti-abuso nell'ambito di applicazione delle direttive “Madre-figlia” (versione previgente), “Interessi e canoni” e “Fusioni”, da una parte, e la codificazione di norme generali antiabuso obbligatorie nella novellata Direttiva Madre-Figlia, nella Direttiva Anti-Elusione Fiscale, nonché nella Proposta di Direttiva relativa a una base imponibile comune e nelle Proposte di direttive sull'imposta provvisoria sui servizi digitali e sulla TTF, la Commissione ha adottato la Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012⁴³⁴, attuativa del coevo piano d'azione per la lotta alla frode e all'evasione fiscale⁴³⁵.

Con tale atto di *soft law*, la Commissione incoraggiava per la prima volta i legislatori degli Stati membri a combattere la pianificazione fiscale aggressiva adottando una GAAR di applicazione generale, ossia diretta a contrastare tutte le pratiche elusive che

⁴³⁴ Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva, COM(2012)772 finale del 6.12.2012.

⁴³⁵ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio, Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, COM(2012)722 finale del 6.12.2012.

collidevano con lo scopo delle norme e consentivano di ottenere una riduzione indebita dell'ammontare dell'imposta dovuta, pur essendo formalmente lecite⁴³⁶.

Nei Considerando (2) e (5), la Commissione dichiarava che per pianificazione fiscale aggressiva intendeva lo sfruttamento a proprio vantaggio degli aspetti tecnici di un sistema fiscale o delle disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali finalizzato a ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta e menzionava fra gli effetti di tali pratiche le doppie detrazioni o la doppia non imposizione⁴³⁷.

Per contrastare efficacemente le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva più sofisticate, a giudizio della Commissione, gli Stati membri dovevano adottare un approccio generale comune non potendo gestire il fenomeno in modo autoreferenziale.

Tale posizione poggiava sul carattere prevalentemente transazionale del fenomeno e sulla circostanza che esso, oltre a compromettere le basi imponibili dei singoli Stati, nuoce al corretto funzionamento del mercato interno, che potrebbe essere pregiudicato da flussi artificiali di capitali e movimenti artificiali di contribuenti⁴³⁸.

La Commissione riconosceva che gli Stati membri sono soliti contrastare la pianificazione fiscale aggressiva mediante “*norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale*”, le quali però presentano il difetto di essere inadeguate a colpire le nuove strutture poste in essere dai contribuenti.

La Commissione, pertanto, invitava gli Stati membri ad adottare una clausola generale antiabuso comune che avesse un ambito di applicazione residuale.

Tuttavia, ai sensi del Considerando (9) e dell'art. 1 sull'oggetto e sull'ambito di applicazione della Raccomandazione, la “Norma generale antiabuso” contenuta nel punto 4.2 era destinata ad applicarsi ai casi non disciplinati dalle direttive del Consiglio in materia di imposte dirette, 2009/133/CE, 2011/96/UE e 2003/49/CE.

Passando al contenuto della clausola, essa doveva essere introdotta nelle legislazioni nazionali degli Stati membri nei seguenti termini: «*Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica».*

⁴³⁶ Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva, COM(2012)772 finale del 6.12.2012, Considerando (1): “*Una caratteristica fondamentale delle pratiche in questione è che esse riducono l'ammontare dell'imposta dovuta mediante operazioni legali in senso stretto che sono tuttavia in contrasto con lo scopo della norma*”.

⁴³⁷ *Ibidem*, p. 16: “*La frode e l'evasione fiscali sono le diverse facce di un problema che richiede una risposta coordinata e su più fronti. Anche la pianificazione fiscale aggressiva è un problema che richiede urgente attenzione*”. La Commissione distingue la pianificazione fiscale aggressiva dalla frode fiscale e dall'evasione fiscale, tuttavia fornisce una descrizione generica e atecnica della stessa riconducendo a tale categoria le pratiche complesse, eventualmente artificiose, che determinano un trasferimento della base imponibile verso altre giurisdizioni sfruttando le incongruenze fra le leggi tributarie e le differenze fra le aliquote d'imposta vigenti negli Stati interessati dall'operazione (p. 6).

⁴³⁸ Ci si interroga sul significato che la Commissione ha inteso attribuire all'aggettivo “artificiale”, il quale potrebbe essere letto come sinonimo di fraudolento o simulatorio. Tale interpretazione non appare fondata in quanto le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva sono descritte come operazioni legali in senso stretto che comportano un trasferimento effettivo degli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli (“*effettivamente*” nel Considerando 1).

In sintesi, la clausola antiabuso sottendeva che le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva sono caratterizzate dal requisito di artificiosità, dal conseguimento di un risparmio d'imposta e dallo scopo essenziale di aggirare le norme impositive.

Circa il requisito dell'artificiosità veniva puntualizzato che *“una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale”*. Ciò significa che le costruzioni artificiose integrano solo apparentemente i requisiti previsti dalle disposizioni per beneficiare di un determinato trattamento fiscale e in concreto non li soddisfano perché non sono per l'appunto effettive sul piano economico.

Per far comprendere il significato di artificiosità, nel punto 4.4 la Commissione forniva un elenco esemplificativo di elementi-indice.

L'incoerenza fra la qualificazione giuridica dei singoli atti di cui è composta l'operazione e il fondamento giuridico dell'operazione complessivamente considerata costituisce il primo elemento sintomatico di artificiosità e può essere inteso come discordanza fra il *nomen iuris* dei singoli negozi e la causa concreta dell'operazione negoziale complessivamente posta in essere.

Problematica appare la previsione del secondo indice, che consiste nella mancata adozione del *“comportamento ragionevole in ambito commerciale”*. Trattasi, infatti, di un indicatore eccessivamente flessibile, in quanto ancorato al criterio di ragionevolezza e alle logiche di mercato che per loro natura possono divergere a seconda delle circostanze di tempo e di luogo. Non si può tuttavia muovere l'accusa che tale indice sia lesivo della libertà economica del soggetto⁴³⁹. Difatti, gli effetti della norma antiabuso, come si è visto nel Capitolo II, non incidono sulla qualificazione civilistica e quindi sugli effetti privatistici e pubblicistici extrafiscali delle fattispecie realizzate dal contribuente, ma determinano soltanto la loro inopponibilità all'Amministrazione finanziaria.

Più intuitivi da accogliere come indici di assenza di sostanza commerciale delle operazioni sono quelli previsti dalle lettere successive, come la presenza di elementi i cui effetti si compensano o annullano reciprocamente (lett. c) e la circolarità delle operazioni (lett. d): le operazioni condotte in modo da non comportare un mutamento della situazione economica, infatti, confermano che la funzione delle stesse è un'altra. Analogamente, l'insignificanza degli utili presunti al lordo delle imposte rispetto al risparmio fiscale presunto al termine dell'operazione rappresenta un indice della funzione essenzialmente fiscale dell'operazione (lett. f).

In aggiunta all'artificiosità, secondo la Commissione europea le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva si caratterizzano per lo scopo essenziale elusivo che con esse il contribuente persegue. Ai fini dell'integrazione del requisito, le eventuali finalità extra-tributarie dell'operazione devono essere insignificanti rispetto a quella fondamentale di contrastare l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili. A tal proposito, viene precisata l'irrelevanza delle eventuali intenzioni personali del contribuente.

⁴³⁹ Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva, COM(2012)772 finale del 6.12.2012, punto 4.4., secondo periodo: *“Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni:...(Omissis)...b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale”*.

Infine, è richiesto alle amministrazioni finanziarie competenti di verificare che il contribuente, per effetto di tali operazioni, abbia conseguito un risparmio d'imposta, che in base al punto 4.7. deve calcolarsi come differenza fra l'ammontare dell'imposta dovuta dal contribuente in base alle operazioni poste in essere e il *quantum* che sarebbe stato dovuto da questi in assenza delle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva contestategli.

Ai sensi del punto 4.2, l'applicazione della clausola generale antiabuso comporta una riqualificazione ai fini fiscali delle operazioni contestate. Le autorità nazionali, infatti, devono rideterminare le imposte a carico del contribuente facendo riferimento alla "sostanza economica" delle operazioni dal medesimo concluse.

In altri termini, eliminando i vantaggi elusivi il prelievo dovrebbe commisurarsi alla situazione che si sarebbe avuta se il contribuente avesse agito in modo non elusivo⁴⁴⁰.

Le riflessioni svolte sulla clausola generale antiabuso caldeggiata dalla Commissione contribuiscono a dimostrare la sedimentazione di una definizione uniforme di pratiche elusive atipiche a livello europeo.

Inoltre, l'analisi della clausola generale anti-abuso contenuta nella Raccomandazione della Commissione sull'*ATP* (i.e. *Aggressive Tax Planning*) assume particolare rilievo per il nostro ordinamento.

L'art. 5 della legge delega n. 23/2014, infatti, nel delegare il Governo alla revisione delle disposizioni antielusive generali allora vigenti al fine di una loro sintesi con il principio del divieto di abuso del diritto, ha incluso tra i principi e criteri direttivi il "coordinamento" con quelli contenuti nella Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva.

Il legislatore delegante, imponendo il "coordinamento" con il provvedimento di *soft law* della Commissione, non ha elevato la clausola generale antiabuso proposta dalla Commissione al rango di legge statale e ha lasciato un certo margine di discrezionalità al delegato. Al contempo, tuttavia, ha voluto assicurarsi che la definizione delle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva atipiche fornita dalla Commissione fosse recepita e "internalizzata" nella nuova disposizione nazionale antiabuso.

6.2. La strategia antielusiva complessa dell'Unione: il Pacchetto Anti-Elusione fiscale.

Nell'ultimo triennio, la Direzione Generale TAXUD della Commissione ha intensificato la sua strategia antielusiva per stare al passo delle iniziative di contrasto all'elusione fiscale condivise dagli Stati membri in sede OCSE.

Nella sua Comunicazione su un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea del 17 giugno 2015⁴⁴¹, la Commissione aveva stabilito l'obiettivo

⁴⁴⁰ Tale ricostruzione pare in linea con la descrizione dottrinale svolta in Italia degli effetti dell'abuso o elusione fiscale. Il risparmio d'imposta da disconoscere equivale alla differenza fra il *quantum* dichiarato e liquidato dal contribuente in conseguenza dell'operazione contestata e quello che il medesimo avrebbe dovuto versare se avesse realizzato l'operazione "normale" o "fisiologica" individuata dall'Amministrazione finanziaria e asseritamente produttiva dei medesimi effetti economico-giuridici. L'operazione alternativa è stata eloquentemente definita come "avatar" giuridico. D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2015, Parte I, .

di evitare il fenomeno del trasferimento degli utili e garantire la tassazione effettiva degli stessi nel luogo in cui sono generati, di migliorare la trasparenza fiscale nell'Unione e nei rapporti con i Paesi terzi⁴⁴², di contrastare l'evasione fiscale e l'elusione anche su scala mondiale e di potenziare la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri⁴⁴³.

Le misure previste per il raggiungimento di tali obiettivi comprendevano l'implementazione obbligatoria della direttiva relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, nota in forma abbreviata come *CCCTB Directive* (i.e. *Common Consolidated Corporate Tax Base*), la ridefinizione della nozione di "stabile organizzazione" per prevenire le pratiche di aggiramento dello *status di Permanent Establishment*, la revisione delle norme sulle società estere controllate, l'aggiornamento del Codice di Condotta in materia di tassazione delle imprese, l'adozione di misure contro la doppia non imposizione societaria e la revisione del quadro normativo in materia di prezzi di trasferimento.

È dentro questa cornice che si inserisce la strategia europea contro l'elusione fiscale nel settore delle imposte sulle società, elaborata dalla Commissione nella sua Comunicazione al Parlamento europeo e al Consiglio del 28 gennaio 2016⁴⁴⁴, nel gergo tecnico nota come *Chapeu Communication*.

Richiamando il suo piano d'azione del 17 giugno 2015, la Commissione ha ribadito la necessità di adottare un'azione coordinata europea per affrontare il fenomeno transnazionale della pianificazione fiscale aggressiva e attuare la regola secondo la quale le imprese devono pagare le imposte nello Stato in cui generano gli utili.

La Commissione ha confermato che la compartimentazione della disciplina antielusiva è inefficace e controproducente perché stimola pratiche abusive, causa una concorrenza fiscale dannosa fra gli Stati membri e crea incertezza ed oneri aggiuntivi per le imprese.

⁴⁴¹ Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio. Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i 5 settori principali d'intervento, COM(2015)302 finale del 17.06.2015.

⁴⁴² Fra le iniziative dirette specificatamente a promuovere la trasparenza fiscale, la Commissione includeva la proposta di scambio automatico di informazioni sui ruling fiscali transfrontalieri e l'allineamento delle politiche degli Stati membri contro le giurisdizioni fiscali non collaborative mediante la pubblicazione di una *black list* sul sito web della Commissione, da aggiornare periodicamente sulla base degli elenchi nazionali, e il coordinamento delle contromisure nei confronti degli Stati che non osservano il principio di buona *governance* in ambito fiscale.

⁴⁴³ Quanto al miglioramento degli strumenti di coordinamento fra gli Stati membri e le loro autorità fiscali, la Commissione prende atto che la diversità delle impostazioni nazionali in materia di verifiche sulle società rende arduo il controllo sulle società transfrontaliere e, in specie, sulle loro tecniche di pianificazione fiscale organizzate in modo sofisticato pertanto ha prorogato il mandato della Piattaforma per la buona *governance* in materia fiscale. Inoltre, il piano d'azione contempla una riforma del Codice di Condotta che attribuisca al gruppo poteri maggiori per il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa e il compito di fornire orientamenti sulle modalità di attuazione delle misure europee non legislative contro l'elusione dell'imposta societaria. Alla Comunicazione è allegato anche un elenco dei Paesi terzi non cooperativi ai fini fiscali che compaiono negli elenchi di almeno 10 Stati membri.

⁴⁴⁴ Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio. Pacchetto anti-elusione: prossime tappe per assicurare un'imposizione effettiva e una maggiore trasparenza fiscale nell'UE, COM(2016)23 finale del 28.01.2016.

Inoltre, essa ha giudicato insufficienti i provvedimenti amministrativi o giurisdizionali contro le misure che configurano aiuti di Stato ai sensi dell'art. 107 TFUE, in ragione dei loro effetti nell'ambito dei singoli procedimenti di infrazione.

Sebbene la Proposta per una base imponibile consolidata comune sia configurata come lo strumento legislativo principale del piano d'azione della Commissione, è riconosciuta la necessità impellente di adottare una serie di misure fra loro complementari, sia legislative che di *soft law*, dirette ad accrescere la trasparenza fiscale fra gli Stati membri e ad assicurare l'attuazione coordinata delle misure raccomandate dall'OCSE nell'ambito del progetto *BEPS*⁴⁴⁵.

Le misure descritte nella *Chapeu Communication* costituiscono il cd. "Pacchetto anti-Elusione fiscale".

La principale è senz'altro rappresentata dalla "Proposta di Direttiva del Consiglio recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul

⁴⁴⁵ Anche la dottrina tributaristica europea sostiene da tempo che l'adozione di norme antielusive comuni rappresenta una soluzione soltanto provvisoria al problema dell'elusione fiscale. Si menziona M. AUJEAN, *Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy?*, in *EC Tax Review*, n. 2/2013, p. 65: "The belief placed in the efficiency of anti-abuse rules is also puzzling, notably when at the same time the EU Court of Justice is continuously judging that anti-abuse can only be acceptable if and when applied on a case-by-case basis and not as a way to systematically prevent or discourage the use of EU fundamental freedoms. It might be hard to figure out what could be an efficient general anti-abuse clause the application of which would be easy, legally certain as well as justified and proportionate along the usual lines of reasoning of the EU Court of Justice (EUCJ)". Per l'Autore le clausole antiabuso sono misure soltanto provvisorie in quanto inadeguate a risolvere il problema dell'elusione fiscale. Al contrario, l'Autore esprime un giudizio positivo sulla proposta di direttiva CCCTB. Analogamente, v. R. DE LA FERIA, *Harmonizing Anti-Tax Avoidance Rules*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, p. 111: "Whilst necessary elements of any tax system as last resort measures, anti-avoidance rules are, inherently, limited in scope and temporary in nature. They address the symptoms, not the causes of international tax avoidance. The ATAD is a good step forward. Now we need to fix the fundamentals of the international corporate income tax system". L'autrice evidenzia la natura limitata e temporaneamente provvisoria delle misure antielusive, in quanto incapaci di risolvere le cause dell'elusione essendo dirette soltanto a prevenirne e rimuoverne gli effetti. Si richiama anche P. MOSCOVICI, *Tough Measures Needed to Reform Tax on Corporate Profits*, in *EC Tax Review*, n. 1/2016, pp. 2 ss. A livello europeo si è voluto adottare un *step-by-step approach*. In attesa dell'approvazione della proposta di Direttiva CCCTB è ritenuta opportuna anche una modifica della clausola antiabuso contenuta nella Direttiva Interessi e Royalties al fine di contrastare i fenomeni di doppia non imposizione. Anche il Comitato Economico Sociale nella sua opinione sulla Proposta di Direttiva CCTB e sulla Proposta di Direttiva CCCTB (ECO/149 del 20.09.2017), pur comprendendo la "logica dei piccoli passi" che le ispira, ha sottolineato l'urgenza di adottare la seconda direttiva al fine di contrastare efficacemente la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato unico. Fra i benefici che questa comporta il Comitato ha ravvisato non solo la riduzione dei costi e degli oneri amministrativi per le imprese ma anche l'eliminazione del *transfer pricing* e il ridimensionamento della pianificazione fiscale aggressiva per effetto delle regole di imputazione dei profitti che valorizzano il luogo di svolgimento dell'attività economica effettiva.

funzionamento del mercato interno”⁴⁴⁶, presentata dalla Commissione contestualmente (i.e. in data 28 gennaio 2016) e battezzata come direttiva Anti-Elusione⁴⁴⁷.

La Direttiva Anti-Elusione fiscale è stata concepita per rafforzare le misure esistenti e adottare nuove disposizioni antielusive comuni in conformità al principio di certezza del diritto. Inoltre, essa ha rimosso il rischio di frammentazione del mercato interno e di inasprimento della concorrenza fiscale sleale tra gli Stati membri che sarebbe potuto derivare dall’attuazione non coordinata delle misure contenute nelle relazioni finali del Progetto contro l’erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili dell’OCSE approvate dai leader del G20 in data 6 novembre 2015, o persino dall’inerzia degli Stati membri a basso tasso di fiscalità⁴⁴⁸.

In secondo luogo, il Pacchetto comprende una raccomandazione della Commissione sull’attuazione delle misure concernenti le stabili organizzazioni e l’abuso dei trattati fiscali⁴⁴⁹.

Nella sua Comunicazione, la Commissione esprimeva il proprio dissenso rispetto alle *LOB clauses*, in quanto scoraggiano gli investimenti transfrontalieri e pregiudicano la libera circolazione dei capitali, e sosteneva la necessità di adeguare la clausola generale anti-abuso consistente nel *Principal Purpose Test*, prevista dalla relazione finale dell’Azione 6 del Progetto *BEPS*⁴⁵⁰ per renderla conforme al diritto dell’Unione. Sempre in data 28 gennaio 2016, la Commissione ha perciò adottato la Raccomandazione sull’implementazione delle misure contro l’abuso dei trattati fiscali, con cui ha suggerito agli Stati membri di pattuire nelle convenzioni contro le doppie imposizioni da essi stipulate una norma generale anti abuso fondata sul cd. *principal purpose test* in base alla quale i benefici fiscali previsti dalle disposizioni vanno esclusi qualora il loro conseguimento costituisca lo scopo principale o uno degli scopi principali della costruzione posta in essere mentre vanno concessi qualora l’operazione rifletta un’attività economica effettiva oppure il beneficio sia stato conseguito nel rispetto del contenuto e dello scopo delle disposizioni invocate⁴⁵¹.

In terzo luogo, il Pacchetto si articola in una comunicazione della Commissione su una strategia esterna dell’Unione per promuovere una politica di condivisione delle norme di buona *governance* fiscale nei rapporti con i Paesi terzi, in particolare con quelli in via di

⁴⁴⁶ Proposta di direttiva del Consiglio recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, COM(2016)26 definitivo del 28.01.2016.

⁴⁴⁷ Commissione Europea, *The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers – Fact Sheet*, 28 gennaio 2016.

⁴⁴⁸ Per una trattazione più approfondita, si rinvia al prossimo paragrafo 7.

⁴⁴⁹ Commissione Europea, Raccomandazione della Commissione relativa all’attuazione di misure contro l’abuso dei trattati fiscali, COM(2016)271 finale del 28.01.2016.

⁴⁵⁰ Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio. Pacchetto anti-elusione: prossime tappe per assicurare un’imposizione effettiva e una maggiore trasparenza fiscale nell’UE, COM(2016)23 finale del 28.01.2016, p. 7: “*Gli Stati membri che intendano inserire nei rispettivi trattati fiscali norme basate sulla proposta G20/OCSE di un test per la verifica delle finalità principali dovrebbero farlo con modalità conformi al diritto dell’UE. A tal fine gli Stati membri sono invitati a utilizzare la formulazione aggiuntiva inserita nella raccomandazione*”.

⁴⁵¹ Commissione Europea, Raccomandazione della Commissione relativa all’attuazione di misure contro l’abuso dei trattati fiscali, COM(2016)271 finale del 28.01.2016. Si richiama il par. 9 del capitolo II.

sviluppo. L'intervento dell'Unione è comprensivo dell'aggiornamento dei criteri di buona *governance* fiscale conformemente agli indirizzi dell'OCSE, della promozione delle clausole sulla buona *governance* in materia fiscale all'interno degli accordi internazionali dell'Unione, nonché dell'elaborazione di un nuovo sistema di valutazione e catalogazione dei Paesi terzi⁴⁵².

Infine, in vista dell'obiettivo della trasparenza fiscale, il Pacchetto anti-elusione contempla il potenziamento della direttiva sulla cooperazione amministrativa mediante l'adozione di una direttiva relativa alla rendicontazione paese per paese (CBCR) e di una direttiva sullo scambio automatico di informazioni concernenti i ruling fiscali transfrontalieri⁴⁵³.

Nella Comunicazione in commento, la Commissione ha sostenuto che è opportuno assicurare una vigilanza generalizzata delle imprese multinazionali mediante la pubblicazione di talune loro informazioni contabili e fiscali in materia di imposta societaria (cd. rendicontazione pubblica paese per paese). Stante la complessità e varietà delle iniziative, la Commissione ha richiesto l'ausilio del Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (*Joint Transfer Pricing Forum – JTPF*), del gruppo "Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese" e del gruppo "Piattaforma per la buona governance fiscale".

7. La Direttiva Anti-Elusione Fiscale: analisi della norma generale antiabuso (art. 6).

La Direttiva 2016/1164/UE, adottata dal Consiglio il 12 luglio 2016, ha introdotto per la prima volta nel settore delle imposte dirette un obbligo generale degli Stati membri di prevenire e reprimere le pratiche abusive o elusive⁴⁵⁴.

Diversamente dalle altre direttive che si limitano ad autorizzare i legislatori nazionali ad applicare norme antielusive (fa eccezione la direttiva Madre-Figlia), l'art. 6 della direttiva ATAD prevede l'obbligo di adottare nel diritto interno una GAAR nei riguardi di tutti i contribuenti soggetti alle imposte sulle società in uno o più Stati membri.

Inoltre, diversamente dalle altre direttive (compresa la direttiva Madre-Figlia) che prevedono norme antiabuso per contrastare l'esercizio abusivo o distorto delle loro disposizioni, quella in esame stabilisce all'art. 6 una clausola anti-abuso che colpisce le pratiche di elusione fiscale realizzate ai fini del risparmio dell'imposta sulle società, indipendentemente da quale sia la fonte giuridica delle disposizioni indebitamente applicate.

⁴⁵² Si rinvia al paragrafo 8 del presente capitolo per un commento alla Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio su una strategia esterna per un'imposizione effettiva del 28.01.2016.

⁴⁵³ Come si vedrà al paragrafo 9.1, il Consiglio ha adottato sia la direttiva 2015/2376/UE sullo scambio automatico di informazioni concernenti i ruling fiscali transfrontalieri, sia la direttiva 2016/881/UE relativa alla rendicontazione paese per paese.

⁴⁵⁴ I Considerando (3) e (5) della Direttiva Anti-Elusione Fiscale, nel descrivere enfaticamente gli obiettivi perseguiti dalla direttiva, utilizzano indifferentemente i seguenti termini "norme per rafforzare il livello medio di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato interno", "lotta contro le pratiche di elusione fiscale", "norme contro l'erosione della base imponibile nel mercato interno e il trasferimento degli utili al di fuori del mercato interno".

In altri termini, la GAAR contenuta nell'art. 6 della Direttiva Anti Elusione fiscale non rappresenta una "clausola di chiusura", che intende soltanto assicurare l'applicazione coerente di un atto dell'Unione ma costituisce una vera e propria norma antielusiva generale che gli Stati membri sono tenuti ad implementare per assicurare la corretta applicazione da parte dei contribuenti delle disposizioni tributarie nazionali sull'imposta sulle società ed evitare l'aggiramento delle norme interne dello stesso o di altri Stati membri⁴⁵⁵.

In base all'art. 6, par. 1, "Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina" e, in base al paragrafo 2, "una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica".

La norma generale anti-abuso presenta la struttura tipica delle GAARs che si è descritta nel capitolo I.

In particolare, la GAAR prevista dall'art. 6 consta del cd. *principal purpose test*, dell'*objective test* e dell'*arrangement test*.

Difatti, essa riguarda le operazioni che soddisfino cumulativamente un elemento soggettivo e due elementi oggettivi, ossia che risultino poste in essere allo scopo principale o ad uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale indebito, che producano un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile e che non siano genuine.

Quanto all'elemento soggettivo, si osserva che la coesistenza di scopi principali ulteriori a quello elusivo non osta alla qualificazione abusiva della fattispecie.

Ai legislatori degli Stati membri non è dunque consentito prevedere che lo scopo elusivo debba costituire lo scopo esclusivo dell'operazione. Ci si chiede se tali considerazioni critiche valgano anche per quelle clausole antiabuso nazionali, come l'art. 10-bis L. n. 212/2000 – che si analizzerà nel Capitolo V –, che richiedono che lo scopo elusivo sia quello essenziale e ammettono che l'abuso del diritto possa essere escluso dalla dimostrazione di scopi extrafiscali di importanza non marginale (ergo altri scopi principali).

Ebbene, per superare l'*impasse*, pare utile valorizzare il paragrafo 2 dell'articolo 6 della Direttiva europea, che specifica il significato del requisito oggettivo consistente nella "non genuinità" dell'operazione. Difatti, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica⁴⁵⁶. Ne discende che solo le

⁴⁵⁵ Hanno raggiunto analoghe conclusioni A. NAVARRO – L. PARADA – P. SCHWARZ, *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*, cit., p. 123: "Whereas the amendment to the Parent-Subsidiary Directive aims to prevent misuse and impose greater consistency when applying the Directive, the Proposal at hand clearly takes a step further by intending to combat any abusive tax practices not covered by a specific anti-abuse rule".

⁴⁵⁶ Si veda la nota n. 77.

ragioni economiche aventi una certa rilevanza e che connotano l'operazione anche sul piano oggettivo consentono di escludere l'integrazione dell'abuso del diritto⁴⁵⁷.

Per l'effetto, l'art. 10-bis L. n. 212/2000 nel complesso detta una definizione di pratiche abusive congruente alla disposizione dell'art. 6 della direttiva ma sembra richiedere uno sforzo probatorio maggiore all'Amministrazione finanziaria, laddove qualifica come "essenziale" lo scopo elusivo dell'operazione⁴⁵⁸.

Diversamente dalla norma generale antiabuso elaborata dalla Commissione nella Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6.12.2012, la GAAR prevista nella Direttiva Anti-Elusione Fiscale non contiene un elenco degli indici sintomatici dell'assenza di sostanza economica delle operazioni.

Ciò non toglie che il requisito suddetto implichi da parte dell'Amministrazione finanziaria il cd. *arrangement test* o *artificiality test* ossia un'analisi approfondita delle caratteristiche oggettive della costruzione posta in essere dal contribuente. A tal proposito, il Considerando (11) della direttiva chiarisce che "*Nel valutare se una costruzione debba essere considerata non genuina, gli Stati membri dovrebbero avere la possibilità di prendere in esame tutte le valide ragioni economiche, incluse le attività finanziarie.*"

Accanto a tale test, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a verificare che il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente per mezzo dell'operazione sia in contrasto con l'oggetto e la *ratio* delle disposizioni tributarie applicabili (cd. *objective test*). Tale elemento è funzionale a garantire la distinzione fra l'abuso del diritto e il lecito risparmio d'imposta. Come emerge dal Considerando (11), infatti, "*il contribuente dovrebbe avere il diritto di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali*".

Quanto agli effetti delle contestazioni abusive, l'art. 6 al primo paragrafo stabilisce che le costruzioni abusive vanno ignorate mentre al terzo paragrafo rimette ai legislatori nazionali la scelta di rideterminare l'imposta societaria dovuta.

⁴⁵⁷ Alcuni autorevoli esponenti della dottrina osservano che il cd. *genuine-nature test*, che in sostanza corrisponde all'*artificiality test*, consiste in un'inutile duplicazione del cd. *subjective test* che richiede una verifica sulla base di indici oggettivi. Infatti, il test sul carattere genuino o no delle operazioni implica la valutazione dell'effettività economica delle operazioni, al di là della loro effettività giuridica. A titolo esemplificativo, si veda DE BROE – D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, p. 143: "*In any case, if the objective and subjective tests are applied correctly, the genuine nature test adds little value*".

⁴⁵⁸ In senso conforme, A. COMELLI, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la Direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2018, Parte I, p. 1426 e dottrina menzionata nella nota 125: "*Mentre l'art. 6 sottolinea che il risparmio fiscale in contrasto con la ratio della disposizione applicabile dev'essere lo "scopo principale" o "uno degli scopi principali" della costruzione non genuina, per l'art. 10-bis il "vantaggio fiscale indebito" costituisce lo scopo essenziale dell'operazione priva di "sostanza economica"...La differente formulazione della clausola generale antielusiva potrebbe avere importanti riflessi con il triplice riferimento (i) all'attività istruttoria da parte dell'Amministrazione finanziaria...(ii) alla motivazione dell'atto "impoesattivo" confezionato e notificato al contribuente e (iii) all'applicazione del principio dell'onere della prova*".

Nonostante l'apparente rinvio alla disciplina nazionale, l'effetto sostanziale (non sanzionatorio) dell'applicazione della GAAR consiste nel disconoscimento della costruzione abusiva (testualmente, ignorarla), *rectius* nella disapplicazione del vantaggio fiscale che essa ha determinato.

In concreto, se il vantaggio fiscale è il risultato dell'applicazione distorta o abusiva di una norma di agevolazione o esenzione, la GAAR deve comportare il disconoscimento degli effetti fiscali della norma di favore. Se, viceversa, il vantaggio fiscale è il risultato dell'aggiramento di una norma impositiva, è chiaro che il disconoscimento del vantaggio fiscale importa il versamento da parte del contribuente dell'imposta dovuta in base alla norma elusa o aggirata al netto dell'imposta già versata⁴⁵⁹.

In generale, tale effetto corrisponde ad una riqualificazione della costruzione ai soli fini fiscali in quanto la GAAR non muta di per sé la qualificazione giuridica della costruzione ma determina soltanto l'applicazione a quest'ultima di una disciplina fiscale diversa da quella osservata dal contribuente.

Sugli effetti dell'elusione fiscale o abuso del diritto previsti dal diritto europeo ci si soffermerà ampiamente nel prossimo capitolo. Tuttavia, per completare l'analisi della GAAR concepita dal legislatore europeo, si ritiene opportuno anticipare sin d'ora che, in base al Considerando (11) della Direttiva ATAD, gli Stati membri possono stabilire anche delle misure sanzionatorie nei casi di violazione della GAAR.

La Proposta di direttiva del Consiglio presentata dalla Commissione in data 28.1.2016⁴⁶⁰ conteneva una norma generale anti-abuso diversa sotto vari profili da quella attualmente in vigore.

La prima differenza risiede nella definizione del cd. elemento soggettivo in quanto mentre la proposta della Commissione, in linea con la GAAR suggerita nella nota Raccomandazione del 6.12.2012, stabiliva che le costruzioni abusive erano quelle poste in essere allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità delle disposizioni fiscali altrimenti applicabili, la direttiva ATAD impone che quest'ultimo sia lo scopo principale o uno degli scopi principali delle costruzioni. La locuzione vigente sembra ammettere la contestazione di abuso del diritto anche qualora le operazioni perseguano oltre allo scopo elusivo altri scopi legittimi principali, attenuando l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, l'emendamento lessicale del legislatore europeo ha permesso di elaborare una norma generale antielusiva perfettamente sovrapponibile a quella contenuta nella Direttiva Madre-Figlia avente effetti obbligatori per gli Stati membri e coerente con la clausola generale anti-abuso prevista per le Convenzioni contro le doppie imposizioni in base all'Azione 6 del Progetto BEPS (cd. *Principal Purpose Test rule*), superando le critiche già mosse alla Proposta di direttiva da una parte della dottrina⁴⁶¹.

⁴⁵⁹ DE BROE – D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, cit., p. 144: "In any case, the authors are of the opinion that where an abusive (series of) arrangement(s) is to be ignored, the tax liability should be calculated in a way that is in accordance with the object and purpose of the provision that was circumvented".

⁴⁶⁰ Proposta di direttiva del Consiglio recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, COM(2016)26 finale del 26.01.2016.

⁴⁶¹ Alcuni autori avevano sollevato perplessità sull'assenza di uniformità fra la GAAR contenuta nella Proposta di Direttiva Anti-Elusione fiscale e la norma generale antielusiva, sia pure

La seconda differenza attiene alla descrizione degli effetti della GAAR giacchè in base all'art. 7 della Proposta le costruzioni abusive dovevano essere ignorate ai fini del calcolo dell'imposta sulle società e l'imposta dovuta andava calcolata con riferimento alla sostanza economica in conformità al diritto nazionale (cd. *re-characterization*). Viceversa, l'attuale GAAR si limita a stabilire che le costruzioni abusive vanno ignorate e che l'imposta dovuta è calcolata in conformità al diritto nazionale. La disposizione vigente, più generica, lascia ai legislatori nazionali la possibilità di applicare delle misure sanzionatorie, come del resto il Considerando (11) ammette espressamente.

7.1. L'implementazione della norma generale anti-abuso negli Stati membri. L'attuazione dell'art. 6 dell'ATAD in Italia.

Riguardo alle condizioni di attuazione della GAAR da parte degli Stati membri, occorre sin da subito richiamare l'art. 3 della direttiva, rubricato "*Livello minimo di protezione*". Tale disposizione, infatti, esplicita come la direttiva in esame non pregiudichi l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a salvaguardare un livello di protezione più elevato delle basi imponibili nazionali per l'imposta sulle società⁴⁶². Com'è chiarito nel Considerando (3), la scelta del legislatore europeo si giustifica con la circostanza che le misure previste dovranno adattarsi a 28 diversi regimi di imposta sulle società dunque "*dovrebbero limitarsi a disposizioni generali e lasciare il compito dell'attuazione agli Stati membri, che si trovano in una posizione migliore per definire gli elementi specifici di tali norme secondo le modalità più adatte ai rispettivi regimi di imposizione delle società*".

La norma generale antiabuso prevista dall'art. 6 deve essere obbligatoriamente attuata dai legislatori nazionali entro il 31 dicembre 2018 e deve essere applicabile a decorrere dal 10 gennaio 2019.

L'art. 11 sul recepimento della direttiva prevede che quando gli Stati membri adottano le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla direttiva, queste contengono un riferimento a tale direttiva o sono corredate di un siffatto riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale.

Tale disposizione dovrebbe valere anche per quegli Stati membri, come il nostro, che abbiano adottato una GAAR prima dell'adozione della direttiva ed indipendentemente da quest'ultima. Difatti, il riferimento espresso alla direttiva ATAD si può considerare richiesto ai legislatori nazionali sia per garantire l'attuazione in forma scritta e strutturalmente omogenea delle disposizioni della direttiva sia per rendere più agevole l'individuazione delle norme attuative statali da parte degli operatori economici.

La dottrina ha riconosciuto che la clausola anti-abuso contenuta nella direttiva ATAD riguarda non solo le pratiche abusive transfrontaliere interne all'Unione ma anche quelle

avente un ambito di applicazione settoriale, contenuta nella Direttiva Madre-Figlia. V. A. NAVARRO – L. PARADA – P. SCHWARZ, *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*, cit., pp. 123 ss.

⁴⁶² La dottrina ha criticato la scelta del legislatore europeo. V. G. BIZIOLI, *Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market*, cit., p. 171: "*This approach gives Member States the opportunity to jeopardize the implementation of the Directive and frustrate the achievement of its objectives*".

domestiche o che coinvolgono Paesi terzi⁴⁶³. A supporto di tale posizione, viene richiamato il Considerando (9) della Proposta di Direttiva, riprodotto anche nel Considerando (11) della direttiva approvata, secondo cui “È inoltre importante garantire che le norme generali antiabuso si applichino in modo uniforme in situazioni nazionali, all’interno dell’Unione e nei confronti di paesi terzi, così che l’ambito di applicazione e i risultati dell’applicazione in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici”⁴⁶⁴.

Un altro argomento che conferma l’applicabilità dell’art. 6 anche alle operazioni realizzate in Paesi terzi, purchè da contribuenti che sono soggetti all’imposta sulle società in uno o più Stati membri, comprese le stabili organizzazioni situate in uno o più Stati membri di entità residenti a fini fiscali in un paese terzo, è quello sistematico. La direttiva, infatti, detta una disciplina anche per le costruzioni elusive realizzate in paesi terzi, prevedendo talvolta un trattamento differenziato secondo che siano contraenti o meno dello Spazio Economico Europeo (SEE)⁴⁶⁵.

Ancora, si può valorizzare la scelta del legislatore di soppiantare la locuzione “pianificazione fiscale aggressiva” con quella di elusione fiscale, idonea a ricomprendere le operazioni rilevanti per un solo Stato membro⁴⁶⁶.

Qualcuno potrebbe obiettare che la Direttiva ATAD obbliga gli Stati membri a contrastare solo le costruzioni elusive in materia di imposta sulle società di natura transfrontaliera, che riguardino due o più Stati membri. A supporto di questa tesi

⁴⁶³ DE BROE – D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law*, cit., p. 144: “Article 6 ATAD in particular requires all Member States to have by 1 January 2019 a general measure available in their domestic law to strike down abusive corporate tax practices, even where such practices do not involve any cross-border element”.

⁴⁶⁴ Cfr. A. NAVARRO – L. PARADA – P. SCHWARZ, *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*, cit., pp. 123-124: “The proposal at hand clearly takes a step further by intending to combat any abusive tax practices not covered by a specific anti-abuse rule. This is underlined by the fact that the GAAR is aimed to apply uniformly to both domestic and cross-border situations, including vis-à-vis third countries. It shall also impact situations where EU law is not applicable”. Un riconoscimento implicito dell’efficacia vincolante dell’art. 6 della Direttiva ATAD per la disciplina delle situazioni abusive interne si ravvisa anche in DE BROE – D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law*, cit., p. 142: “although the provisions of the ATAD concern minimum (and thus not exhaustive) harmonization, it is questionable whether Member States can in fact provide for stricter national measures when implementing the ATAD GAAR. Thus one could argue that Article 6 ATAD provides for exhaustive harmonization, at least for cross-border situations”. Gli Autori, infatti, danno per presupposto che tale disposizione riguardi tutte le pratiche abusive laddove specificano che essa detta una disciplina completamente armonizzata almeno contro quelle transfrontaliere.

⁴⁶⁵ A titolo esemplificativo, si richiamano le Norme sulle società estere controllate (art. 7).

⁴⁶⁶ La direttiva 2016/1164/UE menziona la locuzione solo nel preambolo e poi utilizza il termine “pratiche di elusione fiscale”. La ragione di tale scelta lessicale potrebbe essere dovuta anche alla volontà del legislatore europeo di adeguarsi al linguaggio dei sistemi tributari nazionali degli Stati membri affinché gli atti di diritto derivato dell’Unione siano maggiormente coerenti con gli stessi e vengano attuati dai legislatori nazionali.

potrebbe essere richiamata la relazione illustrativa della proposta di direttiva nella parte in cui verifica e conferma la conformità dell'atto al principio di sussidiarietà⁴⁶⁷, ma anche la scelta del legislatore europeo di utilizzare nel preambolo come sinonimo di elusione fiscale il concetto europeo di pianificazione fiscale aggressiva, che implica l'interazione fra i sistemi impositivi di due o più Stati membri ⁴⁶⁸, oppure l'affermazione secondo cui “*uno dei principali obiettivi della presente direttiva è migliorare la resilienza del mercato interno nel suo complesso contro le pratiche transfrontaliere di elusione fiscale*” contenuta nel Considerando (14) della proposta e reiterata nel Considerando (16) della direttiva.

Tuttavia, la direttiva muove dall'obiettivo di assicurare un livello minimo di protezione delle basi imponibili nazionali per l'imposta sulle società (art. 3) e non opera distinzioni di sorta fra le operazioni elusive dell'imposta sulle società secondo che siano puramente interne, interessino due o più Stati membri oppure uno Stato membro e un Paese terzo. L'implementazione da parte di tutti gli Stati membri di una disciplina minima di contrasto delle operazioni abusive assicura l'inesistenza nel mercato interno di sistemi impositivi idonei a permettere o agevolare l'erosione della base imponibile a danno degli altri Stati membri e, più in generale, a pregiudicare la concorrenza fiscale leale. Infatti, la mancanza di una GAAR contro le pratiche elusive puramente interne può essere dannosa per il fatto di indurre gli operatori economici ad investire di più o comunque a costruire operazioni che coinvolgano gli Stati membri indifferenti al fenomeno dell'abuso del diritto.

Pertanto, a seguito dell'adozione della direttiva Anti-Elusione fiscale e della sua implementazione nei sistemi impositivi nazionali, le operazioni non genuine che determinino una minore imposta sulle società in uno Stato membro devono essere ignorate, quali che siano le loro modalità di realizzazione e la loro estensione territoriale.

Sebbene ai sensi dell'art. 3 della direttiva gli Stati membri siano legittimati ad adottare misure più rigorose contro le pratiche abusive, come si è argomentato nel paragrafo 5.4 i legislatori nazionali dovranno comunque attenersi agli standard stabiliti dalla Corte di Giustizia mediante il suo *rule of reason test*⁴⁶⁹.

Per tale ragione, l'introduzione della GAAR non esclude la rilevanza della giurisprudenza sul cd. *abuse of law* di cui si è dato conto nei paragrafi 3 e ss. del presente capitolo. A rigore, ciò vale per le clausole antiabuso nazionali nella misura in cui riguardino situazioni intracomunitarie.

⁴⁶⁷ Relazione della Proposta di direttiva del Consiglio recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, COM(2016)26 finale del 26.01.2016, p. 4: “*Le norme della presente direttiva hanno lo scopo di contrastare le pratiche di elusione fiscale transfrontaliere e di fornire un quadro comune per l'attuazione coordinata dei risultati del BEPS nelle legislazioni nazionali degli Stati membri*”.

⁴⁶⁸ Considerando (3) della Dir. 2016/1164/UE del 12.07.2016.

⁴⁶⁹ Dello stesso avviso è M. HELMINEN, *EU Tax Law Direct Taxation*, cit., p. 265: “*When the GAAR is applied, the tax consequences are determined on the basis of domestic tax laws. The application of the GAAR, however, must not lead to a restriction in the basic TFEU freedoms. It is important to note that, based on EU Court case law, the risk of tax avoidance justifies the application of an anti-avoidance provision in a restrictive manner only in the case of wholly artificial tax avoidance arrangements*”.

Tuttavia, sembra difficile ipotizzare che i legislatori nazionali prevedano un trattamento peggiore per le pratiche elusive domestiche rispetto a quelle transfrontaliere, essendo queste ultime per loro natura più difficili da accertare⁴⁷⁰. Ciò anche perché, come si ricorderà, sia la Commissione che il Consiglio sono dell'avviso che sia opportuno garantire una uniformità di trattamento per situazioni abusive, indipendentemente dalla loro estensione territoriale domestica, europea o nei Paesi terzi.

Ciò sembra trovare conferma nel nostro ordinamento interno.

Lo scorso 8 agosto 2018 è stato approvato in prima lettura dal Consiglio dei Ministri lo schema di Decreto Legislativo che attua l'art. 1, co. 1, della Legge di delegazione europea 2016-2017 n. 163/2017 per recepire la direttiva 2016/1164/UE (Atto del Governo 42, attualmente oggetto di discussione in sede consultiva presso la Camera e il Senato per l'espressione dei pareri entro il 9.10.2018). Nei documenti di Analisi Tecnico-Normativa, è chiarito che l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente presenta una formulazione conforme al testo dell'art. 6 della Direttiva ATAD I sicché il MEF ha ritenuto di non disporre in merito alla norma generale antiabuso⁴⁷¹.

Nella relazione illustrativa viene puntualizzato che a conferma di ciò, la clausola antiabuso di cui all'art. 6 della Direttiva Anti Elusione fiscale è identica a quella della direttiva Madre-Figlia n. 2015/121/UE del 27 gennaio 2015 che è stata attuata con l'art. 10-bis L. n. 212/2000 ai sensi dell'art. 27-bis, co. 5, del D.P.R. n. 600 del 1973⁴⁷².

7.2. Le cd. SAARS contenute nella Direttiva Anti-Elusione fiscale e i loro rapporti con la GAAR.

Nell'ambito del suo Capo II, intitolato "Misure volte a contrastare l'elusione fiscale", la Direttiva Anti Elusione fiscale detta una serie di SAARs (*Specific Anti-Tax Avoidance rules*), disposizioni che si distinguono strutturalmente dalla norma generale antiabuso.

⁴⁷⁰ In termini simili, v. DE BROE – D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, cit., p. 141: "it is highly unlikely that Member States may enact more stringent GAARs than that of the ATAD, at least in cross-border situations. General anti-abuse measures that only concern domestic situations, and hence do not affect the internal market, may of course be more stringent. Yet, it is questionable whether Member States will enact different GAARs depending on whether cross-border or merely domestic situations are at issue".

⁴⁷¹ Il testo è accessibile dal portale: <http://www.governo.it/provvedimento/provvedimento-a33004008081813/9822>. Ciò viene ribadito anche nel Dossier di Documentazione del 12 settembre 2018 "Norme contro le pratiche di elusione fiscale (direttiva ATAD 2) – A.G. 42, mediante un confronto fra il testo dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente e l'art. 6 della Dir. 2016/1164/UE (p. 18). Il testo del dossier è disponibile al sito <http://documenti.camera.it/Leg18/Dossier/Pdf/FI0045.Pdf>.

⁴⁷² Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione Illustrativa allo Schema di Decreto legislativo di attuazione della Direttiva 2016/1164/UE del 12 Luglio 2016 del Consiglio, p. 2: "Ciò trova conferma nella circostanza che le disposizioni della direttiva sono identiche a quella della direttiva Madre-figlia n. 2015/121/UE del 27 gennaio 2015, attuata, ai sensi del comma 5 dell'art. 27-bis del DPR n. 600 del 1973, proprio con l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente". Il testo è scaricabile dal sito: <http://www.governo.it/provvedimento/provvedimento-a33004008081813/9822>.

Tali disposizioni nascono dalla predeterminazione delle fattispecie per mezzo delle quali viene comunemente elusa l'imposta sulle società negli Stati membri e dettano per loro una disciplina fiscale *ad hoc*. Proprio in ragione della loro struttura, esse rappresentano lo stadio legislativo più avanzato di prevenzione e repressione dell'elusione fiscale sotto il profilo della rispondenza ai principi di certezza del diritto e di legalità.

Più precisamente, la direttiva contiene una disposizione relativa ai limiti sugli interessi⁴⁷³ (art. 4), una disposizione sull'imposizione in uscita⁴⁷⁴ (art. 5), una disposizione *CFC* (art. 7), una disposizione accessoria sul calcolo dei redditi delle società controllate estere (art. 8) e una disposizione sui disallineamenti da ibridi⁴⁷⁵ (art. 9)⁴⁷⁶.

Il carattere residuale della *GAAR* è espresso a chiare lettere nel Considerando (11) ove si legge che “*Norme generali antiabuso sono presenti nei sistemi fiscali per contrastare le pratiche fiscali abusive che non sono ancora state oggetto di disposizioni specifiche. Tali norme sono pertanto destinate a colmare lacune e non dovrebbero pregiudicare l'applicabilità di norme antiabuso specifiche*”.

Come si è già argomentato nello studio del rapporto fra la *Treaty GAAR* (la *PPT rule*) e le norme convenzionali specifiche aventi una *ratio* antielusiva, come la *LOB rule*, all'interno dei par. 4.5 e 5.3 del Capitolo II, la *GAAR* non consente di ribaltare l'esito dell'applicazione delle *SAARs*, le quali altrimenti perderebbero la loro *ratio essendi*, ma

⁴⁷³ La cd. *interest limitation rule* è stata giudicata una misura antielusiva inappropriata e sproporzionata, trattandosi di una misura diretta in sostanza a preservare le basi imponibili degli Stati membri in cui risiedono i debitori. Si veda, per esempio, P. VAN OS, *Interest Limitation under the Adopted Anti-tax Avoidance Directive and Proportionality*, in *EC Tax Review*, n. 4/2016, pp. 184 ss. In particolare, a pag. 198 si legge: “*the proposed rule does not have a clear aim except for safeguarding tax base in the country of which the debtor is tax resident. Because the provision is rather a rule seeking to safeguard tax revenue than an anti-tax avoidance measure, it is the author's view, amongst others, that the EU measure may be manifestly inappropriate to attain its legitimate aim of combating tax avoidance practices if the rule limits the tax deductibility of arm's length interest expenses, which do not constitute 'tax avoidance' according to the ECJ. The rule therefore may be incompatible with the proportionality principle*”.

⁴⁷⁴ La cd. *exit taxation clause* per autorevole dottrina è una norma finalizzata a tassare i profitti nel luogo in cui vengono prodotti o realizzati, ad evitare l'erosione della base imponibile e a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva. Il contrasto alla doppia non imposizione e alle pratiche elusive è considerato un effetto indiretto, o comunque secondario giacchè la disposizione è principalmente diretta a ripartire la potestà impositiva fra gli Stati membri. Per maggiori approfondimenti, si invita alla lettura di S. PEETERS, *Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool*, in *EC Tax Review*, n. 3/2013, pp. 122 ss.

⁴⁷⁵ G.K. FIBBE – A.J.A.T. STEVENS, *Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, pp. 153 ss. Gli Autori illustrano e commentano con spirito critico le disposizioni introdotte dal legislatore dell'Unione per contrastare lo sfruttamento da parte dei contribuenti delle differenze di qualificazione degli enti trasparenti e delle altre asimmetrie fra i regimi fiscali degli Stati membri che determinano il rischio di doppia non imposizione.

⁴⁷⁶ Si rammenta che la Direttiva 2017/952/UE ha sostituito l'art. 9 e inserito gli artt. 9 bis “Disallineamenti da ibridi inversi” e 9 ter “Disallineamenti da residenza fiscale” i quali devono essere attuati dagli Stati Membri entro il 31.12.2019, fatta eccezione per l'art. 9 bis per il quale è stato fissato un termine di attuazione più lungo (31.12.2021).

è funzionale a disconoscere gli effetti delle operazioni abusive atipiche, comprese quelle che aggirano le norme antielusive specifiche.

8. Le cd. *defensive measures* integrative della disciplina antielusiva.

Il Pacchetto antielusivo dell'Unione comprende una Comunicazione della Commissione su una strategia esterna per un'imposizione effettiva, coerente con gli sviluppi internazionali sulla buona *governance* fiscale e aggiornata alle misure condivise dal G20 e dagli Stati contraenti dell'OCSE⁴⁷⁷.

La Comunicazione conferma l'approccio multilivello della Commissione per combattere l'elusione fiscale, ossia la volontà di intervenire non solo nella disciplina interna agli Stati membri ma anche nella regolamentazione dei rapporti fra gli Stati membri fra loro e con i Paesi terzi.

In primo luogo, la Commissione ha riconosciuto che è necessaria una revisione dei criteri di valutazione dei regimi fiscali dei Paesi terzi e ha suggerito di adottare quelli contenuti nell'Allegato 1 "Norme di buona *governance* in materia fiscale" che tengono conto della trasparenza, dello scambio di informazioni e della concorrenza fiscale leale ma anche del rispetto degli standard minimi fissati in sede OCSE, ossia dell'adozione o meno di misure in materia di costruzioni ibride, della previsione di limiti alla deducibilità degli interessi, dell'inserimento di norme antiabuso nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni di cui lo Stato è parte, dell'inclusione nel quadro normativo statale di disposizioni contro l'elusione dello *status* di stabile organizzazione e di regole sul *transfer pricing*, sulla rendicontazione standardizzata paese per paese e sui mezzi di risoluzione delle controversie transfrontaliere in ambito fiscale. La Commissione ha menzionato anche gli standard internazionali stabiliti contro il riciclaggio di denaro, il finanziamento del terrorismo e la proliferazione elaborati dal GAFI (Gruppo di Azione Finanziaria Internazionale).

In secondo luogo, la Commissione ha affermato che tutti gli accordi bilaterali e regionali dell'Unione con i Paesi terzi dovrebbero contenere una clausola sulla buona *governance* fiscale che presenti gli elementi essenziali indicati nell'Allegato 2, sia pure suscettibile di adattamenti in base alle peculiarità del partner internazionale, e disposizioni in materia di aiuti di Stato per prevenire le pratiche potenzialmente distorsive della concorrenza e svantaggiose per gli esportatori UE.

In terzo luogo, la Commissione ha ribadito l'impegno dell'Unione ad aiutare i Paesi in via di sviluppo a proteggere le loro entrate tributarie anche adottando misure contro l'elusione, l'evasione e i flussi finanziari illeciti. Viene confermata la strategia "*Collect More, Spend Better*" ed enfatizzata l'esigenza di adottare un approccio equilibrato nelle negoziazioni dei trattati fiscali bilaterali con tali Paesi.

In quarto luogo, la Commissione ha insistito sull'importanza dell'introduzione di un sistema comune dell'Unione per la valutazione, il monitoraggio e la compilazione di un elenco paneuropeo dei Paesi terzi che non rispettano le norme di buona *governance* fiscale sostitutivo dei vari elenchi nazionali.

L'elenco unico delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali dovrebbe essere accompagnato da contromisure comuni che integrino le norme antielusive contenute

⁴⁷⁷ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio su una strategia esterna per un'imposizione effettiva, COM(2016)24 finale del 28.01.2016.

nella Direttiva Anti-Elusione Fiscale. A tal proposito, la Commissione ha richiamato le cd. *defensive measures* previste dall'allegato III alle Conclusioni del Consiglio sulla lista UE delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali del 5.12.2017⁴⁷⁸.

L'allegato III distingue fra misure di carattere non fiscale da inserire negli atti legislativi dell'Unione (lettera A), e misure fiscali che dovrebbero o potrebbero essere implementate dai legislatori nazionali (lettera B).

Fra le misure del primo tipo, il Consiglio menzionava l'introduzione di un rinvio alla lista dei Paesi terzi non cooperativi nel regolamento che istituisce il Fondo europeo per lo sviluppo sostenibile (EFSD), la garanzia dell'EFSD e il Fondo di garanzia dell'EFSD; fra le misure del secondo tipo, il Consiglio includeva il potenziamento del monitoraggio delle transazioni con tali Paesi o l'aumento dell'audit risk ed auspicava l'adozione da parte dei legislatori nazionali di disposizioni sulla non deducibilità dei costi, sulle società estere controllate, sulle ritenute d'imposta, sui limiti all'esenzione delle partecipazioni, sull'inversione dell'onere della prova, sugli oneri documentali e sull'obbligo degli intermediari di comunicare obbligatoriamente determinati schemi di pianificazione fiscale di carattere transfrontaliero, oltre che il recepimento della *black list* europea da parte dei legislatori nazionali in sede di recepimento delle norme antielusive della Direttiva ATAD (per es., le *CFC rules*).

9. La trasparenza come uno dei pilastri della strategia antielusiva dell'Unione.

9.1. Il potenziamento della mutua cooperazione.

Nella strategia antielusiva dell'Unione rientra a pieno titolo anche il potenziamento degli strumenti di cooperazione fra le amministrazioni fiscali degli Stati membri⁴⁷⁹, che si è concretizzato mediante la modifica della Direttiva del Consiglio 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette del 15 febbraio 2011 (cd. *DAC*, acronimo inglese di *Directive on Administrative Cooperation*).

Com'è dato ricavare dai suoi artt. 1 e 2, la direttiva 2011/16/UE disciplina i presupposti e le modalità dello scambio di informazioni fra gli Stati membri per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali relative a tutti i tipi di imposte riscosse da o per conto degli Stati o delle loro articolazioni territoriali o amministrative, fatta eccezione per l'Iva, i dazi doganali, le accise e i contributi previdenziali obbligatori⁴⁸⁰, per i quali sono previsti altri atti dell'Unione⁴⁸¹.

⁴⁷⁸ FISC 345, ECOFIN 1088.

⁴⁷⁹ Commissione Europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio. Pacchetto anti-elusione: prossime tappe per assicurare un'imposizione effettiva e una maggiore trasparenza fiscale nell'UE, COM(2016)23 finale del 28.01.2016, p. 8: "*Per fronteggiare la pianificazione fiscale aggressiva, gli Stati membri devono avere accesso alle informazioni sulle imposte pagate in altre giurisdizioni...le amministrazioni fiscali potrebbero spesso non disporre delle informazioni necessarie per verificare se le imprese abbiano trasferito artificialmente ingenti importi di redditi verso ambiti fiscalmente vantaggiosi mediante pratiche quali i prezzi di trasferimento o altre analoghe*".

⁴⁸⁰ Senza pretesa di completezza, va rilevato che la Dir. 2011/16/UE contempla anche forme di cooperazione amministrativa diverse dallo scambio di informazioni, alle quali è dedicato il Capo III. Fondamentale è l'art. 11 che attribuisce alle autorità fiscali degli Stati membri il

Per far comprendere meglio la portata dei recenti emendamenti volti a rafforzare la capacità di accertamento delle operazioni elusive transfrontaliere, occorre preliminarmente rammentare che la direttiva distingue fra lo scambio di informazioni su richiesta, lo scambio automatico obbligatorio di informazioni e lo scambio di informazioni spontaneo.

La prima forma di cooperazione amministrativa, prevista dagli artt. 5 e ss. della Dir. 2011/16/UE, si caratterizza per l'inoltro di una richiesta dalla cd. autorità richiedente alla cd. autorità interpellata che trasmette alla prima sia le informazioni che sono in suo possesso sia quelle ottenute a seguito di apposite indagini amministrative, nel rispetto dei termini indicati dall'art. 7. Com'è chiarito dal Considerando (9) e dalla definizione della locuzione "scambio di informazioni su richiesta" contenuta nell'art. 3, par. 1, n. 9, la richiesta deve riguardare informazioni in materia fiscale ed essere precisa, ossia relativa ad un caso specifico.

La seconda forma di cooperazione amministrativa, invece, si connota per l'obbligatorietà, automaticità ("senza richiesta preventiva") e periodicità ("a intervalli regolari prestabiliti") dello scambio di informazioni e, com'è esplicitato nel Considerando (10), rappresenta *"il mezzo più efficace per potenziare il corretto accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro la frode"*.

Tale modalità è prevista dall'art. 8 per agevolare l'acquisizione da parte delle autorità degli Stati membri di informazioni concernenti i propri residenti ed è attualmente

potere di autorizzare i funzionari dell'amministrazione fiscale di un altro Stato membro ad essere presenti sul territorio alle condizioni da essi stabilite non solo per scambiarsi informazioni ma persino per condurre attivamente le indagini amministrative, interrogando le persone ed esaminando i documenti. L'art. 12 prevede altresì la possibilità delle autorità competenti di uno Stato di proporre alle autorità di Stati membri diversi di condurre dei controlli simultanei di una o più persone la cui situazione fiscale presenti un interesse comune o complementare, al fine di scambiarsi le informazioni ottenute. Infine, il legislatore europeo ha promosso la cooperazione fra le autorità degli Stati membri prevedendo meccanismi di collaborazione nell'attività di notificazione degli atti e delle decisioni a destinatari che si sono trasferiti in Stati membri diversi (art. 13), introducendo la facoltà delle autorità che hanno trasmesso informazioni su richiesta o spontaneamente di chiedere un riscontro e l'obbligo delle autorità che le hanno ricevute di inviarlo il prima possibile e comunque entro tre mesi dal momento in cui sono noti i risultati dell'uso delle informazioni richieste (art. 14, par. 1), imponendo alle autorità competenti degli Stati membri l'obbligo di inviare annualmente un riscontro dello scambio automatico di informazioni agli Stati membri interessati (art. 14, par. 2) e, infine, assegnando agli Stati membri e alla Commissione il compito di condividere le esperienze e le migliori pratiche nei settori considerati, elaborando eventualmente anche degli orientamenti (art. 15).

⁴⁸¹ La base giuridica prevista negli artt. 100 TCEE e 100 TCE (94 TCE nella versione consolidata dopo il Trattato di Amsterdam) e ora nell'art. 113 del TFUE, per l'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia di Iva, imposte di consumo e altre imposte indirette, ha permesso l'adozione sia del Regolamento 2010/904/UE del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto sia del Regolamento 2012/389/UE del Consiglio del 2 maggio 2012, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise.

contemplata in relazione a cinque categorie di reddito e di capitale⁴⁸² ma il suo ambito di applicazione è suscettibile di essere allargato⁴⁸³.

La Dir. 2014/107/UE ha aggiunto all'art. 8 il paragrafo 3-bis, in base al quale le autorità competenti degli Stati membri sono tenute allo scambio automatico e obbligatorio anche delle informazioni relative ai "Conti Oggetto di Comunicazione" per i periodi d'imposta decorrenti dal 1° gennaio 2016⁴⁸⁴.

La Dir. 2015/2376/UE ha previsto nel nuovo art. 8 bis lo scambio automatico obbligatorio delle informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi dei prezzi di trasferimento, rispettivamente definiti nell'art. 3, par. 1, nn. 14 e 15 della Dir. 2011/16/UE. Nei Considerando della Dir. 2015/2376/UE si legge che tale atto del Consiglio si inserisce nel solco della strategia europea contro l'elusione fiscale transfrontaliera, la pianificazione fiscale aggressiva e la concorrenza fiscale dannosa⁴⁸⁵.

In base all'art. 8 bis della Dir. 2011/16/UE, le autorità competenti dello Stato membro in cui tali accordi sono stati emanati, modificati o rinnovati dopo il 31.12.2016 devono comunicare le relative informazioni alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri e, salvo poche eccezioni, anche alla Commissione europea⁴⁸⁶. Trattasi, pertanto, della forma di cooperazione più intensa giacché opera fra tutti gli Stati membri e non soltanto fra un gruppo ristretto di essi. A determinate condizioni, tale obbligo sussiste anche con riferimento agli accordi emanati, modificati o rinnovati in periodi antecedenti.

Nell'ottica dell'Unione, i ruling preventivi transfrontalieri costituiscono uno strumento fondamentale per assicurare la certezza del diritto ma al contempo sono giudicati

⁴⁸² Le categorie elencate nell'art. 8, par. 1, della Dir. 2011/16/UE debbono essere interpretate in base alla legge vigente nello Stato membro delle autorità obbligate a trasmettere le informazioni.

⁴⁸³ Considerando (10) Dir. 2011/16/UE: "*A tal fine, si dovrebbe pertanto seguire un approccio fase per fase cominciando con lo scambio automatico di informazioni disponibili su cinque categorie, rivedendo le disposizioni pertinenti dopo una relazione della Commissione*".

⁴⁸⁴ La definizione di tale locuzione è contenuta e precisata nella lettera D della Sezione VIII dell'Allegato I "Norme di comunicazione e adeguata verifica in materia fiscale relative ai conti finanziari" che detta anche le definizioni di tutte le espressioni utilizzate. Le informazioni relative ai Conti Oggetto di Comunicazione vanno trasmesse periodicamente e, segnatamente, almeno una volta all'anno entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale dello Stato membro durante il quale le informazioni sono state rese disponibili, se si tratta delle categorie di cui al paragrafo 1, oppure entro i nove mesi successivi al termine dell'anno solare o altro adeguato periodo di rendicontazione cui le informazioni si riferiscono, se si tratta delle categorie di cui al paragrafo 3-bis.

⁴⁸⁵ Considerando (1) della Dir. 2015/2376/UE: "*La sfida posta dall'elusione fiscale transfrontaliera, dalla pianificazione fiscale aggressiva e da una concorrenza fiscale dannosa ha assunto proporzioni considerevoli ed è divenuta una delle preoccupazioni principali nell'Unione e nel mondo*". Aggiungiamo noi che la concorrenza fiscale sleale rappresenta uno dei fattori che concorrono assieme alle condotte dei contribuenti alla perdita di gettito fiscale negli Stati aventi un livello di tassazione particolarmente elevato ed è repressa in via principale dalla Commissione e in via sussidiaria ed eventuale dalla Corte di Giustizia rispettivamente mediante le procedure amministrative e giurisdizionali di infrazione.

⁴⁸⁶ In linea di principio, l'obbligo di scambio delle informazioni deve essere adempiuto entro tre mesi dalla fine del semestre solare durante il quale i ruling preventivi transfrontalieri o gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento siano stati emanati, modificati o rinnovati.

suscettibili di un utilizzo improprio e patologico. Infatti, il Considerando (1) stabilisce che *“in taluni casi”* i ruling *“hanno condotto a un basso livello di tassazione di importi di reddito artificialmente elevati nel paese che emana, modifica o rinnova il ruling preventivo e hanno lasciato importi di reddito artificialmente bassi da sottoporre a tassazione negli altri paesi coinvolti”*.

In base all'art. 3 n. 14 della Dir. 2011/16/UE, introdotto dalla suddetta direttiva 2015/2376/UE, costituisce un ruling preventivo transfrontaliero qualsiasi accordo o comunicazione o altro strumento o azione con effetti simili che soddisfi le condizioni cumulative ivi elencate. In particolare, deve trattarsi di un accordo che concerna l'interpretazione o applicazione di una disposizione giuridica o amministrativa in materia di imposte dello Stato membro o di altri enti territoriali, compresi gli enti locali, che sia correlato ad un'operazione transfrontaliera ai sensi dell'art. 3 n. 16 oppure che riguardi l'accertamento di una stabile organizzazione.

Gli Stati membri possono ottenere su richiesta anche informazioni supplementari, incluso il testo integrale del ruling, come l'art. 8 bis, par. 10, espressamente prevede.

La Dir. 2016/881/UE ha altresì previsto l'introduzione nella Dir. 2011/16/UE dell'art. 8 bis bis, che prevede l'obbligo delle autorità competenti degli Stati membri di comunicare le rendicontazioni paese per paese (CbCR) ricevute dalle Controllanti capogruppo dei gruppi di imprese multinazionali residenti ai fini fiscali nel loro territorio o da qualsiasi altra Entità tenuta alla rendicontazione. Le rendicontazioni vanno trasmesse agli Stati membri nei quali, in base alle informazioni ivi contenute, una o più entità del gruppo di Imprese Multinazionali siano residenti ai fini fiscali o siano soggette ad imposte tramite una stabile organizzazione.

Proseguendo l'esame delle diverse forme di cooperazione, è infine previsto lo scambio spontaneo di informazioni, che è stato concepito per promuovere una collaborazione continua fra gli Stati membri nella lotta contro l'evasione, l'elusione fiscale e, più in generale, contro il trasferimento di utili da uno Stato membro all'altro per ragioni esclusivamente di natura fiscale che causa l'erosione della base imponibile degli Stati che presentano un elevato livello impositivo e nuoce all'equilibrata ripartizione dei poteri impositivi nel mercato unico.

La comunicazione spontanea di informazioni costituisce l'assolvimento di un dovere, come espressamente si ricava dall'art. 9, par. 1, della Dir. 2011/16/UE nella parte in cui si legge che *“L'autorità competente di ogni Stato membro comunica...”*, senza l'utilizzo del condizionale, e dalla previsione anche di un termine per l'adempimento (*“L'autorità competente, quando dispone delle informazioni di cui all'articolo 9, paragrafo 1, le trasmette all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato al più presto, e comunque entro un mese dalla loro disponibilità”*) che assicura la tempestività e quindi l'efficacia dello scambio di informazioni (Considerando 12).

Dunque, l'aggettivo “spontaneo”, come precisato dall'art. 3 n. 10, della Dir. 2011/16/UE, qualifica lo scambio di informazioni che è occasionale e ha luogo in qualsiasi momento (non ad intervalli regolari prestabiliti) e che è effettuato senza preventiva richiesta di informazioni proveniente dallo Stato membro interessato.

La trasmissione spontanea di informazioni fra gli Stati membri è prevista al ricorrere di determinate condizioni, quali i fondati motivi dell'autorità di uno Stato di presumere una perdita di gettito a danno di un altro Stato oppure una riduzione d'imposta risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi di imprese, l'ottenimento di una riduzione o di un esonero d'imposta in uno Stato al quale dovrebbe corrispondere un

aumento d'imposta o un'imposizione in un altro Stato, lo svolgimento di relazioni d'affari fra contribuenti situati in Stati diversi tale da determinare una diminuzione d'imposta in uno di questi o in entrambi, o la raccolta di informazioni utili per l'accertamento dell'imposta nello Stato membro che ha comunicato per primo delle informazioni.

9.2. Il nesso fra lo scambio obbligatorio di informazioni fra gli Stati membri e i nuovi oneri di *due diligence* dei contribuenti.

Nel precedente paragrafo si è dimostrato che allo scopo di intensificare la cooperazione fra gli Stati membri nella lotta alla cd. pianificazione fiscale aggressiva sono state adottate delle direttive che hanno gradualmente ampliato l'ambito di applicazione dell'istituto dello scambio obbligatorio automatico delle informazioni previsto dalla Dir. 2011/16/UE.

Nei primi paragrafi della Dir. 2014/107/UE del 9 dicembre 2014, citata nel precedente paragrafo, veniva accentuata l'importanza di elaborare uno standard europeo di trasparenza e scambio di informazioni in materia fiscale per combattere la frode fiscale e l'evasione fiscale transfrontaliere, in sintonia con le iniziative intraprese in sede di G20, G8 e OCSE⁴⁸⁷.

A tal fine, il Consiglio ha introdotto e disciplinato l'obbligo di comunicazione delle informazioni finanziarie ai fini fiscali, previsto dal par. 3 bis dell'art. 8 della Dir. 2011/16/UE, divenuto applicabile a far data dal 1° gennaio 2016.

Ciò che rileva è che, invocando lo scopo di incentivare la cooperazione amministrativa, il legislatore europeo ha di fatto introdotto nuovi oneri di *due diligence* a carico dei soggetti degli ordinamenti nazionali.

L'art. 8, par. 3 bis, della Dir. 2011/16/UE, infatti, stabilisce che ciascuno Stato membro è tenuto ad adottare le misure necessarie per imporre alle proprie Istituzioni Finanziarie Tenute alla Comunicazione di applicare le regole di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale e di assicurare l'efficace attuazione e il rispetto di tali norme mediante norme e procedure amministrative⁴⁸⁸.

⁴⁸⁷ Considerando (1) della Dir. 2014/107/UE: “*Di recente la sfida rappresentata dalla frode fiscale e dall'evasione fiscale transfrontaliere si è notevolmente aggravata ed è divenuta una delle preoccupazioni principali nell'Unione e nel mondo. I redditi dichiarati e non tassati riducono considerevolmente i gettiti fiscali nazionali*”. Considerando (3) della Dir. 2014/107/UE: “*Il Consiglio europeo del 22 maggio 2013 ha chiesto l'estensione dello scambio automatico di informazioni a livello dell'Unione e a livello mondiale per combattere la frode fiscale, l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva*”.

⁴⁸⁸ Al fine di garantire alle autorità fiscali un controllo effettivo del corretto assolvimento degli obblighi delle Istituzioni Finanziarie previsti dall'art. 8 bis, par. 3, della Dir. 2011/16/UE, la Dir. 2016/2258/UE del Consiglio del 6.12.2016 ha riconosciuto loro il diritto di accedere alle informazioni in materia di antiriciclaggio (“AML”) ottenute dalle Istituzioni Finanziarie ai sensi della direttiva 2015/849/UE per l'identificazione e la segnalazione dei beneficiari effettivi delle strutture intermedie titolari di Conti oggetto di comunicazione. In particolare, ai sensi del nuovo paragrafo 1 bis dell'art. 22 della direttiva sulla cooperazione amministrativa, “*Ai fini dell'attuazione e dell'applicazione delle leggi degli Stati membri che attuano la presente direttiva e al fine di garantire il funzionamento della cooperazione amministrativa da essi stabilita, gli Stati membri dispongono per legge l'accesso da parte delle autorità fiscali ai*

Analoghe riflessioni possono essere condotte in relazione alla Dir. 2016/881/UE che ha introdotto lo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese aggiungendo l'art. 8 bis bis nella Dir. 2011/16/UE.

Tale direttiva si occupa specificatamente dei Gruppi di Imprese Multinazionali i quali, diversamente dalle piccole medie imprese, hanno la possibilità di attuare delle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva e sono i principali destinatari di regimi fiscali vantaggiosi stabiliti dagli Stati membri per attrarre investimenti nei loro territori.

Dalla lettura dei Considerando e dal richiamo a fenomeni eterogenei si desume la volontà del legislatore europeo di prevenire tutte le pratiche che provochino l'erosione della base imponibile di taluni Stati membri a vantaggio di altri ove gli utili vengono trasferiti, siano esse di natura evasiva o elusiva, con il rischio di coinvolgere – ritiene lo scrivente – persino le operazioni legittime, in quanto meramente connesse al difetto di armonizzazione dei sistemi fiscali nazionali⁴⁸⁹.

Lo scambio di informazioni fra le autorità competenti degli Stati membri è ritenuto fondamentale per incentivare i Gruppi di Imprese Multinazionali ad astenersi dal porre in essere le *“pratiche che provocano lo spostamento artificiale di porzioni cospicue del loro reddito in aree con una fiscalità vantaggiosa”* (Considerando 3).

In base all'art. 8 bis bis, divenuto applicabile a decorrere dal 5 giugno 2017, lo scambio delle informazioni in materia di rendicontazione paese per paese presuppone l'adozione da parte degli Stati membri delle misure necessarie per imporre alle Controllanti dei gruppi residenti ai fini fiscali nel loro territorio o alle altre Entità indicate nella sezione II dell'allegato III, di presentare una rendicontazione paese per paese relativamente al Periodo d'imposta di Rendicontazione entro il termine stabilito.

Il Consiglio sembra valorizzare maggiormente il profilo del rapporto interstatale e in particolare gli obblighi di trasmissione reciproca delle informazioni fra le autorità competenti nazionali. Tuttavia, tale direttiva ha finito per dilatare gli adempimenti formali a carico dei contribuenti, imponendo agli Stati membri di obbligare i soggetti suddetti a comunicare la rendicontazione paese per paese ossia a fornire le informazioni sul gruppo di Imprese Multinazionali indicate nell'art. 8 bis bis, par. 3.

L'obbligo di attuazione a carico degli Stati membri comprende persino la previsione di sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate per i casi di violazione delle disposizioni nazionali che recepiscono l'art. 8 bis bis. Tale disposizione è stata inserita nell'art. 25 bis della Dir. 2011/16/UE.

Il pericolo di aggravare in misura eccessiva i costi e gli oneri sia delle amministrazioni fiscali che dei Gruppi di Imprese Multinazionali è comunque tenuto in considerazione dal legislatore ove invita gli Stati membri ad attuare la direttiva in conformità agli standard internazionali stabiliti dalla relazione finale dell'Azione 13 del Piano d'azione

meccanismi, alle procedure, ai documenti e alle informazioni di cui agli articoli 13, 30, 31, e 40 della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio”.

⁴⁸⁹ Dir. 2016/881/UE: *“Le autorità fiscali degli Stati membri necessitano di informazioni complete e pertinenti per quanto riguarda la struttura, la politica in materia di prezzi di trasferimento e le operazioni interne, sia nell'Unione che nei paesi al di fuori dell'Unione, dei Gruppi di Imprese Multinazionali. Disporre di queste informazioni consentirà infatti alle autorità fiscali di reagire alle pratiche fiscali dannose modificando la legislazione o effettuando adeguate valutazioni dei rischi e verifiche fiscali, oltre a permettere loro di determinare se le società siano coinvolte in pratiche che provocano lo spostamento artificiale di porzioni cospicue del loro reddito in aree con una fiscalità vantaggiosa”.*

BEPS “Transfer Pricing Documentation and Country-By-Country Reporting” (Considerando 13, 14, 17).

9.3. La Direttiva 2018/822/UE sulle cd. *mandatory disclosure rules*.

Come si è evidenziato, il Consiglio ha progressivamente innestato nella direttiva 2011/16/UE una serie di disposizioni finalizzate ad introdurre nei sistemi tributari domestici degli Stati membri nuovi oneri o persino obblighi di *due diligence* a carico dei contribuenti.

In tale contesto si inserisce anche la recente Direttiva adottata dal Consiglio il 25 maggio 2018 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica⁴⁹⁰.

Tale direttiva, che gli Stati membri hanno l’obbligo di attuare entro il 31 dicembre 2019 e che sarà applicabile a decorrere dal 1° luglio 2020⁴⁹¹, assume rilievo ai fini dell’esame della strategia europea antielusiva in quanto potenzia la cooperazione amministrativa fra gli Stati membri prevedendo l’adozione da parte di questi ultimi delle cd. *Mandatory Disclosure Rules*, che fissano obblighi di comunicazione preventiva degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva a carico dei contribuenti e/o degli intermediari, in sintonia con la Relazione finale dell’Azione 12 del Progetto *BEPS*⁴⁹².

Come le direttive precedenti che hanno emendato la direttiva principale sulla cooperazione amministrativa 2011/16/UE, anche quella in esame è funzionale a rafforzare la trasparenza, che costituisce uno dei pilastri fondamentali della strategia antievasiva ed antielusiva della Commissione.

In particolare, essa prevede l’inserimento nella Direttiva 2011/16/UE di un nuovo art. 8 bis ter (nella proposta, era indicato l’art. 8 bis bis bis) che definisca l’ambito di applicazione e fissi le condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica.

Rispetto alle direttive sopra esaminate, la Dir. 2018/822/UE prevede una disciplina articolata dei nuovi obblighi di *compliance* che gli Stati membri saranno tenuti ad introdurre, contenuta nei paragrafi da 1 a 12 dell’art. 8 bis ter.

⁴⁹⁰ Tale direttiva è il frutto della proposta della Commissione recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica, COM(2017)335 finale del 21.06.2017.

⁴⁹¹ Va tuttavia segnalato che in base all’art. 8 bis ter, par. 12, per le operazioni la cui prima fase sia stata realizzata fra la data di entrata in vigore (i.e. 25.06.2018) e quella di applicazione della direttiva gli obblighi di comunicazione andranno assolti entro il 31.08.2020.

⁴⁹² La direttiva è rispettosa della Relazione finale dell’Azione 12 del Progetto *BEPS* e, laddove quest’ultima contemplava più opzioni e rimetteva la scelta agli Stati, essa risulta sufficientemente precisa allo scopo di dettare una disciplina uniforme in tutti gli Stati membri. Va peraltro osservato che la disciplina contenuta nella proposta di direttiva della Commissione era più scarna e si limitava a descrivere i nuovi obblighi di notifica nei paragrafi 1-5 del proposto art. 8 bis bis bis mentre quella contenuta nella direttiva si sviluppa dai par. 1-12 del nuovo art. 8 bis ter, essendo stata ulteriormente regolamentata.

9.4. Gli schemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva soggetti all'obbligo di notifica.

Il regime di comunicazione preventiva obbligatoria riguarda i cd. *“meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica”*, la cui definizione si ricava dal combinato disposto dei nuovi par. 18 e 19 dell'art. 3 della Dir. 2011/16/UE e dal IV Allegato della Dir. 2018/822/UE.

Trattasi della definizione tecnica di quelli che nei Considerando di quest'ultima direttiva sono genericamente denominati *“meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva”*.

La relazione accompagnatoria alla Proposta di Direttiva presentata dalla Commissione⁴⁹³ chiariva l'obiettivo di quest'ultima di prevenire e reprimere in modo diretto ed immediato la causa principale dell'erosione delle basi imponibili nazionali, la quale è rappresentata dalle strutture di pianificazione fiscale aggressiva sempre più sofisticate che *“consistono generalmente di meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti”*. Sempre nella stessa si leggeva che taluni schemi di questo tipo sono adottati anche per realizzare od occultare finalità illecite⁴⁹⁴, a conferma della possibile coesistenza di operazioni abusive ed evasive, specie nelle strategie di pianificazione transnazionali.

Nei suoi Considerando la Proposta di Direttiva stabiliva che il possesso di informazioni complete e pertinenti riguardo a meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi permette alle autorità *“di reagire prontamente alle pratiche fiscali dannose”* (Considerando 2) e rammentava che *“il Parlamento Europeo ha sollecitato misure più rigide contro gli intermediari che offrono assistenza in meccanismi che possono portare all'elusione e all'evasione fiscali”* (Considerando 4).

La Relazione accompagnatoria conteneva un riferimento alle fughe di notizie attinenti ad operazioni di natura evasiva o fraudolenta⁴⁹⁵ facendo sorgere dei dubbi sull'ambito di applicazione del regime di comunicazione preventiva.

⁴⁹³ Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, COM(2017)335 finale del 21.06.2017.

⁴⁹⁴ *Ibidem*, p. 2: *“Benchè alcune operazioni e strutture societarie complesse possano avere scopi totalmente legittimi, è altresì chiaro che alcune attività, incluse le strutture offshore, potrebbero non essere legittime e in alcuni casi addirittura illegali. Strutture diverse e complesse che coinvolgono spesso una società situata in una giurisdizione a tassazione bassa o non trasparente vengono utilizzate per creare distanza tra i titolari effettivi e il loro patrimonio, con l'obiettivo di garantire una tassazione bassa o assente e/o per riciclare i proventi di un'attività criminale. Alcuni contribuenti utilizzano società di comodo registrate in paradisi/rifugi fiscali e nominano direttori fiduciari per nascondere il loro patrimonio e il loro reddito, spesso proveniente da attività illegali, nascondendo l'identità dei titolari reali delle società (titolari effettivi)”*.

⁴⁹⁵ *Ibidem*: *“Recenti fughe di notizie, inclusi i Panama Papers, hanno messo in luce le modalità con cui alcuni intermediari sembrano aver aiutato i loro clienti a utilizzare meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva al fine di ridurre l'onere fiscale e nascondere denaro offshore”*.

Del resto, la Proposta di Direttiva in esame costituiva uno degli atti legislativi che erano stati contemplati nella cd. *Panama Communication* della Commissione del 5 luglio 2016, nella quale si era anticipata la necessità di adottare nuove misure a rafforzamento della vigilanza da svolgere sui soggetti agevolatori e promotori della pianificazione fiscale aggressiva e si era affermata l'opportunità di introdurre nuovi obblighi di comunicazione in capo a coloro che promuovono o consentono schemi di pianificazione fiscale aggressiva, altrimenti detti “*schemi di evasione ed elusione fiscali*”⁴⁹⁶.

Per tentare di risolvere i dubbi provocati dal linguaggio poco chiaro della Commissione, prima dell'adozione della direttiva si poteva procedere al confronto con la relazione finale dell'Azione *BEPS 12*⁴⁹⁷ che – come si è cercato di sostenere nel paragrafo 12 del capitolo precedente –, adoperando le espressioni “*aggressive or abusive transactions, arrangements, or structures*” o “*aggressive or abusive tax planning schemes*”, pare riferirsi soltanto agli schemi interni e transfrontalieri che possono incorrere nella violazione dei principi o delle clausole generali antiabuso⁴⁹⁸.

Tale lettura sembra trovare conferma nel testo della direttiva adottata dal Consiglio la quale nel Considerando (14) stabilisce che: “*è opportuno ricordare che i meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva, il cui scopo principale o uno degli*

⁴⁹⁶ Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio – Comunicazione su ulteriori misure intese a rafforzare la trasparenza e la lotta contro l'evasione e l'elusione fiscali, COM(2016) 451 del 05.07.2016, cd. *Panama Communication*.

⁴⁹⁷ La Dir. 2018/882/UE avalla questo metodo laddove esplicita che “*l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni in relazione ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica all'interno dell'Unione dovrebbe essere coerente con gli sviluppi internazionali*” nel Considerando (13).

⁴⁹⁸ Nella sostanza, però, come si è visto nel capitolo II, i cd. *reportable schemes* da comunicare obbligatoriamente alle Amministrazioni finanziarie sono individuati dall'OCSE sulla base di criteri vaghi, idonei a ricomprendere indistintamente qualsiasi operazione produttiva di un risparmio d'imposta. Gli schemi da comunicare, infatti, sono quelli che soddisfano anche uno soltanto degli indicatori generici o specifici suggeriti. Report finale dell'Azione 12, p. 41, par. 106: “*Most countries agreed that a mandatory disclosure regime should include a combination of generic and specific hallmarks and that a transaction should be reported if it met just one hallmark*”. La categoria degli indicatori generici comprende le clausole contrattuali con le quali il contribuente si impegna a rispettare una condizione di riservatezza sullo schema elaborato dal professionista e quelle che fissano il compenso del primo in proporzione all'ammontare del risparmio fiscale ottenuto dal secondo. Trattasi di clausole che possono comunemente riscontrarsi nei contratti d'opera intellettuale conclusi fra contribuenti e professionisti e che non appaiono essere indici tipici ed esclusivi dell'abuso del diritto o elusione fiscale. Passando agli indicatori specifici, la conclusione non è diversa in quanto essi sono volutamente descritti in modo ampio. *Ivi*, p. 45, par. 119: “*Under specific hallmarks, the disclosure obligation is triggered by describing certain potentially aggressive or abusive transactions and including them as a hallmark. While specific hallmarks are designed to target particular transactions, or particular elements of a transaction, they should be drafted broadly and avoid providing too much in the way of technical detail*”. Segnatamente, gli indicatori specifici finiscono per coincidere con vere e proprie categorie di operazioni, senza altro precisare. A titolo esemplificativo, sono richiamati gli schemi sull'utilizzo delle perdite (“*loss schemes*”), i contratti di leasing (“*leasing arrangements*”) e le operazioni poste in essere con il coinvolgimento di enti localizzati in rifugi fiscali o comunque in Paesi a basso livello impositivo.

scopi principali è quello di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, sono soggetti alla norma generale antiabuso prevista dall'articolo 6 della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio”.

Dunque, nel preambolo della direttiva il legislatore ha chiarito che l’obbligo di comunicazione preventiva ha ad oggetto unicamente gli schemi che soddisfano o potrebbero soddisfare i requisiti previsti dalle GAARs.

La volontà di chiarire l’esatto significato dei cd. *reportable schemes*, ossia degli schemi da notificare obbligatoriamente all’Amministrazione finanziaria, emerge anche dall’aggiustamento della definizione di “elemento distintivo” che era contenuta nella Proposta di Direttiva.

Premesso che i “meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica” sono i meccanismi che soddisfano almeno uno degli elementi distintivi di cui all’allegato IV, ai sensi dell’art. 1, (1), lett. b) n. 20, della Dir. 2018/822/UE l’“elemento distintivo” è una “*caratteristica o peculiarità di un meccanismo transfrontaliero che presenti un’indicazione di potenziale rischio di elusione fiscale, come elencato nell’allegato IV*”⁴⁹⁹.

In conclusione, si sostiene la tesi secondo la quale il regime proposto è destinato a funzionare per le operazioni abusive o elusive che non siano contemplate dalle disposizioni antielusive specifiche.

9.5. Il requisito filtro e gli elementi distintivi delle costruzioni abusive da notificare obbligatoriamente.

Volendo analizzare più nel dettaglio le caratteristiche che identificano gli schemi obbligatoriamente da notificare, adottando i criteri previsti dalla Relazione finale elaborata in sede OCSE e G20 ed esaminati nel Capitolo II⁵⁰⁰, il legislatore europeo nell’Allegato IV ha optato per il cd. *multi-step approach* o *threshold approach* in quanto ha fissato una pre-condizione in assenza della quale l’operazione non deve essere sottoposta alla verifica degli elementi distintivi.

Tale requisito filtro, che consiste nel “criterio del vantaggio principale”, “*sarà soddisfatto se è possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è ottenere un vantaggio fiscale*”.

Tale pre-condizione è coerente con la nozione di pratiche abusive prevista dalle GAARs europee, che contemplano fra gli elementi costitutivi anche l’elemento soggettivo. Al

⁴⁹⁹ Nella Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica, COM(2017)335 finale del 21.06.2017, invece, non si faceva riferimento agli indicatori di elusione fiscale ma si definiva l’“elemento distintivo” come “una caratteristica tipica o peculiarità di un meccanismo o di una serie di meccanismi elencata all’allegato IV”.

⁵⁰⁰ COM(2017)335 finale del 21.06.2017, p. 14. In sintonia con le conclusioni raggiunte in sede OCSE e G20, secondo cui è preferibile indicare gli indici della pianificazione fiscale aggressiva piuttosto che fornire una definizione di quest’ultima, nella relazione illustrativa redatta dalla Commissione si legge che “*Un tentativo di definire il concetto di pianificazione fiscale aggressiva rischierebbe di essere un esercizio vano*”.

contempo, l'individuazione dell'elemento soggettivo è agevolata dalla previsione del criterio di ragionevolezza.

Quanto alla categoria degli elementi distintivi generici (categoria A), l'Allegato IV conferma la rilevanza delle condizioni di riservatezza apposte nei contratti fra il contribuente e gli intermediari, della commisurazione degli onorari di questi ultimi al conseguimento o all'entità del vantaggio fiscale ottenuto dal contribuente, nonché dell'uso di documentazione standardizzata.

Quanto alla serie degli elementi distintivi specifici (categoria B), sono inclusi: i meccanismi in cui un partecipante adotta misure artificiose consistenti per esempio nell'acquistare una società in perdita o utilizzare le perdite per ridurre il proprio debito d'imposta, (n. 1), i meccanismi che hanno l'effetto di convertire il reddito in categorie soggette ad un livello di imposizione più favorevole o esenti da imposta (n. 2); i meccanismi che comprendono operazioni circolari, in particolare tramite il coinvolgimento di entità interposte che non svolgono nessun'altra funzione commerciale primaria, oppure le operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che presentano altre caratteristiche simili (n. 3).

In conformità alla relazione dell'OCSE che dedica appositamente il capitolo III agli "*International tax schemes*", l'Allegato IV elenca gli elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere includendo quei meccanismi che determinano una doppia non imposizione economica e/o giuridica⁵⁰¹.

L'Allegato IV prevede altresì elementi distintivi specifici riguardanti gli accordi di scambio automatico di informazioni (D) e i prezzi di trasferimento (E). Tali ultime categorie confermano la volontà del legislatore dell'Unione di assoggettare all'obbligo di notifica un catalogo ampio di operazioni, incluse quelle di *transfer pricing* e quelle dirette ad impedire lo svolgersi della cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati membri.

Va puntualizzato che, stante l'utilizzo dell'espressione "meccanismi transfrontalieri", i meccanismi che debbono essere notificati in base alla Direttiva sono esclusivamente quelli di natura transfrontaliera, ossia realizzati in uno o più Stati membri o tra uno Stato membro e un paese terzo che soddisfino almeno una delle condizioni previste dal par. 18 dell'art. 3 della Dir. 2011/16/UE applicabile dal 1° luglio 2010.

Di conseguenza, la Direttiva lascia agli Stati membri la facoltà di attuare o meno il *mandatory disclosure regime* previsto dall'Azione 12 del Progetto *BEPS* con riferimento alle operazioni puramente domestiche, nel pieno rispetto del principio di sussidiarietà.

L'elenco di indicatori specifici relativi alle operazioni transfrontaliere, perciò, non deve indurre nell'errore di ritenere che gli altri indici siano applicabili alle operazioni di

⁵⁰¹ L'Allegato IV della Dir. 2018/822/UE include i meccanismi che prevedono pagamenti transfrontalieri deducibili fra imprese associate quando il destinatario non è residente ai fini fiscali in alcuna giurisdizione oppure quando la giurisdizione in cui risiede non impone una imposta sul reddito delle società o la impone a tassi pari o prossimi allo zero, oppure ancora quando il pagamento beneficia di un'esenzione totale dalle imposte o di un regime fiscale preferenziale nel paese del destinatario (n. 1); le richieste di plurima detrazione delle quote di ammortamento in diverse giurisdizioni (n. 2); le richieste di sgravio dalla doppia imposizione rispetto alla stessa voce reddituale in più giurisdizioni (n. 3); i meccanismi che includono trasferimenti di attivi e in cui vi è una differenza significativa nell'importo considerato come dovuto come corrispettivo nelle giurisdizioni interessate (n. 4).

elusione fiscale interna ad uno Stato membro. La *ratio* di tale categoria sembra essere semplicemente quella di indicare gli elementi distintivi tipici delle operazioni elusive transfrontaliere.

9.6. L'obbligo di notifica e l'obbligo di trasmissione delle informazioni fra gli Stati membri.

In base all'art. 8 bis ter introdotto dalla direttiva 2018/822/UE, i soggetti obbligati in via principale a comunicare alle autorità fiscali i meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica sono tutti gli intermediari residenti ai fini fiscali in uno Stato membro, oppure che prestano i loro servizi attraverso una stabile organizzazione in uno Stato membro, costituiti in uno Stato membro o disciplinati dal diritto di uno Stato membro, oppure registrati presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro (nuovo art. 3, par. 21, Dir. 2011/16/UE).

Gli intermediari tenuti al rispetto del segreto professionale possono essere esentati dall'obbligo di comunicazione preventiva su decisione del legislatore nazionale; tuttavia, essi devono darne comunicazione ad altro eventuale intermediario o, in via sussidiaria, al cd. "contribuente pertinente". L'obbligo di notificazione incombe sul contribuente in tutte le ipotesi in cui manchi un intermediario obbligato.

Ciò significa che l'Unione ha adottato il modello della responsabilità sussidiaria del contribuente e respinto quello della responsabilità solidale del professionista e del contribuente.

Il termine di adempimento è di 30 giorni, che vanno computati dal *dies a quo* previsto dal par. 1 (per l'intermediario) e dal par. 7 (per il contribuente). In particolare, il legislatore valorizza il giorno in cui lo schema è messo a disposizione del contribuente, è pronto per l'attuazione oppure è stato completato nella sua prima fase.

La direttiva contiene altre disposizioni precise e dettagliate concernenti l'individuazione dello Stato membro al quale le informazioni devono essere notificate e degli intermediari e contribuenti obbligati in caso di loro pluralità.

A completamento della disciplina, la direttiva impone agli Stati membri di prevedere delle sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive per i casi di violazione degli obblighi di comunicazione preventiva imposti dal nuovo art. 8 bis ter (nuovo art. 25 bis della Dir. 2011/16/UE).

Tali sanzioni sono diverse da quelle eventualmente previste dalla legislazione nazionale per la violazione della norma generale antiabuso.

Pertanto, in teoria, esse potrebbero essere irrogate anche nei casi di omessa comunicazione di schemi obbligatoriamente da notificare ma successivamente rivelatisi non abusivi; ancora, esse potrebbero cumularsi alle sanzioni previste dal diritto interno contro il divieto di abuso del diritto a carico del contribuente.

L'art. 8 bis ter regola anche lo scambio obbligatorio delle informazioni acquisite dalle autorità competenti degli Stati membri a norma dei paragrafi da 1 a 12, stabilendo che esso deve avere luogo entro un mese dalla fine del trimestre nel quale le informazioni sono state comunicate.

Il termine di trasmissione stringente si giustifica con la *ratio* dell'istituto, che è quello di consentire alle amministrazioni fiscali di disporre di informazioni in un momento utile

per intervenire sulla legislazione interna o per accertare le violazioni fiscali commesse o in corso di realizzazione.

Inoltre, l'art. 8 bis ter precisa che le informazioni che le autorità nazionali sono tenute a trasmettere devono includere gli elementi di cui alle lettere da a) ad h) del par. 14.

Da tale elenco si deduce che le autorità degli Stati membri non sono tenute al mero inoltrare delle informazioni ricevute dagli intermediari o dai contribuenti ma debbono fornire un quadro esplicativo più completo, al fine di permettere alle autorità competenti di tutti gli Stati membri di comprendere in dettaglio il contenuto e la rilevanza dell'operazione.

Per agevolare lo scambio di informazioni, la direttiva prevede sia la standardizzazione della comunicazione mediante l'adozione di un formulario tipo sia l'istituzione sempre da parte della Commissione di un registro centrale sicuro in cui siano registrate le informazioni trasmesse ai sensi dell'art. 8 bis ter e accessibile da tutte le autorità competenti degli Stati membri.

9.7. Gli obblighi di *compliance* in capo agli intermediari e ai (grandi) contribuenti.

L'analisi della recente Direttiva 2018/822/UE ha confermato che la politica di trasparenza promossa dall'Unione presenta sia una declinazione interstatale che una domestica.

La prima si ravvisa in tutte le disposizioni europee che sono finalizzate ad uno scambio capillare ed efficiente di informazioni fra le autorità competenti degli Stati membri. La seconda si coglie nella progressiva armonizzazione delle normative che accrescono gli obblighi di *compliance* dei contribuenti e dei professionisti o, più in generale, degli intermediari.

Il ruolo cardine degli intermediari, fra i quali si annoverano i consulenti fiscali, gli avvocati e le istituzioni finanziarie, è stato riconosciuto dalla Commissione nella cd. *Panama Communication* e nella Proposta di direttiva sopra esaminata ove ha affermato che *“La maggiore trasparenza da parte degli intermediari è stata identificata come una delle aree di azione futura”* (p. 4), dal Parlamento europeo che *“ha sollecitato misure più rigide contro gli intermediari che offrono assistenza in meccanismi che possono portare all'elusione e all'evasione fiscali”* (Considerando 4 della Dir. 2018/822/UE) e dal Consiglio che, approvando la direttiva 2018/822/UE, ha deciso che gli intermediari siano i soggetti obbligati in via principale a comunicare gli schemi di potenziale pianificazione fiscale aggressiva transfrontaliera alle amministrazioni fiscali degli Stati. Si puntualizza che con *“intermediari”* il Consiglio intende riferirsi a chiunque elabori, commercializzi o organizzi un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o lo metta a disposizione del contribuente per la sua attuazione o ne gestisca l'attuazione, oppure chiunque sia a conoscenza (o che si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza) del suo impegno a fornire aiuto, assistenza o consulenza riguardo a tali attività, direttamente o tramite terzi.

La tendenza a responsabilizzare gli intermediari emerge anche dalla Dir. 2014/107/UE che ha modificato la Dir. 2011/16/UE al fine di introdurre degli obblighi informativi e di verifica in capo ad alcune Istituzioni finanziarie.

Tale approccio è senz'altro condivisibile giacché gli intermediari sono soggetti che operano per conto e nell'interesse altrui e che ragionevolmente non sono disposti a

rischiare di subire contestazioni e sanzioni per tutelare i soggetti che trarranno beneficio dalla loro attività.

Essi, inoltre, sono dotati di un certo apparato organizzativo pertanto rendono più agevole l'accertamento della corretta esecuzione degli obblighi a loro carico.

Taluni obblighi di comunicazione sono stati previsti anche in capo ai contribuenti e, in particolare, alle imprese di grandi dimensioni, per loro natura aventi un certo assetto organizzativo. Difatti, come si è visto nel par. 9.2. del presente capitolo, l'art. 8 bis bis della Direttiva 2011/16/UE, introdotto dalla Dir. 2016/881/UE, ha previsto l'obbligo di rendicontazione paese per paese ma soltanto per le Controllanti capogruppo di un Gruppo di Imprese Multinazionali e nel Considerando (7) della direttiva di emendamento si specifica che *“al fine di utilizzare le risorse pubbliche in maniera più efficiente e di ridurre gli oneri amministrativi per I Gruppi di Imprese Multinazionali l'obbligo di rendicontazione dovrebbe applicarsi soltanto ai Gruppi di Imprese Multinazionali i cui ricavi consolidati annui siano superiori a un determinato importo”*. Parimenti è a dirsi per la Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 aprile 2016 che intende modificare la direttiva 2013/34/UE inserendo un nuovo Capo X bis riguardante gli obblighi di comunicazione paese per paese delle informazioni sull'imposta sul reddito da parte di talune imprese e succursali⁵⁰². Gli obblighi di *due diligence*, infatti, sarebbero applicabili esclusivamente in presenza di un fatturato netto consolidato superiore a 750.000.000 euro.

10. Le misure antielusive speciali contro le società che prestano servizi digitali.

La lotta all'elusione fiscale può concretizzarsi anche nell'adozione di norme impositive armonizzate, come è dato ricavare dalle recenti iniziative della Commissione contro il fenomeno dell'elusione fiscale delle multinazionali dell'economia digitale.

Il fenomeno dell'elusione fiscale è spesso invocato per criticare l'assente o insufficiente imposizione fiscale delle multinazionali dell'economia digitale o comunque la loro posizione privilegiata rispetto alle imprese tradizionali.

L'assenza di una tassazione equa delle imprese internazionali digitali è confermata dalla stessa Commissione europea nella recente Comunicazione *“È giunto il momento di*

⁵⁰² Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito da parte di talune imprese e succursali, COM(2016)198 finale del 12.04.2016. In base all'art. 48 ter che individua i soggetti obbligati, gli Stati membri dovrebbero imporre l'obbligo di pubblicare annualmente una comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito alle imprese madri apicali (ossia che redigono il bilancio consolidato di un gruppo di imprese) o alle imprese non affiliate che sono soggette alla loro legislazione nazionale e che hanno un fatturato netto consolidato superiore a 750.000.000,00 euro. È previsto anche l'obbligo di comunicare annualmente le informazioni sull'imposta sul reddito della impresa madre apicale a carico delle imprese figlie medie e grandi soggette alla normativa nazionale di uno Stato membro e controllate da una impresa madre apicale avente un fatturato netto consolidato superiore a 750.000.000,00 euro e non soggetta alla legislazione nazionale di uno Stato membro. Le succursali aperte nel territorio di uno Stato membro che soddisfano le condizioni previste dai paragrafi 4 e 5 pubblicano annualmente la comunicazione relativa all'imposta sul reddito dell'impresa madre apicale non soggetta alla normativa di uno Stato membro. Il paragrafo 7 contiene una norma antiabuso specifica in quanto stabilisce che le imprese figlie e le succursali costituite allo scopo di eludere gli obblighi informativi devono ritenersi obbligate.

*istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale*⁵⁰³ del 21 marzo 2018 in cui viene dato atto che l'aliquota media d'imposizione effettiva delle stesse nei 28 Stati membri dell'Unione è pari al 9,5%, in confronto all'aliquota media del 23,2% applicata alle imprese internazionali tradizionali.

Il richiamo al fenomeno dell'elusione fiscale non si rivela sempre giuridicamente opportuno in quanto è giustificato solo nei casi in cui le multinazionali abbiano violato delle norme antielusive specifiche oppure concluso delle pratiche abusive per conseguire un risparmio d'imposta indebito, sfruttando le disarmonie esistenti fra i regimi fiscali degli Stati membri. In altri casi, l'omesso pagamento di imposte in uno Stato membro o il versamento di un importo irrisorio rispetto ad un'impresa internazionale tradizionale discende semplicemente dall'inadeguatezza della legislazione vigente e, in particolare, della nozione tradizionale di stabile organizzazione, costruita sul presupposto della presenza fisica delle imprese sul territorio.

La Commissione europea ha così riconosciuto che il mancato adeguamento del regime fiscale tradizionale alle imprese digitali da parte degli Stati membri o l'adozione di iniziative di portata nazionale possono innescare nuove opportunità di elusione fiscale o, più genericamente, di erosione delle basi imponibili dell'imposta sulle società.

Per tale ragione, nella sua Comunicazione sopra richiamata del 21 marzo 2018, la Commissione ha sostenuto che l'elaborazione di nuove regole fiscali per le imprese digitali deve essere condivisa a livello mondiale e che le sue iniziative per gli Stati membri dell'Unione sono destinate a costituire una possibile soluzione da sottoporre al vaglio dell'OCSE e condividere anche con i Paesi terzi.

Il pacchetto della Commissione include sia una soluzione strutturata globale sia una soluzione provvisoria ed è stato presentato in perfetta sincronia con la relazione intermedia dell'OCSE nell'ambito dell'Azione 1 del Progetto *BEPS "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy"*⁵⁰⁴.

La soluzione globale, che è contenuta nella Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa⁵⁰⁵, prevede l'ampliamento del concetto di stabile organizzazione al fine di valorizzare la cd. "presenza digitale significativa" e la fissazione di indicatori di attività economica per l'attribuzione degli utili alle imprese digitali transfrontaliere.

Tali modifiche sono destinate ad essere recepite anche nella Proposta di direttiva relativa ad una base imponibile consolidata comune (CCCTB Directive), come la stessa Commissione ha riconosciuto nella Comunicazione.

Al fine di garantire un approccio omogeneo degli Stati membri anche nei rapporti con i Paesi terzi, in data 21 marzo 2018 la Commissione ha adottato anche una Raccomandazione relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale

⁵⁰³ Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio. È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale, COM(2018)146 finale del 21.03.2018.

⁵⁰⁴ In data 16.03.2018 è stato pubblicato l'Interim Report 2018 "Tax Challenges Arising from Digitalisation".

⁵⁰⁵ Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, COM(2018)147 finale del 21.03.2018. È stata discussa da ultimo in Consiglio il 08.06.2018. *Ultimo accesso: 19.06.2018.*

significativa⁵⁰⁶, con cui ha invitato gli Stati membri ad adeguare le Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dagli stessi con giurisdizioni terze al fine di inserirvi delle previsioni sostanzialmente corrispondenti al regime di tassazione delle imprese digitali contenuto nella Proposta di direttiva COM(2018)147.

La Commissione ha previsto anche una soluzione temporanea per evitare il rischio di frammentazione del mercato unico e di proliferazione delle pratiche elusive da parte delle imprese digitali nelle more dell'adozione della soluzione strutturale e, soprattutto, della negoziazione delle modifiche da apportare alle Convenzioni concluse con i Paesi terzi da parte dei singoli Stati membri⁵⁰⁷. Tale soluzione provvisoria è contenuta nella Proposta di direttiva del Consiglio del 21 marzo 2018 relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali⁵⁰⁸.

La Commissione prevede di istituire una imposta sui servizi digitali (“*ISD*”) sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali a carico dei soggetti che dichiarino un importo totale di ricavi a livello mondiale ed europeo superiore alle soglie ivi indicate.

La proposta di direttiva accresce anche il livello di cooperazione amministrativa fra gli Stati membri in quanto obbliga lo Stato membro di identificazione, ossia lo Stato al quale il soggetto passivo ha comunicato o scelto di comunicare di essere debitore dell'imposta sui servizi digitali, a trasmettere le comunicazioni, le dichiarazioni *ISD* e le altre informazioni necessarie ricevute dal contribuente e a trasferire l'importo dell'imposta imputabile alle autorità competenti degli altri Stati membri in cui l'*ISD* è dovuta.

La proposta di direttiva attribuisce agli Stati membri il potere di adottare misure per prevenire l'evasione, l'elusione e l'abuso fiscali con riguardo all'*ISD* (art. 18, par. 3).

Tuttavia, giacché la proposta di direttiva è fondata sull'art. 113 TFUE, il divieto delle pratiche abusive troverebbe comunque applicazione in qualità di principio generale del diritto dell'Unione.

Viceversa, l'eventuale adozione della direttiva che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa implicherebbe automaticamente l'estensione dell'ambito di applicazione della clausola generale anti-abuso prevista dalla direttiva *ATAD*, la quale è suscettibile di essere invocata per contrastare l'applicazione distorta o abusiva di qualsiasi disposizione che determini l'elusione dell'imposta sulle società.

11. Osservazioni conclusive.

⁵⁰⁶ Commissione europea, Raccomandazione relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, COM(2018)1650 finale del 21.03.2018.

⁵⁰⁷ Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio. È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale, COM(2018)146 finale del 21.03.2018, p. 9: “*L'esistenza di molteplici impostazioni diverse in materia di tassazione dell'economia digitale rischia di frammentare ulteriormente il mercato unico dell'UE, creando ostacoli aggiuntivi e incertezza giuridica per le imprese e falsando la concorrenza nel mercato nico. Può inoltre avere l'effetto di creare nuove lacune che potrebbero agevolare l'elusione fiscale...*”.

⁵⁰⁸ Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018, COM(2018)148 finale del 21.03.2018.

Nel presente capitolo ci si è interrogati sull'esistenza di un principio generale del divieto di abuso del diritto nell'ordinamento europeo e, in specie, nel settore tributario e si è fornita una risposta affermativa analizzando l'evoluzione della giurisprudenza comunitaria⁵⁰⁹.

Sebbene il divieto di esercizio abusivo o fraudolento del diritto dell'Unione risalga alle sentenze sull'interpretazione delle libertà di circolazione, si concorda con la dottrina richiamata che la Corte di Giustizia ha atteso molto tempo a sancire la sua natura di principio generale del diritto dell'Unione.

Tant'è vero che, con riguardo al settore tributario, si appoggia la tesi secondo la quale le sentenze più esplicite sul punto siano quelle successive alla sentenza *Halifax plc*, come la *Kofoed* e la *Equiom & Enka*⁵¹⁰, e più recentemente la *Edward Cussens*, relative all'interpretazione degli atti di diritto derivato dell'Unione.

L'esistenza di un principio europeo sul divieto di pratiche abusive in ambito tributario⁵¹¹ ha trovato conferma nella codificazione di regole antiabuso all'interno delle direttive sulle imposte dirette (cd. Corporate Tax Directives) e da ultimo anche nelle proposte adottate sulla base dell'art. 113 TFUE, come la Proposta di direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni che, come si è visto, include una regola generale contro l'abuso all'art. 13 e la Proposta di direttiva relativa al sistema comune dell'imposta sui servizi digitali che contiene un riferimento generico alla lotta all'abuso.

Tale tendenza è riassunta dalla dottrina con la locuzione “GAAR codification-trend”⁵¹².

A ciò sembra condurre anche l'omogeneità contenutistica fra il divieto di pratiche abusive e le clausole anti-abuso più puntuali contenute nella Direttiva Madre-Figlia e nella Direttiva Anti-Elusione fiscale.

Il divieto di pratiche abusive si declina in modo diverso secondo il livello di armonizzazione della materia tributaria.

Nel settore dell'Iva e delle altre imposte armonizzate, il principio del divieto di pratiche abusive produce effetti diretti e implica l'obbligo degli Stati membri di prevenire e reprimere tali pratiche. Ne consegue che anche la Proposta di direttiva sull'Imposta sui Servizi Digitali, che è destinata a diventare una nuova imposta armonizzata, andrà

⁵⁰⁹ Ha concluso nel senso che il principio del divieto di abuso è un principio generale del diritto dell'Unione avente anche una funzione di interpretazione M. HELMINEN, *EU Tax Law Direct Taxation*, cit., p. 54, nota 255: “The principle of prohibition of abuse of EU law is a general legal principle of EU law”.

⁵¹⁰ L. DE BROE – D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, cit., pp. 133 ss.

⁵¹¹ L'esistenza di un *fil rouge* fra la Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva, la Dir. 2015/121/UE che ha introdotto la nuova clausola generale antiabuso nella Dir. Madre-Figlia e la direttiva Anti-Elusione Fiscale è stata espressamente riconosciuta anche dall'Avvocato generale Kokott nelle conclusioni relative al caso *Equiom SAS* pubblicate il 19 gennaio 2017, che ha incluso i suddetti atti fra gli esempi dei recenti sforzi diretti a contrastare le pratiche abusive sul piano europeo. Conclusioni dell'Avvocato generale Kokott, *Equiom SAS*, causa C-6/16, 19 gennaio 2017, par. 3 e nota 4.

⁵¹² DE BROE – D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, cit., pp. 139-140.

interpretata ed applicata conformemente a tale principio. Viceversa, non sarà necessario invocare il principio del divieto di pratiche abusive con riferimento alla direttiva *TTF*, giacchè contiene una clausola antiabuso.

Il divieto di abuso del diritto costituisce così un principio generale del diritto dell'Unione, se inteso come divieto di applicazione indebita delle disposizioni attributive di vantaggi fiscali previste dagli atti dell'Unione.

Nel settore delle imposte dirette, invece, l'attuale quadro normativo appare ancora frammentato e poco coerente con l'affermazione e sedimentazione del principio del divieto di pratiche abusive. Difatti, le clausole redatte in tempi più risalenti facoltizzano gli Stati membri a prevenire e reprimere le pratiche abusive mentre quelle più recenti prevedono un vero e proprio obbligo (la Direttiva Madre-Figlia emendata e la Direttiva Anti-Elusione fiscale)⁵¹³. E ciò sebbene la Corte di Giustizia con la sentenza *3M Italia* abbia riconosciuto il divieto di pratiche abusive in presenza di un atto applicabile del diritto dell'Unione⁵¹⁴. Trattandosi di un principio generale, il divieto di pratiche abusive dovrebbe coerentemente essere esteso anche alle Direttive "Fusioni" e "Interessi e Canoni".

Nei settori non armonizzati delle imposte dirette, il divieto delle pratiche abusive si traduce nel potere degli Stati membri di contrastare i cd. "*wholly artificial arrangements*"⁵¹⁵. Sebbene la definizione delle pratiche elusive legittimamente contrastabili dai legislatori nazionali appaia affine a quella elaborata dalla Corte di Giustizia ai fini della corretta applicazione della direttiva Iva e sovrapponibile alle clausole generali anti-abuso previste nelle direttive sulle imposte dirette, occorre tenere distinte le due forme di espressione del divieto di abuso.

Difatti, il concetto di *wholly artificial arrangements* descritto dalla Corte di Giustizia è il frutto di un tentativo di compromesso fra le istanze del singolo Stato membro e gli interessi dell'Unione⁵¹⁶, che finisce per far prevalere questi ultimi⁵¹⁷.

⁵¹³ Fa eccezione la Proposta di Direttiva relativa all'Imposta sui Servizi Digitali, COM(2018)148 finale del 21.03.2018.

⁵¹⁴ DE BROE – D. BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, cit., p. 138: "the ECJ's decision in *3M Italia* does not call into question the existence of the general principle of EU law prohibiting abuse in the direct tax area. Instead the judgment shows that the scope of application of the abuse-concept as a general principle of EU law is limited in the field of non-harmonized direct taxation. Its role is indeed limited to a justification ground which can be used to excuse restrictions imposed by national legislation on the fundamental freedoms".

⁵¹⁵ De Broe e Beckers hanno ravvisato tre funzioni diverse del divieto di abuso del diritto o elusione fiscale. *Ivi*, p. 136: "The prevention of tax avoidance appears under EU law in three forms, i.e. (1) as a justification ground potentially capable of justifying direct tax restrictions on the fundamental freedoms, (2) as an authorization in tax directives for the Member States to enact anti-abuse measures and (3) in the field of VAT (and other indirect taxes) as a purpose-oriented interpretation method in order to delineate the (non-abusive/proper) scope of the subjective right invoked by the taxpayer".

⁵¹⁶ *Ivi*, p. 135: "It is submitted that the role of the abuse concept as developed by the ECJ in its case law mirrors the division of competence to regulate taxation between the EU institutions and the Member States, and the legislative actions taken by either one of them in this area. With taxation remaining predominantly within the sovereign responsibility of the Member States, only limited competences have been assigned to the EU".

La giurisprudenza sul cd. *abuse of law* non descrive le pratiche di elusione fiscale che gli Stati membri sono legittimati a contrastare. I giudici europei, piuttosto, verificano l'impatto delle disposizioni nazionali antielusive o antievasive sull'esercizio delle libertà di circolazione nel mercato interno tant'è vero che i termini elusione o evasione fiscale sono utilizzati indifferentemente⁵¹⁸.

Focalizzando l'analisi esclusivamente sulle disposizioni dei Trattati, la Corte ha finito per offrire la definizione delle pratiche che costituiscono l'esercizio abusivo o strumentale delle libertà di circolazione e che, pertanto, possono essere legittimamente vietate dagli Stati membri a protezione delle proprie entrate tributarie. In sostanza, dalla giurisprudenza della Corte emerge soltanto che il contribuente che abusi delle libertà di movimento nel mercato interno non può invocare queste ultime per giustificare la violazione o l'elusione delle norme interne. Il fine elusivo non esclude di per sé la ragione economica dell'esercizio delle libertà di circolazione; detto in altri termini, l'esercizio di queste ultime per fini elusivi è comunque conforme alla *ratio* delle stesse. Le recenti iniziative legislative dell'Unione stanno progressivamente concorrendo alla formazione di una strategia antielusiva europea evoluta, in quanto non più fondata soltanto sulle disposizioni sostanziali antielusive (siano esse generali o specifiche) ma

⁵¹⁷ S.V. ARAMAYO, *A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth*, cit., p. 17: “the anti-abuse ECJ jurisprudence is not seeking to protect the tax revenue collection of the Member States. Instead it aims to eliminate national protectionist rules, and obviously, try to cut and reduce the artificial use of the EU freedoms. Its objective is not to fight the improper cross-border use of the twenty-eight national tax systems. This latter issue is not part of the EU responsibilities; at least, not yet. Despite this, combating the abuse of the EU Treaty freedoms, sometimes involves, fighting the tax circumvention, however it is not always like this”. Aramayo sostiene correttamente che la giurisprudenza della Corte di Giustizia sul divieto di pratiche abusive non assicura la protezione degli interessi fiscali statali ma unicamente il corretto esercizio delle libertà di circolazione nel mercato interno. In senso conforme, cfr. G. BIZIOLI, *Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market*, cit., p. 171: “The absolute priority of the Single Market is the enforcement of the fundamental freedoms to the detriment of domestic tax rules”.

⁵¹⁸ Anche autorevole dottrina sostiene l'opportunità di una distinzione fra la nozione di abuso del diritto e quella dei cd. “wholly artificial arrangements” funzionale a verificare la necessità e proporzionalità delle misure nazionali antielusive o antievasive. Ivi, p. 16: “In this context, Vanistendael has highlighted how the ECJ has ‘denationalized’ the concept of abuse and ‘Europeanized’ this concept by putting the focus on its effectiveness in the internal market and not in the national market. Therefore there is an abuse of Community law when transactions are wholly artificial constructions which do not reflect economic reality in the internal market context. So, when the latter objectives of the fundamental freedoms are fulfilled, there can be no tax avoidance from a Community point of view, even when the reduction of the tax burdens would be the only purpose in the transaction. In other words, the national anti-avoidance provisions can only be accepted in a cross-border context when it fights to prevent abuse of Community law which is not necessarily the same as abuse of national law”. Aramayo, aderendo alla tesi di Vanistendael, osserva che le disposizioni interne sono considerate legittime nella misura in cui colpiscono l'abuso delle disposizioni dell'Unione, non necessariamente coincidente con l'abuso del diritto interno. Secondo l'Autore, le norme che hanno la funzione di prevenire l'applicazione infondata delle libertà di circolazione europee e non di presidiare l'interesse nazionale alla corretta percezione dei tributi non sono propriamente delle norme anti-abuso o GAARs.

su una pluralità di misure volte a responsabilizzare gli intermediari e i contribuenti e ad assicurare alle Amministrazioni fiscali di poter disporre di quante più informazioni utili possibili.

Basti qui richiamare l'adozione della Dir. 2018/822/UE che ha incrementato gli obblighi di *compliance* includendo nel novero delle informazioni che debbono essere notificate all'Amministrazione finanziaria gli schemi di potenziale pianificazione fiscale aggressiva transnazionale e ha previsto che i legislatori nazionali prevedano delle misure sanzionatorie per l'inosservanza di tali obblighi procedurali, distinte da quelle eventualmente previste per la violazione della norma generale antiabuso.

CAPITOLO IV
I PRINCIPI EUROPEI IN MATERIA SANZIONATORIA

Sommaro

1. Premessa. – 1.2. I limiti alla potestà sanzionatoria degli Stati membri in materia tributaria e nel contrasto all’abuso del diritto. – 1.3. I profili critici della disciplina sanzionatoria dell’abuso del diritto o elusione fiscale. – 2. I principi europei in materia sanzionatoria. – 2.1. Distinzione preliminare fra le sanzioni e le altre conseguenze della contestazione abusiva. – 2.2. Il principio di leale cooperazione. – 2.3. I principi di equivalenza e di effettività. – 2.4. Il principio di proporzionalità. La rilevanza delle circostanze del caso concreto. – 2.5. La rilevanza dell’elemento soggettivo nella determinazione dell’importo della sanzione. – 2.6. Le ricadute dei principi di equivalenza, effettività e proporzionalità sulla disciplina anti-abuso. – 3. I limiti speciali nel settore dell’Iva: la tutela degli interessi finanziari dell’Unione. – 3.2. Le deroghe al principio di neutralità dell’Iva a titolo sanzionatorio. – 3.3. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso. – 4. La certezza del diritto e il principio di legalità. – 4.2. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso. – 4.3. I principi di legalità e proporzionalità delle pene e l’accezione di “pena” nell’art. 49 della Carta di Nizza. – 4.4. Riflessi dei principi di legalità dei reati e delle pene e determinatezza sul regime sanzionatorio dell’abuso del diritto o elusione fiscale. – 5. La certezza del diritto e la tutela del legittimo affidamento. – 5.2. L’applicazione del principio nei casi di abuso o frode. – 5.3. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso. – 6. I criteri sostanzialistici di qualificazione delle sanzioni. Il principio del *ne bis in idem*. – 6.1. Dubbi sulla pertinenza del principio rispetto alla disciplina dell’abuso del diritto. – 6.2. Il principio del *ne bis in idem* secondo la giurisprudenza della Corte EDU. – 6.3. Il principio del *ne bis in idem* secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia. – 6.4. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso. – 7. La proporzionalità delle sanzioni adottate nei settori non armonizzati. – 7.2. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso. – 8. Le sanzioni come limiti all’esercizio dei diritti e delle libertà. – 8.1. I requisiti di legalità e proporzionalità secondo l’art. 52, par. 1, della Carta di Nizza. – 8.2. Le interferenze con il diritto di proprietà: i principi di legalità e proporzionalità in base alla CEDU. – 8.3. Approfondimento di carattere multidisciplinare: origini, funzioni e contenuto del principio di proporzionalità. – 8.4. Ricadute sulla disciplina anti-abuso della giurisprudenza sulla tutela dei diritti fondamentali. – 9. Osservazioni conclusive. Spunti per il ravvicinamento delle misure sanzionatorie degli Stati membri.

1. Premessa.

Nel precedente capitolo è emersa la frammentarietà della disciplina antielusiva dell’Unione e dunque l’utilità di una sistematizzazione del principio e delle clausole

generali antiabuso di matrice europea allo scopo di precisarne gli effetti obbligatori o facoltativi per gli Stati membri.

Ora, la tematica delle sanzioni per i casi di violazione del principio generale antielusivo e delle clausole antiabuso merita un'attenzione particolare in quanto occorre chiedersi se il diritto dell'Unione, con ciò intendendo anche il complesso dei principi giurisprudenziali riconosciuti e applicati dalla Corte di Giustizia, sancisca dei criteri generali cui il legislatore interno deve attenersi e, per l'effetto, alla luce dei quali la disciplina sanzionatoria nazionale contro l'elusione deve essere vagliata.

Apparentemente, la titolarità della potestà sanzionatoria in capo ai legislatori nazionali osta alla rilevanza del diritto dell'Unione tuttavia i legislatori nazionali che adottino misure sanzionatorie per assicurare attuazione al diritto europeo restano vincolati al rispetto di alcuni principi⁵¹⁹.

La determinazione dei parametri minimi imposti dall'Unione agli Stati membri nella determinazione della disciplina sanzionatoria dell'abuso o elusione fiscale sollecita una ricerca nelle fonti di diritto primario e nei principi sanciti dalla Corte di Giustizia anche in settori diversi da quello tributario: una selezione delle sentenze sulle sanzioni contro l'abuso o l'elusione sarebbe insufficiente a raggiungere l'obiettivo prefissato, stante il loro numero ridotto e le indicazioni scarse ivi contenute, nonché il carattere relativamente recente della direttiva Anti-Elusione fiscale e la pendenza di altre iniziative ancora in fase di discussione presso il Consiglio, rispetto alle quali si pone il problema di prevedere quale potrà essere l'indirizzo seguito dalla Corte.

Si ritiene perciò utile confrontare le sentenze della Corte di Giustizia nel settore tributario con quelle emesse in altri settori, come quello doganale⁵²⁰ e societario, al fine di cogliere i principi comuni e quelli peculiari della materia fiscale.

⁵¹⁹ Alcuni dei principi di diritto applicati dalla Corte di Giustizia sono stati cristallizzati dal legislatore dell'Unione. In ambito tributario, si richiama esclusivamente la direttiva "Eurobollo" 1999/62/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 giugno 1999, relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture, il cui art. 9 bis stabilisce che "Le sanzioni previste devono essere effettive, proporzionate e dissuasive".

⁵²⁰ La distinzione fra il settore tributario e quello doganale si fonda su almeno due ragioni, una di carattere generale e una inerente l'abuso del diritto. In primo luogo, la materia doganale rientra fra i settori di competenza esclusiva dell'Unione sicché i principi validi in tale ambito non possono automaticamente essere estesi alle altre materie. A titolo esemplificativo, l'art. 42 del Codice Doganale dell'Unione (Reg. UE n. 952/2013, cd. "CDU"), applicabile integralmente dal 1° maggio 2016, riproduce pedissequamente alcuni principi sanciti dalla Corte di Giustizia ove dispone che "*Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive*". Tuttavia, l'art. 42, secondo paragrafo, allo scopo di perseguire un grado di integrazione maggiore fra i sistemi sanzionatori degli Stati membri, indica quali sanzioni amministrative possono essere adottate, stabilendo che "*In caso di applicazione di sanzioni amministrative, esse possono avere tra l'altro la forma di: a) un onere pecuniario imposto dalle autorità doganali, se del caso anche applicato in sostituzione di una sanzione penale; b) revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato*". In secondo luogo, è lo stesso legislatore interno ad aver diversificato la disciplina dell'abuso nei due ambiti laddove con l'art. 1, co. 4. D.Lgs. n. 128/2015 ha escluso l'applicabilità dei commi da 5 a 11 dell'art. 10-bis "*agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43*", che

Per far comprendere l'utilità e rilevanza dei principi europei che ci si accinge ad approfondire, occorre dapprima giustificare sul piano giuridico la loro efficacia vincolante in materia tributaria e, nello specifico, per la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, e indicare i principali profili critici del sistema sanzionatorio anti-abuso che rendono necessaria una verifica di conformità rispetto agli standard europei.

1.2. I limiti alla potestà sanzionatoria degli Stati membri in materia tributaria e nel contrasto all'abuso del diritto.

In linea di principio, gli atti di diritto derivato dell'Unione adottati nel settore tributario non affrontano la problematica delle sanzioni⁵²¹.

Ciò è vero anche per altri settori di competenza dell'Unione, e persino per quelli di competenza esclusiva⁵²², come accadeva per il settore doganale nella vigenza del Codice Doganale Comunitario (Reg. CEE n. 2913/1992).

Nelle materie di competenza concorrente dell'Unione e degli Stati membri, peraltro, opera anche il principio di sussidiarietà, che regola l'esercizio delle competenze concorrenti consentendo all'Unione di intervenire sul piano legislativo nei limiti in cui la sua azione sia necessaria per conseguire gli obiettivi previsti dai Trattati, se questi ultimi non possano essere sufficientemente perseguiti dagli Stati membri.

Cionondimeno, dall'analisi della giurisprudenza comunitaria emerge che la Corte di Giustizia ha rimediato all'assenza di criteri direttivi in materia sanzionatoria negli atti di diritto derivato dell'Unione, elaborando dei principi generali che i legislatori degli Stati membri sono tenuti a rispettare. Come noto, infatti, la Corte interpreta le disposizioni del diritto dell'Unione, incluse quelle dei Trattati, superando il loro dettato letterale e svolgendo una funzione "armonizzatrice" e sviluppa principi generali che trae dalle disposizioni dei Trattati e dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri.

Dallo studio interdisciplinare delle sentenze della Corte di Giustizia è dunque possibile desumere i caratteri che i sistemi sanzionatori nazionali devono possedere per risultare

restano assoggettati alla disciplina armonizzata dell'Unione e a quella attuativa prevista negli artt. 8 e 11 del D.Lgs. n. 374/1990 (T.u.l.d.).

⁵²¹ La direttiva Iva 2006/112/CE si limita ad attribuire agli Stati membri il potere di adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale (artt. 11, 19, 80, 131, 158) e le distorsioni della concorrenza (artt. 342-343). La direttiva Accise 2008/118/CE conferisce agli Stati membri il potere di impedire ogni possibile evasione, elusione o abuso (artt. 11, 14, 16, 39). La direttiva Interessi e Canoni 2003/49/CE prevede che gli Stati membri possano applicare le disposizioni necessarie per impedire frodi o abusi (art. 5), la direttiva Madre-figlia 2011/96/UE attribuisce tale potere per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso (art. 1) e la Direttiva Fusioni 2009/133/CE conferisce tale facoltà per contrastare l'elusione o l'evasione fiscali (art. 15). Fa eccezione la direttiva Eurobollo 1999/62/CE, che stabilisce che "Gli Stati membri pongono in essere gli adeguati controlli e determinano il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni delle disposizioni nazionali adottate in applicazione della presente direttiva; adottano tutte le misure necessarie per garantirne l'attuazione. Le sanzioni previste devono essere effettive, proporzionate e dissuasive" (art. 9-bis).

⁵²² Nei settori di competenza esclusiva dell'Unione, come quello doganale, l'addentellato normativo della competenza degli Stati membri in materia sanzionatoria è rappresentato dall'art. 3, par. 1, TFUE, che attribuisce loro il potere di adottare degli atti giuridicamente vincolanti, a condizione che siano stati espressamente autorizzati dall'Unione oppure che siano finalizzati a dare attuazione agli atti dell'Unione.

conformi al diritto dell'Unione⁵²³, oltre che le garanzie procedurali che devono essere rispettate nella fase di accertamento e contestazione delle violazioni⁵²⁴, come il diritto di difesa e il principio del contraddittorio.

⁵²³ Nel settore del diritto societario, si menziona la sentenza *Texdata Software GmbH* (C-418/11) del 26 settembre 2013 con cui la Corte di Giustizia si è pronunciata sulle sanzioni che gli Stati membri devono determinare per contrastare le violazioni delle disposizioni nazionali adottate in applicazione della Dir. 68/151/CEE (cd. prima direttiva, abrogata dalla Dir. 2009/101/CE) intesa a coordinare le garanzie richieste, negli Stati membri, alle società per proteggere gli interessi dei soci e dei terzi, della Dir. 78/660/CEE (cd. quarta direttiva) relativa ai conti annuali di taluni tipi di società, e della Dir. 89/666/CE (cd. undicesima direttiva) relativa alla pubblicità delle succursali delle società di capitali soggette al diritto di uno Stato membro diverso. La “prima direttiva” prevede soltanto che gli Stati membri “*stabiliscano adeguate sanzioni almeno per i casi di mancata pubblicità dei documenti contabili*” (art. 6, lett. a); la “quarta direttiva” afferma che gli Stati “*stabiliscono le regole relative alle sanzioni applicabili alle violazioni delle disposizioni nazionali adottate in applicazione della presente direttiva e adottano tutte le misure necessarie per assicurarne l'applicazione. Le sanzioni previste devono essere effettive, proporzionate e dissuasive*” (art. 60-bis); l’“undicesima direttiva” dispone che gli Stati “*prescrivono adeguate sanzioni per i casi di inottemperanza all'obbligo di pubblicità*” (art. 12). Atteso che l'irrogazione delle sanzioni non era preceduta dal contraddittorio, il giudice austriaco, con rinvio pregiudiziale, chiedeva alla Corte di interpretare, *inter alia*, le disposizioni sulle sanzioni delle suddette direttive. La Corte di Giustizia, dopo aver ricondotto il caso di specie nell'ambito di applicazione dell'undicesima direttiva, ha stabilito che la libertà di scelta delle sanzioni, di cui godono gli Stati membri, incontra dei limiti in quanto queste ultime devono essere adeguate alla gravità delle violazioni che esse reprimono, produttive di un effetto realmente deterrente e proporzionate. Il principio di proporzionalità implica che le misure nazionali non devono eccedere i limiti di ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti, perciò impone ai legislatori nazionali di scegliere, fra più misure appropriate, quella meno restrittiva. Nel caso in esame, le disposizioni sanzionatorie nazionali perseguivano lo scopo di assicurare la protezione degli interessi dei soci e dei terzi pertanto il giudice di rinvio era tenuto a verificare la proporzionalità del regime sanzionatorio interno in relazione a tale obiettivo. In primo luogo, la Corte di Giustizia, al fine di fornire dei criteri al giudice remittente, ha valorizzato il metodo della Commissione che, oltre a considerare l'ammontare medio delle ammende irrogate dagli altri Stati membri per la stessa violazione, aveva imposto di tenere conto degli interessi da tutelare e, segnatamente, degli interessi e dei rischi finanziari dei partner e dei terzi interessati alla situazione reale della società inadempiente. In secondo luogo, la Corte di Giustizia ha espresso un giudizio positivo sulle norme austriache per il fatto che consentivano di ridurre l'ammontare dell'ammenda sulla base delle circostanze concrete del caso di specie, sia pure solo mediante la proposizione di un ricorso motivato. In terzo luogo, i Giudici hanno riconosciuto l'efficacia dissuasiva e la proporzionalità delle sanzioni all'esito della comparazione con il sistema sanzionatorio austriaco previgente, affetto da inadeguatezza. In ambito doganale, si ricorda la sentenza *Siegfried Klattner* (C-389/95) del 29 maggio 1997 vertente sull'interpretazione della Dir. 83/182/CEE relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia di importazione temporanea di alcuni mezzi di trasporto. Il giudice di rinvio si interrogava sulla conformità della disposizione sanzionatoria greca volta ad assicurare il rispetto del divieto interno di importazione temporanea di un secondo mezzo di trasporto in franchigia da parte della stessa persona all'art. 3 della direttiva, che concedeva la franchigia per più di un veicolo da turismo per persona, e al principio di proporzionalità. La Corte ha ravvisato che la riscossione immediata dei dazi doganali e degli altri tributi dovuti sui mezzi di trasporto per uso privato (imposta sulla cifra di affari, accise, imposte di consumo,

La disposizione “chiave” che ha permesso alla Corte di Giustizia di giustificare il suo intervento è rappresentata dall’art. 4, par. 3, co. 2, del TUE, che stabilisce che “*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*”. Difatti, fra le “misure” possono ritenersi incluse le sanzioni.

Pertanto, per comprendere se la potestà sanzionatoria degli Stati membri debba essere esplicita nel rispetto dei principi europei occorre valutare se sia diretta a garantire il rispetto di obblighi di matrice comunitaria.

Con specifico riferimento alla disciplina antielusiva, si reputa necessario svolgere distinte considerazioni a seconda dell’ambito in cui trova applicazione.

Nel settore dell’Iva, l’obbligo di rispettare il principio generale antielusivo importa che gli Stati siano tenuti ad introdurre tutte le misure necessarie per assicurarne l’osservanza, conformemente ai principi sanciti nella Carta di Nizza e riconosciuti dalla Corte di Giustizia. A tale conclusione si giunge considerando le sentenze che hanno interpretato la direttiva Iva alla luce del principio di leale cooperazione fra l’Unione e

tassa di circolazione, etc.) e l’irrogazione di una sovrattassa pari al 100% dei dazi doganali ed altri tributi costituivano sanzioni contrarie all’art. 3 della direttiva. Il legislatore nazionale, infatti, non si era limitato ad assicurare il rispetto delle norme interne attuative della direttiva ma aveva finito per negare ai contribuenti i diritti loro spettanti.

⁵²⁴ La sentenza *Texdata Software GmbH* (C-418/11) del 26 settembre 2013, già richiamata nella nota 5 quale esempio di pronuncia della Corte sul regime sanzionatorio di uno Stato membro, è di estremo interesse anche nella parte in cui estende la valutazione del sistema sanzionatorio austriaco agli aspetti procedurali. In forza del principio di autonomia procedurale degli Stati membri, le forme di accertamento e contestazione delle fattispecie sono rimesse alla discrezionalità dei legislatori nazionali, che cionondimeno incontrano dei limiti derivanti dal diritto primario dell’Unione, come il principio del contraddittorio e il rispetto dei diritti di difesa. La Corte di Giustizia ha preliminarmente ricordato come, ai sensi dell’art. 51 par. 1, della Carta di Nizza i principi e diritti fondamentali ivi sanciti (in specie, il principio di tutela giurisdizionale effettiva e i diritti di difesa) si applichino esclusivamente alle disposizioni nazionali adottate in attuazione del diritto dell’Unione. In applicazione di tali principi, la Corte ha successivamente specificato che il termine per contestare la sanzione deve essere materialmente sufficiente per redigere e presentare un ricorso, che la presunzione di responsabilità è legittima se si tratta di una presunzione relativa e alla parte è riconosciuta la possibilità di provare le circostanze del caso di specie in sede giudiziale e che i destinatari di un atto sfavorevole devono essere posti in condizione di dedurre le loro ragioni sugli elementi addebitati a loro carico prima dell’emanazione dell’atto lesivo. La Corte di Giustizia ha specificato che i diritti fondamentali sono suscettibili di restrizioni, purchè queste ultime siano idonee a realizzare gli obiettivi di interesse generale perseguiti e siano proporzionate. Sulla base di tali argomenti, la Corte ha riconosciuto che l’applicazione di una sanzione di euro 700,00 senza previo avviso e in assenza di contraddittorio endoprocedimentale rispondeva all’obiettivo legittimo di garantire in modo rapido ed efficace il rispetto dell’obbligo di pubblicità nell’interesse generale di una migliore tutela dei soci e dei terzi. Il diritto di difesa non risultava violato, essendo garantito in sede di giudizio, in seguito alla proposizione di un ricorso diretto ad ottenere l’immediata sospensione dell’esecuzione del provvedimento impugnato. Infine, la Corte di Giustizia ha ritenuto conforme al principio di tutela giurisdizionale effettiva e al principio del rispetto dei diritti di difesa un regime sanzionatorio, come quello austriaco, che preveda l’obbligo di motivazione dell’atto di irrogazione delle sanzioni, anche se stabilisca il divieto dei *nova in appello* e non garantisca lo svolgimento di un’udienza.

gli Stati membri previsto dall'art. 4, co. 3, TFUE e dell'obbligo di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione sancito nell'art. 325 TFUE⁵²⁵.

Nella nota sentenza *Hans Åkerberg Fransson* (C-617/10), la Corte ha sostenuto l'applicazione dei principi della Carta di Nizza alle misure sanzionatorie statali contro le violazioni ai fini Iva a seguito di una ponderata valutazione e, in particolare, valorizzando l'obbligo imposto dal Trattato agli Stati membri di sanzionare in modo effettivo i comportamenti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione e l'obbligo degli Stati membri, contenuto nella direttiva Iva, di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'Iva sia interamente riscossa nel loro territorio e di lottare contro la frode⁵²⁶.

Fra le disposizioni richiamate dalla Corte di Giustizia rientrava anche l'art. 4, par. 3, del TUE, ossia il principio di leale cooperazione fra gli Stati membri e l'Unione.

Negli altri settori armonizzati ove il principio generale antielusivo è obbligatorio e direttamente efficace, la potestà sanzionatoria degli Stati membri può ritenersi parimenti collegata all'esecuzione del diritto dell'Unione e quindi deve essere esercitata nel rispetto del principio di leale cooperazione, e di tutti i principi e criteri che ne conseguono individuati dalla Corte di Giustizia, che si approfondiranno *infra*.

Maggiore attenzione, invece, va prestata per il settore delle imposte dirette, in cui il livello di armonizzazione va verificato, a nostro giudizio, con specifico riguardo alle disposizioni generali anti-abuso.

La Direttiva Madre-Figlia e la Direttiva Anti-Elusione fiscale obbligano gli Stati membri a contrastare le pratiche abusive dunque si ritiene che questi ultimi siano tenuti ad adottare anche tutte le misure ancillari necessarie ad assicurare l'osservanza del divieto.

Diverso è il caso delle direttive che concedono agli Stati membri la facoltà di introdurre determinati obblighi o divieti per contrastare le pratiche di abuso o elusione, essendo nell'interesse degli Stati introdurre anche le misure sanzionatorie opportune (ad esempio, il divieto di abuso delle disposizioni della direttiva Fusioni 2009/133/CE, art. 15, par. 1, lett. a).

⁵²⁵ Più di recente, Corte di Giustizia, sentenza del 20 marzo 2018, *Procedimento penale a carico di Luca Menci con l'intervento di Procura della Repubblica*, causa C-524/15, punto 21: "Essendo volte ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e a combattere la frode, sanzioni amministrative inflitte dalle autorità tributarie nazionali e procedimenti penali avviati per reati in materia di IVA, come quelli in discussione nel procedimento principale, costituiscono un'attuazione degli articoli 2 e 273 della direttiva 2006/112 e dell'articolo 325 TFUE e, quindi, del diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta...".

⁵²⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 26 febbraio 2013, *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, causa C-617/10. La Corte di Giustizia ha riconosciuto che la direttiva Iva e l'art. 325 del TFUE impongono agli Stati membri l'obbligo di garantire che l'Iva sia interamente riscossa nel loro territorio e di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione mediante l'adozione di misure dissuasive ed effettive, equivalenti a quelle adottate contro le frodi lesive degli interessi nazionali. La Corte ha affermato che la sua interpretazione dell'art. 50 della Carta di Nizza era vincolante soltanto ai fini della valutazione di legittimità della normativa nazionale sul trattamento sanzionatorio delle infedeltà commesse nella dichiarazione Iva. M. RICHARDSON, *The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences*, in *EC Tax Review*, n. 6/2017, p. 330.

Pertanto, i principi riconosciuti dalla Corte di Giustizia che limitano la potestà sanzionatoria dei legislatori nazionali dovrebbero operare soltanto in relazione all'attuazione delle clausole antiabuso contenute nelle direttive 2011/96/UE e 2016/1164/UE; viceversa, le disposizioni sanzionatorie che assicurano effettività alle clausole antiabuso adottate dai legislatori nazionali nell'esercizio della facoltà riconosciuta loro dalle direttive "Fusioni e Scissioni" e "Interessi e Canoni" possono essere vagliate unicamente per i loro effetti discriminatori o restrittivi, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia che sottopone tutte le misure nazionali genericamente restrittive delle libertà di circolazione al proprio *rule of reason test*, come si illustrerà meglio in dettaglio nel paragrafo 7 di questo capitolo⁵²⁷.

A tale conclusione è possibile giungere anche seguendo un altro percorso argomentativo che si fonda sull'interpretazione ed applicazione dell'art. 51 della Carta di Nizza, ai sensi del quale le disposizioni della Carta si applicano agli Stati membri "esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione" ed essa "non introduce competenze nuove o compiti nuovi per la Comunità e per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati".

Sulla base di tale disposizione, la dottrina ha riconosciuto che la Carta di Nizza può essere estesa al settore delle imposte dirette limitatamente agli atti che costituiscono implementazione della direttiva Anti-Elusione fiscale e delle altre direttive sulle imposte dirette⁵²⁸.

Tuttavia, occorre intendersi se i principi della Carta possano essere estesi anche al regime sanzionatorio adottato dai legislatori nazionali in occasione del recepimento delle direttive *de quibus*.

Si è dell'avviso che le sanzioni per violazione delle regole antiabuso previste come obbligatorie dalla Direttiva Madre-Figlia e dalla Direttiva Anti Elusione fiscale possano essere ricondotte fra le misure di implementazione delle disposizioni del diritto dell'Unione. Esse, infatti, sono pur sempre collegate all'obbligo degli Stati membri di contrastare l'applicazione abusiva delle disposizioni di favore contenute nelle direttive. Tale posizione può trovare appoggio nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, che non ha accolto la tesi più rigorosa secondo cui i principi della Carta di Nizza si applicano solo se sussiste un interesse specifico dell'Unione⁵²⁹.

Negli altri settori delle imposte dirette, invece, deve escludersi che le misure sanzionatorie per violazione del divieto di abuso costituiscano attuazione del diritto dell'Unione e, di conseguenza, siano assoggettate ai principi della Carta di Nizza.

⁵²⁷ La Corte di Giustizia ha stabilito che le disposizioni sanzionatorie possono legittimamente produrre effetti restrittivi sulle libertà di circolazione solo se risultano giustificate da ragioni di ordine pubblico e di interesse generale meritevoli di tutela e proporzionate all'obiettivo perseguito. Così statuendo, la Corte è pervenuta ad imporre il rispetto del principio di proporzionalità delle sanzioni anche nei settori non armonizzati.

⁵²⁸ M. RICHARDSON, *The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences*, cit., pp. 323-324.

⁵²⁹ Con la sentenza *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, la Corte di Giustizia, respingendo l'orientamento più rigoroso espresso nelle conclusioni dell'Avvocato generale Pedro Cruz Villalón, ha affermato l'applicabilità dei diritti sanciti nella Carta di Nizza alle misure che sanzionano una violazione delle disposizioni della direttiva Iva e pertanto attuano l'obbligo, imposto dal Trattato agli Stati membri, di sanzionare in modo effettivo i comportamenti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione.

1.3. I profili critici della disciplina sanzionatoria dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Prima di passare in rassegna i principi europei che assumono rilevanza ai fini dell'indagine sull'abuso del diritto o elusione fiscale, si vogliono mettere in luce gli aspetti problematici che la disciplina anti-abuso presenta sul versante sanzionatorio.

Un primo profilo è rappresentato dalla fonte della regola generale antiabuso, un tempo stabilita dalla giurisprudenza, ora codificata nella legge, la quale può sollevare dei dubbi sul rispetto del principio di legalità. Considerato che nei giudizi relativi ad avvisi di accertamento notificati prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 si continua ad applicare il principio generale antielusivo, la questione è ancora attuale.

Un secondo profilo, connesso al primo, consiste nel contenuto della regola antiabuso che – come si è approfondito nel Capitolo I – si articola in elementi costitutivi che sono descritti con un tasso di inevitabile astrattezza (per esempio, l'assenza di sostanza economica) e richiedono una valutazione discrezionale nel caso concreto dell'Amministrazione finanziaria, con il rischio di non soddisfare i requisiti di chiarezza, accessibilità e prevedibilità richiesti per le fattispecie sanzionatorie dal principio di legalità e il suo corollario di determinatezza.

Un terzo aspetto critico concerne la natura giuridica della clausola antiabuso che, se determina l'applicazione analogica di norme impositive – secondo una ricostruzione dottrinale che si è analizzata e in parte condivisa – non potrebbe ammettere sanzioni per il principio di legalità inteso come divieto di analogia *in malam partem*.

Tali profili impongono di analizzare il contenuto del principio di legalità, come interpretato dalla Corte di Giustizia e dalla Corte EDU, quando è applicato alle sanzioni oppure, più in generale, alle misure restrittive del diritto fondamentale di proprietà, in cui le sanzioni tributarie sono ricomprese; inoltre, inducono ad approfondire il principio di legalità delle pene, alla luce della concezione sostanzialistica di “pena” e della natura e funzione punitivo-afflittiva delle sanzioni amministrative tributarie che – come si analizzerà in dettaglio nel Capitolo V – possono essere irrogate alle fattispecie di abuso del diritto in base all'art. 10, co. 13, L. n. 212/2000⁵³⁰.

Tornando ai profili problematici della disciplina antiabuso, va chiarita la natura dell'effetto tipico della contestazione abusiva, che è ravvisato nel disconoscimento degli effetti fiscali favorevoli dell'operazione abusiva e nell'applicazione degli effetti previsti dalle norme eluse.

La qualificazione delle conseguenze dell'abuso o elusione fiscale richiede una ricognizione della giurisprudenza europea di Lussemburgo e Strasburgo sui criteri di classificazione delle sanzioni e assume rilievo sia per il principio del *ne bis in idem* sia per la verifica sulla proporzionalità della reazione punitiva complessivamente prevista dal legislatore nazionale.

In ragione di ciò, ci si propone di ricostruire il contenuto e la portata attuale anche del principio di proporzionalità che rileva sotto due profili, sia come parametro di legittimità delle sanzioni in generale e delle pene, sia come limite alle misure interne lesive dei diritti fondamentali, compreso il diritto di proprietà.

⁵³⁰ Sulla natura giuridica e sulle funzioni delle sanzioni amministrative tributarie nell'ordinamento italiano, si rinvia al par. 6.3 del prossimo capitolo.

Fra gli altri aspetti della disciplina dell'elusione che assumono rilevanza sul piano sanzionatorio rientra la centralità dell'attività interpretativa: l'applicazione del principio o delle regole scritte antiabuso, come è emerso nel Capitolo I, postula un'attività interpretativa delle disposizioni tributarie, della loro *ratio*, dei principi che le sottendono e che governano il sistema dunque interferisce con il principio della tutela della buona fede e del legittimo affidamento del contribuente.

2. I principi europei in materia sanzionatoria.

2.1. Distinzione preliminare fra le sanzioni e le altre conseguenze della contestazione abusiva.

Il diritto dell'Unione lascia agli Stati membri la decisione se sia necessario introdurre misure sanzionatorie per la violazione del divieto di abuso del diritto e, in caso di esito affermativo, un ampio margine di discrezionalità nella scelta sui tipi e sugli importi delle sanzioni.

Nell'ambito delle sentenze sulle pratiche abusive ai fini Iva, su sollecitazione dei giudici nazionali remittenti, la Corte di Giustizia si è limitata a statuire che le disposizioni sanzionatorie devono rispettare il principio di legalità⁵³¹.

Eccezionalmente, il legislatore europeo si è pronunciato in punto di sanzioni nel Considerando (11) della Direttiva Anti-Elusione fiscale 2016/1164/UE, in cui ha esplicitato che agli Stati membri non è impedito di prevedere delle sanzioni in caso di violazione della norma generale antiabuso.

Tale enunciazione, tuttavia, non è riportata anche nell'articolato della direttiva.

A diverse conclusioni si deve giungere per quanto riguarda la descrizione degli effetti (diremmo) "fisiologici" della contestazione di abuso del diritto, i quali sono tenuti distinti dalle sanzioni⁵³².

Nella Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 2012, la Commissione ha definito le conseguenze sostanziali delle pratiche abusive, avendo suggerito ai legislatori nazionali di introdurre una clausola generale antiabuso in base alla quale "*Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata*" (par. 4.2).

Autorevole dottrina ha criticato l'utilizzo del verbo "ignorare" e sostenuto che il disconoscimento degli effetti giuridici poteva trovare giustificazione solo nei confronti delle costruzioni di puro artificio, finzionistiche e simulatorie e non anche nei riguardi

⁵³¹ Corte di Giustizia, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd*, sentenza del 21 febbraio 2006, C-255/02, punti 93-94: "*Occorre altresì ricordare 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, sentenza *Emsland-Stärke*, cit., punto 56). *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*".

⁵³² *Ibidem*.

degli atti e negozi giuridici reali ed effettivi, dunque l'effetto della contestazione abusiva doveva consistere unicamente nella loro inopponibilità al fisco⁵³³.

Ad ogni modo, deve considerarsi che la clausola generale antiabuso promossa dalla Commissione prevede che *“Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica»*”. Da tale disposizione è possibile ricavare che la violazione della clausola generale antiabuso comporta unicamente la ridefinizione del regime fiscale applicabile alla fattispecie contestata, fermi gli altri effetti giuridici.

Nelle direttive in materia di imposte dirette, il Consiglio ha confermato che le pratiche abusive vanno considerate inefficaci solo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nel senso che i vantaggi fiscali che hanno determinato debbono essere sconosciuti.

Segnatamente, la direttiva Madre-Figlia stabilisce che *“Gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva”* alle costruzioni abusive come identificate all'art. 1, par. 2-3 (art. 1, par. 2).

L'art. 6 della direttiva Anti Elusione fiscale, come si è esaminato nel par. 7 del precedente capitolo, prevede che le costruzioni abusive siano *“ignorate”* ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, e che quest'ultima sia calcolata in conformità al diritto nazionale.

Le conseguenze civilistico-restitutorie della contestazione di abuso o elusione fiscale si possono trarre anche dalle disposizioni della Direttiva Fusioni che prevede che gli Stati membri possano rifiutare di applicare oppure revocare gli effetti fiscali favorevoli contemplati dalle sue disposizioni nei confronti delle operazioni aventi come obiettivo l'elusione fiscale (art. 15, par. 1, lett. a Dir. 2009/133/CE).

Parimenti è a dirsi per la Direttiva Interessi e Canoni, in base alla quale gli Stati membri *“possono revocare i benefici della presente direttiva o rifiutarne l'applicazione”* nel caso di transazioni abusive (art. 5, par.2, Dir. 2003/49/CE).

2.2. Il principio di leale cooperazione.

In assenza di un diritto sanzionatorio armonizzato, il principio di leale cooperazione, già espresso nell'art. 5 del TCE e ora contenuto nell'art. 4, par. 3, co. 2 del Trattato sull'Unione Europea costituisce il fondamento normativo dal quale la Corte di Giustizia ha sviluppato il principio di diritto, oramai consolidato in tutti i settori armonizzati dell'ordinamento europeo, in base al quale gli Stati membri debbono assicurare il rispetto delle disposizioni europee e delle norme interne attuative mediante la previsione di sanzioni analoghe a quelle previste contro le violazioni del diritto interno comparabili per natura ed importanza e, in ogni caso, mediante sanzioni effettive⁵³⁴.

⁵³³ Cfr. G.. FALSITTA, *Note critiche intorno al concetto di abuso nella recentissima codificazione*, cit., pp. 707 ss.

⁵³⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 30 settembre 2003, *Inspire Art Ltd*, causa C-167/01, punto 62 e giurisprudenza ivi richiamata: *“Occorre ricordare in proposito che, secondo una giurisprudenza costante, qualora una disposizione di diritto comunitario non contenga alcuna disposizione specifica che preveda una sanzione in caso di trasgressione o faccia rinvio, al riguardo, alle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative nazionali, l'art. 10 CE impone agli Stati membri di adottare tutte le misure atte ad assicurare la portata e l'efficacia*

Dal principio di leale cooperazione che regola i rapporti fra l'Unione e gli Stati membri, la Corte ha desunto i principi di equivalenza e di effettività (o proporzionalità in senso lato) delle misure sanzionatorie adottate autonomamente dai legislatori nazionali⁵³⁵.

La disciplina sanzionatoria nazionale nei settori armonizzati dal diritto dell'Unione è altresì condizionata al rispetto dei principi generali del diritto dell'Unione, ed in particolare ai principi di certezza del diritto, di legalità e di proporzionalità, derivanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri⁵³⁶.

Essa, inoltre, deve essere rispettosa dei diritti fondamentali delle persone riconosciuti nella Carta di Nizza, che ha la stessa efficacia giuridica dei Trattati ai sensi dell'art. 6, par. 1, TUE, e garantiti dalle disposizioni della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, come il diritto a non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato, inteso come violazione punita con misure afflittive⁵³⁷.

2.3. I principi di equivalenza e di effettività.

Nei settori armonizzati dall'Unione, la potestà sanzionatoria degli Stati membri deve essere esercitata nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività.

del diritto comunitario. A tal fine, pur mantenendo la scelta delle sanzioni, essi devono segnatamente vegliare a che le violazioni del diritto comunitario siano punite, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in forme analoghe a quelle previste per le violazioni del diritto interno simili per natura e importanza e che, in ogni caso, conferiscano alla sanzione stessa un carattere effettivo, proporzionale e dissuasivo”.

⁵³⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 3 maggio 2005, *Silvio Berlusconi, Sergio Adelchi, Marcello dell'Utri e a.*, cause riunite C-387/02, C-391/02 e C-403/02, punto 65: “*Secondo tale giurisprudenza pur conservando la scelta delle sanzioni, gli Stati membri devono segnatamente vegliare a che le violazioni del diritto comunitario siano punite, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in forme analoghe a quelle previste per le violazioni del diritto interno simili per natura e importanza e che, in ogni caso, conferiscano alla sanzione stessa un carattere effettivo, proporzionale e dissuasivo”.* La Corte di Giustizia ha confermato tale principio anche in relazione alle disposizioni, adottate nei settori armonizzati, che hanno codificato l'obbligo degli Stati di introdurre sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate. A titolo esemplificativo, si richiama la sentenza *LCL Le Crédit Lyonnais SA* del 27 marzo 2014 (C-565/12), concernente le condizioni di adeguatezza dei sistemi sanzionatori nazionali contro la violazione dell'obbligo del creditore di valutare la solvibilità del debitore prima della conclusione di un contratto di credito al consumatore ai sensi della direttiva 2008/48/CE, in cui la Corte di Giustizia ha rimesso al giudice remittente francese la valutazione della dissuasività delle sanzioni irrogate nel caso concreto.

⁵³⁶ La Corte di Giustizia ha chiarito che l'obbligo degli Stati membri di adottare delle sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate contro la violazione di disposizioni comunitarie può essere espresso nelle norme di diritto derivato e, in ogni caso, trova fondamento nel principio di leale cooperazione sancito nel Trattato (art. 5 TCEE, ora art. 4 TFUE), come interpretato dalla giurisprudenza comunitaria a partire dalla sentenza *Commissione c. Repubblica Ellenica* del 21 settembre 1989 (C-68/88).

⁵³⁷ Sul rapporto tra l'esercizio della potestà sanzionatoria statale e il diritto dell'Unione Europea, v. B. BAREL - F. FOLTRAN, *La legge europea 2013 e le sanzioni in materia di violazione degli obblighi dichiarativi*, in AA.VV., *Profili critici del diritto penale tributario*, cit., pp. 362 ss.

In forza del principio di equivalenza, le sanzioni previste dall'ordinamento interno contro le violazioni del diritto dell'Unione devono essere di gravità almeno pari a quella delle sanzioni previste contro le violazioni del diritto interno simili per natura e per importanza.

Considerato che le sanzioni previste per le infrazioni nazionali potrebbero essere inadeguate, la Corte ha imposto il rispetto anche del principio di effettività, sicchè i legislatori nazionali devono prevedere delle sanzioni sufficientemente dissuasive ed effettive e garantire che la tutela apprestata dagli Stati membri contro le violazioni delle disposizioni europee sia idonea ad assolvere alle funzioni proprie di un sistema punitivo.

Fra le sentenze risalenti più significative da cui ha tratto origine un filone giurisprudenziale comunitario solido e coerente, si richiama la sentenza *Siesse c. Director da Alfândega de Alcântara* del 26 ottobre 1995⁵³⁸ pronunciata a seguito del rinvio pregiudiziale di interpretazione promosso dal Tribunal Fiscal Adunaneiro di Lisbona che chiedeva se il Reg. 4151/1988 ostasse all'imposizione di una maggiorazione del 5% sul valore delle merci sdoganate dopo il decorso dei termini legali di sdoganamento.

Richiamando proprie pronunce anteriori, la Corte di Giustizia ha affermato che nel caso in cui gli atti dell'Unione non prevedano sanzioni specifiche per l'ipotesi di violazione delle loro disposizioni così come in quello in cui essi demandino ai legislatori nazionali la determinazione delle sanzioni, gli Stati membri sono tenuti ad adottare tutte le misure atte a garantire la portata e l'efficacia del diritto comunitario ai sensi del principio di leale collaborazione sancito nel Trattato⁵³⁹.

Nel paragrafo 20 della sentenza *Siesse*, la Corte ha dettato un principio di diritto cardine, rimasto immutato nella giurisprudenza successiva, in base al quale le sanzioni contro le violazioni del diritto comunitario devono essere analoghe sul piano sostanziale e procedurale a quelle previste contro le violazioni del diritto interno simili per natura e per importanza e devono, in ogni caso, risultare effettive, proporzionate e dissuasive⁵⁴⁰.

Nel paragrafo 21, la Corte ha altresì ribadito un principio già espresso nella sentenza *Commissione c. Grecia* (C-210/91), sempre relativa al settore doganale, secondo cui se è pur vero che in assenza di armonizzazione gli Stati membri sono competenti a stabilire le sanzioni che ritengono più appropriate, essi debbono esercitare tale competenza “*nel rispetto del diritto comunitario e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità*”.

⁵³⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 26 ottobre 1995, *Siesse - Soluções Integrais em Sistemas Software e Aplicações Lda*, causa C-36/94.

⁵³⁹ Ai sensi dell'art. 5 TCE, par. 1, primo periodo, nella versione consolidata in data 1995, “*Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità*”.

⁵⁴⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 26 ottobre 1995, *Siesse*, causa C-36/94, punto 20: “*pur conservando un potere discrezionale in merito alla scelta delle sanzioni, essi [n.d.r. gli Stati membri] devono vegliare a che le violazioni del diritto comunitario siano sanzionate, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in termini analoghi a quelli previsti per le violazioni del diritto interno simili per natura e per importanza, e che in ogni caso conferiscano alla sanzione stessa un carattere di effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva*”.

Sulla base di tali principi, nella sentenza *Siesse* la Corte di giustizia ha stabilito che la maggiorazione del 5% prevista dal regolamento portoghese delle dogane perseguiva lo scopo legittimo di assicurare il rispetto delle formalità e dei termini per lo sdoganamento previsti dal regolamento comunitario e ha rimesso al giudice del rinvio il compito di verificare che i parametri di determinazione dell'importo della sanzione fossero analoghi a quelli previsti per le infrazioni nazionali della stessa natura e gravità e risultassero conformi al principio di proporzionalità.

Nella sentenza *De Andrade* del 7 dicembre 2000⁵⁴¹, la Corte ha confermato i principi enunciati nella celebre sentenza *Siesse* e ha specificato che l'esame del giudice nazionale sul rispetto dei principi di equivalenza e di proporzionalità delle sanzioni andava effettuato nel caso concreto della causa principale.

Nelle sue Conclusioni presentate il 21 settembre 2000 per la causa *De Andrade* (C-213/99), l'Avvocato generale Fennelly ha chiarito che le sanzioni contro le violazioni del diritto comunitario possono essere più gravi di quelle equivalenti nazionali, in quanto la giurisprudenza si è limitata a stabilire un livello minimo di gravità delle prime e non ha imposto che siano identiche alle seconde⁵⁴².

2.4. Il principio di proporzionalità. La rilevanza delle circostanze nel caso concreto.

Il principio di proporzionalità, come noto, costituisce uno dei principi generali del diritto dell'Unione e trova varie forme di espressione in quanto, da un lato, disciplina

⁵⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza del 7.12.2000, *José Teodoro de Andrade*, causa C-213/99. La Corte di Giustizia, in seguito al rinvio pregiudiziale del Tribunal Fiscal Adunaeiro di Oporto, ha fornito l'interpretazione dell'art. 53 del Reg. CEE n. 2913/1992, istitutivo del Codice Doganale Comunitario ("CDC"), che legittimava l'adozione da parte delle autorità doganali di ogni misura necessaria per regolarizzare la situazione delle merci per le quali non fossero state avviate le formalità di sdoganamento nei termini di legge. La normativa portoghese prevedeva una procedura di messa in vendita immediata delle merci dopo la scadenza del termine per l'immissione in libera pratica o per la richiesta di un'altra destinazione doganale, senza previa notifica agli interessati, oppure una maggiorazione *ad valorem* per la regolarizzazione della situazione di tali merci. Secondo la Corte, l'imposizione di un tributo pari ad una determinata percentuale del valore delle merci poteva essere applicata ai fini sanzionatori in quanto perseguiva gli scopi legittimi di garantire il rispetto delle formalità e dei termini previsti dal Codice Doganale Comunitario, di indurre gli operatori economici ad attivarsi per regolarizzare la situazione delle merci dopo il decorso dei termini e di assicurare il pagamento effettivo dei dazi doganali dovuti.

⁵⁴² Conclusioni dell'Avvocato generale Fennelly, *José Teodoro de Andrade*, causa C-213/99, 21 settembre 2000, punto 44: "Ritengo che la Corte nella sentenza *Siesse* intendesse assicurare che l'infrazione fosse sanzionata per lo meno in termini altrettanto severi quanto quelli previsti per il diritto interno. Se la sanzione è proporzionata al suo fine, può non essere necessario che essa sia identica al suo equivalente nazionale; in altre parole, può essere una sanzione più pesante". L'Avvocato generale ha sottolineato che la verifica della proporzionalità della misura sanzionatoria postula la ricerca dello scopo per cui essa è stata adottata e va condotta sia in termini generali sia con riferimento al caso concreto. L'Avvocato Fennelly ha poi aggiunto che il calcolo *ad valorem* della maggiorazione garantisce che la stessa sia proporzionale al valore delle merci, oggettiva e di ammontare predeterminabile.

l'esercizio delle competenze dell'Unione⁵⁴³ svolgendo una funzione complementare a quella del principio di sussidiarietà, dall'altro, governa l'esercizio dell'attività legislativa degli Stati membri ed è posto a presidio dei diritti fondamentali stabilendo che le misure adottate per ragioni di interesse generale e interessi pubblicistici devono essere idonee e necessarie e non devono superare il limite di quanto è necessario per conseguirli⁵⁴⁴.

Il principio di proporzionalità è comunemente applicato anche come limite all'attività legislativa interna agli Stati nella cd. "giurisprudenza delle esigenze imperative" in cui la Corte di Giustizia interpreta le disposizioni del TFUE sulle libertà di circolazione e stabilisce che le disposizioni nazionali discriminatorie o restrittive giustificate da valide ragioni imperative di pubblico interesse sono legittime se sono idonee, necessarie e proporzionate agli obiettivi perseguiti⁵⁴⁵.

Il principio di proporzionalità ha trovato specifica applicazione anche in materia sanzionatoria⁵⁴⁶.

⁵⁴³ Art. 5, par. 4, TFUE: *"In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati. Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di proporzionalità conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità."* Nell'ambito di tale disposizione, esso è concepito come principio che disciplina l'esercizio delle competenze dell'Unione e che pone dei limiti al legislatore europeo affinché intervenga nelle forme e con i mezzi necessari per raggiungere gli obiettivi che persegue nel rispetto dei principi di attribuzione e di sussidiarietà. Sul punto, si è espresso V. MITSILEGAS, voce *"Art. 49 – Principles of Legality and Proportionality of Criminal Offences and Penalties"*, in S. PEERS – T. HERVEY – J. KENNER – A. WARD (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights A commentary*, cit., p. 1365: *"This concept of proportionality is focused specifically on the control of the exercise of EU competence and serves to address concerns over the potential over-extension of the power of the European Union"*.

⁵⁴⁴ *Ivi.*, pp. 1365-1366: *"To these functions of proportionality can be added a concept of proportionality which is familiar to the evolution of the law of the ECHR, and which is focused on the protection of fundamental rights. This human rights concept of proportionality aims at minimising the limits introduced to the protection of fundamental rights and is also reflected in the Charter"*.

⁵⁴⁵ Un esempio di tale tendenza è offerto proprio dalla giurisprudenza sull'elusione fiscale nel settore delle imposte dirette, con cui la Corte di Giustizia ha fornito in via pregiudiziale l'interpretazione delle norme dei Trattati al fine di consentire ai giudici remittenti di valutare la compatibilità con le stesse delle norme antielusive interne ed, in specie, la loro proporzionalità rispetto all'obiettivo di prevenzione delle pratiche abusive o elusive. Sull'effetto della giurisprudenza della Corte di Giustizia si è espresso F. AMATUCCI, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2/2015, p. 416: *"la proporzionalità consente dunque la corretta operatività negli ordinamenti tributari nazionali di altri principi a garanzia del contribuente diversi dall'eguaglianza e dalla capacità contributiva, come la tutela delle libertà economiche ed individuali che si contrappongono all'interesse fiscale nazionale"*.

⁵⁴⁶ La Corte di Giustizia nelle sentenze volte a chiarire se il diritto dell'Unione osti (o non) alle misure sanzionatorie previste dal diritto interno degli Stati membri suole esordire ricordando che *"in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto"*.

In base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, il principio di proporzionalità deve essere rispettato sia in sede di definizione astratta delle sanzioni che in sede di irrogazione della sanzione nel caso concreto⁵⁴⁷.

Ancorchè la valutazione di proporzionalità delle sanzioni sia demandata al giudice nazionale di rinvio⁵⁴⁸, la Corte di Giustizia fornisce a quest'ultimo dei parametri di valutazione vincolanti, imponendogli di considerare la natura e la gravità dell'infrazione e le modalità di determinazione dell'importo della sanzione.

Sovente, però, la Corte di Giustizia non si limita a dettare i criteri ma conduce autonomamente un proprio test di legittimità della normativa nazionale da cui ha tratto origine il procedimento e suggerisce al giudice remittente la soluzione da adottare⁵⁴⁹.

Devono considerarsi declinazioni del principio di proporzionalità anche alcune disposizioni contenute nella Carta di Nizza e, in particolare, l'art. 52, par. 1, concernente la portata e interpretazione dei diritti fondamentali, e l'art. 49, par. 3, sulla proporzionalità dei reati e delle pene: l'art. 52, par. 1, si applica alle norme interne ed europee restrittive dei diritti fondamentali riconosciuti dalla Carta di Nizza ed è espresso in termini corrispondenti al nucleo tradizionale del principio di proporzionalità; l'art. 49, par. 3 invece, codifica il principio generale del diritto dell'Unione e derivante dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri che attiene specificatamente alla proporzionalità degli illeciti penali e delle rispettive sanzioni.

dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità". Corte di Giustizia, sentenza del 9 luglio 2015, *Radu Florin Salomie e Nicolae Vasile Oltean*, causa C-183/14, punto 50 e giurisprudenza ivi citata.

⁵⁴⁷ Sul contenuto ampio e variegato del principio di proporzionalità, che impone ai legislatori nazionali il rispetto di una serie di garanzie e diritti a tutela del contribuente, cfr. F. AMATUCCI, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, cit., pp. 417-418.

⁵⁴⁸ Gli Avvocati generali sono stati i primi ad indicare i parametri per la valutazione della proporzionalità delle misure sanzionatorie. Nelle sue conclusioni per la causa *Commissione delle Comunità Europee c. Repubblica Ellenica* (C-156/04), presentate il 14.09.2006, l'Avvocato generale Geelhoed, riferendosi al caso del cumulo di sanzioni relative alla medesima violazione, ha suggerito di valutarle nel loro complesso e quindi di prescindere dal carattere lieve delle stesse singolarmente considerate. Interessante è anche il paragrafo 42 in cui l'AG ha fatto riferimento, senza però citare gli estremi, alla giurisprudenza comunitaria che impone agli Stati membri di prevedere un sistema di controlli efficiente, in grado di accertare rapidamente le infrazioni meno gravi e di permettere al contribuente di regolarizzare la propria situazione tributaria entro un termine ragionevole.

⁵⁴⁹ A titolo esemplificativo, Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 2015, *Robert Michal Chmielewski*, causa C-255/14. La sentenza, relativa all'art. 9, par. 1, del regolamento n. 1889/2005, impone agli Stati membri di stabilire sanzioni efficaci, proporzionate e dissuasive in caso di inadempienza dell'obbligo di dichiarare il trasporto di denaro contante di importo superiore ad euro 10.000,00 in entrata o in uscita dal territorio dell'Unione. La Corte di Giustizia ha esaminato la normativa ungherese e ha affermato che un'ammenda progressiva del 60% commisurata all'importo del denaro contante non dichiarato, unita al trattenimento del denaro non dichiarato, sebbene in linea di principio non fosse sproporzionata, risultava essere di importo eccessivo rispetto alla gravità della violazione posta in essere e poteva essere sostituita da un'ammenda di importo inferiore.

La Corte di Giustizia ha applicato il principio di proporzionalità in modo uniforme in tutte le sue sentenze dirette a verificare l'incidenza della normativa comunitaria sui regimi sanzionatori nazionali adottati nelle materie armonizzate⁵⁵⁰.

Secondo l'indirizzo consolidato della Corte, la verifica della proporzionalità della sanzione presuppone di determinare l'infrazione da prevenire e reprimere. Solo se si ha riguardo all'obiettivo perseguito dal legislatore è possibile misurare l'efficacia deterrente della sanzione, ossia la sua capacità di dissuadere i soggetti dell'ordinamento dal commettere la violazione, e la sua attitudine a punire i trasgressori effettivamente ma senza andare oltre quanto è necessario.

Inoltre, la Corte ha progressivamente delineato una distinzione fra obblighi formali e obblighi sostanziali, attribuendovi rilevanza in sede di valutazione dell'importo della sanzione, giungendo a riconoscere la compatibilità delle sanzioni forfetarie solo in caso di violazione della prima categoria di obblighi, sia pure con una riserva di cui si dirà qui appresso.

Nella nota sentenza *Ainārs Rēdlihs* del 19 luglio 2012⁵⁵¹, la Corte ha sottoposto ad un test di proporzionalità la norma sanzionatoria lettone relativa alla fattispecie di violazione dell'obbligo di iscrizione al registro dei soggetti passivi Iva, che contemplava il diniego di detrazione dell'Iva assolta a monte dal soggetto e l'irrogazione di un'ammenda pari al 18% del valore delle cessioni effettuate, corrispondente all'aliquota Iva da applicare.

La Corte di Giustizia, preso atto che la direttiva Iva impone l'obbligo suddetto senza prevedere la corrispondente sanzione per il caso di sua violazione, ha affermato che le sanzioni adottate a livello nazionale debbono essere conformi al principio di proporzionalità⁵⁵² e, per orientare l'attività ermeneutica del giudice del rinvio, ha specificato che la sanzione lettone perseguiva unicamente lo scopo di punire il mancato rispetto dell'obbligo formale di iscrizione nel registro dei soggetti passivi e non anche quello di assicurare la riscossione dell'imposta.

Dunque, la Corte – sia pure senza giungere ad affermare l'incompatibilità della sanzione esaminata con il diritto dell'Unione – non ha escluso il carattere sproporzionato della sanzione che, essendo pari all'importo dell'Iva da applicare sulle cessioni dei beni, non appariva coerente con lo scopo della stessa, diverso da quello di garantire l'esatta riscossione dell'imposta.

⁵⁵⁰ A riprova dell'approccio uniforme della Corte di Giustizia per consentire di valutare la legittimità delle discipline sanzionatorie nazionali dirette ad assicurare l'osservanza di norme comunitarie armonizzate, si richiama Corte di Giustizia, sentenza del 9 febbraio 2012, *Márton Urbán*, C-210/10. La Corte di Giustizia ha approfondito i criteri di valutazione della proporzionalità delle sanzioni in sede di interpretazione del Reg. 2006/561/CE, del 15 marzo 2006, relativo all'armonizzazione di alcune disposizioni in materia sociale nel settore dei trasporti su strada, il quale espressamente stabilisce che le sanzioni adottate dai legislatori degli Stati membri “devono essere effettive, proporzionate, dissuasive e non discriminatorie” e specifica che “possono includere sanzioni pecuniarie” (art. 19, par. 1 e 4). La Corte ha interpretato tali enunciazioni di principio in linea con la propria giurisprudenza sul principio di proporzionalità, dunque ha concluso che occorre verificare che le sanzioni siano idonee e necessarie al conseguimento degli scopi perseguiti dalla normativa e siano scelte fra quelle meno restrittive.

⁵⁵¹ Corte di Giustizia, sentenza del 19 luglio 2012, *Ainārs Rēdlihs*, causa C-263/11.

⁵⁵² *Ibidem*, punti 44-47.

Fra le altre pronunce più celebri della Corte di Giustizia in materia sanzionatoria merita attenzione anche la sentenza *Equoland Soc. Coop. arl.*, pronunciata a seguito del rinvio pregiudiziale della Commissione tributaria regionale della Toscana. La Corte ha fornito l'interpretazione dell'art. 16 della direttiva n. 77/388/CEE (cd. "sesta direttiva Iva") sulle esenzioni particolari connesse al traffico internazionale di merci, per stabilire se tale disposizione ostasse, oppure no, alla disciplina sanzionatoria italiana per il caso di violazione dell'obbligo di importare fisicamente le merci nel deposito fiscale ai fini dell'esenzione dall'Iva all'importazione.

La Corte, in linea di continuità con la sentenza *Ainārs Rēdlihs*⁵⁵³, ha concluso che una sanzione forfettaria, come una maggiorazione del 30% dell'Iva all'importazione, che non tenga conto delle circostanze del caso di specie può eccedere lo scopo di assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e di evitare le condotte di evasione, dunque può risultare sproporzionata⁵⁵⁴. La Corte si è pronunciata anche sugli interessi moratori, statuendo che essi possono costituire una sanzione adeguata purchè il loro importo non finisca per coincidere con l'ammontare dell'Iva detraibile, trasformandosi così indirettamente in un diniego del diritto di detrazione dell'Iva.

Nella sentenza *Salomie e Oltean* del 9 luglio 2015, la Corte è tornata a pronunciarsi sui criteri per la verifica di legittimità delle maggiorazioni di mora (o interessi moratori), in seguito ad un rinvio pregiudiziale di interpretazione della direttiva Iva sollevato in relazione alla normativa rumena che sanzionava la violazione dell'obbligo (formale) di iscrizione del soggetto passivo ai fini dell'Iva.

La normativa, in particolare, vietava la detrazione dell'Iva dovuta o assolta a monte su beni e servizi impiegati nell'ambito di operazioni imponibili sino alla data di avvenuta regolarizzazione e presentazione della dichiarazione Iva e imponeva il pagamento di maggiorazioni.

La Corte ha stabilito che le maggiorazioni aventi natura sanzionatoria devono rispettare il principio di proporzionalità e, a tal proposito, ha esplicitato la necessità di condurre tale valutazione tenendo presenti le circostanze del caso di specie. In particolare, è emerso come la violazione di un obbligo formale possa costituire il mezzo per evadere l'Iva o eludere la normativa Iva e dunque possa essere sanzionata secondo livelli di gravità diversi.

Dal paragrafo 51 della sentenza *Salomie e Oltean*, che racchiude questi concetti, riaffiora un elemento di contraddizione insito nella giurisprudenza della Corte di Giustizia già riscontrato nelle precedenti pronunce *Ainārs Rēdlihs* ed *Equoland Soc. Coop. arl.*, tutte relative a fattispecie di violazione di obblighi formali previsti dalla direttiva Iva o dalla normativa interna di recepimento⁵⁵⁵.

⁵⁵³ Corte di Giustizia, sentenza del 17 luglio 2014, *Equoland Soc. coop. arl c. Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno*, causa C-272/13, punto 35: la Corte ha affermato che le sanzioni devono essere appropriate agli obiettivi perseguiti ma non devono eccedere quanto necessario per conseguirli e ha ribadito che "al fine di valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tenere conto, in particolare, della natura e gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa".

⁵⁵⁴ *Ibidem*, punti 44 ss.

⁵⁵⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 9 luglio 2015, *Radu Florin Salomie e Nicolae Vasile Oltean*, causa C-183/14, punto 51: "Spetta al giudice nazionale verificare se l'importo della sanzione non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta

La Corte di Giustizia, infatti, ai fini dell'esame dell'ammontare delle sanzioni, da un lato, sembra operare una rigida distinzione fra l'obiettivo di assicurare l'esatta osservanza degli obblighi formali e quello di garantire l'esatta riscossione dell'IVA e prevenire le frodi, dall'altro, impone al giudice di rinvio di valutare la proporzionalità in concreto delle sanzioni irrogate contro le violazioni meramente formali tenendo in considerazione gli effetti che queste ultime hanno prodotto ai fini della riscossione dell'Iva⁵⁵⁶.

Così statuendo, la Corte ha di fatto attenuato la rilevanza della distinzione fra le due categorie di violazioni⁵⁵⁷, la quale conserva rilievo effettivo soltanto per determinare la legittimità o meno del diniego di detrazione dell'IVA o il diniego di esenzione dall'IVA a titolo sanzionatorio, essendo consentiti esclusivamente nei casi di violazione degli obblighi sostanziali.

2.5. La rilevanza dell'elemento soggettivo nella determinazione dell'importo della sanzione.

riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione, considerate le circostanze del caso di specie e, in particolare, la somma concretamente inflitta e l'eventuale sussistenza di un'evasione o di un'elusione della normativa applicabile imputabili al soggetto passivo la cui mancata iscrizione viene sanzionata".

⁵⁵⁶ A dimostrazione di quanto si sostiene, si richiamano due passaggi della sentenza *Ainārs Rēdlihs* del 19 luglio 2012 della Corte di Giustizia (C-263/11). Dapprima, la Corte afferma che la sanzione da esaminare è diretta esclusivamente a garantire il rispetto di un obbligo formale: *"Per quanto riguarda, in primo luogo, la natura e la gravità dell'infrazione che la sanzione in esame mira a penalizzare, occorre sottolineare che quest'ultima ha lo scopo di sanzionare unicamente il mancato rispetto dell'obbligo di iscrizione al registro dei soggetti passivi dell'IVA...(Omissis)... La sanzione di cui trattasi non ha quindi lo scopo di garantire la riscossione dell'imposta dal debitore della medesima. Le competenti autorità possono infatti procedere ad una siffatta riscossione indipendentemente dal fatto che venga inflitta una sanzione per la mancata iscrizione."* (punti 48-49). In seguito, la Corte di Giustizia attribuisce rilevanza alla lesione dell'interesse dell'erario alla riscossione esatta dell'IVA, laddove stabilisce che *"Spetta al giudice nazionale verificare se l'importo della sanzione non eccede quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione, considerate le circostanze del caso di specie e in particolare la somma concretamente inflitta e l'eventuale sussistenza di un'evasione o di un'elusione della normativa applicabile imputabili al soggetto passivo la cui mancata iscrizione viene sanzionata"* (punto 58).

⁵⁵⁷ La distinzione fra obblighi formali e obblighi sostanziali ha assunto rilievo in Corte di Giustizia, sentenza del 29 luglio 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, causa C-188/09, punto 37: *"Del resto l'assenza di registratori di cassa osta proprio alla determinazione esatta dell'importo delle vendite effettuate ed impedisce quindi qualsiasi valutazione dell'adeguatezza della sanzione all'importo risultante da eventuali errori contabili"*. La Corte di Giustizia ha verificato la proporzionalità della misura sanzionatoria polacca diretta ad assicurare l'esatta osservanza dell'obbligo formale di utilizzare il registratore di cassa, pari ad una trattenuta del 30% dell'IVA detraibile, valorizzando lo scopo perseguito dal legislatore. Trattandosi di una sanzione finalizzata a prevenire e non a correggere gli errori contabili, a giudizio della Corte, l'aliquota forfettaria del 30% appariva proporzionata, essendo peraltro commisurata al livello dell'attività economica del soggetto passivo.

La Corte di Giustizia non ha affermato che i sistemi sanzionatori nazionali debbono essere improntati al principio di colpevolezza.

Tuttavia, da un lato, la Corte ha radicalmente escluso la conformità al principio di proporzionalità delle normative nazionali che non riconoscevano al soggetto diverso dal debitore dell'Iva il diritto effettivo di provare la propria estraneità alla condotta dell'autore della violazione⁵⁵⁸.

Dall'altro, dalla giurisprudenza comunitaria emerge come l'elemento psicologico assuma rilevanza in sede di determinazione dell'importo della sanzione, concorrendo a garantire che quest'ultima sia proporzionata alla violazione commessa nel caso concreto.

Il tema della rilevanza della buona fede e dell'assenza di intenzioni fraudolente dell'autore della violazione è stato affrontato specificamente dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Louloudákis*, pronunciata in seguito al rinvio pregiudiziale di un tribunale della Repubblica Ellenica che dubitava della legittimità, per contrasto con i principi di proporzionalità e di tutela della buona fede, delle sanzioni previste contro le violazioni della direttiva 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto⁵⁵⁹.

Le norme interne punivano l'evasione delle imposte sulla cifra d'affari, delle accise, delle altre imposte sui consumi e delle tasse dovute, il tentativo di eludere le imposte e il mancato rispetto delle formalità prescritte dalla legge mediante l'imposizione di un'ammenda e di una sovrattassa di importo da due a dieci volte quello dei dazi doganali, delle imposte e delle tasse dovute.

L'Avvocato generale Siegbert Albert, nelle sue conclusioni presentate il 16 novembre 2000, aveva suggerito alla Corte di stabilire l'obbligo degli Stati membri di tenere in considerazione la buona fede e l'assenza di una intenzione fraudolenta dell'autore della violazione in sede di determinazione dell'importo della sanzione amministrativa⁵⁶⁰.

⁵⁵⁸ Corte di Giustizia, sentenza dell'11 maggio 2006, *Commissioners of Customs & Excise e Attorney General c. Federation of Technological Industries e a.*, causa C-384/04, punto 32: "benché l'art. 21 n. 3, della sesta direttiva permetta ad uno Stato membro di considerare un soggetto solidalmente responsabile per il versamento dell'IVA qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'IVA dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni, nondimeno tali presunzioni non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria. Come dichiarato dall'avvocato generale al paragrafo 27 delle sue conclusioni, presunzioni del genere darebbero luogo, de facto, ad un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario".

⁵⁵⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 12 luglio 2001, *Paraskevas Louloudakis*, causa C-262/99.

⁵⁶⁰ Conclusioni dell'Avvocato generale Siegbert Albert, *Paraskevas Louloudakis*, causa C-262/99, 16 novembre 2000. Pur riconoscendo che la determinazione delle sanzioni spettava agli Stati membri, l'Avvocato Generale aveva invocato il divieto di ostacolare le libertà di circolazione nel mercato interno e aveva evidenziato che tale effetto poteva essere evitato se le sanzioni fossero state adeguate e necessarie a garantire l'osservanza degli adempimenti doganali e tributari. Al fine di verificare se tali requisiti fossero soddisfatti nel caso di specie, l'Avvocato si era soffermato sui criteri di determinazione delle sanzioni amministrative e, in particolare, sulla rilevanza del criterio della personalità dell'autore della violazione.

Con la sentenza *Louloudákis* la Corte di Giustizia ha richiamato le proprie pronunce precedenti sul principio di proporzionalità delle sanzioni e ha confermato il ragionamento dell'Avvocato generale circa la rilevanza dell'elemento soggettivo nella determinazione delle sanzioni amministrative, aggiungendo qualche precisazione.

La Corte ha chiarito che il principio generale “*ignorantia legis non excusat*”, eventualmente previsto nel diritto interno, può essere applicato anche alle violazioni in materia di importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto e che, in generale, gli Stati sono liberi di decidere di fondare il sistema repressivo sul principio di colpevolezza. Tuttavia, la Corte ha nel contempo specificato che la buona fede dell'autore della violazione deve essere tenuta in considerazione in sede di determinazione dell'importo effettivo delle sanzioni amministrative⁵⁶¹.

La motivazione offerta dalla Corte nel paragrafo 76, essendo incentrata sull'analisi degli obiettivi della direttiva 83/182/CEE di favorire la libera circolazione delle persone, non permette di stabilire se i principi di diritto sanciti nella sentenza *Louloudákis* possano assurgere a principi generali o valgano esclusivamente per la disciplina interna attuativa della direttiva in questione.

Tuttavia, confrontando tale sentenza con le successive sembra potersi affermare che i principi di diritto sanciti per il caso *Louloudákis* assumano una portata generale nella valutazione dei regimi sanzionatori nazionali⁵⁶².

⁵⁶¹ Corte di Giustizia, sentenza del 12 luglio 2001, *Paraskevas Louloudakis*, causa C-262/99, punto 76: “*Cionondimeno, alla luce della finalità della direttiva, che mira a promuovere libertà garantite dal Trattato, si deve tener conto della buona fede del contravventore nello stabilire la sanzione effettivamente irrogata a quest'ultimo, allorchè la determinazione del regime applicabile [n.d.r si fa riferimento al regime doganale d'importazione temporanea] ha comportato difficoltà*”.

⁵⁶² Il tema della rilevanza dell'elemento psicologico nella determinazione delle sanzioni è stato affrontato anche dall'Avvocato Generale Geelhoed nelle sue Conclusioni presentate il 14 settembre 2006 nell'ambito del procedimento per inadempimento *Commissione delle Comunità Europee c. Repubblica Ellenica* (C-156/04), finalizzato ad accertare l'omessa o inesatta attuazione della direttiva 83/182/CEE relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto. Al fine di valutare la proporzionalità del sistema sanzionatorio greco, l'Avvocato Generale ha svolto alcune riflessioni sulle violazioni di modesta gravità, affermando che esse possono essere punite con sanzioni gravi solo se sono manifestamente intenzionali. In particolare, al punto 40, si legge: “*A mio giudizio, la giurisprudenza della Corte può essere intesa come segue. Segnatamente laddove si tratta di norme puramente amministrative – ad esempio relative alla denuncia e ai termini – la cui trasgressione non è stata intenzionale, la sanzione da applicare deve essere proporzionale alla gravità relativamente modesta dell'infrazione. Solo se il mancato rispetto di queste norme è manifestamente intenzionale, con il palese obiettivo di eludere la normativa fiscale nazionale, sono consentite sanzioni proporzionalmente più pesanti*”. Tuttavia, nella sentenza della Corte di Giustizia non v'è traccia alcuna di tale argomento: Corte di Giustizia, sentenza del 7 giugno 2007, *Commissione delle Comunità Europee c. Repubblica Ellenica*, causa C-156/04, punto 72. Fra le altre pronunce in materia extratributaria, si richiama Corte di Giustizia, sentenza del 9 febbraio 2012, *Márton Urbán*, causa C-210/10. La sentenza è stata pronunciata a seguito del rinvio pregiudiziale di un giudice ungherese il quale dubitava del carattere non proporzionato della normativa nazionale che prevedeva l'imposizione di una sanzione pecuniaria di importo forfettario per qualsiasi violazione delle disposizioni contenute nel Reg. 2006/561/CE, del 15 marzo 2006, relative all'utilizzo del foglio di registrazione dell'apparecchio di controllo del camion, a prescindere dalla loro natura e gravità e dalla

A riprova di ciò, si richiama la sentenza *Farkas* del 26 aprile 2017 concernente le misure sanzionatorie ungheresi previste in caso di violazione del regime dell'inversione contabile e di avvenuto versamento dell'Iva da parte del soggetto beneficiario al prestatore del servizio⁵⁶³.

I Giudici della Corte di Giustizia hanno preso in considerazione la misura della sanzione, pari al 50% dell'importo dell'Iva, e hanno ritenuto che fosse idonea ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e quindi sufficientemente dissuasiva. Ma soprattutto, i Giudici hanno apprezzato le modalità di determinazione in astratto della sanzione, suscettibile di essere ridotta o azzerata secondo le circostanze del caso di specie e, segnatamente, in base all'entità del debito d'imposta e alla gravità e frequenza della condotta illecita del soggetto passivo, giudicandole idonee a garantire che quest'ultima non eccedesse quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare le frodi.

Sulla base di tali premesse, però, la Corte di Giustizia ha concluso che la sanzione irrogata nel caso concreto al contribuente, calcolata con l'aliquota del 50%, risultava sproporzionata vista l'assenza di danni patrimoniali per l'erario e di indizi di frode.

Nel condurre tale valutazione, la Corte ha aderito alle Conclusioni dell'Avvocato generale Michal Bobek, il quale aveva distinto fra la proporzionalità della sanzione a livello astratto, sostenibile in presenza di strumenti di mitigazione della sanzione, e l'assenza di proporzionalità della sanzione irrogata nel caso concreto, considerata l'assenza di comportamenti fraudolenti, il semplice ritardo nel versamento dell'Iva dovuta e la responsabilità di un soggetto diverso per l'erronea redazione della fattura (nel caso di specie, il venditore)⁵⁶⁴.

In contrasto con l'indirizzo che emerge dalle sentenze appena richiamate, nella causa *Chmielewski* la Corte ha enfatizzato il margine di discrezionalità di cui dispongono i legislatori degli Stati membri nell'esecuzione del Reg. 1889/2005, relativo ai controlli sul denaro contante in entrata nella Comunità o in uscita dalla stessa, che impone loro di applicare sanzioni efficaci, proporzionate e dissuasive in caso di inadempienza dell'obbligo di dichiarazione (art. 9, par. 1). La Corte, infatti, contrariamente alle osservazioni della Commissione, ha stabilito che il regolamento non impone che le

colpevolezza dell'autore dell'infrazione. Quando all'ammontare forfettario delle sanzioni, la Corte ha affermato che un regime sanzionatorio come quello della causa in esame era sproporzionato in quanto non teneva conto della gravità diversa delle violazioni ossia del loro differente grado di incidenza sugli obiettivi perseguiti dal legislatore comunitario (la tutela e il miglioramento delle condizioni di lavoro degli autisti e il controllo della sicurezza stradale). Alla luce di tali obiettivi, la Corte di Giustizia ha inoltre affermato – coerentemente con le proprie pronunce precedenti richiamate nel punto 47 – che un sistema di responsabilità oggettiva, in base al quale l'illecito è imputato al soggetto sulla base del nesso di causalità materiale a prescindere dall'elemento psicologico, “*non è, di per sé, incompatibile con il diritto comunitario*”. Al contrario, la Corte di giustizia ha espresso dei dubbi sulla proporzionalità dell'importo forfettario della sanzione, essendo quasi equivalente allo stipendio medio netto mensile di un lavoratore subordinato in Ungheria. Poiché la fissazione dell'importo della sanzione non teneva conto delle circostanze concrete del caso e non ammetteva eventuali riduzioni, la Corte ha concluso che l'entità delle sanzioni pecuniarie non era conforme al principio di proporzionalità.

⁵⁶³ Corte di Giustizia, sentenza del 26 aprile 2017, *Tibor Farkas*, causa C-564/15.

⁵⁶⁴ Conclusioni dell'Avvocato Generale Michal Bobek, *Tibor Farkas*, causa C-564/15, 10 novembre 2016, punti 63 ss.

autorità competenti debbano tener conto delle circostanze concrete e specifiche di ogni caso, incluse l'intenzionalità e la recidiva, al fine di rispettare la condizione di proporzionalità delle sanzioni⁵⁶⁵.

Deve tuttavia osservarsi che, trattandosi di un regolamento, probabilmente la Corte di Giustizia ha enfatizzato le sue caratteristiche di obbligatorietà integrale e completezza, dunque non ha ritenuto opportuno estendere allo stesso i principi di diritto elaborati con riferimento alle direttive, i quali avrebbero avuto l'effetto di incidere sulle disposizioni comuni e restringere le competenze di esecuzione lasciate agli Stati membri nella determinazione delle sanzioni.

2.6. Le ricadute dei principi di equivalenza, effettività e proporzionalità sulla disciplina anti-abuso.

Nei settori tributari in cui sussiste l'obbligo degli Stati membri di contrastare l'abuso del diritto o l'elusione fiscale, il principio di leale cooperazione impone l'obbligo ancillare di adottare tutte le misure necessarie a rendere effettiva ed efficace la lotta all'abuso.

Come premesso, in assenza dell'obbligo di introdurre sanzioni contro le pratiche abusive o elusive, spetta al legislatore domestico condurre una valutazione sulla necessità di prevederle.

Tuttavia, in forza del principio di equivalenza, il legislatore non può decidere di prevedere sanzioni per le violazioni del divieto di abuso del diritto "puramente interno" e scegliere di non sanzionare le costruzioni abusive o elusive fondate sull'applicazione di disposizioni del diritto dell'Unione o comunque poste in essere nei settori armonizzati dall'Unione (ad esempio, le costruzioni elusive ai fini delle imposte sulle società prese in considerazione dalla direttiva ATAD).

Parimenti, tale principio osterebbe alla previsione di sanzioni più severe per la violazione del divieto di abuso del diritto interno rispetto a quelle previste contro le pratiche abusive ai fini Iva o comunque rientranti nei settori armonizzati dall'Unione.

Nella misura in cui le misure sanzionatorie siano giudicate appropriate per garantire l'osservanza del divieto di abuso del diritto, esse devono essere sufficientemente dissuasive e devono risultare proporzionate alla gravità della violazione.

Perciò, assume rilevanza l'individuazione dell'obiettivo di tali misure, se esse siano dirette a presidiare l'interesse pubblico alla corretta e integrale percezione dei tributi oppure anche l'interesse strumentale al corretto svolgimento della funzione di accertamento e alla trasparenza fiscale.

Affinchè sia giudicato proporzionato, il regime sanzionatorio dovrebbero prevedere strumenti di mitigazione delle sanzioni per commisurarle alle circostanze del caso concreto e alla personalità dell'autore della violazione e dovrebbe ammetterne la disapplicazione (o quantomeno la riduzione) per tutelare il legittimo affidamento del contribuente o la sua buona fede.

⁵⁶⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 2015, *Robert Michal Chmielewski*, causa C-255/14, punti 27 ss. La Corte di Giustizia ha osservato che l'ammontare delle ammende è progressivo in funzione della somma di denaro contante non dichiarata e che un'ammenda il cui importo corrisponda al 60% della somma di denaro contante non dichiarata, ove tale somma sia superiore a 50.000,00 euro, non risulta proporzionata. Tale sanzione, infatti, non essendo diretta contro attività fraudolente o illecite, eccede i limiti di quanto è necessario per assicurare il rispetto dell'obbligo di dichiarazione.

3. I limiti speciali nel settore dell'Iva: la tutela degli interessi finanziari dell'Unione.

In ambito Iva, la Corte di Giustizia ha imposto agli Stati membri l'obbligo di esercitare la potestà sanzionatoria anche nel rispetto dell'art. 325 TFUE e del principio di neutralità dell'Iva, che dunque costituiscono dei limiti ulteriori e "speciali"⁵⁶⁶. Inoltre, la Corte ha chiarito che le norme di favore previste dalla Direttiva Iva non possono essere disapplicate dalle autorità nazionali per sanzionare l'inosservanza di disposizioni di diritto nazionale⁵⁶⁷.

⁵⁶⁶ I principi di equivalenza, effettività e proporzionalità sono in genere riconosciuti sulla base di un'interpretazione della direttiva Iva conforme al principio di leale cooperazione di cui all'art. 4, par. 3, co. 2, del TUE. La direttiva Iva impone, in generale, agli Stati membri di adottare le misure necessarie affinché i contribuenti assolvano agli obblighi di dichiarazione e di pagamento e agli obblighi diretti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi. Nella sentenza *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica Italiana* del 17 luglio 2008 (C-132/06), la Corte di Giustizia ha accertato l'inadempimento di tali obblighi a carico dell'Italia. La procedura di infrazione era stata avviata in seguito all'adozione da parte del legislatore italiano degli artt. 8 e 9 della L. 289/2002. La Corte di Giustizia ha affermato che la disciplina italiana di condono in questione costituiva una rinuncia generale e indiscriminata al potere di verifica e accertamento, contrastante con l'obbligo degli Stati membri di garantire il rispetto degli adempimenti Iva e l'esatta riscossione dell'imposta, esplicitamente previsto dall'art. 22 Dir. 77/388/CEE (in particolare, paragrafi 7 e 8). La Corte ha richiamato sia il principio di neutralità dell'Iva, che implica il divieto per gli Stati membri di trattare diversamente gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni, sia l'obiettivo della direttiva Iva di lottare contro la frode.

⁵⁶⁷ Conclusioni dell'Avvocato generale F.G. Jacobs, *Wilfried Lange*, causa C-111/92, 1 aprile 1993, punto 16: "Non è ammissibile in linea di principio il ricorso ad un diritto fiscale armonizzato dalla Comunità per imporre sanzioni del genere, le quali rientrano in primo luogo nel diritto penale dello Stato membro interessato". Nella sentenza *Lange* (C-111/92) del 2 agosto 1993, la Corte di Giustizia ha confermato le conclusioni dell'Avvocato generale, fra i primi a pronunciarsi sulla disposizione della Sesta Direttiva Iva 77/388/CEE riguardante l'esenzione dall'Iva delle esportazioni al fine di stabilire se autorizzasse o meno il diniego dell'esenzione nei casi di violazione delle disposizioni nazionali in materia di autorizzazione all'esportazione (ossia nelle esportazioni illegali). L'AG ha rilevato l'assenza nella Sesta direttiva Iva di un'autorizzazione ad operare una distinzione fra le esportazioni lecite e quelle illecite e quindi ha affrontato la questione se le esportazioni illegali rientrassero nell'ambito di applicazione della direttiva Iva e, in caso di risposta affermativa, se esse potessero usufruire dell'esenzione dall'Iva al pari delle esportazioni legali. In primo luogo, l'Avvocato ha evidenziato come il caso di specie vertesse su operazioni di esportazione di prodotti il cui commercio era intrinsecamente legale sia all'interno che all'esterno della Comunità (trattavasi di hardware e software informatici) e dunque non trovasse applicazione la giurisprudenza sulle importazioni o cessioni illegali di stupefacenti, denaro falso o altre merci la cui introduzione nel circuito economico e commerciale della Comunità è assolutamente vietata. La Corte di Giustizia ha condiviso il ragionamento dell'Avvocato Generale reiterandolo, sia pure in modo più sintetico, nella sua pronuncia. La sentenza è interessante perché ha chiarito che gli Stati membri possono sanzionare la violazione di divieti interni (nel caso di specie, il divieto di esportazione verso destinazioni specifiche) con varie misure, comprese quelle pecuniarie, ma non possono a tale titolo negare l'applicabilità delle norme previste dalla direttiva Iva per fini estranei a quest'ultima. Secondo l'Avvocato Generale, la violazione del divieto interno di

L'art. 325 TFUE, concepito dalla Corte di Giustizia come una disposizione attuativa del principio di leale cooperazione di cui all'art. 4, par. 3, del TUE, stabilisce che gli Stati membri devono tutelare gli interessi finanziari dell'Unione con sanzioni di gravità almeno pari a quella che connota le sanzioni poste a presidio degli interessi finanziari interni agli Stati, purchè siano dissuasive e garantiscano una protezione efficace⁵⁶⁸:

Si ritiene che l'art. 325 TFUE non interessi la disciplina antiabuso.

La Corte di Giustizia è stata chiamata ad interpretare l'art. 325 TFUE a seguito di rinvii pregiudiziali effettuati nell'ambito di procedimenti nazionali concernenti casi di frodi gravi, consistenti per esempio nella creazione di società cartiere, nell'utilizzo in dichiarazione di fatture per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, oppure nell'omesso versamento dell'Iva incamerata dalle società interposte.

Nella nota sentenza *Taricco*⁵⁶⁹, la Corte ha fornito un'interpretazione dell'art. 325 TFUE valorizzando i contenuti della Convenzione PIF relativa alla tutela degli interessi

esportazione può essere sanzionata dal diritto interno ma non giustifica la disapplicazione delle norme fiscali previste dalla direttiva Iva che garantiscono la neutralità dell'imposta, che si tradurrebbe in una sanzione supplementare a quella imposta dal giudice penale nazionale. Il convincimento dell'Avvocato generale si fonda sull'analisi del testo e degli obiettivi della Direttiva Iva e sulla necessità di evitare che il sistema Iva venga utilizzato per sanzionare la violazione delle restrizioni nazionali all'esportazione, che rappresenta un fine estraneo a quello della direttiva⁵⁶⁷, nonché sull'assenza di un fondamento giuridico chiaro ed inequivoco delle sanzioni. *Ad abundantiam*, l'Avvocato generale ha ricordato che il principio di proporzionalità trova applicazione non solo per le restrizioni quantitative all'importazione o all'esportazione delle merci ma anche per le misure sanzionatorie poste a presidio delle stesse.

⁵⁶⁸ L'art. 325 TFUE è contenuto nel Capo del TFUE sulla "Lotta contro la frode" e stabilisce: "1. *L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.* 2. *Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.*".

⁵⁶⁹ Corte di Giustizia, sentenza dell'8 settembre 2015, *Procedimento penale a carico di Ivo Taricco e a.*, causa C-105/14. La Corte di Giustizia, pur non entrando nel merito della valutazione sulla legittimità delle sanzioni nazionali, di competenza del giudice remittente, ha chiarito che l'obbligo di prevedere misure sanzionatorie effettive e dissuasive contro le frodi Iva si traduce nell'obbligo di assicurare che la disciplina del termine di prescrizione e della relativa interruzione non conduca all'impunità penale "in un numero considerevole di casi". In particolare, la Corte ha statuito che "Qualora il giudice nazionale dovesse concludere che dall'applicazione delle disposizioni nazionali in materia di interruzione della prescrizione consegue, in un numero considerevole di casi, l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave, perché tali fatti risulteranno generalmente prescritti prima che la sanzione penale prevista dalla legge possa essere inflitta con decisione giudiziaria definitiva, si dovrebbe constatare che le misure previste dal diritto nazionale per combattere contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione non possono essere considerate effettive e dissuasive, il che sarebbe in contrasto con l'articolo 325, paragrafo 1, TFUE, con l'articolo 2, paragrafo 1, della Convenzione PIF nonché con la direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, TUE" (punto 47). Secondo la Corte, la valutazione sulla conformità delle sanzioni nazionali agli standard europei deve essere effettuata con pragmatismo, tenendo conto non solo del quadro normativo ma anche della prassi interna, e impone un confronto con le sanzioni previste contro le fattispecie lesive degli

finanziari delle Comunità europee del 26.07.1995 (e relativi protocolli) che stabiliva l'obbligo degli Stati membri di sanzionare in modo effettivo, proporzionato e dissuasivo le frodi gravi, prevedendo pene di natura personale e non solo patrimoniale.

Essendo stata investita di una questione pregiudiziale traente origine da un tipico caso di frodi carosello, la Corte non ha specificato il significato di “frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione”, ossia l’ambito di applicazione dell’art. 325 TFUE, dando per scontata la riconducibilità della fattispecie del caso a tale nozione.

A chiarire la nozione è intervenuta la direttiva n. 1371/2017 del 5.07.2017 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, entrata in vigore in data 17 agosto 2017 (nota come “Direttiva PIF”), la quale definisce il significato della locuzione “frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione” (“fraud” nella versione inglese, “fraude” in quella francese) sia in generale che nel contesto del sistema comune dell’Iva, sia pure al solo fine di definire l’ambito di applicazione della direttiva.

In particolare, la direttiva dichiara di applicarsi unicamente ai “reati gravi contro il sistema comune dell’IVA”, la cui definizione si ricava dal combinato disposto dell’art. 2, par. 2 e dell’art. 3, par. 2, lett. d)⁵⁷⁰.

Il considerando n. 4 fa esplicito riferimento alla frode carosello, alla frode dell’Iva dell’operatore inadempiente e alla frode dell’Iva commessa nell’ambito di un’organizzazione criminale, che creano serie minacce per il sistema comune dell’Iva e, di conseguenza, per il bilancio dell’Unione. Inoltre, precisa che la nozione di danno complessivo si riferisce al danno stimato sia per gli interessi finanziari degli Stati membri interessati sia per l’Unione che derivi dall’intero sistema fraudolento, esclusi interessi e sanzioni.

Come detto sopra, le fattispecie che rientrano nell’ambito di applicazione della direttiva PIF non esauriscono la categoria delle frodi e delle altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione prevista dall’art. 325 TFUE⁵⁷¹. Cionondimeno, il nucleo

interessi finanziari interni allo Stato comparabili per natura e gravità. A seguito dell’ordinanza della Corte Costituzionale italiana n. 24 del 26 gennaio 2017, la Corte di Giustizia ha chiarito che l’obbligo di tutelare gli interessi finanziari dell’Unione deve comunque essere attuato nel rispetto dei diritti fondamentali, ivi compreso il principio di legalità dei reati e delle pene e il suo corollario di irretroattività della legge penale sanciti dall’art. 49 della Carta di Nizza. Corte di Giustizia, sentenza del 5 dicembre 2017, *Procedimento penale a carico di M.A.S. e M.B.*, causa C-42/17, con nota di G. FLORA, *La “saga Taricco” alle battute finali: verso la rivincita della legalità made in Italy*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2018, pp. 175 ss. In dottrina, si richiamano i contributi di R. BIN, *Taricco tango. Quale sarà il prossimo passo?*, in *Diritto penale contemporaneo*, 05.04.2018.

⁵⁷⁰ Il legislatore europeo include fra i reati gravi tutte le azioni od omissioni intenzionali che si inseriscono in sistemi fraudolenti transfrontalieri (connessi al territorio di due o più Stati membri) commessi in maniera strutturata che causano un danno complessivo almeno pari ad euro 10.000.000,00. In particolare, ai sensi dell’art. 3, par. 2, lett. d) della dir. 1371/2017, le condotte devono diminuire le risorse del bilancio dell’Unione ed essere relative all’utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti (lett. i), alla violazione dell’obbligo di comunicare informazioni sull’IVA e produrre lo stesso effetto (lett. ii) oppure alla presentazione di dichiarazioni IVA esatte per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell’IVA (lett. iii).

⁵⁷¹ Ciò si desume non tanto dall’ambito di applicazione circoscritto della direttiva ma soprattutto dalla base giuridica su cui quest’ultima si fonda, che è diversa dall’art. 325 TFUE e

essenziale della nozione di frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione sembra escludere tutte quelle fattispecie, come quelle abusive o elusive, in cui è assente l'elemento simulatorio o fraudolento.

3.2. Le deroghe al principio di neutralità dell'Iva a titolo sanzionatorio.

La disciplina sanzionatoria del sistema comune dell'Iva si distingue anche per l'operatività del principio di neutralità dell'Iva, che svolge una funzione autonoma rispetto al principio di proporzionalità delle sanzioni.

In forza del principio di neutralità dell'Iva, il diniego a titolo sanzionatorio del diritto di detrazione dell'Iva o di esenzione dall'Iva è ammesso soltanto nei confronti del soggetto passivo che abbia violato degli obblighi sostanziali⁵⁷².

Ciò si ricava dalle numerose sentenze della Corte di Giustizia in cui è stato affermato che *“il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi”*⁵⁷³.

Il principio di diritto sancito dalla Corte di Giustizia ha sollevato dubbi interpretativi in merito alla definizione delle categorie degli obblighi formali e di quelli sostanziali, la cui inosservanza è sanzionata dai legislatori degli Stati membri.

Con riguardo al diniego di esenzione dall'Iva, si richiama la sentenza *Collée* del 2007 in cui la Corte di Giustizia si è pronunciata su una condizione imposta dalla Germania per la concessione dell'esenzione dall'Iva delle cessioni intracomunitarie, ossia la produzione entro un certo termine delle prove contabili. La Corte ha considerato legittima la previsione di tale condizione, essendo diretta ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le frodi, ma l'ha qualificata come un requisito formale e

consiste nell'art. 83, par. 2 TFUE, che prevede l'adozione di norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni per garantire l'attuazione efficace delle politiche dell'Unione in settori armonizzati. Da tali considerazioni deriva come conseguenza che l'art. 325 TFUE, nonostante la vigenza della direttiva PIF, sia ancora suscettibile di essere applicato autonomamente dalla Corte di Giustizia al fine di stabilire in capo agli Stati membri l'obbligo di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione con misure sanzionatorie equivalenti a quelle adottate a tutela degli interessi finanziari interni, che siano dissuasive e che garantiscano una protezione efficace, nonché l'obbligo di disapplicare le disposizioni interne non conformi, per effetto del primato del diritto dell'Unione.

⁵⁷² Il principio di neutralità dell'IVA assicura la parità di trattamento tra gli operatori economici che pongano in essere le medesime operazioni. *Ex multis*, Corte di Giustizia, sentenza del 9 novembre 2017, *AZ c. Minister Finansów*, causa C-499/16, punto 30 e giurisprudenza ivi citata: *“Deriva da giurisprudenza costante che tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovano in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA”*.

⁵⁷³ Corte di Giustizia, sentenza del 27 settembre 2007, *Albert Collée*, causa C-146/05, punto 31. Corte di Giustizia, sentenza dell'8 maggio 2008, *Ecotrade SpA c. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3*, cause riunite C-95/07 e C-96/07, punto 63. In termini simili, più recentemente, Corte di Giustizia, sentenza del 19 ottobre 2017, *SC Paper Consult SRL*, causa C-101/16, punto 41: *“Secondo una costante giurisprudenza, il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione di tale imposta pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo”*: .

ha stabilito che la sua inosservanza non poteva giustificare il diniego dell'esenzione dall'Iva di dette operazioni, le quali debbono essere tassate “*tenendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive*”⁵⁷⁴.

Passando al diniego di detrazione dell'Iva, nella sentenza *Ecotrade SpA* del 2008 la Corte di Giustizia ha considerato il caso della violazione del regime del *reverse charge* realizzata mediante l'iscrizione delle operazioni nel solo registro degli acquisti e in esenzione dall'Iva e l'ha giudicata un'inosservanza di obblighi contabili che non comportava un rischio di perdite fiscali. Di conseguenza, la Corte ha riconosciuto sproporzionate le misure prese dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della società italiana acquirente: l'ufficio aveva recuperato l'Iva a debito e non aveva riconosciuto l'imposta come Iva a credito detraibile, inoltre aveva irrogato sanzioni amministrative per infedele dichiarazione Iva.

In particolare, la normativa italiana è risultata sproporzionata sia rispetto all'obiettivo di garantire il corretto adempimento degli obblighi di dichiarazione e pagamento sia rispetto a quello di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare le frodi. Le violazioni contestate dall'Agenzia delle Entrate, infatti, potevano essere sanzionate con “*un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione*” che preservasse il principio di neutralità dell'Iva⁵⁷⁵.

In applicazione dei medesimi principi, la Corte è giunta a conclusioni opposte nella sentenza *Fatorie* del 2014, in cui ha affrontato il caso di una società che aveva omesso

⁵⁷⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 27 settembre 2007, *Albert Collée*, causa C-146/05, punto 30. La Corte, adita in relazione ad un caso di occultamento della cessione intracomunitaria da parte del soggetto passivo, ha specificato che l'esenzione dall'IVA va riconosciuta in presenza dei presupposti sostanziali, a prescindere dalla buona fede del contribuente. L'esenzione dall'IVA potrebbe essere esclusa se il contribuente provoca con la sua condotta un rischio di perdite fiscali o tiene comportamenti abusivi o fraudolenti.

⁵⁷⁵ Corte di Giustizia, sentenza dell'8 maggio 2008, *Ecotrade SpA*, cause riunite C-95/07 e C-96/07, punto 67. Nel caso da cui ha tratto origine il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, un'impresa italiana era stata sanzionata per aver erroneamente considerato come operazioni esenti da Iva i servizi internazionali di trasporto resi a suo favore da alcuni operatori non aventi sede in Italia e per averle iscritte soltanto nel registro Iva acquisti, in violazione del regime del *reverse charge*. In particolare, l'Agenzia delle Entrate oltre ad aver irrogato alla contribuente una sanzione amministrativa pecuniaria aveva negato alla società il diritto di detrarre l'Iva relativa alle operazioni dedotte nelle fatture in questione, stante il decorso del termine biennale di decadenza stabilito dall'art. 19, co. 1, D.P.R. n. 633/1972. Il giudice remittente ha richiesto alla Corte di Giustizia di pronunciarsi sulla compatibilità con il diritto dell'Unione sia della misura nazionale che prevedeva un termine biennale per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva sia della misura sanzionatoria che sanzionava l'inosservanza del termine con il diniego di tale diritto. Quanto al termine biennale di decadenza, la Corte di Giustizia, in applicazione dei principi di equivalenza e di effettività, ha concluso che le disposizioni della direttiva Iva non ostavano ad una normativa come quella italiana. In seguito, la Corte ha analizzato le disposizioni della direttiva Iva che imponevano determinati obblighi contabili e di dichiarazione e che legittimavano gli Stati a prevedere ulteriori formalità riguardanti l'esercizio del diritto di detrazione in caso di inversione contabile. Secondo la Corte, il diniego di detrazione dell'Iva per l'inosservanza di tali obblighi formali costituiva una sanzione eccessiva. Qualora i presupposti sostanziali del regime del *reverse charge* risultino integrati, la violazione degli obblighi contabili non giustifica la disapplicazione del principio di neutralità dell'Iva ma, eventualmente, l'irrogazione di un’“*ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione*”.

di applicare il regime dell'inversione contabile e aveva versato al prestatore di servizi stabilito in altro Stato membro l'Iva di cui quest'ultimo erroneamente si era rivalso e che era impropriamente menzionata nella fattura emessa nei suoi confronti, priva dell'indicazione "inversione contabile"⁵⁷⁶.

Secondo la Corte di Giustizia, la *Fatorie* non poteva invocare il diritto di detrazione dell'Iva versata ma poteva soltanto chiederne il rimborso al soggetto passivo che aveva redatto la fattura in modo errato. Pertanto, la Corte ha riconosciuto la legittimità del diniego del diritto di detrazione dell'Iva opposto dalle autorità rumene, enfatizzando come nel caso di specie la condotta della contribuente avesse cagionato il rischio di perdite fiscali per lo Stato in cui era stabilita.

L'indirizzo assunto nella sentenza *Fatorie* è stato confermato dalla Corte di Giustizia per risolvere la prima questione pregiudiziale nella sentenza *Farkas* del 2017, traente origine da un caso identico pendente dinanzi ad un giudice ungherese⁵⁷⁷.

Con la sentenza *Profaktor Kulesza*⁵⁷⁸ del 29 luglio 2010, la Corte ha sottoposto alla verifica del rispetto del principio di neutralità la disposizione polacca che sanzionava la violazione dell'obbligo di utilizzare un registratore di cassa per la registrazione nella contabilità delle vendite effettuate con la sospensione, da intendere come perdita temporanea, del diritto di detrazione dell'Iva assolta a monte nella misura del 30%.

Il giudice remittente aveva espresso dei dubbi circa la qualificazione della misura nazionale, non essendo chiaro se essa rappresentasse una sanzione amministrativa oppure una deroga alla Sesta direttiva Iva 77/388/CEE. La Corte di Giustizia ha riconosciuto che la lotta alla frode, all'evasione e all'abuso è un obiettivo della Sesta direttiva Iva e che, ai sensi dell'art. 22 n. 8, gli Stati membri potevano imporre ai soggetti passivi degli obblighi ulteriori e diversi da quelli ivi indicati, qualora li ritenessero necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel territorio e ad evitare le frodi, ma ha ribadito il principio fondamentale di neutralità dell'Iva.

Secondo i Giudici, l'obbligo contabile di utilizzare i registratori di cassa rientrava fra le misure di cui all'art. 22 n. 8 della direttiva Iva mentre la riduzione temporanea dell'importo dell'Iva detraibile nella misura del 30% per il caso di inosservanza di tale obbligo costituiva una sanzione amministrativa dissuasiva e non manifestamente inappropriata. Cionondimeno, la Corte ha sottolineato la necessità per il giudice nazionale di valutare se le modalità di determinazione dell'importo della sanzione e di accertamento della violazione conducessero nella sostanza al risultato di privare il contribuente del diritto a detrarre l'Iva.

Il principio di neutralità è stato ribadito dalla Corte anche nella sentenza *Equoland Soc. coop. Arl* del 2014, relativa alla normativa italiana che sanzionava l'inosservanza dell'obbligo di introdurre fisicamente le merci nel deposito fiscale quale requisito per beneficiare della posticipazione del pagamento dell'Iva all'importazione, imponendo il pagamento dell'Iva all'importazione maggiorata del 30%.

La Corte di Giustizia ha evidenziato che l'inosservanza del requisito formale non aveva causato un omesso pagamento dell'Iva, ma al più un tardivo pagamento della stessa, atteso che il contribuente aveva provveduto ad assolverla in *reverse charge*, mediante

⁵⁷⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 6 febbraio 2014, *SC Fatorie SRL*, causa C-424/12.

⁵⁷⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 26 aprile 2017, *Tibor Farkas*, causa C-564/15.

⁵⁷⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 29 luglio 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, causa C-188/09.

emissione di una fattura e annotazione della stessa nel registro acquisti e nel registro vendite. Secondo la Corte, si trattava dunque di una violazione solo formale che non poteva mettere in discussione il diritto di detrarre l'Iva⁵⁷⁹.

La Corte ha riconosciuto che la richiesta di pagamento dell'Iva all'importazione avanzata nei confronti del soggetto passivo (oltre alla maggiorazione del 30%) senza tenere conto del pagamento già avvenuto equivaleva di fatto a privare tale soggetto passivo del diritto di detrazione: *“Infatti, assoggettare una sola e unica operazione a una doppia imposizione dell'IVA, concedendo al contempo una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente IVA a carico del soggetto passivo”* (punto 40).

Nella motivazione, la Corte ha chiarito che il versamento tardivo dell'Iva è una violazione solo formale e ha richiamato pedissequamente la nozione di abuso del diritto elaborata nella sentenza *Halifax plc* per descrivere quelle violazioni che in quanto sostanziali possono giustificare il diniego di detrazione dell'Iva assolta a monte⁵⁸⁰.

Con tale paragrafo la Corte ha rimosso qualsiasi dubbio sulla classificazione dell'abuso o elusione come violazione sostanziale.

Ad abundantiam, si rammenta che, alcuni mesi dopo, nei paragrafi 41 e 42 della sentenza *Idexx Laboratories Italia* la Corte di Giustizia ha esplicitato che i requisiti sostanziali sono quelli che stabiliscono il fondamento e l'estensione del diritto stesso mentre i requisiti formali *“disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione”*⁵⁸¹.

⁵⁷⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 17 luglio 2014, *Equoland Soc. coop. arl*, causa C-272/13, punto 41: *“...in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche, poiché tale neutralità presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato”*.

⁵⁸⁰ *Ibidem*, punto 39: *“Orbene, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'IVA costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale che non può rimettere in discussione il diritto a detrazione del soggetto passivo. Ad ogni modo, un siffatto versamento tardivo non può essere equiparato, di per sé, a una frode, la quale presuppone, da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un vantaggio fiscale”*.

⁵⁸¹ Corte di Giustizia, sentenza dell'11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia Srl c. Agenzia delle Entrate*, causa C-590/13. La Corte di Giustizia ha chiarito la natura degli obblighi connessi all'applicazione del regime del *reverse charge* in caso di acquisti intracomunitari da soggetti passivi. Il rinvio pregiudiziale era stato promosso dalla Corte di Cassazione italiana in un caso dinanzi ad essa pendente concernente una società che, a fronte dell'omessa fatturazione e registrazione delle fatture nell'ambito di acquisti intracomunitari e della avvenuta registrazione delle operazioni nel solo registro degli acquisti con la dicitura *“fuori campo IVA”*, aveva ricevuto un avviso di accertamento con applicazione di una somma pari al 100%

3.3. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso dei limiti speciali in ambito Iva.

dell'imposta a titolo di sanzione. La Corte di Cassazione aveva rilevato l'esistenza di due diversi indirizzi interpretativi circa il carattere meramente formale o sostanziale degli obblighi di autofatturazione e di registrazione connessi al regime di autoliquidazione ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva. La Corte di Giustizia, dopo aver riportato testualmente i principi di diritto sanciti nelle sue precedenti pronunce, ha affermato che la violazione dei requisiti formali non giustifica il diniego della detrazione dell'Iva, salvo che abbia l'effetto di impedire che vi sia prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali, e ha fornito una definizione dei requisiti sostanziali e formali del diritto di detrazione dell'Iva. Per la Corte, il mancato assolvimento delle formalità del regime di autoliquidazione non ostava all'accertamento della sussistenza dei requisiti sostanziali degli acquisti intracomunitari e dunque la sanzione che comprometteva il principio di neutralità dell'Iva non risultava conforme alla direttiva Iva. Sulla distinzione fra obblighi formali e obblighi sostanziali si menzionano anche pronunce più recenti, come Corte di Giustizia, sentenza del 9 luglio 2015, *Radu Florin Salomie e Nicolae Vasile Oltean*, causa C-183/14, punto 60: *“la registrazione ai fini dell'IVA, di cui all'articolo 214 della direttiva 2006/112, nonché l'obbligo per il soggetto passivo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle proprie attività, di cui all'articolo 213 di tale direttiva, costituiscono soltanto requisiti formali a fini di controllo, che non possono rimettere in discussione, in particolare, il diritto a detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni materiali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte”*. Si richiama anche Corte di Giustizia, sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex GmbH*, causa C-518/14. Nella sentenza *Senatex*, la Corte ha escluso che il soggetto passivo che abbia omissso di indicare il numero di identificazione ai fini Iva nella fattura possa essere privato del diritto di detrazione dell'imposta per l'anno di emissione della fattura. Nelle Conclusioni presentate in data 17.02.2016 l'Avvocato generale Yves Bot ha evidenziato come le misure in esame fossero contrarie anche al principio di proporzionalità delle sanzioni e al principio di certezza del diritto, giacché sanzionavano nello stesso modo un soggetto in buona fede ed un evasore (punti 45-46). Più recentemente, Corte di Giustizia, sentenza del 20 ottobre 2016, *Josef Plöckl*, causa C-24/15. Nella sentenza *Plöckl*, la Corte di Giustizia è stata adita dal Tribunale tributario di Monaco di Baviera per pronunciarsi sulla conformità al principio di neutralità del diniego di esenzione dall'Iva dei trasferimenti intracomunitari eseguiti in violazione dell'obbligo di comunicare il numero di identificazione Iva del soggetto passivo cui il bene è trasferito. La Corte, avendo riscontrato il carattere formale del requisito imposto dal legislatore tedesco, ha concluso che l'infrazione avrebbe potuto essere sanzionata con un'ammenda proporzionata alla gravità della stessa, senza specificare se essa dovesse necessariamente essere commisurata all'Iva oggetto della fatturazione. Nella sentenza la Corte ha altresì richiamato le due eccezioni in presenza delle quali la violazione di un requisito formale potrebbe giustificare la perdita del diritto all'esenzione dall'Iva (cd. eccezioni al *“principio del rigetto del formalismo”*), vale a dire la presenza di indizi seri circa la partecipazione intenzionale del soggetto passivo ad una frode fiscale pregiudizievole per il funzionamento del sistema comune dell'Iva e l'impossibilità per l'amministrazione di accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali per la detrazione dell'Iva o l'esenzione dall'Iva, ma ha escluso che le due eccezioni sussistessero nel caso di specie. Anche l'Avvocato generale Henrik Saugmandsgaard ØE nelle sue Conclusioni presentate il 6.04.2016 aveva ricordato che il principio del rigetto del formalismo sancito nella sentenza *Collée* – in forza del quale il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'Iva o l'esenzione dall'Iva sia accordata *“se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omissi da parte dei soggetti passivi”* – conosce due eccezioni (punto 137).

Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia è emerso che il diniego del diritto di detrarre l'Iva opposto al contribuente che l'abbia assolta a monte ha natura sanzionatoria quando compromette il principio di neutralità dell'Iva.

Tale misura e il diniego di esenzione di un'operazione dall'Iva sono legittime solo se sono dirette a "sanzionare" violazioni sostanziali, fra le quali la Corte ha esplicitamente ricompreso le pratiche abusive.

Il disconoscimento del beneficio fiscale indebitamente conseguito dal contribuente che abbia posto in essere un'operazione di abuso del diritto o elusione fiscale risulta quindi pacificamente in linea con la giurisprudenza del diritto dell'Unione, tant'è vero che è stato sancito espressamente nella sentenza *Halifax plc* e più recentemente nella sentenza *Edward Cussens*.

4. La certezza del diritto e il principio di legalità.

Accanto ai principi di equivalenza, effettività e proporzionalità delle sanzioni, nonché al principio di neutralità dell'Iva, la Corte ha previsto in capo agli Stati membri ulteriori limiti in materia sanzionatoria, i quali trovano la propria ragion d'essere nella promozione dei valori fondamentali di cui l'Unione è depositaria.

Il principio di certezza del diritto rientra fra i principi dello Stato di diritto, che costituiscono principi generali del diritto dell'Unione, ed è applicato dalla Corte di Giustizia sotto molteplici forme, non solo per imporre l'adozione di normative chiare e precise, ma anche per vietare la riqualificazione continua delle fattispecie senza termini di decadenza, e per impedire l'applicazione retroattiva delle norme sfavorevoli ai soggetti degli ordinamenti nazionali.

Secondo un principio di diritto costante nella giurisprudenza comunitaria, è necessario che le norme che definiscono i diritti e gli obblighi dei singoli siano chiare e precise e tale imperativo si impone con particolare rigore quando si tratta di una "*normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie*"⁵⁸².

Con specifico riferimento alle misure sanzionatorie, la Corte ha precisato che esse debbono avere "*un fondamento giuridico chiaro ed inequivocabile*" e che tale condizione vale anche al di fuori della materia penale⁵⁸³.

Fra le prime sentenze in cui la Corte di Giustizia ha applicato il principio di certezza del diritto alla materia sanzionatoria, si richiama la sentenza *Könecke c. Balm* del 25 settembre 1984, concernente l'interpretazione del regolamento n. 1071/1968 relativo alle modalità di applicazione della concessione di aiuti all'ammasso privato nel settore delle carni bovine⁵⁸⁴. La Corte era tenuta a stabilire se tale regolamento attribuisse agli

⁵⁸² Corte di Giustizia, sentenza del 16 marzo 2006, *Emsland-Stärke GmbH*, causa C-94/05, punti 43-44: "A tale riguardo va ricordato che, secondo una costante giurisprudenza, il principio della certezza del diritto costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario, il quale esige, segnatamente, che la normativa sia chiara e precisa, affinché i singoli possano conoscere senza ambiguità i propri diritti ed obblighi e regolarsi di conseguenza..(Omissis)..Questo imperativo di certezza del diritto si impone con particolare rigore quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie".

⁵⁸³ *Ibidem*, punto 44: "Inoltre, una sanzione, anche di carattere non penale, può essere inflitta solo qualora abbia un fondamento giuridico chiaro ed inequivocabile".

⁵⁸⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 25 settembre 1984, *Karl Könecke GmbH & Co. KG, Fleischwarenfabrik*, causa C-117/83, punto 11: "In proposito, va posto in rilievo che una

enti nazionali competenti il potere di revocare i provvedimenti di svincolo indebito delle cauzioni oppure di ordinare il pagamento di un importo equivalente a quello della cauzione indebitamente restituita.

Per accertare se il regolamento contenesse o meno una disposizione idonea a costituire un fondamento giuridico chiaro ed inequivoco, la Corte ha provveduto ad interpretare le disposizioni del regolamento in forza del criterio letterale, teleologico e sistematico e, non avendo ravvisato alcuna disposizione che contemplasse espressamente l'imposizione di una penale oppure che consentisse l'introduzione di tale clausola nei contratti, ha escluso la possibilità per gli enti nazionali di intervento di irrogare una misura sanzionatoria per l'inadempimento dell'obbligo contrattuale da parte degli operatori economici.

Preme osservare che la Corte ha escluso che il requisito del fondamento chiaro ed inequivoco delle sanzioni potesse essere soddisfatto dalla normativa interna alla Repubblica federale di Germania che prevedeva espressamente la restituzione dell'importo della cauzione indebitamente svincolata, in quanto quest'ultima confliggeva con il regolamento, ossia con la disciplina comunitaria compiuta e insuscettibile di integrazioni da parte dei legislatori nazionali.

Nelle materie disciplinate da regolamenti, dunque, occorre verificare se essi costituiscano una disciplina completa oppure conferiscano agli Stati membri delle competenze di esecuzione⁵⁸⁵. In generale, come già si è anticipato nel primo paragrafo, spetta ai legislatori nazionali degli Stati membri assicurare l'esatta osservanza del diritto dell'Unione mediante l'adozione di misure sanzionatorie. Qualora il regolamento non ammetta deroghe, viceversa, le misure sanzionatorie nazionali consistenti nel disconoscimento dei diritti previsti dal regolamento sarebbero pregiudizievoli per la corretta ed uniforme applicazione dello stesso e quindi sarebbero in contrasto con esso.

Il rigore della Corte di Giustizia nell'individuazione del fondamento normativo chiaro ed univoco delle sanzioni si attenua notevolmente se queste ultime colpiscono le violazioni poste in essere attraverso mezzi fraudolenti. Al fine di assicurare la prevenzione e repressione dei comportamenti connotati da frode (lo svincolo delle cauzioni a seguito di espedienti fraudolenti), la Corte di Giustizia nella medesima sentenza *Könecke c. Balm* ha riconosciuto la rilevanza di una disposizione generale contenuta in un altro atto dell'Unione (il regolamento n. 729/1970 relativo al finanziamento della Politica Agricola Comune) che autorizzava gli Stati membri ad adottare i provvedimenti necessari contro le irregolarità commesse dagli operatori economici.

Un tanto premesso, il principio di legalità è stato ribadito dalla Corte di Giustizia anche nelle sentenze concernenti il divieto di pratiche abusive e, in particolare, nelle sentenze *Emsland Stärke* (C-110/99) e *Halifax plc* (C-255/02).

In entrambe le pronunce, la Corte ha enfatizzato la distinzione fra il disconoscimento degli effetti fiscali del comportamento abusivo e l'irrogazione di una sanzione, che presuppone necessariamente un fondamento normativo "*chiaro e non ambiguo*"⁵⁸⁶.

sanzione, anche di natura non penale, può essere inflitta solo qualora abbia un fondamento giuridico chiaro ed inequivoco...".

⁵⁸⁵ *Ibidem*, punto 11. La Corte ha stabilito che l'esame della normativa comunitaria non si limita al suo contenuto letterale ma si estende anche al contesto e allo scopo della stessa.

⁵⁸⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 14.12.2000, *Emsland-Stärke GmbH, causa C-110/99*, punto 56: "*Contrariamente a quanto affermato dalla Emsland-Stärke, l'obbligo di rimborsare le*

Nella sentenza *Halifax plc*, la Corte di Giustizia ha statuito che il principio generale del divieto di comportamenti abusivi determina un effetto di *restitutio in integrum* che, in ambito Iva, si traduce nell'obbligo di rimborsare l'Iva indebitamente detratta⁵⁸⁷, mentre ha escluso l'idoneità dello stesso a giustificare l'irrogazione di sanzioni, per le quali è richiesto "un fondamento normativo chiaro ed univoco"⁵⁸⁸. La Corte, nonostante avesse in precedenza stabilito che il fondamento giuridico delle sanzioni può desumersi da una interpretazione delle disposizioni comunitarie alla luce della loro lettera, del contesto e dello scopo perseguito⁵⁸⁹, non ha considerato sufficiente la circostanza che la Sesta direttiva Iva riconoscesse e promuovesse l'obiettivo della lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso.

Tale pronuncia ha fatto sorgere la questione se ad ostare al soddisfacimento del principio di legalità delle sanzioni fosse il carattere non scritto del principio del divieto di pratiche abusive oppure il suo contenuto non sufficientemente chiaro ed univoco.

Qualche spunto poteva essere tratto dalla sentenza *Kapnoviomichania Karelia AE* del 2016⁵⁹⁰ in cui la Corte di Giustizia ha sostenuto che un'interpretazione giurisprudenziale uniforme e consolidata della normativa potrebbe soddisfare il principio di certezza del diritto⁵⁹¹. Tuttavia, tale sentenza pregiudiziale concerneva

restituzioni percepite, qualora l'esistenza dei due elementi costitutivi di una pratica abusiva venisse confermata, non violerebbe il principio di legalità. Infatti, l'obbligo di rimborso 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".

⁵⁸⁷ Più recentemente, Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2017, *Edward Cussens et al.*, C-251/16, punto 46: "qualora si accerti l'esistenza di una pratica abusiva, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che hanno fondato tale pratica abusiva. Tuttavia, tale ridefinizione non deve eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi".

⁵⁸⁸ Corte di Giustizia, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd*, sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, punti 93-94: "Occorre altresì ricordare 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... 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".

⁵⁸⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 25 settembre 1984, *Karl Könecke GmbH & Co. KG, Fleischwarenfabrik*, causa C-117/83.

⁵⁹⁰ Corte di Giustizia, *Kapnoviomichania Karelia AE*, sentenza del 2 giugno 2016, causa C-81/15.

⁵⁹¹ La Corte ha affrontato il tema della responsabilità solidale del depositario autorizzato nel pagamento delle sanzioni amministrative irrogate agli autori di un atto di contrabbando. Dalla disposizione della direttiva 92/12/CEE relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, che imponeva agli Stati di applicare sanzioni efficaci contro eventuali infrazioni o irregolarità senza specificare il numero dei soggetti obbligati, la Corte ha desunto che la responsabilità aggravata del depositario autorizzato fosse, in linea di principio, legittima. Tuttavia, la Corte ha stabilito che la

l'interpretazione di una disposizione specifica della direttiva 92/12/CEE relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

Di maggiore rilievo è la sentenza *Cussens et a.* del 22 novembre 2017, in cui la Corte di Giustizia si è pronunciata sul principio generale del divieto di pratiche abusive riconosciuto in ambito Iva, specificando che esso è direttamente efficace in tutti gli ordinamenti degli Stati membri, anche in assenza di disposizioni di recepimento nel diritto interno⁵⁹².

La Corte di Giustizia, infatti, ha enfatizzato che tale principio trova il proprio fondamento nella costante giurisprudenza, dunque ha escluso la possibilità di sottoporlo ai medesimi parametri di verifica dell'efficacia diretta delle direttive, che consistono nel carattere incondizionato e sufficientemente preciso delle loro disposizioni. La Corte è giunta a chiarire che “*il principio del divieto di pratiche abusive, quale applicato in materia di IVA dalla giurisprudenza derivante dalla sentenza nella causa Halifax, ha quindi carattere generale, per natura inerente ai principi generali del diritto dell'Unione*” e ne ha confermato la natura interpretativa, coerentemente con le Conclusioni dell'Avvocato generale Maduro per il caso *Halifax plc*⁵⁹³.

responsabilità solidale di tale soggetto doveva essere espressamente prevista, specie perché determinava delle conseguenze finanziarie, mentre nel caso di specie tale condizione non sembrava soddisfatta. La Corte, infatti, ha riscontrato l'assenza nella direttiva di una previsione sulla responsabilità del depositario autorizzato e ha osservato che la normativa greca non precisava se potesse essere dichiarato corresponsabile civilmente per il pagamento della sanzione pecuniaria eventualmente comminata anche il depositario che non aveva la detenzione dei prodotti oggetto dell'infrazione e che non era legato agli autori dell'infrazione da un contratto di mandato. In mancanza di disposizioni precise anche nelle norme interne attuative, la Corte ha invitato il giudice di rinvio a tenere conto dell'incertezza derivante dagli orientamenti giurisprudenziali contrastanti, di cui era stata edotta. Da una comparazione fra la motivazione della sentenza e le Conclusioni dell'Avvocato generale Yves Bot presentate il 28 gennaio 2016, si coglie che la Corte ha omesso di sviluppare le riflessioni svolte da quest'ultimo in ordine all'eventuale natura penale della responsabilità solidale del depositario autorizzato e quindi di verificarne la compatibilità con i principi di legalità e di personalità della responsabilità penale. Secondo l'Avvocato generale Bot, la direttiva non ostava in linea di principio all'estensione della responsabilità solidale del depositario autorizzato per il pagamento dei diritti di accisa anche al pagamento delle sanzioni pecuniarie.

⁵⁹² Si rinvia al proprio commento: BARDINI F., *The principle of the prohibition of abusive practices within the framework of the VAT Directive is directly effective against citizens (ECJ, Cussens and others judgment, C-251/16, 22 November 2017)*, in *Diritti comparati*, 8.02.2018, disponibile all'indirizzo: <http://www.diritticomparati.it/principle-prohibition-abusive-practices-within-framework-vat-directive-directly-effective-citizens-ecj-cussens-others-judgment-c-25116-22-november-2017/>.

⁵⁹³ Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2017, *Edward Cussens et a.*, causa C-251/16, punto 32: “*Si deve ancora aggiungere che, secondo la giurisprudenza della Corte, il diniego di un diritto o di un beneficio in ragione di fatti abusivi o fraudolenti non è altro che la mera conseguenza della constatazione secondo la quale, in caso di frode o di abuso del diritto, le condizioni oggettive richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio che si vuole conseguire non sono, in realtà, soddisfatte e che, pertanto, tale diniego non necessita di una base giuridica specifica*”. Sulla natura interpretativa del principio, si rinvia alla lettura delle Conclusioni presentate dall'AG Poiars Maduro in data 7.04.2005 per le cause riunite *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd* (C-255/02, C-

Alla luce della giurisprudenza comunitaria, la violazione del principio del divieto di pratiche abusive legittima l'Amministrazione finanziaria a disconoscere ai fini fiscali l'operazione abusiva (o la serie di operazioni abusive) e a ristabilire la situazione anteriore al comportamento contestato⁵⁹⁴. Tali effetti non costituiscono propriamente una sanzione e dipendono dalla natura interpretativa del principio generale antielusivo: difatti, il regime fiscale relativo ad una determinata fattispecie non si applica a causa del difetto dei presupposti di applicazione legislativamente previsti.

Le sanzioni, al contrario, devono essere espressamente previste da una norma chiara e precisa, dunque richiedono una previsione più specifica del principio generale del divieto di pratiche abusive, ritenuto inidoneo a soddisfare il principio di legalità.

4.2. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.

La Corte di Giustizia ha escluso la natura sanzionatoria del disconoscimento degli effetti fiscali delle pratiche abusive, considerandolo come un effetto naturale ed automatico della contestazione di tali fattispecie.

La determinazione di sanzioni rientra nel margine di apprezzamento dei legislatori statali ma è subordinata al rispetto del principio di legalità. Per la Corte, non sarebbe sufficiente a costituire una base giuridica né il principio giurisprudenziale del divieto di pratiche abusive, sia pure direttamente efficace negli ordinamenti nazionali, né la statuizione di obiettivi generali di prevenzione dell'abuso del diritto all'interno delle direttive (come la direttiva Iva).

Pertanto, la Corte sembra imporre ai legislatori nazionali di prevedere le eventuali conseguenze sanzionatorie del divieto di pratiche abusive in una clausola scritta chiara ed univoca. Stante la genericità dei criteri dettati, sembra opportuno integrare sin d'ora gli esiti della ricerca con l'analisi del principio di legalità e proporzionalità delle pene sancite dall'art. 49 della Carta di Nizza, come interpretato dalla Corte di Giustizia.

4.3. I principi di legalità e proporzionalità delle pene e l'accezione di "pena" nell'art. 49 della Carta di Nizza.

419/02, C-223/03). In particolare, al punto 69 delle Conclusioni si legge: *“Sono perciò del parere che questa nozione di abuso valga da principio interpretativo del diritto comunitario, come ha sostenuto la Commissione nelle sue osservazioni scritte. 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 spiega perché la Corte spesso parli non di abuso del diritto, bensì semplicemente di abuso”*.

⁵⁹⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2017, *Edward Cussens et a.*, causa C-251/16, punti 47-48: *“il principio del divieto di pratiche abusive in materia di IVA implica, innanzitutto, la determinazione della situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che hanno fondato tale pratica e, successivamente, la valutazione di tale situazione ridefinita alla luce delle disposizioni pertinenti del diritto nazionale e della sesta direttiva. Il principio del divieto di pratiche abusive obbliga quindi le autorità nazionali, in sostanza, ad applicare la normativa pertinente in materia di IVA alle operazioni interessate, tralasciando quelle tra tali operazioni che costituiscono una pratica abusiva”*.

In mancanza di misure sanzionatorie armonizzate per assicurare l'attuazione del diritto dell'Unione, la potestà sanzionatoria appartiene agli Stati membri i quali sono però tenuti a rispettare il diritto dell'Unione e i suoi principi generali. Fra questi, la Corte di Giustizia ha espressamente annoverato anche il principio di legalità dei reati e delle pene di cui all'art. 49 della Carta di Nizza⁵⁹⁵.

Si rammenta che l'art. 49, par. 1, racchiude il principio fondamentale di legalità degli illeciti penali, compreso il principio corollario di irretroattività delle leggi che introducono una nuova fattispecie penale o che prevedono un trattamento sanzionatorio più sfavorevole. Inoltre, esso cristallizza il principio di retroattività delle norme penali che prevedono una pena più lieve di quella applicabile al momento della commissione del fatto di reato⁵⁹⁶.

L'art. 49, par. 3, detta il principio di proporzionalità delle pene stabilendo che *“le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato”*.

Tali principi sono vincolanti sia nei confronti dell'Unione, quando adotta norme penali sostanziali o legifera nell'ambito della cooperazione giudiziaria in materia penale, sia per gli Stati membri quando questi debbono implementare il diritto europeo o verificare la conformità delle norme sanzionatorie penali nazionali con il diritto dell'Unione⁵⁹⁷.

Inoltre, tali principi devono ritenersi applicabili non soltanto agli illeciti penali in senso formale ma anche a quelli qualificabili come tali secondo l'accezione sostanziale accolta dalla Corte di Giustizia sulla scia della Corte EDU⁵⁹⁸. Ciò permette di cogliere la loro rilevanza anche nell'ambito tributario, stante la natura sostanzialmente penale delle sanzioni pecuniarie che possono essere irrogate per la realizzazione di fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale ai sensi dell'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000 in combinato disposto con le disposizioni del D.Lgs. n. 471/1997⁵⁹⁹.

Con specifico riguardo al principio di legalità, va premesso che si tratta di un principio generale del diritto dell'Unione e derivante dalle tradizioni costituzionali comuni agli

⁵⁹⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 31 marzo 2011, *Aurubis Bulgaria AD*, causa C-546/09, punti 41-42. La sentenza è stata pronunciata in materia doganale.

⁵⁹⁶ Art. 49, par. 1, Carta di Nizza: *“Nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso. Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima”*.

⁵⁹⁷ Sull'ambito di applicazione dei principi sanciti dall'art. 49, si rinvia a V. MITSILEGAS, voce *“Art. 49 – Principles of Legality and Proportionality of Criminal Offences and Penalties”*, cit., p. 1352: *“They are applicable at the stage of the adoption of EU legislation in criminal matters (including both substantive criminal law and measures on judicial cooperation in criminal matters (including both substantive criminal law and measures on judicial cooperation in criminal matters under mutual recognition and under the work of EU bodies such as Eurojust, OLAF and, in the future, the European Public Prosecutor's Office); at the stage of interpretation of EU criminal law by the Court of Justice and national courts; at the stage of implementation of EU law by Member States; and at the stage of the scrutiny of national criminalisation and the assessment of its compliance with EU law”*.

⁵⁹⁸ *Ibidem*: *“Criminal offences and penalties for the purposes of Article 49 must be defined on the basis of substantive rather than merely formal criteria”*.

⁵⁹⁹ Sulla funzione e sulla natura delle sanzioni amministrative tributarie nell'ordinamento italiano ci si soffermerà nel par. 6.3 del Capitolo V.

Stati membri, la cui interpretazione da parte della Corte di Giustizia è coerente con quella che emerge dalla giurisprudenza della Corte EDU formatasi sulla disposizione corrispondente contenuta nell'art. 7 della CEDU⁶⁰⁰.

L'uniformità della giurisprudenza delle due Corti sull'interpretazione ed applicazione del medesimo principio è evidente tant'è vero che la dottrina parla di *cross-fertilization*⁶⁰¹.

La Corte EDU ha promosso un'interpretazione sostanzialistica e ha finito per estendere il principio di legalità dei reati e delle pene agli illeciti e alle sanzioni formalmente non penali⁶⁰².

Come si è anticipato, ciò è vero anche per l'art. 49 della Carta di Nizza.

⁶⁰⁰ Il principio di legalità costituisce il campo di elezione per riflettere sull'influenza della giurisprudenza delle Corti europee e, loro tramite, dei sistemi di *common law* nel nostro ordinamento e delle problematiche che ne discendono. A tal riguardo, si riporta l'eloquente passaggio di R.E. KOSTORIS, *La Corte Costituzionale e il caso Taricco, tra tutela dei 'controlimiti' e scontro fra paradigmi*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 3/2017, p. 209: "Invocare il principio di sottoposizione del giudice alla legge significa dunque, in questa prospettiva, evocare uno scontro tra paradigmi, evidenziando la mai del tutto composta frattura che si avverte nel sistema del diritto contemporaneo, tra la cultura di civil law a cui si ispirano i Paesi dell'Europa continentale, compreso il nostro, e la cultura di common law da cui trae invece per larga parte alimento il diritto europeo. O, se si preferisce considerare il problema in una prospettiva diversa, tra i canoni positivisticci moderni di matrice illuministica che caratterizzano la legalità normativa statuale e le categorie giuridiche postmoderne della legalità giudiziale europea". La consapevolezza che il profilo più controverso nella dimensione della legalità sovranazionale è quello della riserva di legge ha indotto la Corte di Giustizia nella cd. sentenza Taricco II a focalizzare l'attenzione sul nucleo duro del principio di legalità penale, ossia sui corollari di prevedibilità, determinatezza e irretroattività della legge penale applicabile, previsto dagli artt. 49 e 51 della Carta di Nizza, dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e dall'art. 7, co. 1, CEDU. Si accoglie la lettura di C. CUPELLI, *Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l'attesa sentenza della Corte di Giustizia*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 12/2017, pp. 177 ss. Le riflessioni sono ribadite dall'Autore anche nel più recente C. CUPELLI, *La Corte Costituzionale chiude il caso Taricco e apre a un diritto penale europeo 'certo'*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 6/2018, p. 234: "è stato proficuo anche l'aver messo da parte il profilo più 'divisivo' nella dimensione della legalità sovranazionale – quello della riserva di legge – privilegiando quello della determinatezza declinato in termini di certezza del diritto e soprattutto di prevedibilità, più vicino alla concezione sovranazionale e convenzionale di legalità penale".

⁶⁰¹ V. MITSILEGAS, voce "Art. 49 – Principles of Legality and Proportionality of Criminal Offences and Penalties", *cit.*, pp. 1356-1357.

⁶⁰² Fra le pronunce della Corte EDU che hanno riqualificato penali delle sanzioni formalmente amministrative, si ricorda *ex multis*: Corte EDU, sentenza del 3 agosto 2001, *J.B. c. Svizzera*, ricorso n. 31827/96. La Corte EDU, dopo aver richiamato i noti criteri Engel, ha valorizzato la natura punitiva e deterrente delle sanzioni formalmente amministrative irrogate dalla Svizzera al termine dei procedimenti contro l'evasione fiscale (par. 48) dunque ha assoggettato questi ultimi al rispetto dell'art. 6 CEDU. *Ivi*, p. 1356: "The concept of 'criminal offence' and 'penalty' are key in determining the scope and applicability of Article 7(1). The Strasbourg Court has granted an autonomous meaning to the term 'criminal' for the purposes of Articles 6 and 7 ECHR and employed a substantive test to ascertain whether a charge imposed under Article 6 ECHR is criminal. This autonomous meaning of what is 'criminal' for the purposes of the ECHR based on substantive criteria is also applicable as regards the concept of 'criminal offence' under Article 7 ECHR".

Dunque, il principio di legalità delle pene previsto dalla Carta di Nizza e dalla CEDU è vincolante per le misure sanzionatorie previste contro l'elusione fiscale o abuso del diritto alle quali si riconosca la natura e la funzione tipica delle pene⁶⁰³.

La Corte di Giustizia dell'Unione ha recepito la stessa nozione di "diritto" (law) elaborata dalla Corte EDU, che comprende sia il diritto scritto che quello non scritto, purché soddisfino i requisiti qualitativi di accessibilità e prevedibilità⁶⁰⁴.

Per ambedue le Corti, il principio di legalità può dirsi rispettato se la fattispecie incriminatrice e la sanzione sono entrambe definite in modo chiaro e risultano prevedibili alla data di commissione del fatto⁶⁰⁵. È stato espressamente chiarito che la circostanza che un individuo necessiti dell'assistenza di un professionista per conoscere le conseguenze di una data condotta non consente di escludere il requisito di prevedibilità⁶⁰⁶.

Dalla giurisprudenza della Corte EDU si ricava che il principio di legalità sancito nell'art. 7 della CEDU va inteso anche come divieto di analogia⁶⁰⁷.

⁶⁰³ Segnatamente, la Carta di Nizza assume rilievo nella misura in cui le norme sanzionatorie nazionali sono dirette a garantire il rispetto del divieto di abuso del diritto nel settore dell'Iva e delle altre imposte armonizzate e le GAAR obbligatorie previste dalla direttiva Madre-Figlia o dalla Direttiva ATAD. Le norme della CEDU, invece, costituiscono norme interposte di costituzionalità delle leggi interne in base al parametro rappresentato dall'art. 117, co. 1, Cost.. Come la Corte Cost. ha chiarito con le note "Sentenze gemelle" nn. 348 e 349 del 24 ottobre 2007, la violazione dei principi della Carta di Nizza che non possa essere risolta per via interpretativa implica il dovere di disapplicare le norme interne incompatibili mentre la violazione delle norme CEDU impone di sollevare questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 117 Cost..

⁶⁰⁴ Corte EDU, sentenza del 11 novembre 1996, *Cantoni c. Francia*, ricorso n. 17862/91, par. 29: "...When speaking of "law" Article 7 (art. 7) alludes to the very same concept as that to which the Convention refers elsewhere when using that term, a concept which comprises statutory law as well as case-law and implies qualitative requirements, notably those of accessibility and foreseeability". Sull'art. 7 CEDU, cfr. V. MITSILEGAS, voce "Art. 49 – Principles of Legality and Proportionality of Criminal Offences and Penalties", cit., pp. 1354-1355; sull'art. 49 della Carta di Nizza, *ivi*, pp. 1360-1361.

⁶⁰⁵ A commento della giurisprudenza della Corte EDU sull'art. 7, *ivi*, p. 1355: "The requirements of accessibility and foreseeability must be satisfied as regards both the definition of an offence and the penalty the offence in question carries. An individual must know from the wording of the relevant provision and, if need be, with the assistance of the courts' interpretation of it, what acts and omissions will make him criminally liable and what penalty will be imposed for the act committed (or omitted)". A commento della giurisprudenza della Corte di Giustizia sull'art. 49, *ivi*, p. 1360: "the Court of Justice has held that the principle of legality implies that legislation must define clearly offences and the penalties which they attract. That condition is met in the case where the individual concerned is in a position, on the basis of the wording of the relevant provision and with the help of the interpretative assistance given by the courts, to know which acts or omissions will make him criminally liable".

⁶⁰⁶ *Ivi*, p. 1355.

⁶⁰⁷ Corte EDU, sentenza del 11 novembre 1996, *Cantoni c. Francia*, ricorso n. 17862/91, par. 29: «As the Court has already held, Article 7 (art. 7) embodies, inter alia, the principle that only the law can define a crime and prescribe a penalty (nullum crimen, nulla poena sine lege) and the principle that the criminal law must not be extensively construed to an accused's

Inoltre, nel puntualizzare il significato di legge, la Corte EDU ha chiarito che il principio di legalità è rispettato se l'individuo è posto in condizione di conoscere al momento della commissione del fatto i presupposti e gli effetti della responsabilità penale.

La vaghezza delle disposizioni di legge, contenenti per esempio riferimenti a categorie generiche, comporta inevitabilmente un certo grado di incertezza che tuttavia può ritenersi superato in presenza di un indirizzo giurisprudenziale consolidato⁶⁰⁸.

L'art. 49 della Carta di Nizza è stato di recente richiamato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *M.A.S. e M.B.* con l'intervento del Presidente del Consiglio dei Ministri italiano del 5 dicembre 2017, meglio nota come "Taricco II", che ne ha sostenuto l'applicabilità alle misure nazionali adottate per attuare il diritto dell'Unione⁶⁰⁹.

La Corte di Giustizia ha chiarito che il principio impone i "requisiti di prevedibilità, determinatezza e irretroattività della legge penale applicabile" (par. 51) inoltre ha confermato che esso ha contenuto e portata identici a quel diritto garantito dall'art. 7 della CEDU.

In ordine al requisito di prevedibilità, la Corte di giustizia ha richiamato il principio di diritto stabilito dalla Corte EDU secondo cui esso riguarda non soltanto la definizione del reato ma anche la determinazione della pena (punto 55).

Quanto al carattere di determinatezza della legge applicabile ossia di chiarezza dei reati e delle pene, i Giudici hanno reiterato che "*Tale condizione è soddisfatta quando il singolo può conoscere, in base al testo della disposizione rilevante e, se del caso, con l'aiuto dell'interpretazione che ne sia stata fatta dai giudici, gli atti e le omissioni che chiamano in causa la sua responsabilità penale*" (punto 56).

4.4. Riflessi dei principi di legalità dei reati e delle pene e determinatezza sul regime sanzionatorio dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Il principio di legalità è stato espressamente applicato dalla Corte di Giustizia in materia di sanzioni per i casi di violazione del principio generale del divieto di pratiche abusive. Tuttavia, il requisito del "fondamento normativo chiaro ed univoco" richiesto per le sanzioni non è imposto per il disconoscimento del beneficio fiscale indebitamente conseguito dal contribuente, concorrendo a supportare la tesi secondo la quale quest'ultimo effetto della contestazione abusiva non ha funzione repressiva ma meramente riparatoria e può essere configurato come sanzione civile.

detriment, for instance by analogy. From these principles it follows that an offence must be clearly defined in the law.."

⁶⁰⁸ *Ibidem*, par. 31-32: "...One of the standard techniques of regulation by rules is to use general categorisations as opposed to exhaustive lists..The interpretation and application of such enactments depend on practice...32. When the legislative technique of of categorisation is used, there will often be grey areas at the fringes of the definition. This penumbra of doubt in relation to borderline facts does not in itself make a provision incompatible with Article 7 (art. 7), provided that it proves to be sufficiently clear in the large majority of cases. The role of adjudication vested in the courts is precisely to dissipate such interpretational doubts as remain, taking into account everyday practice":

⁶⁰⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 5 dicembre 2017, *Procedimento penale a carico di M.A.S. e M.B.*, causa C-42/17. Si rinvia a nota 85.

La Corte di Giustizia ha omesso di fornire una definizione del suddetto requisito ma ha sostenuto che il principio generale antielusivo non era idoneo a costituire la base giuridica richiesta per l'irrogazione di sanzioni.

Le sentenze sul principio di legalità dei reati e delle pene sono funzionali a comprendere quale debba essere il fondamento normativo delle disposizioni sanzionatorie, intese secondo un'accezione sostanziale. Esse impongono che le fattispecie e le sanzioni siano entrambe determinate e prevedibili dai soggetti dell'ordinamento al momento della commissione del fatto. A tal proposito, la Corte di Giustizia ha riconosciuto come l'esistenza di un indirizzo giurisprudenziale uniforme e consolidato possa costituire un valido strumento di ausilio ermeneutico.

Posto che le fattispecie abusive sono descritte anche mediante elementi che concedono all'interprete un ampio margine di apprezzamento nel caso concreto, assume rilievo la precisazione fornita dalla giurisprudenza sul presupposto di prevedibilità, il quale va verificato in concreto avendo riguardo anche alla giurisprudenza e alla cd. "*everyday practice*", ossia alla interpretazione e applicazione delle disposizioni nella generalità dei casi.

La Corte di Giustizia ha valorizzato il principio di legalità e i suoi corollari di determinatezza e prevedibilità, ponendo in secondo piano il principio di riserva di legge. Ciò induce a concludere che la Corte abbia escluso la sanzionabilità delle pratiche abusive non tanto per la natura non scritta del principio generale antielusivo quanto per il suo contenuto, che non permetteva agli operatori di conoscere con certezza il comportamento vietato e le sue conseguenze.

Pertanto, una norma scritta anti-abuso può giustificare l'applicazione di sanzioni solo qualora soddisfi, anche per effetto della sua interpretazione e applicazione concreta nella giurisprudenza, i requisiti di chiarezza e univocità, in modo tale da rendere prevedibile sia la condotta vietata sia la sanzione corrispondente.

Si potrebbe così giungere a sostenere che la norma antiabuso non sia in assoluto idonea a rappresentare la base giuridica richiesta dalla Corte di Giustizia ma lo sia solo nei casi in cui il contribuente poteva davvero prefigurarsi la qualificazione abusiva delle operazioni realizzate e predeterminare la sanzione corrispondente.

Dal momento che la Corte di Giustizia si riferisce al ruolo interpretativo della giurisprudenza, potrebbe sorgere il dubbio se la prassi dell'amministrazione finanziaria sia ugualmente idonea a colmare le eventuali lacune che la norma di per sé presenta.

Come noto, la prassi non vincola l'interprete tuttavia essa può costituire uno dei fattori da tenere in considerazione per valutare in concreto la prevedibilità della fattispecie sanzionatoria e dei suoi effetti.

5. La certezza del diritto e la tutela del legittimo affidamento.

Il principio della tutela del legittimo affidamento è un corollario del principio di certezza del diritto e vincola non solo le Istituzioni ma anche gli Stati membri nell'attuazione delle direttive⁶¹⁰.

⁶¹⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 14 settembre 2006, *Elmeka NE*, causa C-181/04, punto 31: "*secondo costante giurisprudenza della Corte, i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario; pertanto devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie*". Analogamente, Corte di Giustizia, sentenza

Ciascun individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate aspettative circa la corretta interpretazione della normativa⁶¹¹ e/o l'applicabilità di un determinato regime giuridico alle operazioni poste in essere può invocare tale principio a suo favore⁶¹².

Dall'analisi delle sentenze della Corte emerge come il principio in esame sia oggetto di un'interpretazione restrittiva che svantaggia gli operatori.

In primo luogo, la Corte ha chiarito che qualora un operatore economico prudente ed accorto sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento normativo idoneo a ledere i suoi interessi, egli non può invocare il detto principio nel caso in cui il provvedimento venga adottato.

Difatti, l'operatore economico non può fare legittimamente affidamento sulla conservazione del sistema normativo vigente in un dato momento, stante che la normativa può essere modificata dalle istituzioni o dalle autorità nazionali nell'esercizio del loro potere discrezionale⁶¹³. Secondo i Giudici della Corte di Giustizia, quando una direttiva in ambito fiscale lascia ampio potere agli Stati membri, una modifica legislativa adottata in conformità con la direttiva non può essere considerata imprevedibile per l'operatore economico che abbia fatto affidamento sull'applicazione di un certo vantaggio fiscale.

Cionondimeno, la Corte di Giustizia ha attribuito rilievo alle modalità di informazione e ha invitato i giudici di rinvio a prestare attenzione a quelle che sono generalmente adottate dal legislatore nazionale in generale e a compararle con quelle di cui il medesimo si è avvalso per introdurre le modifiche normative oggetto di contestazione nel caso concreto⁶¹⁴. La Corte ha altresì sostenuto che il soggetto passivo può mettere in

del 29 aprile 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep BV cs*, cause riunite C-487/01 e C-7/02, punto 57 e giurisprudenza ivi citata; Corte di Giustizia, sentenza del 3 dicembre 1998, *Belgocodex SA*, causa C-381/97, punto 26; Corte di Giustizia, sentenza del 7 dicembre 2010, *Procedimento penale a carico di R.*, causa C-285/09, punto 45.

⁶¹¹ Nella sentenza *Elmeka NE*, la Corte ha affermato che spettava al giudice di rinvio decidere se applicare il principio di tutela del legittimo affidamento a favore dei contribuenti che avevano richiesto a un organo dell'amministrazione fiscale (il servizio delle imposte del Pireo) se l'attività da essi prestata (in specie, attività di rifornimento delle navi) fosse esente dall'Iva ai sensi della legge interna e che avevano ottenuto risposta affermativa. In particolare, il giudice remittente era tenuto ad accertare se i contribuenti potessero ragionevolmente presumere che il servizio delle imposte del Pireo fosse competente a decidere sulle loro domande.

⁶¹² In particolare, dapprima occorre verificare se gli atti dell'autorità amministrativa avrebbero ingenerato fondate aspettative in capo ad un operatore economico prudente ed accorto. In caso di esito affermativo, è necessario appurare la legittimità di tali aspettative. Corte di Giustizia, sentenza del 14 settembre 2006, *Elmeka NE*, causa C-181/04, punto 32.

⁶¹³ Corte di Giustizia, sentenza del 10 settembre 2009, *Plantanol GmbH & Co. KG*, causa C-201/08, punto 53. In senso conforme, Corte di Giustizia, sentenza del 7 settembre 2006, *Regno di Spagna c. Consiglio dell'Unione europea*, causa C-310/04, punto 81.

⁶¹⁴ Nella sentenza *Plantanol* la Corte di Giustizia ha affermato che i principi generali della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento non vietavano, in linea di principio, di abolire il regime di esenzione dall'imposta sull'energia prima della data di scadenza prevista dalla normativa nazionale. Trattandosi di un regime previsto dal diritto interno, spettava al giudice di rinvio considerare le modalità di informazione di regola utilizzate dallo Stato membro e le circostanze del caso di specie al fine di valutarne la conformità, sia in generale che in concreto, al principio di tutela del legittimo affidamento degli operatori economici.

discussione le modalità di applicazione delle modifiche intervenute, per esempio evidenziando l'assenza di un regime transitorio, o comunque la mancata adozione di provvedimenti idonei ad evitare che i soggetti passivi siano sorpresi dall'applicazione della nuova disciplina⁶¹⁵.

Il principio della tutela del legittimo affidamento è invocato anche in assenza di modifiche normative, nei casi di riqualificazione delle operazioni e assoggettamento delle stesse ad un diverso regime fiscale ad opera dell'amministrazione⁶¹⁶.

In linea di principio, la Corte di Giustizia ammette la possibilità per le amministrazioni degli Stati membri di effettuare delle riprese impositive nei confronti dei contribuenti il cui diritto di detrarre o dedurre l'Iva era stato precedentemente riconosciuto come legittimo, purchè entro determinati termini di decadenza, in seguito all'emersione di dati supplementari sconosciuti alle autorità all'epoca delle verifiche o ad errori di calcolo che abbiano inciso sui risultati di queste⁶¹⁷. Ne consegue che una normativa chiara e prevedibile che consenta all'amministrazione di revocare una propria decisione entro un termine di decadenza deve ritenersi legittima⁶¹⁸.

Nella sentenza *Salomie e Oltean*, la Corte ha ribadito tali argomenti riconducendoli al principio di certezza del diritto. In applicazione del principio di tutela del legittimo affidamento, la Corte ha stabilito che le aspettative dell'operatore accorto dovrebbero fondarsi su "assicurazioni precise" fornite dalle autorità tributarie nazionali e ha escluso

⁶¹⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 29 aprile 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep BV cs*, cause riunite C-487/01 e C-7/02, punti 79 ss. Nel caso di specie, la modifica normativa intervenuta era consistita nella soppressione del diritto di optare per l'imposizione Iva delle locazioni d'immobili e aveva determinato la rettifica delle deduzioni dell'Iva effettuate sui beni d'investimento immobiliare locati.

⁶¹⁶ La Corte di Giustizia ha specificato che l'operatore economico che abbia fatto affidamento sul comportamento dell'Amministrazione nazionale non può invocare il principio di tutela del legittimo affidamento ove questo fosse in contrasto con il diritto europeo. Corte di Giustizia, *Emsland-Stärke GmbH*, causa C-94/05, punto 31 e giurisprudenza ivi citata: "Infatti, il principio della tutela del legittimo affidamento non può essere invocato avverso una precisa disposizione di un atto normativo di diritto comunitario e il comportamento di un'autorità nazionale incaricata di applicare il diritto comunitario che sia in contrasto con quest'ultimo non può autorizzare l'operatore economico a considerarsi legittimato a fare assegnamento su di un trattamento contrastante col diritto comunitario".

⁶¹⁷ La sentenza *SC Fatorie SRL* (C-424/12) del 6 febbraio 2014 ha tratto origine da una controversia fra la direzione generale delle finanze pubbliche di Bihor e la società SC Fatorie SRL, alla quale era stato negato il diritto alla detrazione dell'Iva a causa della mancata applicazione delle disposizioni relative al sistema del *reverse charge*. Con la seconda questione pregiudiziale, il giudice rumeno remittente aveva chiesto se il principio di certezza del diritto ostasse alla prassi amministrativa nazionale di disconoscere il diritto del contribuente alla detrazione dell'Iva e di irrogargli delle maggiorazioni di mora a seguito di un secondo controllo, previa revoca della decisione precedentemente assunta. La Corte di Giustizia ha stabilito che il principio di certezza del diritto è violato qualora la situazione fiscale del contribuente possa essere indefinitamente messa in discussione ma che tale circostanza non si verifica qualora l'amministrazione intervenga nel rispetto di determinati termini.

⁶¹⁸ La Corte di Giustizia ha ribadito che la riqualificazione di un'operazione (nel caso di specie, servizi medico-veterinari) come attività economica imponibile ai fini Iva e il successivo assoggettamento della stessa ad imposta non violano il principio di certezza del diritto se intervengono entro un termine di decadenza. Corte di Giustizia, sentenza del 9 luglio 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, causa C-144/14, punti 39-41.

che la prassi amministrativa rumena in questione fosse idonea ad integrare tale requisito⁶¹⁹. In particolare, la Corte ha affermato che il semplice fatto che determinate operazioni non siano sistematicamente assoggettate ad Iva non è sufficiente ad ingenerare in capo ad un operatore economico normalmente prudente e accorto un ragionevole affidamento sulla non applicazione dell'imposta a tali operazioni, tenuto conto della chiarezza e prevedibilità del diritto nazionale applicabile nonché della professionalità del contribuente.

Peraltro, la Corte ha aggiunto che, in considerazione della portata di talune operazioni, un operatore accorto dovrebbe chiedere all'amministrazione di esprimere in via preventiva la propria posizione per ottenere delle "assicurazioni esplicite"⁶²⁰.

5.2. L'applicazione del principio nei casi di abuso o frode.

La Corte di Giustizia ha promosso un'applicazione riduttiva del principio del legittimo affidamento, sino quasi ad escluderlo nei casi di comportamenti abusivi e fraudolenti.

Nella sentenza *Gemeente Leusden e Holin Groep* del 2004, la Corte ha affermato che la qualità di soggetto passivo, una volta riconosciuta, non potrebbe essere disconosciuta *ex tunc* in quanto ciò priverebbe retroattivamente il soggetto passivo del diritto di detrarre l'Iva versata sulle spese d'investimento effettuate, in violazione dei principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto. Tuttavia, per la Corte, tale principio è valido soltanto al di fuori di situazioni fraudolente o abusive, in presenza delle quali l'obbligo di restituire il beneficio indebitamente ottenuto non viola il principio di legalità ma costituisce unicamente l'effetto della constatazione della sussistenza della pratica abusiva⁶²¹.

La Corte si è espressa negli stessi termini nella sentenza *Cussens et a.* del 2017 in cui ha affermato che "secondo una giurisprudenza costante un soggetto passivo che ha creato le condizioni relative all'ottenimento di un diritto in maniera abusiva o fraudolenta non può manifestamente avvalersi di tali principi [n.d.r. i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento] al fine di opporsi al diniego della concessione del diritto di cui trattasi [n.d.r. il diritto di esenzione dall'IVA] in applicazione del principio del divieto di pratiche abusive"⁶²².

⁶¹⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 9 luglio 2015, *Radu Florin Salomie e Nicolae Vasile Oltean*, causa C-183/14, punti 44-45: "riguardo al principio della tutela del legittimo affidamento, il diritto di avvalersi di tale principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito..(Omissis)..A tal riguardo, occorre verificare se gli atti di un'autorità amministrativa abbiano ingenerato un ragionevole affidamento in capo ad un operatore economico prudente ed accorto e, in tal caso, accertare la legittimità di tali aspettative".

⁶²⁰ *Ibidem*, punto 49: "considerata la dimensione dell'operazione immobiliare oggetto del procedimento principale, consistente nella costruzione e nella vendita di quattro immobili per un totale di oltre 130 appartamenti, un operatore economico prudente e accorto non poteva ragionevolmente concludere che una siffatta operazione non fosse soggetta a IVA senza aver ricevuto o almeno cercato di ottenere assicurazioni esplicite in tal senso dalle autorità tributarie nazionali competenti".

⁶²¹ Corte di Giustizia, sentenza del 29 aprile 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep BV cs.*, cause riunite C-487/01 e C-7/02.

⁶²² Corte di Giustizia, sentenza del 22.11.2017, *Edward Cussens et a.*, causa C-251/16, punto 43. Secondo la Corte di Giustizia, il principio giurisprudenziale sul divieto di pratiche abusive

La Corte di Giustizia ha tenuto ferma la distinzione fra comportamenti abusivi e fraudolenti prevedendo che soltanto le leggi retroattive sfavorevoli che regolano ipotesi abusive trovino un limite nella tutela del legittimo affidamento.

La Corte ha tutelato le garanzie dei contribuenti nella sentenza *Goed Wonen* del 2005 ove ha applicato i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento per pronunciarsi sulla legittimità dell'applicazione retroattiva di una normativa dei Paesi Bassi diretta a contrastare le frodi Iva nel settore immobiliare, consistenti nel ricorso abusivo all'istituto dell'usufrutto per aggirare la normativa fiscale delle locazioni. La Corte di Giustizia ha statuito che il principio della certezza del diritto importa il divieto di adottare leggi retroattive, salvo nei casi eccezionali in cui lo scopo perseguito lo consenta, purché sia rispettato il legittimo affidamento dei soggetti interessati⁶²³. La Corte di Giustizia, da un lato, ha riconosciuto che l'interesse generale a prevenire frodi su larga scala fra la data di intervenuta modifica di una legge e la sua entrata in vigore poteva giustificare l'effetto retroattivo della legge di modifica ma, dall'altro, ha richiesto al giudice del rinvio di valutare in concreto la fondatezza del rischio temuto e di verificare se i comunicati stampa con cui la modifica era stata preannunciata fossero sufficientemente chiari da consentire agli operatori di comprendere le conseguenze della modifica prevista rispetto alle operazioni che avrebbero posto in essere.

La Corte ha sostenuto una posizione più rigorosa nei riguardi dei contribuenti che pongono in essere comportamenti fraudolenti e non meramente abusivi, come dimostra la sentenza *R*, traente origine dal caso di un socio di una società tedesca che commercializzava autoveicoli di lusso, il quale aveva posto in essere una serie di comportamenti fraudolenti per consentire a distributori stabiliti in Portogallo di commettere frodi Iva in tale Stato membro⁶²⁴. Dagli accertamenti compiuti era emerso che egli emetteva false fatture ove indicava acquirenti fittizi in luogo dei reali cessionari dei veicoli.

Dapprima, la Corte ha riconosciuto che spetta agli Stati membri fissare le condizioni alle quali le cessioni intracomunitarie sono esenti da Iva per assicurare una corretta e semplice applicazione di dette esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso ma che, nell'esercizio dei loro poteri, essi devono rispettare i principi generali

non viola il principio di tutela del legittimo affidamento per il fatto di applicarsi anche alle fattispecie poste in essere prima della pronuncia della sentenza *Halifax plc*. Le sentenze di interpretazione, infatti, chiariscono e definiscono il significato e la portata delle disposizioni di diritto dell'Unione con effetto *ex tunc*, a decorrere dalla data della loro entrata in vigore (punti 41-42).

⁶²³ Corte di Giustizia, sentenza del 26 aprile 2005, *Stichting "Goed Wonen"*, causa C-376/02, punto 33. La Corte ha ribadito il principio di diritto, già sancito nella pronuncia precedente *Gemeente Leusden e Holin Groep BV cs* del 29 aprile 2004 (cause riunite C-487/01 e C-7/02), in base al quale “Secondo una giurisprudenza costante della Corte, benché, in linea di massima, il principio della certezza del diritto osti a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione, una deroga è possibile, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato. Tale giurisprudenza si applica anche nel caso in cui la retroattività non sia espressamente stabilita dall'atto stesso ma risulti dal suo contenuto” (punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

⁶²⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 7 dicembre 2010, *Procedimento penale a carico di R.*, causa C-285/09.

dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento (punto 45).

In seguito, la Corte ha affermato che i principi di neutralità fiscale o certezza del diritto e quello di tutela del legittimo affidamento non possono essere validamente invocati da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune Iva (punto 54). Dunque, la Corte di Giustizia ha indirettamente affermato la legittimità delle riprese impositive dell'IVA contestate dal venditore.

La tutela del legittimo affidamento è invocata anche dagli operatori economici che subiscono delle riprese impositive per effetto dei comportamenti abusivi o fraudolenti posti in essere dai loro partners commerciali⁶²⁵.

5.3. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.

A commento della giurisprudenza analizzata, il principio della tutela del legittimo affidamento sembra conoscere un'area di applicazione circoscritta.

Esso non può trovare applicazione nelle ipotesi di abuso delle norme di favore, nelle quali il contribuente crea artatamente le condizioni formali per poterne beneficiare, finendo per rendere difficoltoso l'accertamento della insussistenza dei presupposti. Esso, invece, può proteggere quei contribuenti che abbiano adottato dei percorsi negoziali o realizzato determinate operazioni assoggettandoli alle norme impositive

⁶²⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG*, causa C-271/06, punto 28. A fronte di tale argomento difensivo, la Corte di Giustizia ha affermato che non è contrario al diritto comunitario esigere che l'operatore economico adotti comunque tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale. La giurisprudenza pronunciata dalla Corte di Giustizia nell'ambito del diritto doganale, secondo cui l'operatore che non può provare che siano soddisfatte le condizioni per l'abbuono dei dazi all'importazione o all'esportazione deve sopportarne le conseguenze nonostante la sua buona fede, non può applicarsi alla situazione specifica in cui versa un soggetto passivo rientrante nel sistema comune dell'Iva stabilito dalla sesta direttiva, a causa delle differenze di struttura, di oggetto e scopo esistenti fra tale sistema e il regime comunitario di riscossione dei dazi doganali. Nella sentenza *Netto Supermarkt*, in linea di continuità con le pronunce precedenti, la Corte di Giustizia ha affermato che un fornitore che non si sia reso conto che le condizioni per l'esenzione non erano soddisfatte, a causa della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente, deve poter fare affidamento nella legittimità dell'operazione di cessione di beni all'esportazione senza rischiare di perdere il suo diritto all'esenzione dall'Iva qualora abbia agito in buona fede e abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere. Agli operatori economici che siano coinvolti, contro la loro volontà, in operazioni fraudolente, incombe pertanto l'onere di dimostrare di aver ottemperato al dovere di diligenza media del soggetto avveduto. Come l'avvocato generale Mazák ha evidenziato nelle sue Conclusioni presentate in data 25.10.2017 per la causa *Netto Supermarkt*, "*Tale posizione è sostenuta da svariate decisioni della Corte, dalle quali, nonostante talune differenze relative alle circostanze di fatto, risulta chiaramente che un soggetto passivo che agisce in buona fede, e più in particolare che non abbia preso parte alle irregolarità e abbia preso ogni precauzione ragionevolmente necessaria, non può essere responsabile per il comportamento fraudolento di altri*" (punto 46 delle Conclusioni). In particolare, sono richiamate le sentenze *Kittel* del 6 luglio 2006 (C-439/04) e *Optigen et a.* del 10 settembre 2009 (C-354/03).

corrette sul piano formale e che abbiano richiesto l'intervento specifico dell'Amministrazione finanziaria per evitare di subire contestazioni oppure abbiano fatto affidamento sulle posizioni precedentemente espresse dagli Uffici sull'interpretazione delle norme impositive applicate o sul trattamento fiscale da riservare a determinate serie negoziali o costruzioni.

In base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, infatti, il principio di tutela del legittimo affidamento di matrice comunitaria è invocabile nei casi in cui il contribuente abbia ottenuto “assicurazioni precise” in relazione al caso concreto dall'Amministrazione finanziaria.

Riflettendo sulle ricadute di tale principio nel nostro ordinamento, il contribuente è certamente tutelato qualora promuova un interpello antiabuso con esito favorevole (art. 11, co. 3, dello Statuto del Contribuente) giacchè qualsiasi atto a contenuto impositivo o sanzionatorio difforme sarebbe nullo.

Negli altri casi, il contribuente che voglia invocare il principio della tutela del legittimo affidamento, per contestare la qualificazione abusiva di un'operazione e ottenere l'esclusione di sanzioni e interessi moratori ai sensi dell'art. 10, co. 2, L. n. 212/2000, dovrebbe dedurre l'identità fra il comportamento dal medesimo posto in essere e quello preso in considerazione in una risoluzione dell'Amministrazione finanziaria oppure la conformità dell'operazione realizzata con l'interpretazione della normativa tributaria racchiusa in una circolare.

In assenza di una disposizione di legge che attribuisca effetti giuridici *erga omnes* sul piano sanzionatorio agli interpelli antiabuso emessi *inter partes*⁶²⁶, nel contesto giuridico attuale il contribuente che non abbia promosso un interpello antiabuso deve quindi dimostrare di aver fatto affidamento su “assicurazioni esplicite”, con il rischio che gli siano eccepite le peculiarità della fattispecie concreta.

6. I criteri sostanzialistici di qualificazione delle sanzioni. Il principio del *ne bis in idem*.

6.1. Dubbi sulla pertinenza del principio rispetto alla disciplina dell'abuso del diritto.

Il principio del *ne bis in idem* potrebbe apparire non attinente all'analisi del regime sanzionatorio del divieto di abuso del diritto, dal momento che il legislatore interno ha espressamente sancito l'irrilevanza penale delle pratiche abusive e quindi ha escluso in radice l'ipotesi di un duplice procedimento e del cumulo di sanzioni amministrative e sanzioni penali.

⁶²⁶ Un primo passo per accrescere la trasparenza fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente è rappresentato dal provvedimento “Pubblicità delle risposte fornite in relazione alle istanze di interpello e consulenza giuridica” (Prot. N. 185630/2018) con cui il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha imposto agli Uffici la pubblicità dei principi di diritto contenuti nelle risposte alle istanze di interpello rese a partire dal 1° settembre 2018 dalle Strutture centrali dell'Agenzia ai sensi dell'art. 11 L. n. 212/2000. Tuttavia, è espressamente vietato qualsiasi riferimento alla fattispecie oggetto del quesito “quando la pubblicazione possa recare pregiudizio concreto ad un interesse pubblico o privato, considerato prevalente e relativo, tra l'altro, al mercato, alla concorrenza, al diritto alla protezione dei dati personali, alla proprietà intellettuale, al diritto d'autore e al segreto commerciale” (punto 1, par. 3).

Tuttavia, occorre approfondire il contenuto del divieto di *bis in idem* per risolvere due questioni problematiche che potrebbero essere sollevate.

La prima attiene alla natura della conseguenza tipica dell'accertamento dell'abuso del diritto o elusione fiscale, che consiste nell'inopponibilità dell'operazione all'Amministrazione finanziaria: per alcuni, essa riveste natura sanzionatoria⁶²⁷ e quindi, in caso di irrogazione anche di sanzioni amministrative, può causare una duplice reazione punitiva, eccessiva e sproporzionata (“bis sostanziale”) contro lo stesso fatto (“*idem*”).

La seconda questione deriva dal principio di autonomia che governa i rapporti fra il procedimento penale e quello tributario⁶²⁸: si consideri, infatti, l'ipotesi “patologica” di una diversa qualificazione della medesima fattispecie da parte delle autorità e degli organi giurisdizionali diversi coinvolti⁶²⁹.

⁶²⁷ Nella vigenza dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, vedasi per esempio E. ZANETTI, *Applicabilità delle sanzioni pecuniarie e rilevanza penale delle condotte elusive*, in *Il fisco*, n. 17/2012, fasc. 1, p. 2599.

⁶²⁸ I rapporti fra il processo penale e quello tributario hanno subito nel corso del tempo una disciplina diversa. Per una ricostruzione cronologica delle disposizioni di legge che hanno contribuito a definire i rapporti fra il procedimento tributario e quello penale sugli stessi fatti materiali, si rinvia al contributo di F. RUSSO, *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 1/2017, pp.131 ss. In particolare, nel vigore della L. n. 4/1929, l'art. 21, ult. co., dettava una condizione di procedibilità che impediva di adire il giudice penale prima che l'iter amministrativo e/o contenzioso si fosse esaurito e avesse provocato la definitività dell'accertamento; inoltre, gli artt. 22 e 60 escludevano le questioni tributarie fra le questioni pregiudiziali che il giudice penale era competente a conoscere. I due istituti operanti nel settore delle imposte dirette hanno dato luogo alla cd. “pregiudiziale tributaria” (v. G. GIULIANI – F. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, p. 189). Successivamente la L. n. 516/1982 (art. 12 D.L. n. 429/1982) ha riconosciuto l'autonomia fra i due procedimenti ma ha attribuito alla sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata nel giudizio relativo a reati in materia di imposte sui redditi e di Iva autorità di cosa giudicata nel processo tributario, per quanto concerneva i fatti materiali che avevano costituito oggetto del giudizio penale. Con l'entrata in vigore del codice Vassalli (D.P.R. 22 settembre 1988, n. 447), è sorto un contrasto fra la predetta disposizione e l'art. 654 c.p.p. che esclude la forza vincolante del giudicato penale nel giudizio civile o amministrativo quando la legge civile ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, condizione che si verifica in materia tributaria stante il divieto del giuramento e della prova testimoniale (art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992). Attualmente, l'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000 conferma la piena autonomia reciproca dei due procedimenti in quanto prevede il divieto di sospensione del procedimento amministrativo di accertamento e del processo tributario in caso di litispendenza con il procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipende la relativa definizione. Ciononostante, il cumulo di sanzioni penali e amministrative a carico del medesimo soggetto è precluso dal principio di specialità di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 74/2000, che impone di applicare solo la disposizione speciale.

⁶²⁹ In senso conforme, F. RUSSO, *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, cit., pp. 143-144: “La conclamata autonomia di giudici appartenenti a forme mentis ed ambiti regolamentari differenti rende attuale il rischio di difformi valutazioni su uno stesso fatto, così minando la

Sebbene l'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000 escluda l'apertura di un procedimento penale per perseguire le fattispecie di abuso del diritto, esso non impedisce che una stessa condotta venga qualificata in termini di abuso del diritto dall'Amministrazione finanziaria ed (eventualmente) in seguito anche dal Giudice tributario, mentre sia ricondotta nelle fattispecie incriminatrici di cui al D.Lgs. n. 74/2000 dalla procura della Repubblica – venuta a conoscenza della *notitia criminis* per via diretta, per il tramite della stessa Agenzia delle Entrate, qualora la condotta in contrasto con il divieto di abuso del diritto venga contestata assieme ad altri fatti penalmente rilevanti nell'ambito dello stesso Processo verbale di constatazione, oppure per mezzo di altri canali informativi – e successivamente dal Giudice penale. La diversa qualificazione della stessa fattispecie, l'una delle quali è affetta da errore di diritto, potrebbe condurre a due giudicati contrastanti se le autorità di ultima istanza competenti (la Sezione tributaria o le Sezioni Unite della Corte di Cassazione Civile e le Sezioni semplici o le Sezioni Unite della Corte di Cassazione penale) confermano l'interpretazione rispettivamente operata dai giudici dei gradi inferiori. Inoltre, la sentenza tributaria definitiva non ha efficacia di giudicato nel processo penale e parimenti è a dirsi per il giudicato penale nel processo tributario in forza della previsione dell'art. 654 c.p.p.⁶³⁰.

Benché solo una delle due qualificazioni operate sia legittima e conforme all'art. 10-bis L. n. 212/2000, si assisterebbe di fatto allo svolgimento di due distinti procedimenti idonei a determinare sanzioni punitivo-afflittive (“bis processuale”) contro la medesima operazione o serie di operazioni (“idem”). Il “bis sostanziale”, ossia il cumulo di sanzioni, può essere evitato dal principio di specialità di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 74/2000, il quale postula che le disposizioni sanzionatorie si applichino allo stesso fatto. Tuttavia, occorre chiarire che cosa debba intendersi per identità del fatto in base al principio del *ne bis in idem*.

6.2. Il principio del *ne bis in idem* secondo la giurisprudenza della Corte EDU.

Il principio del *ne bis in idem* è stabilito nell'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU (“diritto di non essere giudicato o punito due volte”)⁶³¹ e nell'art. 50 della Carta dei

coerenza dell'ordinamento giuridico in odio agli stessi orientamenti comunitari contrari al ne bis in idem”.

⁶³⁰ L'art. 654 c.p.p. stabilisce che la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia nel giudizio civile o amministrativo “*quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa*”. Stanti i limiti probatori che connotano il processo tributario, in cui non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale (art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992), la sentenza penale irrevocabile non ha pertanto efficacia di giudicato nello stesso.

⁶³¹ Ai sensi dell'art. 4, par. 1, del Protocollo n. 7 della CEDU, “*nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato*”.

diritti fondamentali dell'Unione europea (“diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato”)⁶³².

Entrambe tali disposizioni sono state oggetto di interpretazione da parte delle due rispettive Corti competenti.

La Corte EDU, per accertare la violazione del divieto del *bis in idem* dedotta dalla parte interessata, segue un test di verifica articolato in tre distinte fasi in quanto controlla che i due procedimenti abbiano riguardato gli stessi fatti posti in essere dai medesimi soggetti alla stessa data (*idem*), accerta che uno di essi sia iniziato o proseguito dopo la conclusione dell'altro procedimento con sentenza definitiva e verifica la natura penale di entrambi (*bis*).

Preme sin d'ora mettere in luce che la Corte EDU ha chiarito che il primo presupposto del *bis in idem* vietato sussiste se l'illecito contestato nei due procedimenti trae origine da fatti identici, o che sono sostanzialmente gli stessi, posti in essere in un determinato momento storico dai medesimi soggetti.

Nella celebre sentenza *Grande Stevens* del 4 marzo 2014, la Corte EDU si è pronunciata sul doppio binario sanzionatorio vigente in Italia contro le condotte di manipolazione del mercato e, applicando i criteri di valutazione di cui sopra, ha ravvisato una violazione del principio in quanto ha riscontrato l'identità dei fatti oggetto dei due procedimenti⁶³³, la natura penale delle sanzioni amministrative irrogate dalla Consob e

⁶³² L'art. 50 della Carta di Nizza, che recita “*Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge*”, stabilisce il divieto del *bis in idem* utilizzando sostanzialmente gli stessi termini della CEDU ma ne allarga l'ambito di applicazione *ratione territorii* di guisa che una persona che sia già stata assolta o condannata in uno Stato membro non potrà essere perseguita o condannata per gli stessi fatti nello stesso o in qualsiasi altro Stato dell'Unione.

⁶³³ In linea con la pronuncia precedente *Sergueï Zolotoukhine*, dunque, la Corte ha stabilito che il medesimo fatto va inteso in senso naturalistico, a nulla rilevando la diversità degli elementi costitutivi degli illeciti sul piano giuridico. Corte EDU, sentenza del 10 febbraio 2009, *Sergueï Zolotoukhine c. Russia*, ricorso n. 14939/03. La giurisprudenza italiana di legittimità ha sostenuto che il ritardato od omesso versamento di ritenute certificate o di Iva può essere sanzionato sia come illecito amministrativo dall'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997 che come reato dagli art. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 in quanto fra le fattispecie previste da tali disposizioni sussiste un rapporto di “progressione illecita” che esclude il requisito dell'identità del fatto (Cass. Pen., SS.UU., sentenze del 12 settembre 2013, nn. 37424 e 37425; Cass. Pen., Sez. III, sentenza del 15 maggio 2014, n. 20266; Cass. Pen., Sez. III, sentenza del 22 giugno 2016, n. 25815). Sul versante della dottrina, si menzionano senza pretese di esaustività F. AMATUCCI, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, cit., p. 427; G. VINCIGUERRA, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2015, Parte II, p. 348; L. TYSSERAND, *Doppio binario sanzionatorio e principio del ne bis in idem “sostanziale”*: una soluzione in cerca di autore, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2017, Parte II, p. 1304, 1310-1312: “*la deduzione logica a cui approda la dottrina promana dall'assioma secondo il quale l'omesso versamento del contribuente, continuato nel tempo, nulla aggiunge, né in termini di disvalore del comportamento, né di ammontare evaso, rispetto ai singoli inadempimenti maturati mensilmente. Sanzionare, prima in via amministrativa nel breve periodo, poi penalmente al termine dell'anno, la medesima condotta di evasione, costituisce una duplicazione della reazione punitiva, e, a ben vedere, una contraddizione in essere*”; G. CESARI, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte*

il passaggio in giudicato del provvedimento di condanna emesso dall'autorità amministrativa⁶³⁴.

La sentenza *Grande Stevens* ha avuto un considerevole eco nella dottrina, sebbene non abbia introdotto principi di diritto radicalmente nuovi⁶³⁵.

È utile evidenziare che la Corte si è soffermata sui criteri in base ai quali l'accusa o il procedimento debbono qualificarsi penali, reiterando i criteri Engel risalenti al 1976 e ivi assunti come presupposto per accertare la violazione delle garanzie del giusto processo previste dall'art. 6 della Convenzione⁶³⁶. Il primo criterio consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto interno, il secondo è dato dalla natura sostanziale dell'illecito e il terzo coincide con la natura, lo scopo e il grado di severità della sanzione. Tali criteri sono alternativi tuttavia il secondo e il terzo possono essere cumulati laddove uno solo di essi non sia sufficiente a fornire una soluzione chiara e precisa.

Mentre la qualificazione penale di una misura esclude la necessità di verificarne la natura, la Corte non attribuisce rilievo dirimente alla qualificazione formale della misura fra quelle amministrative.

Al fine di determinare la natura penale di una misura, vanno ricercati gli interessi che la stessa mira a proteggere, per verificare che si tratti di interessi generali della comunità o di altri beni giuridici normalmente tutelati dal diritto penale, e occorre che la stessa non sia diretta unicamente a risarcire un danno ma abbia uno scopo preventivo e repressivo⁶³⁷.

Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2014, Parte IV, pp. 74 ss.; a commento della sentenza della Cassazione Penale n. 20266/2014, v. E. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2014, Parte II, pp. 1096 ss. Infine, si segnala che la tesi della Cassazione, di fatto ancora ancorata al criterio dell'*idem* legale, è stata oggetto di osservazioni critiche da parte della dottrina ed è stata superata anche dalla Corte Cost. con la sentenza *Eternit bis* n. 200/2016 che ha adottato il criterio convenzionale dell'*idem factum*.

⁶³⁴ Corte EDU, sentenza del 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia*, ricorso n. 18640/10, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 2/2015, con nota di G. VINCIGUERRA, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte EDU*, cit., pp. 282-350. Nei casi che avevano dato origine al ricorso alla Corte di Strasburgo gli imputati per il reato di cui all'art. 185, co. 1, D.Lgs. n. 58/1998 erano già stati condannati per i medesimi fatti al pagamento delle sanzioni amministrative pecuniarie previste dall'art. 187-ter, co. 1, D.Lgs. n. 58/1998 (da euro 20.000,00 a euro 5.000.000,00) con provvedimento della CONSOB divenuto definitivo.

⁶³⁵ La Corte EDU ha chiarito che il primo presupposto della violazione del divieto del *bis in idem* sussiste se l'illecito contestato nei due procedimenti trae origine da fatti identici o che sono sostanzialmente gli stessi posti in essere in un determinato momento storico dai medesimi soggetti. In linea con la pronuncia precedente *Sergueï Zolotoukhine*, dunque, la Corte ha stabilito che il medesimo fatto va inteso in senso naturalistico, a nulla rilevando la diversità degli elementi costitutivi degli illeciti sul piano giuridico.

⁶³⁶ Corte EDU, sentenza dell'8 giugno 1976, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, ricorsi nn. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72.

⁶³⁷ Per un'accurata e recente ricostruzione della giurisprudenza della Corte EDU sull'applicazione del secondo e del terzo criterio Engel, si rinvia alla lettura dei paragrafi 47-50 delle Conclusioni dell'Avvocato generale M. Campos Sánchez-Borbona presentate il 12 settembre 2017 per la causa *Menci* (C-524/15). Nell'ordinamento interno, la dottrina concorda

Quanto al terzo criterio, è necessario considerare la gravità della sanzione astrattamente applicabile alla persona interessata e l'importo della stessa⁶³⁸.

Sulla base di tali considerazioni, nella sentenza *Grande Stevens* la Sezione II della Corte EDU ha concluso che le sanzioni irrogate dalla Consob con sentenza passata in giudicato, ossia le sanzioni amministrative pecuniarie previste dall'art. 187-ter, co. 1, D.Lgs. n. 58/1998 (da euro 20.000,00 a euro 5.000.000,00) erano sostanzialmente penali dunque ostavano all'avvio e alla prosecuzione di un procedimento penale contro le medesime persone per gli stessi fatti⁶³⁹.

sul fatto che i criteri Engel conducono a qualificare penali le sanzioni amministrative tributarie. *Inter alia*, con riferimento alle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471/1997 in materia di ritardato od omesso versamento diretto, v. C. CESARI, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione*, cit., pp. 74 ss. L'Autore considera rilevante la finalità della norma sanzionatoria amministrativa di protezione di interessi generali e il suo "spiccato intento deterrente".

⁶³⁸ È stato precisato che il criterio relativo alla natura della misura è il più importante e che la natura penale dell'illecito si desume dalla sua *ratio* punitiva e deterrente, che è strettamente connessa alla "finalità intimidativa, deterrente, con funzioni di prevenzione generale o speciale" della sanzione penale, contrapposta alle sanzioni aventi efficacia meramente riparatoria o ripristinatoria. Per verificare la severità dell'importo della sanzione, occorre fare riferimento al limite edittale massimo previsto dalla norma sanzionatoria (Cfr. G. VINCIGUERRA, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte EDU*, cit., p. 340). Secondo la giurisprudenza della Corte EDU, confermata anche dalla Corte di Cassazione penale nella sentenza n. 25815 del 22.06.2016, l'ammontare di lieve entità della sanzione non consente comunque di escluderne la finalità punitiva e, di conseguenza, la natura penale (cfr. L. TYSSERAND, *Doppio binario sanzionatorio e principio del ne bis in idem "sostanziale": una soluzione in cerca di autore*, cit., pp. 1306, 1310).

⁶³⁹ In seguito, i principi affermati nella sentenza *Grande Stevens* sono stati ribaditi in relazione a procedimenti tributari accrescendo l'interesse della dottrina tributaristica e sollecitando gli studiosi a ripensare il sistema sanzionatorio amministrativo tributario. Per una sintetica ricostruzione della giurisprudenza della Corte EDU e del suo impatto sul sistema punitivo tributario italiano con una prospettazione delle possibili modifiche da apportare a quest'ultimo per adeguarlo al divieto di *bis in idem*, si rinvia a A. PODDIGHE, *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso Nykänen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8/2014, Parte IV, pp. 104 ss.. Sulla necessità di una revisione dell'impianto complessivo del diritto punitivo tributario per effetto della giurisprudenza della Corte EDU sul divieto di *bis in idem*, si veda anche S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2015, Parte I, pp. 405 ss.. *Inter alia*, cfr. anche C. SANVITO, *Principio di specialità e divieto di un secondo giudizio nei reati tributari: recenti evoluzioni della giurisprudenza italiana e della CEDU*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2015, Parte I, pp. 23 ss. Alla luce dell'orientamento più flessibile dimostrato di recente dalla Corte EDU, invita a valutare con maggiore prudenza l'impatto dei principi enunciati dalla Corte EDU sull'apparato sanzionatorio domestico R. SCHIAVOLIN, *Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2017, Parte I, pp. 385 ss..

I principi di diritto enunciati nella sentenza *Grande Stevens* sono stati messi in discussione dalla Grande Sezione con la sentenza *A. e B. c. Norvegia* del 15 novembre 2016⁶⁴⁰.

La Corte EDU, infatti, ha sostenuto un'interpretazione del principio del *ne bis in idem* tale da ridurne notevolmente la portata⁶⁴¹.

La Corte EDU ha confermato che l'accertamento della violazione del principio del *ne bis in idem* presuppone l'identità dei fatti oggetto dei due procedimenti e la natura penale di questi ultimi⁶⁴² ma ha escluso il carattere ostativo all'avvio o alla prosecuzione di un procedimento della decisione definitiva di condanna o assoluzione pronunciata all'esito dell'altro procedimento e introdotto il criterio della duplicazione dei procedimenti.

Recuperando un indirizzo giurisprudenziale già esistente⁶⁴³, la Corte EDU ha affermato che il principio del *ne bis in idem* è rispettato qualora i due procedimenti concernenti gli

⁶⁴⁰ Corte EDU, *A e B c. Norvegia*, sentenza del 15 novembre 2016, ricorsi nn. 24130/11 e 29758/11. La sentenza trae origine da due ricorsi distinti, entrambi diretti a contestare il sistema sanzionatorio tributario vigente in Norvegia per violazione del principio del *ne bis in idem*. Il primo ricorrente deduceva di essere stato sanzionato due volte per la stessa condotta di omessa dichiarazione dei redditi, dapprima mediante un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria – divenuto definitivo per acquiescenza – che lo aveva condannato al pagamento di una sanzione pecuniaria pari al 30% dell'imposta dovuta e, successivamente, con sentenza di condanna alla reclusione per un anno, periodo commisurato dal giudice penale tenuto conto della sanzione amministrativa già irrogata. Parimenti, il secondo ricorrente asseriva di essere stato sanzionato due volte per l'illecito di omessa dichiarazione, prima con condanna al pagamento di una sanzione amministrativa pecuniaria e in seguito con condanna alla reclusione per un anno pronunciata dal giudice penale. Egli, inoltre, specificava che le autorità tributarie si erano avvalse delle prove raccolte nel procedimento penale per l'accertamento dei fatti.

⁶⁴¹ Negli stessi termini, si è espressa anche la dottrina tributaria. Cfr. S. DORIGO, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6/2017, p. 477: “Come verificatosi in altri contesti all’iniziale apertura è sopraggiunto un atteggiamento assai più cauto da parte dei giudici sovranazionali”.

⁶⁴² I criteri Engel enucleati per definire i procedimenti penali che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 6 della Convenzione, per ragioni di coerenza interna, sono funzionali anche ad assicurare la corretta interpretazione ed applicazione del principio del *ne bis in idem*. Corte EDU, *A e B c. Norvegia*, ricorsi nn. 24130/11 e 29758/11.

⁶⁴³ Le sentenze *Nykänen*, *Rinas* e *Österlund* menzionate dalla Corte confermano come il principio di diritto che esclude la violazione del divieto di *bis in idem* in presenza di procedimenti paralleli sufficientemente connessi sul piano sostanziale e temporale – noto anche come principio *Nilsson*, essendo stato sancito per la prima volta nella sentenza *Nilsson c. Svezia* del 13 dicembre 2005 in materia di guida in stato di ebbrezza (ricorso n. 73661/01) – fosse già emerso nella sua giurisprudenza (Corte EDU, sentenza del 20 maggio 2014, *Nykänen c. Finlandia*, ricorso n. 11828/11; Corte EDU, sentenza del 27 gennaio 2015, *Rinas c. Finlandia*, ricorso n. 17039/13; Corte EDU, sentenza del 10 febbraio 2015, *Österlund c. Finlandia*, ricorso n. 53197/13). Nella sentenza *Kiiveri c. Finlandia* del 10 febbraio 2015 (ricorso n. 53753/12), la IV sezione della Corte EDU ha constatato che il governo finlandese aveva violato il principio del *ne bis in idem* in considerazione della natura penale di ambedue i procedimenti previsti dalla legislazione tributaria e penal-tributaria per la fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, dell'identità dei fatti perseguiti, del carattere definitivo della sentenza per prima pronunciata e dell'assenza di una connessione temporale e sostanziale stretta fra i due procedimenti. In particolare, la Corte ha riscontrato la duplicazione dei procedimenti,

stessi fatti e aventi natura penale “nella sostanza” presentino una connessione temporale e sostanziale così stretta da potersi considerare come un unico procedimento⁶⁴⁴.

Il Giudice Pinto De Albuquerque, nella sua opinione dissenziente, ha evidenziato che la depenalizzazione di determinate fattispecie può costituire una strategia punitiva degli Stati diretta a sottrarre la punizione di determinate fattispecie gravi alle garanzie sostanziali e procedurali previste dal diritto penale e processuale penale (par. 20). Pertanto, egli ha appoggiato l’interpretazione estensiva del termine “reato” e dell’aggettivo “penale” o dell’avverbio “penalmente” contenuti nell’art. 4 del Protocollo n. 7, sostenuta dalla maggioranza dei Giudici della Corte EDU e conforme ai criteri Engel. Tuttavia, il Giudice ha espresso il proprio dissenso rispetto al principio di diritto in base al quale la connessione temporale e sostanziale fra due procedimenti di natura sostanzialmente penale preclude la violazione del principio del *ne bis in idem*. In particolare, il Giudice Pinto De Albuquerque ha criticato il carattere intrinsecamente discrezionale delle quattro condizioni sostanziali da cui dipenderebbe la legittimità del cumulo di procedimenti e di sanzioni per lo stesso fatto a carico del medesimo soggetto⁶⁴⁵.

valorizzando l’autonomia reciproca degli stessi sia in corso di svolgimento che in sede di definizione della sanzione.

⁶⁴⁴ Per verificare il nesso di connessione fra i procedimenti, la Corte EDU ha giudicato insufficiente lo svolgimento contemporaneo degli stessi e ha richiesto di tenere in considerazione una serie di indici ulteriori. In primo luogo, i procedimenti devono perseguire scopi fra loro complementari ed essere diretti ad accertare e sanzionare, sia in astratto che in concreto, aspetti diversi del medesimo comportamento illecito. In secondo luogo, la Corte ha evidenziato l’importanza della prevedibilità per i soggetti dell’ordinamento di subire un doppio procedimento per il medesimo fatto. Particolare rilievo è stato attribuito anche alla circolazione delle prove fra i due procedimenti, la quale garantirebbe di evitare una duplice raccolta e valutazione degli elementi di prova. Infine, la connessione sostanziale deve riflettersi sulla determinazione delle sanzioni, che devono costituire una risposta punitiva unica conforme al principio di proporzionalità.

⁶⁴⁵ In base alla prima condizione, la connessione sostanziale sussiste se i due procedimenti perseguono scopi fra loro complementari e sono diretti a sanzionare aspetti diversi della medesima condotta. A tale riguardo, il Giudice ha affermato di non condividere la tesi della maggioranza sulla natura meramente compensatoria delle sanzioni amministrative tributarie norvegesi, sia per l’assenza nel diritto interno di meccanismi di commisurazione della sanzione ai costi per l’accertamento sostenuti dall’Amministrazione finanziaria, sia sulla base della giurisprudenza *Jussila* che ha sancito lo scopo intrinsecamente punitivo delle sanzioni tributarie, a prescindere dal loro importo. In aggiunta a ciò, il Giudice ha escluso che l’elemento soggettivo sia idoneo ad escludere l’identità dell’oggetto dei due procedimenti. Peraltro, nel caso di specie, il Giudice non ha ravvisato una distinzione fra fattispecie sul piano dell’elemento psicologico in quanto a livello amministrativo-tributario era richiesto il dolo o la colpa grave ed erano contemplate le medesime cause di giustificazione operanti nel diritto penal-tributario norvegese. Quanto alla seconda condizione, consistente nella prevedibilità in astratto e in concreto del cumulo di sanzioni, il Giudice ha criticato il fatto che non vi sia stata una verifica di tale requisito nel caso di specie e sottolineato come proprio la discrezionalità di cui godevano le autorità domestiche nell’interpretazione ed applicazione del principio del *bis in idem* pregiudicasse la prevedibilità del trattamento sanzionatorio in danno dei contribuenti. Passando alla terza condizione, sul divieto di duplicazione della raccolta e valutazione degli elementi di prova nell’ambito dei due procedimenti, secondo il Giudice Pinto, la Corte EDU avrebbe dovuto tenere in considerazione la diversità delle regole sui mezzi istruttori nel diritto

I principi di diritto affermati dalla Grande Camera sono stati ribaditi anche nella sentenza *Jóhannesson e a. c. Islanda* del 18 agosto 2017⁶⁴⁶.

Allo stato attuale della ricerca è possibile osservare che, in base alla giurisprudenza della Corte EDU, non è fondato invocare il principio del *ne bis in idem* per contestare gli effetti negativi derivanti dal disconoscimento degli effetti fiscali dell'operazione abusiva o elusiva assieme all'irrogazione di sanzioni amministrative per il medesimo fatto allo stesso contribuente.

Difatti, l'effetto di inopponibilità dell'operazione abusiva o elusiva, avendo una funzione palesemente ripristinatoria-risarcitoria, non costituisce una sanzione repressiva e quindi non assurge alla nozione di "pena" che rileva ai fini del principio del *ne bis in idem*. Peraltro, tale principio non troverebbe applicazione anche per l'assenza del presupposto del duplice procedimento.

norvegese, che possono giustificare pronunce di segno opposto sugli stessi fatti. Infine, a parere del giudice Pinto, la Corte ha vagliato in modo soltanto approssimativo e incompleto la quarta condizione, che è data dall'esistenza di meccanismi di aggiustamento reciproco delle sanzioni amministrative e penali finalizzati a garantire il rispetto del principio di proporzionalità delle sanzioni. La valutazione delle condizioni finanziarie in cui versa il soggetto in sede di determinazione della seconda sanzione da irrogare non corrisponde allo scomputo della prima sanzione dall'importo della seconda; inoltre, nel caso di specie non è stato effettuato alcun confronto con strumenti processuali o sostanziali alternativi, quali la sospensione di uno dei due procedimenti in caso di litispendenza, il principio di specialità e il divieto che la somma delle sanzioni superi l'importo massimo previsto per ciascuna delle infrazioni. A dimostrazione dell'esito imprevedibile dell'applicazione di tale condizione, il giudice dissenziente ha richiamato la sentenza *Grande Stevens c. Italia* in cui la Corte EDU aveva constatato la violazione del divieto di *bis in idem* respingendo l'argomento del Governo italiano circa l'esistenza di strumenti di adeguamento della sanzione irrogata per seconda. Lo scomputo del quantum della prima sanzione dalla seconda è considerato uno strumento di connessione sostanziale fra i procedimenti inefficace quando il primo procedimento venga sospeso o si concluda con una sentenza di assoluzione. L'opinione dissenziente è stata condivisa anche recentemente da Perrone il quale ha ravvisato delle contraddizioni nella sentenza della Corte EDU, in particolare ove definisce il primo *material factor* della verifica della connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta fra i procedimenti, vale a dire la diversità degli scopi delle sanzioni. V. A. PERRONE, *Il criterio della "sufficiently close connection" ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2018, Parte I, p. 1142: "Insomma, se la sanzione amministrativa tende a perdere la sua connotazione di afflittività, per assumere veste risarcitorio/patrimoniale, fatalmente si elimina il cd. bis, perché non vi è più concorso fra sanzione penale e sanzione sostanzialmente penale".

⁶⁴⁶ Nei casi da cui ha tratto origine la sentenza *Jóhannesson e a. c. Islanda* del 18 agosto 2017 (ricorso n. 22007/11), la Corte EDU ha ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem* in ragione della debolissima connessione temporale fra il procedimento tributario e quello penal-tributario avviati contro le medesime condotte di infedele dichiarazione poste in essere dai ricorrenti (i due procedimenti si erano svolti in parallelo per un periodo di poco superiore a dodici mesi e il procedimento penale era proseguito per 7 ulteriori anni), e della indipendenza delle due autorità nella raccolta e nella valutazione delle prove, sintomatica dell'assenza anche di una connessione sostanziale fra i due procedimenti. Più diffusamente, v. A. TOMASSINI, *Ne bis in idem, Corte EDU e doppio binario sanzionatorio italiano*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11/2017, pp. 833 ss.

Pertanto, il carattere eccessivo della reazione punitiva contro le pratiche abusive può essere fatto valere invocando soltanto il principio di proporzionalità.

6.3. Il principio del *ne bis in idem* secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

La Corte di Giustizia, nell'applicazione ed interpretazione del divieto di *bis in idem* sancito nell'art. 50 della Carta di Nizza, ha tenuto conto della giurisprudenza della Corte EDU⁶⁴⁷.

Occorre innanzitutto richiamare alcuni principi di diritto stabiliti dalla Grande Sezione nella nota sentenza *Åkerberg Fransson*⁶⁴⁸.

Il rinvio pregiudiziale di interpretazione dell'art. 50 della Carta di Nizza aveva tratto origine dal procedimento penale avviato nei confronti di un cittadino svedese che era già stato condannato al pagamento di una sanzione pecuniaria ("sovrattassa") per le medesime condotte di infedele dichiarazione in materia di Iva e di imposte dirette per gli stessi periodi d'imposta.

A giudizio della Corte, i legislatori degli Stati membri possono scegliere di applicare sanzioni penali o sanzioni amministrative oppure una combinazione di entrambe. Dunque, l'art. 50 della Carta di Nizza non osta a che uno Stato membro imponga una combinazione di sovrattasse e sanzioni penali per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di Iva ma impedisce soltanto l'avvio o la prosecuzione di procedimenti penali nel caso in cui la sovrattassa sia di natura penale e sia divenuta definitiva (punto 34).

La Corte ha rimesso al giudice nazionale la valutazione circa la natura sostanzialmente penale della sovrattassa irrogata al ricorrente nel caso di specie, imponendogli di applicare i criteri di qualificazione sanciti nella sentenza *Bonda* e coincidenti con i criteri *Engel*⁶⁴⁹.

La Corte ha poi aggiunto che il giudice di rinvio, al termine di tale valutazione, potrebbe dichiarare illegittimo il cumulo di sanzioni "*a condizione che le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive*" (par. 36).

⁶⁴⁷ Le sentenze della Corte EDU costituiscono uno dei parametri interpretativi per la corretta applicazione della Carta di Nizza, com'è espressamente previsto dal suo art. 52, par. 3. La Corte di Giustizia, infatti, interpreta le disposizioni della Carta di Nizza conformemente alla giurisprudenza della Corte EDU relativa alle norme di contenuto identico o simile della Convenzione, salvo voler garantire un livello di tutela ancora più elevato dei diritti fondamentali. Art. 52, par. 3, Carta di Nizza: "*Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa*".

⁶⁴⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 26 febbraio 2013, *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, causa C-617/10.

⁶⁴⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 5 giugno 2012, *Procedimento penale a carico di Łukasz Marcin Bonda*, causa C-489/10.

Sebbene tale ultima affermazione non sia stata enfatizzata dalla dottrina, essa è particolarmente significativa in quanto sembra attribuire prevalenza al principio di proporzionalità rispetto al principio del *ne bis in idem*⁶⁵⁰.

La Corte di Giustizia ha rivisto il proprio orientamento nella sentenza *Menci* del 20 marzo 2018, in seguito al rinvio pregiudiziale presentato dal Tribunale di Bergamo⁶⁵¹ nel corso del procedimento penale avviato contro il Sig. Menci, imputato del reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, ma già punito per il medesimo fatto relativo allo stesso periodo d'imposta con sanzione tributaria pecuniaria divenuta definitiva⁶⁵². La Grande Sezione dapprima ha confermato che il principio del *ne bis in idem* vieta un cumulo tanto di procedimenti quanto di sanzioni con natura penale ma, successivamente, ha evidenziato che, ai sensi dell'articolo 52, par. 1, primo periodo, è possibile introdurre limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla stessa Carta di Nizza, a condizione che siano previste dalla legge, rispettino il contenuto essenziale di detti diritti e libertà e siano proporzionate⁶⁵³.

⁶⁵⁰ Accenna a tale precisazione della Corte di Giustizia senza però richiamare espressamente il principio di proporzionalità E. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, cit., p. 1106: “mentre la Corte EDU sostiene la generale portata applicativa del principio del *ne bis in idem*, la Corte di Giustizia si mostra più cauta, imponendo non solo di valutare la natura delle sanzioni bensì il cumulo delle sanzioni, penali e amministrative – se riconosciute di natura penale – per lo stesso fatto e di bilanciare il divieto di uno stesso giudizio con l'esigenza di adeguate misure residuali”.

⁶⁵¹ P. CENTORE, “*Ne bis in idem*” e sanzioni fiscali: una rivoluzione culturale prima che giuridica (Tribunale di Bergamo, Ord. 16 settembre 2015), in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 1/2016, pp. 78 ss. L'Autore ravvisava i presupposti della violazione dell'art. 50 della Carta di Nizza sulla base dei principi di diritto espressi dalla Corte EDU nella sentenza *Nikänen c. Finlandia* del 20 agosto 2014.

⁶⁵² Corte di Giustizia, sentenza del 20 marzo 2018, *Procedimento penale a carico di Luca Menci con l'intervento di Procura della Repubblica*, causa C-524/15.

⁶⁵³ La Corte di Giustizia ha finito per adottare la seconda delle tre soluzioni avanzate dall'Avvocato generale Sánchez-Borbona nelle sue conclusioni presentate il 12 settembre 2017 per la causa *Menci Luca* (C-524/15). A fronte dell'indirizzo innovativo della Corte EDU espresso nella sentenza *A. e B. c. Norvegia*, l'Avvocato generale Sánchez-Borbona ha illustrato le tre posizioni che la Corte di Giustizia poteva assumere. La prima soluzione consisteva nell'aderire all'orientamento più recente della Corte EDU sulla rilevanza del criterio della stretta connessione fra i procedimenti. La seconda soluzione era quella di valorizzare le possibilità offerte dall'art. 52, par. 1, della Carta di Nizza che attribuisce ai legislatori nazionali il potere di limitare i diritti ivi sanciti. La terza soluzione, che l'Avvocato generale suggeriva, consisteva nel ribadire i principi di diritto già enunciati nella sentenza *Åkerberg Fransson*, concedendo così una tutela del diritto sancito nell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea più estesa di quella derivante dall'art. 4 Protocollo n. 7 della CEDU, in conformità all'art. 52, par. 3, secondo periodo, della Carta di Nizza. L'Avvocato generale Sánchez-Borbona in data 12.09.2017 ha presentato le sue conclusioni anche per la decisione della causa *Garlsson Real Estate SA, in liquidazione, Stefano Ricucci, Magiste International SA c. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob)* (C-537/16) e delle cause riunite *Enzo Di Puma c. Consob* (C-596/16) e *Consob c. Antonio Zecca* (C-597/16), instaurate a seguito del rinvio pregiudiziale di interpretazione dell'art. 50 della Carta di Nizza effettuato dalla Suprema Corte di Cassazione italiana per verificare la legittimità del doppio binario

La Corte di Giustizia è così giunta a stabilire che la libertà di scelta delle sanzioni in capo ai legislatori nazionali si traduce anche nella possibilità di prevedere un cumulo di procedimenti e di sanzioni contro il medesimo fatto, purchè la normativa nazionale riduca a quanto strettamente necessario gli oneri supplementari che la duplicazione dei procedimenti comporta per i soggetti interessati e garantisca la proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate alla gravità del reato, anche in forza del principio di proporzionalità delle pene di cui all'art. 49, par. 3, della Carta di Nizza.

La Corte di Giustizia ha lasciato invariati i requisiti di qualificazione penale dei procedimenti e delle sanzioni in quanto ha confermato il criterio della qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il criterio della natura dell'illecito e il criterio del grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere.

In particolare, per quanto riguarda il secondo criterio, la Corte ha reiterato che *“occorre verificare se la sanzione di cui trattasi persegua, in particolare, una finalità repressiva”* e specificato che *“la sola circostanza che essa persegua parimenti una finalità preventiva non è tale da ostare alla sua qualificazione come sanzione penale. In effetti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 113 delle sue conclusioni, è insito nella natura stessa delle sanzioni penali che le medesime tendano tanto alla repressione quanto alla prevenzione di comportamenti illeciti. Per contro, una misura che si limiti a risarcire il danno causato dalla violazione di cui si tratti non è dotata di natura penale”* (punto 31).

Riguardo al terzo criterio, la Corte ha rilevato che una sanzione amministrativa come quella pecuniaria del 30% dell'imposta dovuta (nel caso di specie l'Iva) presenta *“un grado di rigore elevato tale da corroborare l'analisi in base alla quale detta sanzione è dotata di natura penale ai sensi dell'articolo 50 della Carta, circostanza che tuttavia spetta al giudice del rinvio verificare”* (punto 33).

Come si è concluso a commento della giurisprudenza della Corte EDU, anche applicando i criteri di qualificazione penale dei procedimenti e delle sanzioni accolti dalla Corte di Giustizia, è agevole escludere la natura penale del disconoscimento del vantaggio fiscale ricavato dal contribuente quale effetto dell'operazione abusiva o elusiva, avendo una funzione riparatoria e non repressiva.

6.4. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.

Esclusa la natura di pena del disconoscimento degli effetti fiscali dell'operazione abusiva, il regime sanzionatorio vigente, statuendo l'irrilevanza penale dell'abuso del diritto, rimuove in radice il rischio di un cumulo di procedimenti e di sanzioni penali contro i medesimi fatti.

Tuttavia, il principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 50 della Carta di Nizza può assumere rilevanza nell'affrontare l'ipotesi “patologica” di una erronea qualificazione della fattispecie di elusione o abuso del diritto e, per l'effetto, la sua sussunzione in un reato tributario da parte del pubblico ministero e del giudice penale. In particolare, si fa riferimento alle condotte di elusione fiscale o abuso del diritto realizzate nell'interesse di persone fisiche o di società ed enti privi di personalità giuridica, in relazione alle quali vengano irrogate anche sanzioni amministrative contro lo stesso soggetto.

sanzionatorio nel settore degli abusi di mercato, che comprende le fattispecie di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione dei mercati.

Si ipotizzi, infatti, che a seguito della intervenuta definitività delle sanzioni amministrative in relazione ad una fattispecie di abuso del diritto *ex art. 10-bis L. n. 212/2000* venga avviato o prosegua un procedimento penale sullo stesso fatto ritenuto penalmente rilevante⁶⁵⁴.

Parimenti, si dia il caso che la sentenza penale di condanna del contribuente passi in giudicato e ciononostante si apra o prosegua un giudizio tributario relativo al medesimo fatto per contrarietà alla norma generale antiabuso dello Statuto e conseguente infedeltà della dichiarazione presentata dal contribuente.

Il procedimento tributario avente ad oggetto la contestazione dell'illecito di infedele dichiarazione per abuso del diritto ha natura sostanzialmente penale in base al secondo e al terzo criterio *Bonda*.

In particolare, per quanto attiene alla natura giuridica dell'illecito, è pacifico che esso sia posto a tutela dell'interesse generale alla corretta percezione dei tributi, che assurge anche al rango di bene giuridico penalmente tutelato; quanto alla natura e alla gravità delle corrispondenti sanzioni, la dottrina è concorde nell'affermare che le sanzioni tributarie hanno natura punitivo-afflittiva e presentano una gravità tale da doversi considerare penali nella sostanza. A rilevare, in particolare, sono i principi penalistici di personalità e colpevolezza su cui poggia il sistema sanzionatorio tributario, che ne

⁶⁵⁴ Con la sentenza *Procedimento penale c. Massimo Orsi e Luciano Baldetti* 5 aprile 2017 (cause riunite C-217/15 e C-350/15), la Corte di giustizia ha chiarito che l'art. 50 della Carta di Nizza non trova applicazione qualora i procedimenti contro la stessa condotta (nel caso di specie, omesso versamento dell'Iva) siano instaurati nei confronti di soggetti giuridici distinti. La Corte era stata adita con rinvio pregiudiziale dal Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, che dubitava della conformità al principio del *ne bis idem* di una normativa nazionale come quella italiana – che imputa le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle società e degli enti muniti di personalità giuridica a queste ultime ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003 e che imputa il reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 all'individuo autore della violazione, in forza del principio di personalità della responsabilità penale costituzionalmente tutelato dall'art. 27 Cost. e del principio penalistico di colpevolezza – che ammette l'autonomo svolgimento del procedimento tributario a carico della persona giuridica e del procedimento penal-tributario a carico del legale rappresentante (o comunque dell'autore della violazione che si trovi in un rapporto di rappresentanza organica con l'ente medesimo) e, per l'effetto, legittima l'irrogazione di una doppia sanzione di natura sostanzialmente penale contro la stessa condotta di omesso versamento dell'Iva, una sanzione solo nominalmente amministrativa a carico della persona o dell'ente con personalità giuridica e una pena a carico della persona fisica. La tesi della Corte di Giustizia si pone in linea di continuità con la giurisprudenza della Corte EDU, richiamata dall'Avvocato Generale M. Campos Sánchez-Bordona nelle sue Conclusioni presentate il 12.01.2017 (punti 33-34). Non condivide l'orientamento della Corte di Giustizia S. DORIGO, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, cit., pp. 479, 481: “la Corte di Giustizia avrebbe dovuto approfondire meglio la questione, ponendosi in particolare il problema di una diversa soluzione nel caso di imprese individuali o con piccole compagini sociali, nel quale l'interpenetrazione tra ente, soci ed amministratori è così stretta da rendere oltremodo formalistica una distinzione tra di essi... (Omissis)... L'identificazione tra ente ed organo dovrebbe indurre a valutare la ragionevolezza della sanzione in modo unitario e complessivo, ancora una volta privilegiando l'unicità del fatto materiale da cui discende l'esigenza punitiva”.

testimoniano la funzione non meramente risarcitoria ma preventiva e repressiva propria del sistema penale⁶⁵⁵.

Adottando l'approccio manifestato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Åkerberg Fransson*, si poteva dedurre la violazione del principio del *ne bis in idem* in ragione del carattere penale e definitivo della sanzione irrogata per prima e del "bis processuale".

Seguendo l'indirizzo adottato dalla Corte nella sentenza *Menci*, quest'ultima circostanza non sarebbe sufficiente a dimostrare la lesione del principio del *ne bis in idem*: il cumulo dei procedimenti, infatti, può essere legittimo se è previsto dalla legge e se la normativa contempla norme di coordinamento.

I nuovi principi di diritto enunciati dalla Grande Camera fanno perciò riemergere le lacune degli attuali strumenti di coordinamento fra il sistema sanzionatorio tributario e quello penale e fra i rispettivi procedimenti.

Il principio di specialità previsto dall'art. 19 D.Lgs. n. 74/2000, che postula la punizione del medesimo fatto⁶⁵⁶, neutralizzerebbe l'argomento sul carattere eccessivo e sproporzionato della sanzione complessivamente irrogata in quanto preverrebbe il cumulo di sanzioni. Tuttavia, rimarrebbe il cumulo di procedimenti, che non comporta automaticamente una violazione del principio del *bis in idem*, salvo che determini oneri procedurali eccessivi per il soggetto che si trovi a subirli.

7. La proporzionalità delle sanzioni adottate nei settori non armonizzati.

Da uno studio delle sentenze della Corte di Giustizia, è emerso che la Corte di Giustizia applica il proprio *rule of reason test* anche sulle disposizioni sanzionatorie interne agli Stati membri per verificare gli eventuali effetti discriminatori o restrittivi prodotti sulle libertà di circolazione e la loro proporzionalità alle ragioni imperative di ordine pubblico legittimamente perseguite.

Nella sentenza risalente *Drexl* del 1988, la Corte ha sancito che la competenza esclusiva degli Stati membri in materia di sanzioni per le infrazioni alla normativa fiscale trova dei limiti nel diritto comunitario e, in particolare, nel principio di neutralità dei tributi interni rispetto agli scambi intracomunitari, nel buon funzionamento del sistema comune dell'Iva e nelle libertà di circolazione contemplate nel trattato⁶⁵⁷.

⁶⁵⁵ Per approfondimenti, si rinvia al par. 6.3 del Capitolo V.

⁶⁵⁶ Il fatto identico va inteso in senso naturalistico e non giuridico. Cfr. G. MOSCHETTI, *Art. 19 D.Lgs. n. 74/2000*, FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II Accertamento e sanzioni, CEDAM, Padova, 2011, p. 653.

⁶⁵⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 25 febbraio 1988, *Procedimento penale a carico di Rainer Drexl*, C-299/86, punti 17-18: "Sebbene la legislazione penale e il regime sanzionatorio, anche in materia fiscale, rientrino senz'altro nella competenza degli Stati membri, il diritto comunitario pone dei limiti nel caso in cui la normativa nazionale possa incidere sulla neutralità dei tributi interni rispetto agli scambi intracomunitari, voluta dall'art. 95 del trattato, nonché sul buon funzionamento del sistema comune dell'IVA istituito dalle direttive comunitarie. Come la Corte ha già dichiarato in altro contesto, quello della libera circolazione delle persone, un sistema di sanzioni non può avere per conseguenza di compromettere le libertà contemplate dal trattato. Ciò si verificherebbe se una sanzione fosse così sproporzionata alla gravità dell'infrazione da divenire un ostacolo alla libertà garantita dal diritto comunitario".

La Corte di Giustizia, al fine di permettere al giudice remittente di valutare il sistema sanzionatorio Iva italiano, ha assunto come parametro di legittimità la libera circolazione delle merci, asseritamente compromessa dalla previsione di sanzioni più severe per le infrazioni concernenti l'Iva all'importazione rispetto a quelle previste contro le infrazioni della disciplina Iva negli scambi interni.

Le sentenze più recenti relative a settori armonizzati, invece, omettono di interpretare le libertà di circolazione ai fini della valutazione di legittimità delle misure sanzionatorie. Ad esempio, nella sentenza *Chmielewski* del 2015, la Corte si è limitata all'analisi delle disposizioni di diritto derivato che affrontano la problematica delle sanzioni affermando che esse esauriscono la verifica della legittimità delle disposizioni sanzionatorie nazionali⁶⁵⁸.

Tale *modus procedendi* può condurre ad esiti difformi. Da un lato, le disposizioni di diritto derivato potrebbero essere interpretate come una codificazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia e quindi essere lette alla luce di quest'ultima e delle sue evoluzioni. Dall'altro, le disposizioni di diritto derivato possono essere intese come una disciplina sanzionatoria autosufficiente che il legislatore europeo ha inteso adottare con riguardo a determinate violazioni e quindi non suscettibile di condizionamenti dalla giurisprudenza comunitaria sulle sanzioni in generale. Tale ultimo approccio è quello che sembra emergere dalla sopra menzionata sentenza *Chmielewski*, in cui la Corte di Giustizia ha ravvisato che il testo del regolamento attribuiva un ampio margine di discrezionalità agli Stati membri quanto alla scelta delle sanzioni da irrogare e quindi ha escluso – in palese contrasto con le osservazioni della Commissione e con le proprie precedenti pronunce – che le sanzioni previste dal diritto interno dovessero tenere conto delle circostanze specifiche e concrete del singolo caso, quali l'intenzionalità o la recidiva.

Nei settori di competenza degli Stati membri, i principi di diritto esaminati nei precedenti paragrafi (legalità, tutela del legittimo affidamento, ecc.) non trovano applicazione in quanto presuppongono che la disciplina sanzionatoria sia diretta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai Trattati o dagli atti di diritto derivato dell'Unione.

Tuttavia, la Corte di Giustizia sottopone al cd. *rule of reason test* le norme interne sanzionatorie che producono effetti vietati dai Trattati.

Si menziona a titolo esemplificativo la sentenza *De Clercq e a.* del 2014 in cui la Corte ha interpretato le disposizioni del Trattato sulla libera prestazione dei servizi al fine di determinare se la normativa belga che sanziona l'inosservanza di un obbligo dichiarativo previdenziale con una pena di importo compreso fra euro 100 ed euro 1.000 o una sanzione amministrativa di importo fra euro 50 ed euro 500, moltiplicata per il

⁶⁵⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 2015, *Robert Michal Chmielewski*, causa C-255/14. La pronuncia concerne la valutazione delle sanzioni previste dall'Ungheria per assicurare l'osservanza del reg. 1889/2005 relativo ai controlli sul denaro contante in entrata o in uscita dalla Comunità. La Corte si è limitata ad interpretare l'articolo del regolamento secondo cui le sanzioni in caso di violazione dell'obbligo di dichiarazione del denaro contante pari o superiore ad euro 10.000,00 devono essere effettive, proporzionate e dissuasive e, avendo riscontrato una violazione del principio di proporzionalità, non ha ritenuto necessario procedere anche all'interpretazione delle norme dei Trattati sul divieto di restrizioni dissimulate alla libera circolazione dei capitali.

numero di lavoratori interessati, costituisca o meno una restrizione illegittima alla libera prestazione dei servizi⁶⁵⁹.

La Corte ha riconosciuto che la normativa sanzionatoria belga poteva ritenersi giustificata dagli stessi motivi imperativi di interesse generale che avevano consentito l'introduzione dell'obbligo dichiarativo in capo ai prestatori dei servizi stabiliti in Stati membri diversi dal Belgio e della norma di controllo ancillare che imponeva un obbligo di dichiarazione a carico dei destinatari di servizi, dalla cui violazione derivavano le misure sanzionatorie in questione (tutela dei lavoratori, prevenzione della concorrenza sleale da parte delle imprese, lotta contro la frode e prevenzione degli abusi e tutela dell'equilibrio finanziario dei regimi previdenziali).

Per tale via, la Corte di Giustizia ha stabilito che le disposizioni nazionali erano legittime nella misura in cui erano proporzionate all'obiettivo legittimamente perseguito e ha rimesso tale valutazione al giudice di rinvio, limitandosi ad affermare che la proporzionalità delle sanzioni va verificata avendo riguardo alla loro natura e al loro importo in confronto con la gravità dell'infrazione.

La Corte di Giustizia ha esteso il principio di proporzionalità delle sanzioni alle disposizioni volte ad assicurare il rispetto delle prescrizioni nazionali non attuative del diritto dell'Unione anche nella sentenza *État belge* del 26 maggio 2016, concernente le sanzioni specifiche contro gli OIC di diritto straniero per la violazione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale OIC oppure per l'omissione del versamento dell'imposta sugli OIC⁶⁶⁰, che consistevano nel vietare agli OIC di diritto straniero di collocare quote in Belgio senza previa condanna e senza limiti di tempo.

La Corte ha ravvisato una differenza di trattamento rispetto agli OIC di diritto belga e, per l'effetto, una restrizione alla libera prestazione dei servizi, da sottoporre al cd. *rule of reason test*.

Sebbene la riscossione dell'imposta annuale sugli OIC costituisse una ragione imperativa di interesse generale idonea a giustificare anche una differenza di trattamento, la Corte ha concluso per la non conformità del regime sanzionatorio in esame al principio di proporzionalità in quanto il divieto agli OIC di diritto straniero di collocare quote in Belgio non era sottoposto a limiti di durata e non contemplava la possibilità di modulare tale sanzione o di infliggere sanzioni meno restrittive a seconda della gravità dell'infrazione commessa (omessa dichiarazione oppure omesso versamento dell'imposta OIC).

7.2. Le ricadute sulla disciplina anti-abuso.

Alla luce di tali principi di diritto, deve ritenersi che le disposizioni sanzionatorie eventualmente adottate dagli Stati membri per i casi di violazione delle norme antiabuso contenute nelle direttive sulle imposte dirette “Interessi e canoni” e “Fusioni e scissioni”, ove producano un effetto discriminatorio o restrittivo per le libertà di circolazione, devono essere conformi alle libertà di circolazione previste dai Trattati.

⁶⁵⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 3 dicembre 2014, *Edgard Jan De Clercq et a.*, causa C-315/13.

⁶⁶⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 26 maggio 2016, *État belge, SPF Finances*, causa C-48/15.

Esse possono essere giustificate dalla prevenzione dell'elusione fiscale, quale motivo di interesse generale riconosciuto anche all'interno delle direttive, ma per essere legittime debbono risultare proporzionate all'obiettivo perseguito.

Il principio di proporzionalità delle sanzioni ha finito così per imporsi anche negli ambiti che abbiamo considerato non interamente armonizzati, per effetto del principio secondo cui *“se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario”*⁶⁶¹.

8. Le sanzioni come limiti all'esercizio dei diritti e delle libertà.

8.1. I requisiti di legalità e proporzionalità secondo l'art. 52, par. 1, della Carta di Nizza.

Dall'analisi condotta è emerso che i principi di legalità e proporzionalità incidono intensamente sull'analisi del regime sanzionatorio dell'abuso del diritto.

Al fine di verificare di aver colto tutti i loro possibili riflessi sulla disciplina nazionale anti abuso, si ritiene utile sottoporre quest'ultima anche al vaglio dei principi di legalità e proporzionalità previsti dall'art. 52, par. 1, della Carta di Nizza per tutte le misure limitative dei diritti fondamentali, fra le quali vanno ricomprese anche le sanzioni contro l'elusione fiscale trattandosi di prestazioni patrimoniali che interferiscono con il diritto di proprietà tutelato dall'art. 17 della Carta di Nizza.

L'art. 52, par. 1, rappresenta la disposizione che racchiude il principio di proporzionalità nel suo significato enucleato dalla giurisprudenza amministrativa tedesca e, in seguito, fatto proprio anche dalle Corti Costituzionali – come la Corte Costituzionale italiana che lo invoca insieme al principio di ragionevolezza e lo riconduce al principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) –, dalla Corte EDU e dalla Corte di Giustizia.

La disposizione stabilisce che: *“Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”*.

Da un punto di vista strutturale, la norma detta tre regole: la prima, di carattere procedurale, impone che le limitazioni ai diritti fondamentali siano stabilite dalla legge; la seconda riguarda le possibili giustificazioni delle misure restrittive; la terza stabilisce il principio di proporzionalità, da un lato, imponendo di rispettare sempre il nucleo essenziale dei diritti e delle libertà e, dall'altro, stabilendo il criterio di necessità.

Quanto alla regola di legalità, essa si ritiene soddisfatta quando i limiti ai diritti fondamentali sono dettati da una legge, europea o nazionale.

La nozione di “legge”, contenuta nelle disposizioni della CEDU che ammettono l'introduzione di deroghe ai diritti fondamentali a condizione che siano stabilite dalla

⁶⁶¹ *Ex multis*, Corte di Giustizia, sentenza del 18 giugno 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, causa C-303/07, punto 24.

legge, è stata oggetto di una lettura estensiva da parte della Corte EDU⁶⁶². Tale interpretazione può risultare utile per intendere correttamente la “legge” che in base all’art. 52, par. 1, può prevedere limitazioni ai diritti e alle libertà riconosciute dalla Carta di Nizza.

Aderendo alla nozione del principio di legalità elaborata dalla Corte EDU, le limitazioni ai diritti e alle libertà della Carta di Nizza possono essere previste non solo da norme di legge ma anche da misure non legislative, come gli atti dell’esecutivo e la giurisprudenza.

Una parte della dottrina ha osservato che non sembra possibile sostenere un’interpretazione più restrittiva della legge nel contesto della Carta di Nizza in quanto ciò causerebbe difficoltà applicative per gli Stati membri⁶⁶³.

Tuttavia, occorre rammentare, a supporto della tesi contraria, che l’art. 52, par. 3, secondo periodo della Carta di Nizza ammette la possibilità che il diritto dell’Unione conceda una protezione più ampia dei diritti fondamentali e, quindi, in concreto, imponga requisiti più rigorosi per l’adozione delle misure pregiudizievoli.

Dalla giurisprudenza della Corte EDU emerge che il requisito di legalità delle misure restrittive può ritenersi soddisfatto solo se le leggi che le prevedono siano sufficientemente chiare e accessibili e i destinatari delle stesse siano posti in condizione di prevedere le circostanze in cui esse troveranno applicazione. Tale requisito è riassunto dalla Corte EDU con la locuzione “*qualità della legge in questione*”.

Gli Avvocati Generali della Corte di Giustizia hanno affrontato la questione e ritenuto rilevante detta giurisprudenza, pur riconoscendo la possibilità di introdurre eventuali misure di adeguamento alle particolarità dell’ordinamento giuridico dell’Unione.

Nelle sue Conclusioni per la causa *Scarlet Extended SA*⁶⁶⁴, l’Avvocato Generale Pedro Cruz Villalón, richiamando quanto sostenuto sinteticamente dall’AG Juliane Kokott nelle Conclusioni presentate in data 18 luglio 2007 per il caso *Promusicae* (C-275/06), ha riassunto i principi di diritto enunciati dalla Corte EDU sul rispetto del principio di

⁶⁶² Si richiamano l’art. 8 sul diritto al rispetto della vita privata e familiare, che al paragrafo 2 stabilisce che “*Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell’esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge...*”, l’art. 9 sulla libertà di pensiero, di coscienza e di religione, che al paragrafo 2 afferma che “*La libertà di manifestare la propria religione o il proprio credo non può essere oggetto di restrizioni diverse da quelle che sono stabilite dalla legge...*”, l’art. 10 sulla libertà di espressione, che al par. 2 stabilisce che “*L’esercizio di queste libertà, poiché comporta doveri e responsabilità, può essere sottoposto alle formalità, condizioni, restrizioni o sanzioni che sono previste dalle legge...*”, l’art. 11 sulla libertà di riunione, che al par. 2 dispone che “*L’esercizio di questi diritti non può essere oggetto di restrizioni diverse da quelle che sono stabilite dalla legge...*”.

⁶⁶³ S. PEERS – S. PRECHAL, voce “*Art. 52 – Scope and Interpretation of Rights and Principles*”, in S. PEERS – T. HERVEY – J. KENNER – A. WARD (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights A commentary*, cit., p. 1473: “*Since that the authors of the Charter consciously chose to echo the ECHR’s ‘prescribed by law’ requirements in the wording of Article 52(1) of the Charter, it should follow that the ‘quality of law’ test is equally applicable when invoking Article 52(1).*”.

⁶⁶⁴ Conclusioni dell’Avvocato Generale Pedro Cruz Villalón, *Scarlet Extended SA*, causa C-70/10, 14 aprile 2011.

legalità afferenti, da un lato, l'accezione materiale di "legge" e, dall'altro, la "qualità della legge"⁶⁶⁵.

L'AG ha preso atto che la Corte EDU ha promosso un'accezione sostanziale e non meramente formale della nozione di legge o di fondamento di diritto interno, comprensiva tanto del diritto scritto quanto del diritto non scritto o elaborato dai giudici⁶⁶⁶ purchè, in tale ultimo caso, si tratti di una giurisprudenza costante seguita dai giudici di grado inferiore, in grado quindi di completare e chiarire una disposizione legislativa al punto da renderla prevedibile.

Con riguardo alla dottrina sulla "qualità della legge" elaborata dalla Corte EDU, essa impone che la legge sia sufficientemente accessibile e prevedibile, ossia formulata in modo preciso per consentire all'interessato, anche avvalendosi della consulenza di un esperto ove necessario⁶⁶⁷, di prevedere le possibili conseguenze di un determinato atto con un sufficiente grado di ragionevolezza nelle circostanze del caso di specie.

In base alla giurisprudenza richiamata, la legge è idonea a soddisfare il requisito di prevedibilità anche qualora lasci alle autorità un certo margine di discrezionalità, a condizione che tale potere sia vincolato al rispetto di determinati limiti e non sfoci nell'arbitrio⁶⁶⁸.

Inoltre, è stato specificato che la portata della nozione di prevedibilità ed accessibilità della legge dipende in larga parte dal contenuto del testo di cui si tratta, dal settore, dal numero e dalla qualità dei suoi destinatari⁶⁶⁹.

Passando ad esaminare la seconda regola prevista dall'art. 52, par. 1, della Carta di Nizza, essa contempla due tipologie di ragioni che possono giustificare le limitazioni dei

⁶⁶⁵ Il duplice contenuto della nozione di "prevedibilità legislativa" è riassunto dalla Corte EDU, sentenza del 2 settembre 2010, *Uzun c. Germania*, ricorso n. 35623/05, par. 57: "In base alla giurisprudenza della Corte, l'espressione «prevista dalla legge» ai sensi dell'articolo 8 § 2 richiede, innanzitutto, che la misura dovrebbe avere delle basi nella legge interna; essa si riferisce anche alla qualità della legge in questione, richiedendo che sia accessibile dalla persona che, inoltre, deve essere in grado di prevedere le conseguenze per sé, e compatibile con lo Stato di diritto".

⁶⁶⁶ *Ibidem*, par. 59: "l'attività creatrice della giurisprudenza è un elemento ben radicato e necessario della tradizione giuridica" e ne ha riconosciuto la rilevanza anche nell'ambito del diritto penale, a condizione che l'evoluzione giurisprudenziale sia coerente con l'essenza dei reati e sia ragionevolmente prevedibile".

⁶⁶⁷ Conclusioni dell'Avvocato Generale Pedro Cruz Villalón, *Scarlet Extended SA*, causa C-70/10, 14 aprile 2011, punto 98 e giurisprudenza ivi richiamata: "La prevedibilità della legge non impedisce che l'interessato sia condotto a ricorrere a un illuminato parere legale al fine di valutare, in una misura ragionevole in base alle circostanze, le conseguenze che possono risultare da un atto determinato".

⁶⁶⁸ *Ibidem*, punto 95 e giurisprudenza ivi richiamata: "La «legge» deve quindi essere sufficientemente chiara e prevedibile per quanto riguarda il significato e la natura delle misure applicabili, nonché definire con sufficiente chiarezza l'estensione e le modalità dell'esercizio del potere di ingerenza nell'esercizio dei diritti garantiti dalla CEDU. Una legge che conferisce un potere discrezionale non è incompatibile di per sé con tale esigenza, a condizione che l'estensione e le modalità di esercizio di un siffatto potere vengano definite con sufficiente chiarezza, in considerazione del legittimo obiettivo in gioco, per fornire all'individuo una protezione adeguata contro l'arbitrio. Una legge che conferisce un potere discrezionale deve quindi stabilirne la portata".

⁶⁶⁹ *Ibidem*, punto 98 e giurisprudenza ivi menzionata.

diritti fondamentali⁶⁷⁰. In primo luogo, è attribuita rilevanza agli obiettivi di interesse generale riconosciuti dall'Unione, che includono non solo gli obiettivi propri dell'Unione europea stabiliti nell'art. 3 TUE ma altresì gli interessi degli Stati membri, alcuni dei quali trovano peraltro una positivizzazione in alcune disposizioni del Trattato, come l'art. 36 TFUE che ammette un catalogo piuttosto ampio di motivi apprezzabili e meritevoli di tutela, oppure l'art. 346 TFUE, che riconosce l'assolutezza degli interessi essenziali della sicurezza nazionale. Ciò è giustificato dal tenore letterale dell'art. 52, par. 1 che fa riferimento agli obiettivi riconosciuti dall'Unione anziché ai soli obiettivi dell'Unione, e trova conferma nella interpretazione teleologico-sistematica della norma, che è rivolta non soltanto all'Unione ma anche agli Stati membri allorché implementano il diritto unionale⁶⁷¹.

In secondo luogo, la Carta di Nizza accetta come giustificazione delle misure restrittive l'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui dalla stessa garantite. Dunque, l'art. 52, par., 1, è norma che mira a risolvere anche il possibile conflitto fra diritti (*conflict of rights*).

Il rispetto del principio di legalità e l'esistenza di un motivo legittimo non sono sufficienti per ritenere conformi alla Carta di Nizza le limitazioni ai diritti fondamentali adottate dall'Unione o dagli Stati allo scopo di recepire il diritto europeo o di assicurarne l'effettività.

Difatti, l'art. 52, par. 1, impone il rispetto del principio di proporzionalità sotto due distinti profili: da un lato, stabilisce l'obbligo di rispettare l'essenza dei diritti e delle libertà garantite dalla Carta di Nizza e integra la disposizione sul divieto di abuso del diritto contenuta nell'art. 54; dall'altro, implica che le limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà devono essere necessarie per realizzare le finalità o le esigenze ritenute meritevoli ed effettive.

8.2. Le interferenze con il diritto di proprietà: i principi di legalità e proporzionalità in base alla CEDU.

L'art. 1 del Protocollo 1 della CEDU, relativo alla Protezione della proprietà⁶⁷², per come è interpretato dalla Corte EDU, ammette limitazioni al diritto di proprietà delle

⁶⁷⁰ Lo stesso può dirsi per le disposizioni attributive dei diritti contenute nella CEDU che ammettono ingerenze nell'esercizio dei diritti medesimi ossia restrizioni soltanto per realizzare determinati obiettivi di interessi generale oppure per la protezione dei diritti e delle libertà altrui. A titolo esemplificativo, si richiama l'art. 8, par. 2, che ammette una misura restrittiva del diritto al rispetto della vita privata e familiare a condizione che sia necessaria "*in una società democratica...alla sicurezza nazionale, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui*".

⁶⁷¹ S. PEERS – S. PRECHAL, voce "Art. 52 – Scope and Interpretation of Rights and Principles", *cit.*, p. 1475.

⁶⁷² Art. 1, Protocollo n. 1, CEDU: "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni Precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende."

persone fisiche o giuridiche per assicurare il pagamento delle imposte (par. 2) purchè siano legittime e non arbitrarie ossia presentino un fondamento ragionevole.

I parametri adottati dalla giurisprudenza per verificare la legittimità delle cd. interferenze al diritto di proprietà risultano consolidati. In primo luogo, è necessario che la misura sia giustificata da un motivo di interesse pubblico o generale, come il pagamento delle imposte che è espressamente codificato, oppure la prevenzione dell'evasione fiscale⁶⁷³ e la lotta agli abusi⁶⁷⁴. A tal proposito, la Corte EDU riconosce un ampio margine di apprezzamento agli Stati, ammettendo un ventaglio ampio di possibili ragioni imperative meritevoli di protezione.

In secondo luogo, è richiesto che la misura sia prevista dalla legge, ossia da una base normativa sufficiente (cd. "*sufficient legal basis*") e applicata nel rispetto della legge.

Il requisito di legalità è certamente il più interessante da esaminare. La Corte EDU, infatti, ha chiarito che per "legge" deve intendersi sia il diritto scritto che la giurisprudenza, a condizione che entrambi soddisfino i requisiti di sufficiente chiarezza, precisione e prevedibilità⁶⁷⁵. I giudici hanno altresì specificato che il rispetto di tali parametri qualitativi va verificato anche in concreto, ossia in sede di interpretazione ed applicazione della legge, specie se conferisce un elevato potere discrezionale alle autorità⁶⁷⁶.

In terzo luogo, la Corte valuta se la misura restrittiva del diritto di proprietà sia proporzionata ossia raggiunga un giusto bilanciamento (cd. *fair balance*) fra il

⁶⁷³ Corte EDU, sentenza del 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*, ricorso n. 13616/88, par. 39.

⁶⁷⁴ Corte EDU, sentenza del 22 aprile 2009, "*Bulves*" *AD c. Bulgaria*, ricorso n. 3991/03,

⁶⁷⁵ Corte EDU, sentenza del 9 novembre 1999, *Špaček s.r.o. c. Repubblica Ceca*, ricorso n. 26449/95, par. 54 ss: «*The Court considers that when speaking of "law", Article 1 of protocol No. 1 alludes to the same concept to be found elsewhere in the Convention, a concept which comprises statutory law as well as case-law. It implies qualitative requirements, notably those of accessibility and foreseeability...*». La Corte EDU intende la nozione di "legge" in senso sostanziale dunque applica al diritto di proprietà la stessa concezione del principio di legalità espressa in relazione all'art. 7 CEDU. Con tale pronuncia la Corte ha chiarito che anche le istruzioni e regole tecniche di fonte ministeriale (nel caso di specie, regole e regolamenti del Ministro delle Finanze che dettavano i principi contabili per il calcolo della base imponibile) possono soddisfare tali requisiti se la legge autorizza sia pure in termini generali il potere del Ministero. Analogamente, Corte EDU, sentenza del 14 gennaio 2011, *Shchokin c. Ucraina*, ricorsi nn. 23759/03 e 37943/06, par. 51: «*When speaking of "law", Article 1 of Protocol No. 1 alludes to the same concept to be found elsewhere in the Convention...This concept requires firstly that the measures should have a basis in domestic law. It also refers to the quality of the law in question, requiring that it be accessible to the persons concerned, precise and foreseeable in its application...*»

⁶⁷⁶ Corte EDU, sentenza del 5 gennaio 2000, *Beyeler C. Italia*, ricorso n. 33202/96, par. 110: «*The Court is, nonetheless, required to verify that the manner in which domestic law is interpreted and applied – even where the requirements have been complied with – does not entail consequences at variance with the Convention standards. From that stance, the element of uncertainty in the statute and the considerable latitude it affords the authorities are material considerations to be taken into account in determining whether the measure complained of struck a fair balance*».

perseguimento dell'interesse pubblico e la tutela del diritto individuale⁶⁷⁷. Il giudizio di proporzionalità della misura implica una valutazione di tutti gli interessi in gioco e mira a verificare l'esistenza di eventuali misure alternative ugualmente idonee ma meno restrittive di quella prescelta.

La proporzionalità delle limitazioni ai diritti fondamentali è imposta nell'ambito delle singole disposizioni della CEDU attributive dei diritti, laddove stabiliscono che le eventuali deroghe o ingerenze sui diritti individuali protetti, oltre ad essere previste dalla legge, devono costituire "misure necessarie"⁶⁷⁸.

8.3. Approfondimento di carattere multidisciplinare: origini, funzioni e contenuto del principio di proporzionalità.

Il principio di proporzionalità, per com'è applicato oggi dalla Corte di Giustizia e dalla Corte EDU, affonda le sue origini nell'ordinamento tedesco⁶⁷⁹.

Il principio in parola risale alla giurisprudenza delle Corti amministrative tedesche degli anni 1880-1890. In particolare, a pronunciare le prime sentenze significative fu la Corte amministrativa d'Appello Prussiana (Oberverwaltungsgericht) durante la vigenza del Codice generale prussiano del 1794 (Allgemeines Landrecht für die preussischen

⁶⁷⁷ Corte EDU, sentenza del 22 aprile 2009, "*Bulves*" AD c. Bulgaria, ricorso n. 3991/03, par. 62: "*The Court reiterates that according to its well-established case-law, an instance of interference, including one resulting from a measure to secure payment of taxes, must strike a "fair balance" between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights. The concern to achieve this balance is reflected in the structure of Article 1 of Protocol No. 1 as a whole, including the second paragraph: there must be a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aims pursued*".

⁶⁷⁸ Si rinvia al testo degli artt. 8, par. 2; 9, par. 2; 10, par. 2; 11, par. 2 della CEDU.

⁶⁷⁹D. GRIMM, *Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence*, in *University of Toronto Law Journal*, n. 57/2007, p. 384: "*There is, however, one jurisdiction that could have served as a model, namely Germany. Here the proportionality test has been applied since the late 1950s, whenever the Constitutional Court has had to review laws limiting fundamental rights, or administrative and judicial decisions applying such laws. From Germany the principle of proportionality spread to most other European countries with a system of judicial review, and to a number of jurisdictions outside Europe. Likewise, it is in use in the European Court of Human Rights and in the European Court of Justice*". Sul versante della dottrina tedesca, cfr. anche M. MARTIN – A. HORNE, *Proportionality Principles ad Pitfalls – Some Lessons from Germany*, in *Judicial Review*, n. 13/2008, p. 172. Il principio nato nel diritto amministrativo tedesco e nella giurisprudenza della Corte Costituzionale federale di Germania è trasmigrato, tramite la Corte di Giustizia e la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, negli ordinamenti interni di altri Stati. Nonostante vi sia ancora oggi un dibattito aperto sul contenuto esatto del principio di proporzionalità, è assodato che si tratti di un principio fondamentale con la funzione di assicurare il rispetto dei diritti fondamentali e, in specie, della libertà personale. Ivi, p. 177: "*there appears to be a near universal consensus among judges, politicians and academics alike that the application of the proportionality test to almost all legislative and executive action, be it in the administrative or the constitutional courts, is one of the most essential characteristics of a system of government adhering strictly to the rule of law and taking very seriously the problem of personal freedom in its various meanings through the very comprehensive catalogue of fundamental rights in the Basic Law*".

Stateen)⁶⁸⁰. Il principio di proporzionalità venne concepito quale principio di diritto amministrativo finalizzato a valutare le misure adottate dalla polizia e dagli altri organi di governo che limitassero la libertà o la proprietà individuale e che la legge disciplinava in termini generali, lasciando un ampio margine di discrezionalità all'esecutivo. Per la Corte d'Appello prussiana era indubbio che essa non potesse sostituirsi all'amministrazione e svolgere valutazioni discrezionali, tuttavia il principio di proporzionalità le consentiva di verificare che l'azione amministrativa perseguisse uno scopo legittimo e che i mezzi adottati fossero adeguati a perseguirlo e costituissero le misure meno pregiudizievoli per gli individui⁶⁸¹.

In seguito all'entrata in vigore della Costituzione nel 1949 (Grundgesetz, GG), la Corte Costituzionale insediatasi nel 1951 riconobbe il principio di proporzionalità come un principio costituzionale, senza preoccuparsi di giustificarne la fonte e di illustrare le modalità con le quali si era sviluppato⁶⁸², e lo applicò per valutare la legittimità costituzionale delle leggi del Parlamento che limitavano i diritti fondamentali.

Il caso *Apothekenurteil*⁶⁸³ del 1958 è considerato quello in cui la Corte Costituzionale federale tedesca applicò per la prima volta il principio di proporzionalità⁶⁸⁴. In

⁶⁸⁰ D. GRIMM, *Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence*, in *University of Toronto Law Journal*, cit., pp. 384-385; M. MARTIN – A. HORNE, *Proportionality Principles ad Pitfalls – Some Lessons from Germany*, cit., pp. 172-173.

⁶⁸¹ D. GRIMM *op. cit.*, p. 385: “*The action required a lawful purpose. The means adopted by the police vis-à-vis the citizen had to be suitable to reach the purpose of the law. If a less intrusive means to achieve the end of a law was available, this means had to be applied. In some cases, the courts asked, in addition, whether a proper balance had been struck between the intrusiveness of the means and the importance of the goal pursued*”. Il principio di proporzionalità, come applicato dalla Corte d'Appello Prussiana, non implicava il bilanciamento fra gli interessi pubblici perseguiti con l'azione amministrativa e i diritti individuali ma si concentrava essenzialmente sulla verifica della idoneità e necessità dell'azione amministrativa stessa. *Ivi*, p. 173: “*The Prussian Administrative Court of Appeal firmly rejected the idea of it carrying out such a balancing exercise; all it was prepared to exercise when sitting in judgment over the lawfulness of an administrative act or measure was the test of “necessity” or “minimal impairment”*».

⁶⁸² Secondo Grimm, la Corte Costituzionale non ha specificato l'origine del principio di proporzionalità in quanto ha sottovalutato la rilevanza che esso avrebbe avuto per lo sviluppo dell'ordinamento tedesco. In seguito, la Corte Costituzionale ha considerato superfluo fornire tale spiegazione giacché il principio si era frattanto consolidato. *Ivi*, p. 386: “*The reason for this taciturnity may have been that in Germany...in the early years the Court was not aware of the prominent role proportionality would play in the future. When this became apparent, the principle had already been established, so that further reasoning seemed unnecessary*”.

⁶⁸³ BVerfG, 11 June 1958, BVerfGE 7, 377(399). Per la traduzione in inglese dei paragrafi più significativi della sentenza si rinvia a D.P. KOMMERS – R.A. MILLER, *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*, Third Edition rev. and expanded by Justice Ruth Bader Ginsburg, Duke University Press, USA, 2012, pp. 666-670.

⁶⁸⁴ La dottrina tedesca dà conto anche di due pronunce precedenti al caso *Apothekenurteil* ma considera quest'ultimo come il *leading case*. Segnatamente, la Corte Costituzionale federale di Germania ha iniziato ad applicare il test di proporzionalità sugli atti legislativi che incidevano sulle libertà fondamentali a partire da una pronuncia del 1954 (BVerfG, 3 June 1954, BVerfGE 3, 383(389), seguita dalla pronuncia Elfes del 1957 (BVerfG, 16 January 1957, BVerfGE 6, 32 (36). *Ivi*, p. 670: “*Pharmacy also represents the first major case in which the principle of proportionality appeared as an analytical tool for assessing the legitimacy of limits on*

particolare, esso venne invocato per giudicare la legittimità dell'atto del governo bavarese che impediva l'apertura di nuove farmacie a tutela di quelle già esistenti, pregiudicando la libertà di esercizio delle professioni garantita dall'art. 12 della Costituzione.

Nel 1963, con la decisione BVerfGE 194, la Corte Costituzionale tedesca chiarì che il principio si applicava a tutti i casi di violazione delle libertà fondamentali, compreso il diritto all'integrità fisica di cui all'art. 2, co. 2, della Costituzione e, nel 1965, con la pronuncia BVerfGE 342 lo ricondusse al *principle of rule of law*, ossia al rispetto delle regole di diritto, sancito nell'art. 20 della Costituzione⁶⁸⁵.

Il principio di proporzionalità è progressivamente divenuto centrale nella giurisprudenza costituzionale, sino a costituire l'argomento sul quale si fonda un terzo delle pronunce della Corte⁶⁸⁶. Il principio non scritto di proporzionalità, infatti, mira ad assicurare la tutela dei diritti e delle libertà fondamentali dell'individuo in misura superiore a quella garantita dall'applicazione dei limiti specifici già previsti dalle singole disposizioni costituzionali.

Tuttavia, dal confronto fra sentenza *Apothekenurteil* e quelle successive emerge come solo a partire dal 1978 la Corte Costituzionale abbia elaborato il test di proporzionalità come oggi è applicato anche dalle Corti europee e dai giudici nazionali e che si articola in tre parti destinate rispettivamente a verificare l'idoneità, la necessità e la proporzionalità *stricto sensu* di una misura⁶⁸⁷.

fundamental rights, in this instance the right to choose and practice one's trade or profession". A confermarlo è anche N. PETERSEN, *Proportionality and Judicial Activism. Fundamental Rights Adjudication in Canada, Germany and South Africa*, Cambridge University Press, 2017, pp. 87-89: "The starting point of using proportionality as an instrument of fundamental rights review was the pharmacy judgment, which the court handed down in 1958".

⁶⁸⁵ M. MARTIN – A. HORNE, *Proportionality Principles and Pitfalls – Some Lessons from Germany*, cit., p. 174. Il principio di proporzionalità non è espresso in una norma della Costituzione tuttavia trova fondamento costituzionale sia nelle disposizioni sui diritti e sulle libertà fondamentali (artt. da 1 a 19 della Costituzione) sia nel principio delle regole di diritto e legalità (*Rechtsstaatsprinzip*) di cui all'art. 20, co. 3 della Costituzione.

⁶⁸⁶ Il principio di proporzionalità ha assunto un'importanza crescente nella verifica di legittimità dell'attività legislativa ed amministrativa che interferisca con la libertà personale degli individui da parte non solo della Corte Costituzionale federale ma anche delle Corti costituzionali dei Länder e dalle Corti di merito. Ivi, p. 175: "Proportionality had been firmly established as the yardstick with which virtually all legislative and executive action can be tested in a legal forum with the burden of satisfying a court that a measure is, in fact, proportionate falling on the state. Thus, it can now be said that all state action directly impacting on the individual has to satisfy a highly structured proportionality test in order to be lawful and valid; procedurally, the courts, and at last resort the Federal Constitutional Court, are forums where the proportionality of state action, be it legislative or executive, can be challenged". D. GRIMM, op. cit., p. 386: "it is the unwritten principle of proportionality that carries the main burden of fundamental rights protection in Germany". Analogamente, N. PETERSEN, *Proportionality and Judicial Activism. Fundamental Rights Adjudication in Canada, Germany and South Africa*, cit., p. 83: "In the thirty-seven years from 1978 to 2014, the court based about one-third of its decisions, in which it overturned a piece of legislation, on balancing considerations".

⁶⁸⁷ Dal 1958 al 1978, la Corte Costituzionale federale tedesca ha adottato il principio di proporzionalità senza includere la fase di bilanciamento in concreto dei diritti individuali e degli interessi pubblici da salvaguardare. Petersen ha condotto un'indagine empirica sulla

Nella sentenza citata, infatti, la Corte non effettuò il bilanciamento dei valori e diritti individuali rilevanti nel caso concreto, ossia non valutò la proporzionalità in senso stretto delle regole oggetto del vaglio di legittimità costituzionale⁶⁸⁸.

Il fatto che la Corte Costituzionale avesse descritto il test in tre momenti non deve indurre in errore in quanto il primo step coincideva con quello che oggi rappresenta, secondo la versione tripartita del principio di proporzionalità⁶⁸⁹, la fase preliminare all'applicazione del principio stesso⁶⁹⁰.

giurisprudenza costituzionale e individuato il “*Pre-balancing Period*” nell’intervallo compreso fra la sentenza *Apothekenurteil* e il 1978 e il cd. “*Second period: Balancing as the Predominant Argumentation Framework*” decorrente da quattro pronunce della Corte sul principio di proporzionalità nel 1978. Sul punto, N. PETERSEN, *op. cit.*, pp. 89-91. Con riguardo al primo periodo, l’autore osserva che: “*In the early case law, the argumentation patterns follow the general lines that we have observed in our analysis of the pharmacy judgment. When the court applied the principle of proportionality, it used predominantly rational-connection and less-restrictive-means arguments....(Omissis)...Balancing decisions were very rare in the first twenty-five years of the court’s jurisprudence...The change of direction came in 1978 and 1979, when the court used balancing in four judgments*”; circa il periodo del bilanciamento: “*From 1978 onwards, balancing has become the predominant argumentation framework. Relatively speaking, the court has used balancing to overturn a law more often than any other argument*”. Altra parte della dottrina sostiene che la terza fase del principio di proporzionalità fosse presente già nella sentenza *Apothekenurteil* ma riconosce che il contenuto del principio è stato ampliato solo successivamente (così, M. MARTIN – A. HORNE, *Proportionality Principles ad Pitfalls – Some Lessons from Germany, cit.*, pp. 169 ss.).

⁶⁸⁸ Tale interpretazione è confermata anche in N. PETERSEN, *op. cit.*, pp. 88-89: “*the court avoided basing its reasoning on a balancing of the competing interests. Instead, it used a combination of less-restrictive-means and coherency arguments...(Omissis)...In the pharmacy judgment, the German Constitutional Court started to develop a formal argumentation framework to resolve conflicts between individual rights and competing public purposes. The judgment is characteristic of many early decisions of the court. The court used balancing rhetoric, but refrained from a comparison of the abstract value of the competing interests*”. Si veda anche D.P. KOMMERS – R.A. MILLER, *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, cit.*, p. 668: il paragrafo della sentenza *Apothekenurteil* che riassume il test di proporzionalità condotto dalla Corte Costituzionale federale stabilisce: “*The practice of an occupation may be restricted by reasonable regulations predicated on considerations of the common good. The freedom to choose an occupation, however, may be restricted only for the sake of a compelling public interest; that is, if after careful deliberation, the legislature determines that a common interest must be protected, then it may impose restrictions in order to protect that interest, but only to the extent that the protection cannot be accomplished by a lesser restriction on freedom of choice. In the event that an encroachment on freedom of occupational choice is unavoidable, lawmakers must always employ the regulative means least restrictive of the basic right*”.

⁶⁸⁹ Una parte della dottrina descrive il principio di proporzionalità in quattro fasi, la prima delle quali è caratterizzata dalla verifica dello scopo legittimo della misura lesiva di un diritto o di una libertà individuale A titolo esemplificativo v. M. KLATT – M. MEISTER, *The Constitutional Structure of Proportionality*, Oxford University Press, 2012, p. 8: “*The proportionality test consists of four rules , namely legitimate ends, suitability, necessity, and proportionality in its narrow sense*” e il chiarimento in nota 8 secondo cui “*If a three-step test is preferred, ascertaining the purpose is not part of the proportionality test, but its basis and starting point*”. Altra parte della dottrina considera la ricerca dello scopo legittimo della legge come un punto di partenza e non come una parte integrante del test di proporzionalità. Cfr. D. GRIMM, *op. cit.*, p.

Trattasi della fase di individuazione dello scopo perseguito dalla disposizione della cui proporzionalità si discute.

In base alla dottrina tedesca, la ricerca dello scopo della disposizione legislativa non richiede di valutare la sua importanza, essendo sufficiente che non si tratti di scopi contrastanti con la Costituzione⁶⁹¹.

La comparazione con il valore degli altri diritti ed interessi concorrenti costituisce la fase cruciale e più complessa del test, da svolgere per ultima⁶⁹².

Aderendo alla versione tripartita del principio di proporzionalità⁶⁹³, che è quella che è stata recepita dalle altre giurisdizioni ed in specie dalle Corti europee, il primo vero step del test di proporzionalità è rappresentato dalla verifica dell'idoneità della misura a soddisfare lo scopo perseguito dal legislatore, i.e. il suo carattere appropriato (“*Eignung*”).

388: “*ascertaining the purpose is not part of the proportionality test; rather, it serves as the test’s basis and starting point*”; in senso conforme, si è espresso anche R. ALEXU, *Proportionality and rationality*, in V. C. JACKSON – M. TUSHNET (a cura di), *Proportionality New Frontiers, New Challenges*, Cambridge University Press, 2017, p. 14: “*The principle of proportionality (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz) consists of three subprinciples: of suitability, of necessity, and of proportionality in the narrower sense. Often, a fourth component is added to those three elements, the requirement of a proper purpose that defines the first step of the proportionality test. Aharon Barak’s reconstruction of proportionality is an example. I will argue, below, that such a first step is superfluous and may even pose a danger for the rationality of the proportionality test*”.

⁶⁹⁰ Si rinvia al paragrafo della sentenza BVerfGE 377 in cui si legge che: “*Under the “gradation theory”, the Court scrutinizes limitations on choice within an exacting three-pronged analytical framework. First, any law regulating the choice of an occupation must be justified by a compelling public purpose. Such a purpose requires more than a good or even a substantial reason for the limitation. It must be compelling. Second, the regulation must be necessary to achieve the legislative purpose. In short, a less restrictive means to achieve the state’s end must be unavailable. Finally the means used must not be disproportionate to the accomplishment of the task.*”. Sul punto, cfr. D.P. KOMMERS – R.A. MILLER, *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*, cit., p. 670.

⁶⁹¹ D. GRIMM, *op. cit.*, p. 388: “*by legitimate the Court understands a purpose not prohibited by the Constitution..(Omissis)..The German Court does not offer an explanation for the narrow understanding of purpose within the framework of the proportionality test. But one can infer two considerations from the reasoning. First, the Court holds that in democracy the legislature is entitled to pursue any purpose, provided it is not excluded by the constitution. The importance of the purpose is not a condition for legislative action. What is important enough to become an object of legislation is a political question and has to be determined via the democratic process. Second, importance is regarded as a correlational notion that cannot be determined in abstract terms*”.

⁶⁹² *Ibidem*: “*The question of whether the objective chosen by the legislature is important enough to justify a certain infringement of a fundamental right is, of course, crucial for the German Court as well. But it appears at a later stage of the test, namely in the third step, where the Court asks whether a fair balance between competing interests has been struck*”.

⁶⁹³ La tesi della tripartizione sembra essere la più coerente con la giurisprudenza costituzionale tedesca infatti è quella adottata in D.P. KOMMERS – R.A. MILLER, *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*, cit., p. 67.

È stato osservato che in genere questa prima fase è superata con successo in quanto non richiede particolari valutazioni circa il grado di soddisfacimento dell'obiettivo fissato dal legislatore.

Il secondo step del principio di proporzionalità è costituito dall'analisi della necessarietà della misura ossia dell'inesistenza di diverse misure ugualmente idonee a conseguire lo scopo della legge ma che ledono in misura inferiore il diritto o la libertà individuali ("Erforderlichkeit"). La dottrina tedesca descrive questa seconda fase anche con il concetto di "minor danno" e ne ravvisa la maggiore complessità rispetto alla prima giacché implica un giudizio comparativo fra misure circa la loro attitudine a soddisfare lo stesso scopo nella stessa misura, ossia sul carattere identico o simile dei rispettivi effetti⁶⁹⁴.

Il terzo step del principio di proporzionalità, come si è detto, è stato introdotto dalla Corte Costituzionale tedesca a partire dal 1978 e vaglia la cd. proporzionalità in senso stretto o ragionevolezza della misura ("Zumutbarkeit")⁶⁹⁵. Esso rappresenta attualmente il cuore del principio di proporzionalità ed implica il bilanciamento fra l'offesa arrecata al diritto o alla libertà individuale costituzionalmente protetti e il grado di tutela dell'interesse o del diritto che la misura è tesa a salvaguardare⁶⁹⁶.

Il bilanciamento consiste nel ponderare l'interesse pubblico da proteggere con il diritto individuale garantito dalla Costituzione non in termini astratti ma avuto riguardo alle circostanze del caso di specie⁶⁹⁷.

⁶⁹⁴ D. GRIMM, *op. cit.*, p. 390: "Usually it is not difficult to ascertain whether there are less intrusive means; it is much more difficult, however, to find out whether they would have the same or equivalent effect".

⁶⁹⁵ Per una succinta descrizione dei tre elementi del principio di proporzionalità, v. D.P. KOMMERS – R.A. MILLER, *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*, cit., p. 67: "In its German version, proportionality reasoning is a three-step process. First, whenever Parliament enacts a law impinging on a basic right, the means used must be appropriate (Eignung) to the achievement of a legitimate end. Because rights in the Basic Law are circumscribed by duties and are often limited by objectives and values specified in the constitutional text, the Constitutional Court receives considerable guidance in determining the legitimacy of a state purpose...Second, the means used to achieve a valid purpose must have the least restrictive effect (Erforderlichkeit) on a constitutional right. This test is applied flexibly and must meet the general standard of rationality...Finally the means used must be proportionate to the stipulated end. The burden on the right must not be excessive relative to the benefits secured by the state's objective (Zumutbarkeit)".

⁶⁹⁶ D. GRIMM, *op. cit.*, p. 393: "In the third step, the Court leave the means-ends analysis of the first two steps behind. Here the objects of the comparison change and the scope of analysis broadens. The comparison is now between the loss for the fundamental right, on the one hand, and the gain for the good protected by the law, on the other, which will itself very often enjoy constitutional recognition.". V. M. MARTIN – A. HORNE, *Proportionality Principles and Pitfalls – Some Lessons from Germany*, cit., p. 174: "This substantive third element of the proportionality test, or, as it became to be known in German Constitutional law, proportionality proper (Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne or Übermassverbot) now forms the conceptual heart of the principle". Gli autori richiamano come sinonimo il concetto di "praktische Konkordanz" elaborato dal Giudice Konrad Hesse e utilizzato a livello accademico.

⁶⁹⁷ D. GRIMM, *op. cit.*, p. 394: "This balance is not an abstract one. The Constitutional Court does not recognize a hierarchy among the various fundamental rights. The balance, therefore, must be concrete". In termini molto simili, v. N. PETERSEN, *Proportionality and Judicial Activism. Fundamental Rights Adjudication in Canada, Germany and South Africa*, cit., pp. 39,

Il fautore della dottrina tedesca del bilanciamento è considerato Robert Alexy che nel suo lavoro *“A Theory of Constitutional Rights”*⁶⁹⁸ ha elaborato il principio di ottimizzazione, in base al quale i valori e diritti riconosciuti dalla Costituzione tedesca costituiscono dei principi piuttosto che delle regole e richiedono di essere attuati al massimo grado, tenuto conto delle circostanze giuridiche e fattuali del singolo caso⁶⁹⁹. Alexy è noto per essere il fautore della regola del bilanciamento (cd. *“Law of Balancing”*) e per aver elaborato una formula matematica che rappresenta tutti i fattori che debbono essere presi in considerazione nell’esame di proporzionalità della misura, nota come *“the weight formula”*⁷⁰⁰.

42: *“Balancing principally requires a cost-benefit-analysis. The balancing test does not compare the two competing values in the abstract. Instead, it takes the circumstances of each individual case into account. These are, in particular, the intensity of the fundamental rights restriction and the extent to which the legislative aim is promoted through the measure in question”*.

⁶⁹⁸ R. ALEXY, *A Theory of Constitutional Rights* (prima ed. 1985), Oxford University Press, Oxford, 2002.

⁶⁹⁹ M. KLATT – M. MEISTER, *The Constitutional Structure of Proportionality*, cit., p. 4: *“we write on the basis of Alexy’s principles-theory account of proportionality, which was adopted by constitutional courts ‘all over the world’...Robert Alexy, the ‘prophet of structured balancing’”*; in ordine al concetto di ottimizzazione, v. D.P. KOMMERS – R.A. MILLER, *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*, cit., p. 66: *«In the hands of the Federal Constitutional Court, balancing implicates the so-called principle of optimality or optimization. As Robert Alexy, Germany’s leading theorist of constitutional balancing, writes, it is “one aspect of what is required by [the] more comprehensive principle of proportionality (Verhältnismässigkeit) is a matter of optimizing or maximizing competing constitutional rights or values. Alexy treats constitutional rights as “optimization requirements” that he identifies with principles instead of rules. As optimization requirements, he continues, “principles are norms requiring that something be realized [that, is, competing rights] to the greatest extent possible, given the factual and legal possibilities»*.

⁷⁰⁰ Segnatamente, in base alla *“Law of Balancing”* la prima fase consiste nello stabilire il grado di lesione o mancato soddisfacimento del primo principio, la seconda fase è diretta a misurare l’importanza di realizzare l’interesse o principio concorrente, la terza fase mira a stabilire se l’importanza di tutelare tale interesse o principio giustifichi la lesione o il mancato soddisfacimento del primo principio. Inoltre, la *“weight formula”* evidenzia che i criteri in base ai quali deve essere svolto il bilanciamento consistono nel valore astratto di ciascun principio, nell’intensità della interferenza reciprocamente esercitata sull’altro principio, nelle circostanze del caso e nelle premesse fattuali e normative. Cfr. R. ALEXY, *Proportionality and rationality*, cit., p. 16: *«Balancing is the subject of the third subprinciple of the principle of proportionality, the principle of proportionality in the narrower sense. This principle tells us what optimization relative to the legal possibilities is. In the Theory of Constitutional Rights I expressed the requirement of optimization relative to the legal possibilities by means of a rule that I called the “Law of Balancing”»*. Sul punto, si richiama anche M. KLATT – M. MEISTER, *The Constitutional Structure of Proportionality*, cit., p. 10: *“the fourth rule of the proportionality test, the proportionality in its narrow sense, can be expressed by Alexy’s first law of balancing: The greater the degree of non-satisfaction of, or detriment to, one principle, the greater the importance of satisfying the other....The first law of balancing demonstrates that balancing can be broken down into three steps. The first step consists of establishing the degree of non-satisfaction of or detriment to a first principle. In the second step, the importance of satisfying the competing principle is established. Finally, in the third step it is established whether the*

Il bilanciamento fra i vari diritti fondamentali costituisce la fase in cui la Corte Costituzionale Federale esercita un potere e un margine di discrezionalità rilevanti, che lo avvicinano al ruolo svolto dai giudici di *common law*⁷⁰¹, e su cui si sono concentrate le critiche di una corrente dottrinale minoritaria rappresentata da Bernhard Schlink secondo cui tale potere si risolve in valutazioni di natura soggettiva e in considerazioni politiche di competenza esclusiva del legislatore al quale spetta un certo margine di apprezzamento (diversamente, sarebbe ammesso sottoporre al test di proporzionalità la giurisprudenza di merito e gli atti dell'esecutivo)⁷⁰².

La dottrina maggioritaria non condivide le critiche mosse alla tecnica del bilanciamento⁷⁰³, evidenziando come essa sia applicata secondo criteri di legge e in modo razionale. In particolare, secondo Grimm, il test di proporzionalità produce un cd. "*disciplining and rationalizing effect*" che deriva dalla rigorosa applicazione separata dei tre criteri anzidetti, a condizione che quello presupposto sia soddisfatto⁷⁰⁴.

Da un contributo dottrinale recente si ricava che il principio di bilanciamento è avversato da autori provenienti da varie giurisdizioni che criticano non soltanto la surrogazione del ruolo del legislatore da parte dell'autorità giudiziaria nella

importance of satisfying the latter principle justifies the detriment to or non-satisfaction of the former".

⁷⁰¹ D.P. KOMMERS – R.A. MILLER, *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*, cit., p. 66: "Interpreting rights as objective values or principles necessarily puts considerable discretion in the hands of the Federal Constitutional Court's justices, who have been liberated from the civil-law orientation of the judiciary, charged a *sit is* with the narrow project of interpreting and applying doctrine found in legislation. Federal Constitutional Court justices decide upon several competing values in a particular case, a fact-finding undertaking that looks more like common-law judging".

⁷⁰² L'orientamento contrario alla dottrina costituzionale è unanimemente ricondotto alla figura di Bernhard Schlink. *Ivi*, p. 67. Analogamente, v. D. GRIMM, *op. cit.*, p. 395: "there are critics in Germany as well. Bernhard Schlink is perhaps the most prominent one. He accepts balancing at the third stage, when the Constitutional Court reviews acts of the executive and decisions of lower courts, but he wants to exclude it when legislative acts are at stake. He argues that balancing conflicting interests, setting priorities, and allocating resources is a genuine political function". Le critiche della dottrina, condivise anche da alcuni giudici, si concentrano sulla terza fase del test di proporzionalità, la quale appare di carattere politico e soggettivo anziché giuridico. Schlink sostiene che il bilanciamento costituisce il momento imprescindibile di composizione dei conflitti fra diritti fondamentali e interessi pubblici dunque contesta il test di proporzionalità nel suo complesso, non ritenendo possibile che esso possa essere ridimensionato e privato della terza fase. Per un riepilogo dell'indirizzo contrario al principio di proporzionalità, si rinvia a M. MARTIN – A. HORNE, *Proportionality Principles ad Pitfalls – Some Lessons from Germany*, cit., pp. 175-176.

⁷⁰³ N. PETERSEN, *Proportionality and Judicial Activism. Fundamental Rights Adjudication in Canada, Germany and South Africa*, cit., p. 98: "In the late 1970s, scholarly resistance against balancing had not totally disappeared. However, balancing was predominantly accepted as a doctrinal instrument of fundamental rights review. The German Constitutional Court could thus apply the balancing test to the review of legislation without having to fear a significant critical scrutiny of this move in the legal academy".

⁷⁰⁴ D. GRIMM, *op. cit.*, p. 397: "Each step require a certain assessment. The next step can be taken only if the law that is challenged has not failed on the previous step. A confusion of the steps creates the danger that elements enter the operation in an uncontrolled manner and render the result more arbitrary and less predictable".

individuazione del corretto bilanciamento fra valori e principi contrapposti⁷⁰⁵ ma anche il grado di incertezza del diritto che discende dalla valorizzazione delle circostanze del caso in sede di bilanciamento e dalla conseguente imprevedibilità del risultato⁷⁰⁶.

A tal riguardo, a sostegno della teoria del bilanciamento, è stato affermato che il principio di certezza del diritto non è un valore assoluto ma va temperato con l'esigenza di tenere conto delle peculiarità del caso concreto e che le regole precise presentano il rischio di essere under-inclusive o, al contrario, over-inclusive dunque devono essere affiancate anche da principi flessibili, come per l'appunto il principio di proporzionalità tradizionalmente inteso.

8.4. Ricadute sulla disciplina anti-abuso della giurisprudenza sulla tutela dei diritti fondamentali.

Il principio di proporzionalità nel suo significato più autentico di criterio di legittimità delle disposizioni limitative dei diritti fondamentali assume rilevanza nella misura in cui le sanzioni contro le pratiche abusive pregiudicano il diritto di proprietà, trattandosi di sanzioni pecuniarie.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha condiviso la nozione di “legge” che è stata elaborata dalla Corte EDU per descrivere il fondamento normativo sufficiente in cui la misura restrittiva di un diritto fondamentale deve essere prevista.

È emerso che la norma, quale che ne sia la fonte (legislativa o giurisprudenziale), deve soddisfare dei requisiti qualitativi di chiarezza, precisione e prevedibilità non solo in astratto ma anche in concreto.

Trova conferma, dunque, il convincimento che le sanzioni per i casi di abuso del diritto o elusione fiscale siano legittime solo quando siano realmente prevedibili nel caso di

⁷⁰⁵ N. PETERSEN, *Proportionality and Judicial Activism. Fundamental Rights Adjudication in Canada, Germany and South Africa*, cit., p. 40: “Schlinck argues that balancing is no rational tool of judicial argumentation because it requires a comparison of incommensurable values. Today, this critique is shared by various authors across different jurisdictions”. Per un elenco degli esponenti più autorevoli di tale corrente dottrinale, si invita alla lettura della nota n. 9.

⁷⁰⁶ Ivi, p. 55: “A second strand of critique primarily targets the ad-hoc character of balancing. As balancing does not merely compare abstract values, but takes into account the circumstances of each individual case, some authors fear that balancing diminishes legal certainty”. Anche Alexy riporta le critiche di Barak e di altri esponenti della dottrina che sostengono l'incompatibilità della teoria del bilanciamento con i principi di certezza del diritto e di uguaglianza. Cfr. R. ALEXY, *Proportionality and rationality*, cit., pp. 25-26: “The ad hoc problem stems from the fact that balancing takes place with respect to cases...Now the ad hoc objection maintains that this has the consequence that one can never be sure, before balancing has been performed, what the result will be. In this sense, balancing is said to be, so to speak, ruleless. This lack of rules, the objection continues, is incompatible with rationality...What is more, the lack of rules is not only incompatible with practical rationality in general, it also violates such fundamental principles of law as the principle of legal certainty and the principle of equality”. L'autore confuta le posizioni contrarie alla sua teoria del bilanciamento osservando che “The ad hoc objection would apply if its basic assumption, the thesis that balancing is necessarily connected with a lack of rules, were true. This is not the case, however. ...In order to reply to the ad hoc objection, one has to consider the second law of principles theory, the Law of Competing Principles”.

specie, avuto riguardo alla fattispecie realizzata dal contribuente e al quadro giurisprudenziale e alla prassi esistenti al momento della commissione del fatto.

9. Osservazioni conclusive. Spunti per un ravvicinamento delle misure sanzionatorie degli Stati membri.

Nel presente capitolo si è ricostruito il quadro normativo e giurisprudenziale nel quale si esplica la potestà sanzionatoria degli Stati membri e, in particolare, si sono analizzati i principi generali che devono informare la disciplina sanzionatoria in materia di abuso del diritto o elusione fiscale.

Le misure sanzionatorie dirette ad assicurare il rispetto del principio generale antielusivo o delle clausole antiabuso previste obbligatoriamente dall'Unione devono essere compatibili con i principi di effettività e di equivalenza, certezza del diritto, legalità, tutela del legittimo affidamento e proporzionalità. Le rimanenti restano comunque soggette al divieto di discriminazioni e devono essere conformi alle libertà di circolazione previste dai Trattati.

Avendo già commentato le ricadute dei singoli principi sopra richiamati, ci si limita a mettere in luce i risultati principali della ricerca condotta.

In primo luogo, è emerso che il legislatore nazionale è libero di introdurre sanzioni per contrastare i comportamenti abusivi a condizione che non preveda un trattamento sanzionatorio diverso, secondo il tipo di imposte evase o la fonte delle disposizioni aggirate, che tuteli in misura superiore gli interessi fiscali nazionali piuttosto che quelli dell'Unione.

In secondo luogo, la sanzionabilità dell'abuso del diritto dipende essenzialmente dalla conformità della disciplina interna ai principi di legalità e proporzionalità.

Per quanto attiene al primo, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha enfatizzato i corollari di determinatezza e di prevedibilità al punto che la verifica di legalità della misura si risolve in un'analisi della qualità della base normativa, quale che ne sia la fonte (scritta o non scritta).

Da un'analisi complessiva della giurisprudenza della Corte di Giustizia, e dell'influenza esercitata sulla stessa dalla Corte EDU, è emerso che la norma rappresenta uno "strumento vivente" sicchè per valutare la sua conformità al principio di legalità occorre considerare anche la sua concreta applicazione, specie quando conferisce ampi poteri di valutazione all'amministrazione.

Essendo questo il caso della norma antiabuso, che individua gli elementi costitutivi delle pratiche abusive mediante il riferimento a categorie generiche (per es., assenza di sostanza economica, valide ragioni extra-fiscali), deve concludersi che il regime sanzionatorio dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 andrebbe configurato in modo tale da tenere conto della imprevedibilità oppure del grado di prevedibilità nel singolo caso della contestazione abusiva e delle conseguenti sanzioni, compreso il loro importo.

Quanto al principio di proporzionalità, esso implica un'attenta ricerca degli obiettivi perseguiti dal legislatore con la disciplina antiabuso, per testare l'idoneità, appropriatezza e ragionevolezza delle conseguenze sanzionatorie.

In altri termini, diviene centrale l'individuazione del bene giuridico protetto dal legislatore e pregiudicato dai comportamenti abusivi: la proporzionalità della disciplina sanzionatoria deve essere valutata in relazione alla gravità della violazione e quindi

implica l'analisi del disvalore ontologico dell'abuso rispetto ad altre infrazioni, come l'evasione.

Per giungere a conclusioni più puntuali, sarà necessario affrontare questi ultimi aspetti nel prossimo capitolo.

Nella dimensione dell'Unione, allo stato attuale la disciplina antiabuso degli Stati membri non risulta armonizzata sul piano sanzionatorio nemmeno nel settore dell'Iva e delle altre imposte armonizzate.

Sebbene i principi generali che si sono passati in rassegna abbiano l'effetto di indurre un ravvicinamento delle disposizioni sanzionatorie nazionali, andrebbero ipotizzate delle forme di intervento dell'Unione in grado di assicurare maggiore coerenza fra i sistemi sanzionatori degli Stati membri.

Un primo ambito di ricerca è offerto dal settore doganale, interessato da una modernizzazione del quadro giuridico esistente a seguito dell'entrata in vigore del Codice Doganale dell'Unione (Reg. UE n. 952/2013), che per la prima volta si è occupato anche dell'aspetto sanzionatorio. L'art. 42, primo comma, cristallizza il principio di diritto della Corte di Giustizia secondo cui in caso di violazione della normativa doganale, che include le disposizioni nazionali integrative o attuative degli atti di diritto europeo ai sensi dell'art. 5, n. 2), le sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive. L'art. 42, secondo comma, pur non imponendo la tipologia di sanzioni che gli Stati membri debbono introdurre, specifica che sono ammesse sia le sanzioni pecuniarie che i provvedimenti di revoca, sospensione o modifica delle autorizzazioni possedute dall'autore della violazione⁷⁰⁷.

Il settore del diritto doganale costituisce un esempio del tentativo del legislatore europeo di promuovere un'armonizzazione delle sanzioni in via diretta.

È possibile anche ipotizzare l'armonizzazione del livello di gravità delle infrazioni.

Nel settore dei trasporti su strada, che rientra fra le materie di competenza concorrente degli Stati membri e dell'Unione, il legislatore europeo non ha optato per un ravvicinamento diretto dei sistemi sanzionatori degli Stati membri mediante l'adozione di un apparato sanzionatorio uniforme, bensì ha imposto il rispetto di un ordine gerarchico condiviso di gravità delle infrazioni. L'art. 9 prevede l'introduzione in ciascuno Stato membro di un sistema di classificazione del rischio delle imprese di trasporti e garantisce la coerenza fra i sistemi nazionali attribuendo alla Commissione il compito di dettare delle linee direttrici su una gamma comune di infrazioni, suddivise in categorie in funzione della loro gravità. L'allegato III del regolamento contiene un elenco delle infrazioni e ne specifica la relativa base giuridica. Esse risultano suddivise per tipo in categorie e sottocategorie e sono classificate secondo quattro livelli di gravità (infrazione più grave, infrazione molto grave, infrazione grave e infrazione minore).

In tale settore, perciò, i legislatori nazionali non sono obbligati ad introdurre le medesime sanzioni contro le violazioni degli obblighi imposti dalla Direttiva 2006/22/CE, del 15 marzo 2006, ma debbono implementare le fattispecie da questa previste nel proprio sistema sanzionatorio e assicurare il rispetto della "gerarchia di gravità" delle violazioni condivisa a livello unionale. L'assenza di sanzioni comuni si

⁷⁰⁷ Art. 42, par. 2, Reg. UE n. 952/2013: *"In caso di applicazione di sanzioni amministrative, esse possono avere tra l'altro la forma di: a) un onere pecuniario imposto dalle autorità doganali, se del caso anche applicato in sostituzione di una sanzione penale; b) revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato"*.

spiega con la volontà di non alterare la coerenza interna dei sistemi sanzionatori nazionali.

Questa seconda modalità di ravvicinamento delle disposizioni nazionali potrebbe essere applicabile nel contrasto alle pratiche abusive.

La Corte di Giustizia nelle sue pronunce ha riconosciuto il maggior disvalore delle condotte fraudolente realizzate dai soggetti che violano direttamente le disposizioni di legge in mala fede, ossia non soltanto con coscienza e volontà ma anche adottando espedienti. Dunque, indirettamente la Corte ha già promosso una scala gerarchica delle violazioni.

Se la graduazione di gravità delle fattispecie venisse sancita dal legislatore dell'Unione, il legislatore nazionale sarebbe indotto a prevedere un trattamento differenziato delle condotte elusive o abusive rispetto alle condotte evasive, eliminando le sanzioni amministrative nei confronti delle prime o riducendo il loro importo⁷⁰⁸.

⁷⁰⁸ L'attuale disciplina sanzionatoria dell'abuso del diritto, sebbene abbia escluso la rilevanza penale dell'abuso del diritto, ha posto sullo stesso piano le condotte evasive e quelle elusive a livello amministrativo, dunque a parità di importo evaso ha riconosciuto loro il medesimo disvalore.

CAPITOLO V
L'ABUSO DEL DIRITTO NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO:
PROFILI CRITICI E RICOSTRUTTIVI DEL REGIME SANZIONATORIO

Sommaio

Sezione I

L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario italiano

1. La contaminazione fra diritto civile e diritto tributario nel contrasto all'abuso del diritto tributario. – 2. Cenni sul quadro giuridico previgente. – 2.1. Le disposizioni antielusive semi-generalì. – 2.2. L'affermazione del principio generale antielusivo. – 2.3. Il rapporto fra l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 e la GAAR non scritta. – 3. L'introduzione della prima GAAR scritta in Italia: l'art. 10-bis L. n. 212/2000. – 3.2. Il carattere sussidiario dell'art. 10-bis L. n. 212/2000. – 3.3. L'art. 10-bis e il diritto dell'Unione in materia di abuso del diritto. – 3.4. I principi e criteri direttivi sulle conseguenze sanzionatorie dell'abuso del diritto o elusione fiscale. – 4. Sulla irrilevanza penale dell'abuso del diritto o elusione fiscale. – 4.1. La rilevanza penale dell'elusione e l'irrilevanza penale dell'abuso del diritto prima della L. n. 23/2014. – 4.2. L'esclusione delle sanzioni penali. – 4.3. Le modifiche al delitto di dichiarazione infedele. – 4.4. L'efficacia *ratione temporis* delle modifiche normative. – 4.5. La giurisprudenza penale successiva all'entrata in vigore dell'art. 10-bis L. n. 212/2000. – 5. Sulla sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto o elusione fiscale. – 5.1. Il recepimento della giurisprudenza di legittimità. – 5.2. Primi chiarimenti.

1. La contaminazione fra diritto civile e diritto tributario nel contrasto all'abuso del diritto tributario.

Lo studio dell'argomento dell'abuso del diritto in ambito civilistico, specie in materia contrattuale, che si è effettuato nel capitolo I, ha permesso di cogliere l'autonomia e la diversità dell'abuso del diritto nel settore tributario⁷⁰⁹.

⁷⁰⁹ In senso conforme, D. STEVANATO, *Il disconoscimento del prezzo pagato per acquistare l'azienda e il paradosso dell'elusione senza "aggiramento"*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 6/2015, p. 507: "i giudici confondono infatti l'elusione fiscale (o l'abuso del diritto tributario che dir si voglia) con l'abuso, la manipolazione o l'uso anomalo di strumenti negoziali: in una parola cercano di individuare l'elusione fiscale guardando dalla parte sbagliata dell'ordinamento, ossia osservando il carattere più o meno lineare o fisiologico del percorso negoziale imboccato dal contribuente. Peccato che la linearità, la complessità (al limite anche inutile), la tortuosità, e così via, del percorso negoziale siano di per sé irrilevanti ai fini del giudizio di elusività fiscale, che dipende invece dall'aggiramento, o meno, dei principi del sottosistema tributario di riferimento, dal rispetto di ratio e spirito delle leggi tributarie. L'elusione e l'abuso riguardano insomma il diritto tributario, non quello civile".

Occorre tuttavia ricordare come gli strumenti civilistici abbiano avuto in un primo tempo un ruolo importante per contrastare le pratiche abusive invise all'Amministrazione finanziaria che non potevano essere repressi mediante il ricorso alle norme antielusive specifiche o quelle semi-generalì (l'art. 10 L. 408/90 e in seguito l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973) vigenti nell'ordinamento tributario italiano.

Le pronunce emblematiche dell'approccio civilistico adottato dai giudici tributari risalgono al 2005:

le sentenze nn. 20398, 20816 e 22932 del 2005 attestano il tentativo della Corte di Cassazione Civile di rendere inefficaci le operazioni abusive in ambito tributario ricorrendo alle cause di invalidità civile, e in particolare al vizio di nullità del contratto per illiceità della causa in frode alla legge (art. 1344 c.c.) o al vizio di nullità del contratto per difetto di causa, in base al combinato disposto degli artt. 1418, co. 2, e 1325 n. 2) del c.c..

Nella sentenza n. 20398 del 21 ottobre 2005, ove la fattispecie contestata dal fisco consisteva nella conclusione di un contratto di acquisto di azioni FIAT da un fondo comune d'investimento per il tramite di un intermediario e successivo contratto di rivendita delle stesse azioni al fondo tramite lo stesso intermediario, in stretta successione temporale e a cavallo della riscossione dei dividendi al fine di realizzare un vantaggio fiscale, la Suprema Corte ha stabilito che la mancanza di un vantaggio economico conseguito dalle parti attraverso il collegamento negoziale *“costituisce, a prescindere da una sua valenza come indizio di simulazione oggettiva o di interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale dà luogo, ai sensi degli articoli 1418, comma 2, e 1325, n. 2, cod. civ., a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico all'infuori del risparmio fiscale. Per parafrasare un'autorevole dottrina, le parti non possono trasferire beni soltanto per trasferirli e cioè senza perseguire uno scopo economico che deve dare l'impronta giuridica alla volontà contrattuale”*⁷¹⁰.

⁷¹⁰ Sull'esclusione degli altri argomenti civilistici invocati dall'Amministrazione finanziaria, giova riportare il passaggio in cui la Suprema Corte stabilisce che *“la ragione per cui i contratti di acquisto e di rivendita di azioni non possono svolgere effetti nei confronti del fisco lasciando, rendendo, quindi, applicabile il regime fiscale dei dividendi percepiti dai fondi comuni d'investimento, deve essere ravvisata in una specie d'invalidità ben più radicale, che non comporta alcuna nuova indagine di fatto, essendo coglibile nella stessa prospettazione delle parti, e che rende superflua qualsiasi indagine su ipotesi di simulazione oggettiva ovvero di interposizione fittizia o reale. Né possono prospettarsi – in difetto di espresse previsioni normative – ipotesi di frode alla legge, né di non meritevolezza del contratto ex art. 1322 cod. civ., trattandosi di contratti tipici. Non può neppure parlarsi di motivo illecito invalidante, ricorrendo tale ipotesi solo quando i motivi integrino il perseguimento di finalità contrarie all'ordine pubblico o al buon costume o di altri scopi espressamente proibiti dalla legge... (Omissis)... La mancanza di causa nei contratti dà luogo a nullità, sulla base della stessa prospettazione delle parti, per cui resta superflua ogni indagine circa una simulazione oggettiva assoluta o relativa, ovvero soggettiva, o circa l'applicabilità dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 alla cd. interposizione reale”* (Cass. Civ., sez. V, sentenza del 21 ottobre 2005, n. 20398, par. 3.5 e 3.8). Circa la necessità di esaminare l'elemento causale avendo riguardo all'intera operazione e non a ciascuna attribuzione patrimoniale singolarmente considerata, v. *“per verificare l'esistenza della giustificazione socio-economica del negozio occorre valutare le attribuzioni patrimoniali conseguite dai due negozi nella loro reciproca connessione”* (par. 3.5).

I medesimi principi di diritto sono stati ribaditi nella sentenza successiva n. 22932 del 14 novembre 2005, in relazione ad operazioni di costituzione o di cessione del diritto di usufrutto su azioni finalizzate ad evitare il regime di tassazione dei dividendi previsto per le società estere titolari del diritto di proprietà o di usufrutto sulle stesse (ossia una ritenuta senza credito d'imposta del 32 % circa).

Nella sentenza n. 20816 del 26 ottobre 2005, invece, la Cassazione Civile ha contrastato un'operazione di cd. *dividend washing*, consistente nella cessione del diritto di usufrutto su azioni al fine di permettere alla società acquirente residente in Italia di usufruire di un credito d'imposta sui dividendi, sia ai sensi dell'art. 37, co. 3, del D.P.R. n. 600/1973, per aver ravvisato una simulazione relativa ossia la cessione di dividendi in luogo dell'apparente cessione di azioni, che in base all'art. 1344 c.c. "*poiché le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53 Cost.)*"⁷¹¹.

Tali sentenze hanno rappresentato un tentativo di contrastare l'abuso del diritto tributario e hanno creato una cesura con la giurisprudenza precedente, che aveva escluso categoricamente la possibilità di superare la qualificazione contrattuale operata dalle parti per la tutela della ragione fiscale, come dimostra la sentenza n. 11351 del 3 settembre 2001. La Suprema Corte aveva negato all'Amministrazione finanziaria di potersi avvalere dell'argomento dell'illiceità della causa ai sensi degli artt. 1344 c.c. e 1418 c.c. per contrastare i contratti utilizzati dal contribuente al fine di eludere l'applicazione delle norme tributarie. Infatti, in primo luogo, le norme tributarie non rientrano nella categoria delle norme imperative, ossia di quelle norme di carattere proibitivo poste a tutela degli interessi generali che sono al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento⁷¹². In secondo luogo, l'art. 1344 c.c. non consentirebbe all'Amministrazione finanziaria di convertire il contratto concluso dalle parti nel contratto che costituisce il presupposto per l'applicazione della norma impositiva elusa.

2. Cenni sul quadro giuridico previgente.

L'introduzione di una GAAR scritta (*General Anti Avoidance Rule*) nell'ordinamento italiano è avvenuta solo in tempi recenti, con l'art. 1, co. 1, del D.Lgs. n. 128/2015 in attuazione dell'art. 5 della Legge delega n. 23/2014⁷¹³.

⁷¹¹ Cass. Civ. Sez. V, sentenza del 26 ottobre 2005, n. 20816.

⁷¹² Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 3 settembre 2001, n. 11351: «Non è sufficiente, infatti, che una norma sia inderogabile perché possa essere sia qualificata come "imperativa", essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collocano al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento giuridico (Cass. 8 novembre 1995, n. 11598). Caratteri, questi, certamente non ravvisabili nelle norme tributarie, in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva (Cass. 5 novembre 1999, n. 12327; 8 novembre 1995, n. 11598; 19 giugno 1981, n. 4024).»

⁷¹³ La dottrina italiana sollecitava da tempo l'introduzione di una norma generale anti-abuso scritta. Alcuni suggerivano di trasformare l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 nella GAAR dell'ordinamento italiano mediante la rimozione dell'elenco di operazioni di cui al terzo comma. Cfr. A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I,

La clausola generale anti-abuso è contenuta nell'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente, in vigore dal 1° ottobre 2015, ed è valida per tutti i tipi di imposte, fatte salve le eccezioni previste per i tributi doganali⁷¹⁴.

Come espressamente è previsto dall'art. 10-bis, co. 12, l'Amministrazione finanziaria può formulare una contestazione di abuso del diritto soltanto in assenza della violazione di specifiche disposizioni tributarie, fra le quali vanno certamente ricomprese le disposizioni antielusive specifiche che integrano e correggono le norme impositrici prevedendo ulteriori fattispecie impositive.

Nell'attuale disciplina antielusiva, pertanto, l'art. 10-bis L. n. 212/2000 funge da norma antielusiva di carattere generale e residuale, che trova applicazione contro i casi di elusione fiscale che non siano espressamente disciplinati dalle SAARs (*Specific Anti Avoidance Rules*)⁷¹⁵.

La previsione di una GAAR, inoltre, ha reso possibile sia l'abrogazione dell'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 (art. 1, co. 2, D.Lgs. n. 128/2015), che operava quale norma antielusiva semi-generale nel settore delle imposte dirette, sia il superamento del principio generale antielusivo di matrice giurisprudenziale, che si applicava a tutte le imposte in assenza di norme antielusive scritte.

2.1. Le disposizioni antielusive semi-general.

pp. 490-491; G. MARINO, *Via l'elenco delle operazioni elusive*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, p. 637; E. MANONI, *Elusione fiscale: criticità giurisprudenziali e particolare caso della riorganizzazione societaria*, in *Il fisco*, n. 32/2012, Fasc. 1, p. 5155; A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2010, Parte I, pp. 812, 825-826. L'inserimento della clausola generale antiabuso nello Statuto del Contribuente era stato auspicato in dottrina. V. E. MANONI, *Elusione fiscale: criticità giurisprudenziali e particolare caso della riorganizzazione societaria*, cit., p. 5155. Alcuni Autori sostenevano che fosse sufficiente integrare l'elenco delle operazioni contenuto nell'art. 37 bis e non fosse necessario prevedere l'introduzione di una GAAR: E. DE MITA, *L'anti-elusione trova una base in Costituzione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2009, Parte I, pp. 394-395; C. MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, cit., p. 427. Altri ancora auspicavano la mera soppressione della regola antielusiva semi-generale ritenendo maggiormente conforme a certezza del diritto la previsione di norme antielusive specifiche. V. per tutti S. LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2014, Parte I, p. 525: «gli ordinamenti tributari possono benissimo contrastare gli utilizzi distorti degli strumenti giuridici anche a mezzo di disposizioni antielusive cd. "analitiche", se le clausole generali si rivelano di problematica gestione».

⁷¹⁴ L'art. 1, co. 4, D.Lgs. n. 128/2015 esclude l'applicazione delle disposizioni recate nei commi da 5 a 11 dell'art. 10-bis L. 212/2000 (ovverosia le disposizioni sull'interpello, il contraddittorio preventivo e la cd. motivazione rafforzata a favore del contribuente) nell'ambito degli accertamenti e controlli aventi ad oggetto i diritti doganali come individuati all'art. 34 del D.P.R. n. 43/1973. Sul piano sostanziale, la fattispecie di abuso del diritto o elusione in ambito doganale coincide con quella descritta dall'art. 10-bis. Sul punto, Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 27 gennaio 2017, n. 2067. La sentenza è stata oggetto anche della nota Prot. 68279/RU del 10.05.2017 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che indica i criteri oggettivi e soggettivi dell'abuso del diritto nella pratica doganale.

⁷¹⁵ Sul punto, si rinvia al par. 3.2 del presente capitolo.

Prima di esaminare in dettaglio la nuova disposizione generale antielusiva, si intende ricostruire sinteticamente il quadro normativo e giurisprudenziale previgente e accennare alle principali questioni giuridiche che erano sorte e che avevano interessato la letteratura scientifica⁷¹⁶.

Premesso che con GAARs si intendono le norme antielusive che presentano la struttura tipica delineata nel Capitolo I e trovano applicazione nei riguardi di tutte le fattispecie che soddisfino gli elementi costitutivi dalla stessa previsti, la legislazione italiana anteriore all'introduzione dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 prevedeva soltanto norme antielusive specifiche e una norma antielusiva semi-generale, con tale intendendosi quella norma che, pur descrivendo in generale i requisiti delle fattispecie di elusione, si applica ad un elenco tassativo di operazioni.

La prima norma antielusiva semi-generale⁷¹⁷ venne introdotta nell'art. 10 della L. n. 408/1990, ai sensi del quale era consentito all'Amministrazione finanziaria *“disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta”*.

La disposizione antielusiva appena citata indicava le operazioni che erano suscettibili di essere riqualficate dall'Amministrazione finanziaria e i requisiti di elusione fiscale, rappresentati dall'assenza di valide ragioni economiche e dallo scopo esclusivo del contribuente di eludere la legge tributaria per ridurre l'imposta dovuta.

Il legislatore non prevedeva cautele procedurali, salva l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate e dei relativi interessi solo dopo le decisioni della commissione tributaria di primo grado ovvero decorso un anno dalla presentazione del ricorso (art. 10, co. 2, L. n. 408/1990).

Il 1° gennaio 1992, inoltre, venne istituito il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, cui era demandato il compito di emettere pareri su richiesta dei contribuenti riguardanti l'applicazione a casi concreti delle disposizioni contenute, *inter alia*, nell'art. 10 L. n. 408/1990. Tali pareri, in caso di avvio della fase contenziosa, avevano l'effetto di far gravare l'onere della prova sulla parte che non si fosse agli stessi uniformata (art. 21, co. 3, L. n. 413/1991).

Ai sensi dell'art. 21, co. 9 e 10, L. n. 413/1991 al contribuente era concessa anche la possibilità di richiedere un parere preventivo su un contratto, una convenzione o qualsiasi altro atto che potesse dar luogo all'applicazione dell'art. 10 L. n. 408/1990 alla direzione generale del Ministero delle finanze competente fornendole tutti gli elementi

⁷¹⁶ La letteratura scientifica sull'abuso del diritto è estesa. Fra i contributi recenti che ricostruiscono l'iter che ha condotto all'affermazione della nuova clausola anti-abuso, si veda ad esempio F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, cit., pp. 1315 ss; G. CORASANITI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2016, Parte I, pp. 465 ss.

⁷¹⁷ Per un *excursus* storico più approfondito, con richiami anche al disegno di legge n. 1301 del 1988, v. M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano, Principi istituzionali*, CEDAM, Padova, 2013, pp. 709-710 e dottrina ivi richiamata.

conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata⁷¹⁸.

Successivamente, il D.Lgs. n. 358/1997 dispose con l'art. 7, co. 1, l'introduzione dell'art. 37-bis nel D.P.R. n. 600/1973 e, con l'art. 9, co. 5, l'abrogazione dell'art. 10 suddetto.

L'art. 37-bis, inserito nel D.P.R. n. 600/1973, si applicava unicamente al settore delle imposte sui redditi.

Rispetto all'art. 10 L. n. 408/1990, esso dettava una disciplina antielusiva più articolata sia sul versante sostanziale che procedurale.

In particolare, esso prevedeva l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di tutti *“gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”*⁷¹⁹ e al terzo comma specificava che il comportamento del contribuente doveva includere almeno una delle operazioni ivi elencate.

In base a tale disposizione, la fattispecie elusiva postulava l'assenza di valide ragioni economiche e il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito, essendo il frutto dell'aggiramento di obblighi o divieti.

A differenza dell'art. 10 L. n. 408/1990, l'art. 37 bis descriveva il vantaggio fiscale elusivo con il concetto di *“aggiramento di obblighi o divieti”* senza utilizzare l'avverbio *“fraudolentemente”*, che poteva confondere le fattispecie poste in essere in frode alla legge tributaria con quelle simulatorie e fraudolente, estranee – come già chiarito – alla nozione di elusione fiscale⁷²⁰.

L'art. 37 bis chiariva gli effetti della sua applicazione stabilendo che il disconoscimento del vantaggio fiscale determinava l'applicazione delle imposte previste dalle norme aggirate al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento elusivo (comma 2)

⁷¹⁸ In caso di mancata risposta decorsi 60 giorni dalla richiesta del contribuente, ovvero di risposta non favorevole alla quale egli non intendeva uniformarsi, lo stesso poteva ugualmente richiedere il parere in ordine alla fattispecie medesima al comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

⁷¹⁹ Autorevole dottrina ha criticato l'uso del termine “inopponibilità” per descrivere gli effetti della norma antielusiva. S. LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2014, Parte I, p. 512: *“è validamente riferibile ai soli effetti propriamente negoziali (e non anche a quelli dei meri fatti ed atti giuridici) e per distinguerne i livelli di vincolatività inter partes e nei riguardi dei terzi; mentre le vicende negoziali rilevano nelle discipline tributarie come fatti (o elementi del fatto) produttivi di effetti legali; come fatti i cui effettivi termini possono sempre essere identificati e qualificati dagli Uffici finanziari (e poi dai giudici tributari) in maniera del tutto indipendente dal modo in cui essi sono stati manifestati al fisco”*.

⁷²⁰ Sulla distinzione fra simulazione ed elusione, *ex pluribus* di recente G. CORASANITI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, cit., p. 486: *“Sotto il profilo giuridico le due fattispecie predette sono profondamente diverse. La simulazione è caratterizzata dalla divergenza tra la fattispecie realizzata e quella dichiarata e, pertanto, si colloca nell'ambito dell'evasione. Il contribuente, adeguando il proprio comportamento (dichiarazioni, liquidazioni, pagamenti) all'apparenza risultante dal contratto, e non a quanto effettivamente avvenuto, viola le norme tributarie, generando quindi una fattispecie di evasione e non di elusione fiscale”*.

e regolando l'istanza di rimborso delle imposte pagate da parte dei soggetti diversi dai destinatari dell'accertamento (comma 7).

A garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, l'art. 37-bis introduceva sia l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di inoltrare al contribuente, a pena di nullità, una richiesta di chiarimenti con l'indicazione dei motivi per i quali riteneva sussistere una fattispecie elusiva ai sensi della stessa disposizione sia l'obbligo, sempre a pena di nullità, di motivare l'avviso di accertamento anche in relazione alle giustificazioni rese dal contribuente.

L'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 confermava l'iscrizione a ruolo provvisoria delle imposte accertate e dei relativi interessi solo a seguito della sentenza della CTP. Infine, in seguito all'abrogazione dell'art. 10 L. n. 408/1990, esso divenne una delle disposizioni che potevano costituire oggetto dell'interpello regolato dall'art. 21 L. n. 413/1991.

2.2. L'affermazione del principio generale antielusivo.

Nella vigenza dell'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973, l'Amministrazione finanziaria, con l'avallo della giurisprudenza tributaria, riuscì a superare il perimetro applicativo circoscritto di codesta disposizione per contrastare anche le pratiche elusive non contemplate espressamente dal legislatore.

Dopo i tentativi di utilizzare gli strumenti civilistici per disconoscere i vantaggi fiscali ritenuti non conformi al sistema, di cui si è dato conto nel precedente paragrafo ⁷²¹, l'Amministrazione finanziaria iniziò ad avvalersi del principio generale antielusivo o principio generale del divieto di abuso del diritto facendolo assurgere al ruolo di GAAR non scritta dell'ordinamento tributario italiano stante la sua validità in tutti i settori dell'imposizione.

La Corte di Cassazione, a partire dalla decisione del caso n. 21221 del 29 settembre 2006, riconobbe l'esistenza del principio comunitario del divieto di pratiche abusive nei termini in cui era stato sancito dalla Corte di Giustizia nel caso *Halifax plc* ai fini dell'applicazione corretta dell'Iva⁷²² e ne stabilì l'applicabilità anche al settore delle imposte dirette in ragione dell'obbligo degli Stati membri di rispettare i principi dei trattati e le libertà fondamentali⁷²³.

⁷²¹ La Corte di Cassazione ha illustrato gli stadi della propria giurisprudenza in tale materia nelle sentenze n.8772 e 10257 del 2008.

⁷²² A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'“abuso” del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte (nota a Cass., sez. trib., 29 settembre 2006, n. 21221)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2007, Parte II, pp. 735 ss.; L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 2006, pp. 3097 ss.; Sul ruolo esercitato dalla giurisprudenza comunitaria successiva alla sentenza *Halifax plc* nella definizione del principio generale antielusivo (in particolare, della sentenza Part Service s.r.l. per l'individuazione dell'elemento soggettivo dell'abuso del diritto), cfr. M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della “pratica abusiva” in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/2008, Parte IV, pp. 252 ss.

⁷²³ La giurisprudenza di legittimità invocò il principio del divieto di abuso del diritto di matrice europea per l'accertamento delle imposte dirette non armonizzate in Cass. Civ., Sez. V, n.

La scelta della Corte di Cassazione di estendere l'ambito applicativo del principio elaborato dalla Corte di Lussemburgo suscitò un acceso dibattito nella dottrina. Si argomentava che la Corte, così facendo, aveva convertito il divieto di abuso del diritto comunitario in divieto comunitario di abuso e omissso di considerare che il principio di matrice comunitaria, essendo di natura interpretativa e diretto ad evitare l'esercizio abusivo e fraudolento del diritto europeo, presupponeva l'applicazione di una norma del diritto dell'Unione. Inoltre, veniva sostenuto che il principio europeo del divieto di pratiche abusive fosse privo di effetti diretti nell'ordinamento tributario nazionale per l'assenza dei requisiti elementari di chiarezza e non ambiguità, presunta dal suo carattere non scritto⁷²⁴.

La nozione di abuso del diritto accolta dalla Corte di Cassazione corrispondeva al principio riconosciuto dalla Corte di Giustizia illustrato nel Capitolo III e si sovrapponeva nella sostanza alla fattispecie di elusione fiscale risultante dall'art. 37 bis, co. 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973⁷²⁵. Cionondimeno, nelle prime sentenze sul divieto di

21221, 29 settembre 2006 (analogamente, cfr. Cass. Civ., Sez. V, n. 8772, 4 aprile 2008 e n. 25374, 17 ottobre 2008). Per motivare l'estensione del principio alle imposte diverse da Iva, accise e diritti doganali, i Giudici applicarono il principio di diritto della Corte di Giustizia secondo cui *“se è vero che la materia delle imposte rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario”*.

⁷²⁴ Fra tutti, si richiama P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2016, Parte I, pp. 4-5: *“la posizione della Corte contrasta con gli intendimenti del legislatore dell'art. 37-bis. Quest'ultimo, invero, ha all'evidenza voluto circoscrivere l'ambito di operatività in materia tributaria dell'abuso del diritto configurando la norma in questione come recante la disciplina esaustiva del medesimo, ossia come norma generale ancorchè a spettro applicativo limitato ad un determinato settore impositivo ed a un certo numero di operazioni imponibili nell'ambito di un contemperamento tra opposti interessi. Viceversa, l'orientamento della Corte ne ha trasfigurato la portata, trasformando la ridetta disposizione in una sorta di norma speciale a fronte di un principio generale di derivazione costituzionale”*. In tal senso, si erano già espressi A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, cit., pp. 801 ss. e G. ESCALAR, *Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette*, in *Corriere tributario*, n. 9/2009, p. 702. La dottrina insistette anche sul riparto di competenze tra l'Unione e gli Stati membri in materia di imposte dirette e sull'assenza di efficacia diretta del principio. *Ex multis*, si richiama M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2/2008, pp. 465 ss.; C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2008, Parte II, pp. 627 ss.; S.M. MESSINA, *Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, pp. 2341 ss..

⁷²⁵ Con riguardo all'influenza del principio europeo antielusivo, v. A. MANZITTI, *Abuse of Tax Law across Europe*, in S. DE MÒNES et al., *Abuse of Tax Law across Europe (Part Two)*, in *EC Tax Review*, n. 3/2010, p. 124. In ordine alla corrispondenza fra la nozione non scritta di abuso a quella contenuta nei primi due commi dell'art. 37 bis, cfr. anche F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2015, pp. 1315 ss.

abuso del diritto (per esempio, la n. 8772 del 4 aprile 2008 e la n. 10257 del 21 aprile 2008) la giurisprudenza focalizzava l'analisi sullo scopo esclusivo o essenziale dell'operazione di conseguire un vantaggio fiscale e sull'assenza di valide ragioni economiche⁷²⁶ e trascurava l'altro requisito, rappresentato dalla contrarietà del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente ai principi del sistema tributario, finendo così per trattare indistintamente l'elusione fiscale e la pianificazione fiscale legittima⁷²⁷. Il principio generale antielusivo venne cristallizzato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le note sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, nel gergo anche le "Sentenze di Natale"⁷²⁸. Gli Ermellini individuavano due diverse fonti del principio generale antielusivo, consistenti nel principio comunitario del divieto di pratiche abusive, nel settore dell'Iva e negli altri ambiti tributari armonizzati, e nel principio di capacità contributiva e progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 Cost, nei settori non armonizzati delle imposte dirette⁷²⁹. Inoltre, la Corte di Cassazione approfondì la distinzione fra l'elusione fiscale e la lecita pianificazione fiscale, evidenziando come l'elemento distintivo della prima consista nell'aggiramento delle disposizioni tributarie⁷³⁰.

⁷²⁶ Sull'importanza del requisito dell'assenza di valide ragioni economiche per l'accertamento dell'abuso del diritto, si segnalala la più recente Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 17 giugno 2016, n. 12548.

⁷²⁷ A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali, cit.*, pp. 479-484, par. 4-5; I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 12/2008, Parte I, pp. 1084-1088.

⁷²⁸ Per una illustrazione del percorso interpretativo seguito dalla Cassazione sull'istituto in esame, si rinvia alla lettura del contributo di F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, cit.*, p. 1315 ss..

⁷²⁹ Sulla fonte costituzionale del principio del divieto di abuso del diritto nell'area non armonizzata delle imposte dirette, Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 21 gennaio 2009, n. 1465, par. 4; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 20 marzo 2009, n. 6800; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 25 maggio 2009, n. 12042, par. 4.2.3; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 21 gennaio 2011, n. 1372, par. 4.3; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 18 febbraio 2011, n. 3947, par. E.1; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 20 maggio 2011, n. 11236; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 20 ottobre 2011, n. 21782; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 2 novembre 2011, n. 22716; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 16 febbraio 2012, n. 2193, par. 5; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 11 maggio 2012, n. 7393, par. 2.3.1-2.3.2-2.3.3; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 14 agosto 2012, n. 14494, par. 2; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 30 novembre 2012, n. 21390, par. 3; Cass. Pen., sentenza del 6 marzo 2013, n. 19100, par. 3. Per la dottrina maggioritaria, l'art. 53 non può rappresentare la fonte diretta del principio poiché è indirizzato al legislatore affinché questo tenga conto dell'interesse dello Stato-Comunità al contributo alle pubbliche spese e dell'interesse del contribuente ad essere tassato secondo la sua capacità contributiva. Cfr. A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali, cit.*, p. 821; M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2009, Parte II, p. 415; F. PEDROTTI, *Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2010, Parte I, p. 619.

⁷³⁰ La complessa questione della distinzione tra pianificazione fiscale lecita e illecita venne affrontata anche nel caso n.1372 del 21 gennaio 2011. Molti autori tracciano il confine fra i due fenomeni usando il metodo della comparazione: quando l'ordinamento giuridico offre molteplici e comparabili forme giuridiche per perseguire gli stessi effetti economici e giuridici, spetta al contribuente scegliere quella che preferisce. La comparabilità e sostituibilità degli

Con la successiva sentenza n. 1465 del 21 gennaio 2009, la Corte di Cassazione confermò i principi di diritto enunciati e precisò che sull'Amministrazione finanziaria gravava l'onere di provare entrambi gli elementi costitutivi della fattispecie elusiva, ossia l'indebito vantaggio fiscale e la mancanza di valide ragioni economiche, mediante un'analisi comparativa tra la condotta tortuosa scelta dal contribuente e quella diretta e fisiologica, al fine di sottolineare la deviazione dalla normalità e l'irragionevolezza dell'operazione, mentre sul contribuente gravava l'onere di provare l'esistenza delle valide ragioni economiche, apprezzabili da un punto di vista quantitativo e predominanti, capaci di giustificare la condotta secondo la prospettiva dell'uomo medio⁷³¹. Inoltre, con le sentenze n. 12042 del 25 maggio 2009 e n.1372 del 21 gennaio

strumenti giuridici sul piano teleologico, infatti, è la premessa per raggiungere un lecito risparmio fiscale. In tale contesto, il contribuente sceglie tra le possibilità che le disposizioni fiscali fisiologicamente offrono. Cfr. F. PEDROTTI, *Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta*, cit., p. 630; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del "vantaggio fiscale"*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, p. 2326; M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2009, Parte II, pp. 411-413. Come osservò correttamente Beghin, il concetto stesso di vantaggio fiscale contiene l'idea di un confronto tra i risultati concretamente ottenuti e quelli che, invece, sarebbero sorti dall'uso di altri strumenti giuridici. Tuttavia, solo il criterio economico e giuridico garantisce il confronto tra atti omogenei. La scelta della forma giuridica meno onerosa non sempre equivale all'elusione fiscale in quanto il risparmio può derivare da un utilizzo corretto delle disposizioni fiscali: in tali casi, il vantaggio fiscale è "metabolizzato" dall'ordinamento giuridico (*Ivi*, pp. 412-413, nota 8). L'Autore sembra attenuare un requisito dell'abuso di diritto che altri autori enfatizzano, ossia l'uso di forme giuridiche anormali o inusuali: posto che il nocciolo dell'abuso è dato dall'uso distorto della disciplina, l'elusione fiscale può ragionevolmente discendere anche dall'uso di normali strumenti giuridici. Sul metodo della comparazione ha riflettuto anche: A. CONTRINO, *Disavanzi di fusione, imposizione sostitutiva ed elusione fiscale*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, pp. 2349 ss.

⁷³¹ Analogamente, Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 22 settembre 2010, n. 20029; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 21 gennaio 2011, n. 1372, par. 4.3; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 30 novembre 2012, n. 21390. I principi di diritto sulla ripartizione dell'onere della prova fra Amministrazione finanziaria e contribuente in caso di contestazione elusiva continuano ad essere ribaditi dalla Corte di Cassazione nelle sentenze concernenti avvisi di accertamento emessi nella vigenza dell'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973. A titolo esemplificativo, v. Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 28 febbraio 2017, n. 5088. Secondo la Corte, sull'Amministrazione finanziaria incombe l'onere di provare sia il disegno elusivo che le "modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale" mentre sul contribuente grava "l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate". Sull'onus probandi dell'Amministrazione finanziaria, è stato confermato il principio di diritto secondo il quale "l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe sull'Amministrazione finanziaria, la quale non potrà limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta" enunciato nella sentenza n. 25374/2008 e già ribadito nelle pronunce precedenti nn. 1465/2009, 20029/2010 e 21390 del 30 novembre 2012. Vedi: Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 30 dicembre 2015, n. 26060. L'accertamento del requisito del vantaggio fiscale deve interessare l'intera operazione sul piano cronologico, oggettivo e soggettivo, dunque non deve limitarsi ad uno specifico attore

2011, la Corte stabilì che l'amministrazione doveva adottare particolare cautela nell'analizzare le operazioni societarie di ristrutturazione e che doveva tenere conto anche di scopi non immediatamente lucrativi, purché non marginali, come il miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa, stante la diversità fra le strategie di gruppo e quelle del singolo imprenditore⁷³².

2.3. Il rapporto fra l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 e la GAAR non scritta.

L'esistenza di una norma generale antielusiva di fonte europea per l'area armonizzata e di fonte costituzionale per gli ambiti non armonizzati della tassazione diretta, rappresentata dal principio del divieto di abuso del diritto, venne invocata dalla Corte di Cassazione per qualificare abusive anche le fattispecie contemplate da norme antielusive specifiche ma che erano state poste in essere prima dell'entrata in vigore di queste ultime. Difatti, nella prospettiva della Corte, il principio generale antiabuso era immanente nel sistema e l'art. 37-bis e le altre norme antielusive dell'ordinamento erano soltanto sintomatiche dello stesso⁷³³ dunque non escludevano l'applicabilità d'ufficio e persino in ultima istanza del principio⁷³⁴.

dell'operazione o a un singolo frammento della stessa. A commento della giurisprudenza della Corte di Cassazione, v. T. DI TANNO, *La Cassazione è passata sopra il legislatore*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2009, Parte I, pp. 635. La dottrina si è soffermata molto anche sul requisito delle valide ragioni economiche risultante dalla giurisprudenza della Corte. Senza pretesa di esaustività, si richiamano: A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, cit., pp. 486-487; A. CONTRINO, *Disavanzi di fusione, imposizione sostitutiva ed elusione fiscale*, cit., pp. 2349 ss.; A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, cit., pp. 820, 823-824; M. PROCOPIO, *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 5/2008, Parte I, p. 930; E. DE MITA, *Abuso di diritto, il pragmatismo della Cassazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2009, Parte I, p. 398.

⁷³² Sono valide ragioni economiche anche quelle che attengono all'organizzazione e agli assetti proprietari e sociali dell'impresa. Il mutamento della compagine sociale e dell'assetto di controllo di una società è stato accolto come giustificazione economica di un'operazione di *merger leveraged by out* contestata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 da CTP di Milano, Sez. XXIV, sentenza del 10 dicembre 2012, n. 9999. Sulla rilevanza dei processi di complessiva riorganizzazione e ristrutturazione delle società e dei rapporti fra le medesime come valide ragioni economiche per annullare gli avvisi di accertamento emessi ai sensi dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, v. CTP di Vicenza, Sez. IV, sentenza del 28 settembre 2015, n. 792. In dottrina, si richiama E. ZANETTI, *Cass. n.1372 del 21 gennaio 2011-Serve massima cautela prima di aggredire riorganizzazioni societarie con l'abuso del diritto*, in *Il Fisco*, n. 5/2011, fasc. 2, pp. 775 ss.; F. DEZZANI - L. DEZZANI, *La ristrutturazione della governance societaria: elusività o non dell'operazione di costituzione della holding di famiglia*, in *Il fisco*, n. 24/2012, Fasc. 1, pp. 3705 ss..

⁷³³ Cass. Civ. Sez. V, n. 7393, 11 maggio 2012, par. 2.3.3: "Al contrario, invero, siffatto principio esiste in ambito comunitario e costituzionale, ovverosia a livello normativo primario, ben prima ed a prescindere dall'esistenza di norme elusive espresse nell'ordinamento italiano, di rango legislativo". Analogamente, *ex multis*, Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 25 maggio 2009, n. 12042, par. 4.2.4-4.2.5; Cass. Civ. Sez. V, sentenza del 20 ottobre 2011, n. 21782; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 30 novembre 2011, n. 25537; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 16 febbraio 2012, n. 2193, par. 5. Fra i commenti della dottrina, si richiama A. TERLIZZI,

La tesi della Corte di Cassazione sul rapporto intercorrente tra l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 ed il principio generale del divieto di abuso del diritto, teoricamente sorretta (in base allo scrivente) dalla concezione della legislazione quale attuazione di principi giuridici⁷³⁵, venne confutata dalla dottrina italiana⁷³⁶.

La distinzione fra le operazioni rientranti nel catalogo di cui all'art. 37-bis, co. 3, e quelle potenzialmente abusive in base al principio generale antielusivo era rilevante sul piano procedimentale e sanzionatorio.

Infatti, le garanzie del contraddittorio endoprocedimentale previste dall'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 non erano ritenute applicabili ai casi di violazione del principio del divieto di abuso del diritto, conducendo ad un esito paradossale, considerato che l'applicazione del principio era pregiudizievole sul piano della certezza del diritto⁷³⁷.

L'abuso di diritto è retroattivo (Nota a Cassazione civile, 16/02/2012, n. 2193, sez. Tributaria), in Diritto e Giustizia, 2012, 0, 47 (DeJure).

⁷³⁴ Sulla applicabilità d'ufficio del principio, si citano le sentenze: Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 17 ottobre 2008, n. 25374; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 20 ottobre 2011, n. 21782; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 2 novembre 2011, n. 22716; Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 11 maggio 2012, n. 7393, par. 2.3.3. Sull'applicabilità d'ufficio anche in ultima istanza, si segnala quanto esplicitato da Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 21 gennaio 2011, n. 1372, par. 4.3.

⁷³⁵ Per un approfondimento sul primato dei principi giuridici e il loro rapporto rispetto alla legislazione e giurisprudenza tributaria, sul versante della letteratura scientifica straniera cfr. H. GRIBNAU, *Legislative Instrumentalism vs. Legal Principles in Tax Law*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3/2012, pp. 9-42.

⁷³⁶ Fra i contributi recenti più autorevoli, si segnala G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere tributario*, n. 1/2011, pp. 13 ss., in cui l'autore ha sottolineato la centralità del principio di specialità. Per una recente lettura critica dell'orientamento accolto dalla giurisprudenza di legittimità circa la relazione tra il principio generale anti abuso e l'art. 37-bis abrogato, si rinvia a P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2016, Parte I, pp. 1 ss. In particolare, si riporta il seguente passaggio: "la posizione della Corte contrasta con gli intendimenti del legislatore dell'art. 37-bis. Quest'ultimo, invero, ha all'evidenza voluto circoscrivere l'ambito di operatività in materia tributaria dell'abuso del diritto configurando la norma in questione come recante la disciplina esaustiva del medesimo, ossia come norma generale ancorchè a spettro applicativo limitato ad un determinato settore impositivo ed a un certo numero di operazioni imponibili nell'ambito di un contemperamento tra opposti interessi. Viceversa, l'orientamento della Corte ne ha trasfigurato la portata, trasformando la ridetta disposizione in una sorta di norma speciale a fronte di un principio generale di derivazione costituzionale" (pp. 4-5). Cfr. anche A. MANZITTI, *Abuse of Tax Law across Europe*, cit., p. 125.

⁷³⁷ Sul punto, si richiama la sentenza della Corte Cost. n. 132 del 7 luglio 2015, con cui la questione di legittimità costituzionale della predetta disposizione, nella parte in cui sanziona con la nullità l'avviso di accertamento che sia stato emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal ricevimento da parte del contribuente della richiesta di chiarimenti, sollevata in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., è stata dichiarata infondata. Dalla lettura della motivazione, tuttavia, si ricava che la Consulta non ha ravvisato una disparità di trattamento per il semplice fatto che il principio generale antielusivo, assunto dal rimettente a *tertium comparationis*, non impedisce, con riguardo alle fattispecie non riconducibili alle ipotesi contemplate dall'art. 37-bis D.P.R. 600/1973, che debba essere instaurato il previo contraddittorio fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente. In senso favorevole al riconoscimento del contraddittorio procedimentale quale principio generale valido per tutti i tipi di accertamento, riconosciuto

Passando ai profili sanzionatori, come si avrà modo di esaminare *infra*, dalla giurisprudenza tributaria emergeva che l'applicazione del principio generale antiabuso impediva la sussumibilità delle condotte abusive nelle fattispecie incriminatrici di cui al D.Lgs. 74/2000 e legittimava il contribuente a richiedere la disapplicazione delle sanzioni amministrative irrogate in presenza di obiettive condizioni d'incertezza sulla portata della norma sanzionatoria⁷³⁸.

3. L'introduzione della prima GAAR scritta in Italia: l'art. 10-bis L. n. 212/2000

L'art. 10-bis dello Statuto ha unificato le fattispecie di elusione fiscale e di abuso del diritto prevedendo un'unica disciplina sostanziale, procedimentale e sanzionatoria. Tuttavia, l'art. 10-bis ha risolto solo in apparenza le contraddizioni della disciplina antielusiva previgente⁷³⁹: da un lato, il legislatore ha introdotto una disposizione generale anti-abuso scritta eliminando in radice la ragion d'essere del principio generale del divieto di abuso del diritto; dall'altro, la norma per com'è formulata è il frutto della sintesi di norme antielusive diverse⁷⁴⁰.

dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e codificato nell'art. 12, comma 7, L. 212/2000, si è espressa la Cassazione Civile nella sentenza resa a Sezioni Unite n. 18184 del 29 luglio 2013. Il Supremo Collegio ha confermato tale orientamento proprio in relazione ad una contestazione abusiva, puntualizzando che le condizioni di applicazione dell'art. 37-bis, comma 4, D.P.R. 600/1973 e 12, comma 7, L. 212/00 sono differenti ma statuendo che la legislazione nazionale deve essere interpretata in senso conforme al principio generale comunitario del contraddittorio endoprocedimentale e che non possono tollerarsi discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo (Cass. Civ., Sez. V, n. 406, 14 gennaio 2015). La dottrina ha aspramente criticato l'assenza di garanzie procedimentali per le contestazioni di abuso del diritto. Si richiamano, fra i tanti, C. MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, cit., pp. 426-427; A. ZONCA, *Il divieto dell'“abuso del diritto”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2009, Parte I, pp. 872-873; L. TOSI, *Abuso di diritto, un allarme destinato a rientrare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, p. 642; A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, cit., pp. 812, 813, 825; F. MARCHETTI, *Con l'abuso di diritto si seppellisce il principio di legalità*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, pp. 629-630; R. DOLCE, *Cass. n.7393 dell'11 maggio 2012- Abuso del diritto e garanzie procedimentali*, in *Il fisco*, n. 27/2012, Fasc. 2, pp. 4348.

⁷³⁸ Per ulteriori approfondimenti, si rinvia ai prossimi paragrafi 4.1 e 5.

⁷³⁹ In questo senso, cfr. M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il fisco*, n. 23/2015, pp. 2207 ss. . L'art. 10-bis è una norma di principio o clausola generale o aperta che continua a riproporre le stesse problematiche di incertezza del diritto pur essendo stata codificata in una disposizione che risulta essere più puntuale dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973.

⁷⁴⁰ Per un approfondimento sul carattere composito dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 si invita alla lettura di D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso del diritto nell'ambigua formulazione dell'art. 10-bis della L. 212/2000*, in L. MIELE (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto - Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016, p. 65: “Nella nuova formulazione della norma antielusiva convivono insomma molte «anime», non facilmente conciliabili, che riflettono verosimilmente, tra l'altro, la volontà di prestare ossequio agli orientamenti della Cassazione nonché di assecondare quanto suggerito dalla Commissione UE nella raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva”.

In particolare, nell'art. 10-bis sono confluiti elementi già presenti nell'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973, requisiti propri del principio giurisprudenziale antielusivo ed elementi della clausola generale antiabuso definita dalla Commissione nella Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

Del resto, l'art. 5 della L. n. 23/2014 aveva delegato il Governo alla revisione delle disposizioni antielusive (generali) allora vigenti al fine di una loro unificazione al principio del divieto di abuso del diritto, includendo tra i principi e criteri direttivi il "coordinamento" con quelli contenuti nella suddetta Raccomandazione⁷⁴¹.

Concentrando l'attenzione sulla descrizione della fattispecie di elusione fiscale o abuso del diritto, in base al comma 1, "*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*".

La definizione è scomponibile in tre requisiti, che consistono nell'assenza di sostanza economica delle operazioni, nel conseguimento di un vantaggio fiscale indebito, e nell'essenzialità dello scopo di ottenere tale vantaggio.

Adottando il linguaggio con cui si suole descrivere le GAARs nella dottrina internazionale, l'art. 10-bis contempla sia l'*objective test* e l'*arrangement test*, sia il *principal purpose test*. La struttura dell'art. 10-bis risulta quindi in linea con quella tipica delle clausole generali antiabuso e ripropone le medesime questioni già affrontate nel Capitolo I.

Il secondo comma dell'art. 10-bis, lett. a) precisa che le operazioni prive di sostanza economica sono quelle "*inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*" e include fra gli indicatori "*la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*"⁷⁴², entrambi espressamente suggeriti dalla Commissione nelle lettere a) e b) del punto 4.4 della sua Raccomandazione del 6.12.2012⁷⁴³.

⁷⁴¹ Si rammenta, però, che la Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva riguardava esclusivamente il settore dell'imposizione diretta. Sulla forza di condizionamento esercitata dal diritto dell'Unione ai fini del riconoscimento e della elaborazione dell'istituto dell'abuso del diritto nel diritto tributario italiano si rinvia a M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2006, Parte I, pp. 122 ss. e ID., *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative e interpretative nazionali*, *ivi*, n. 9/2008, Parte I, pp. 252 ss..

⁷⁴² In concreto, gli Uffici, previa l'analisi della situazione esteriore, saranno tenuti a dimostrare il difetto di rispondenza tra l'inquadramento giuridico dell'atto o della serie di atti e la loro causa, oppure a mettere in risalto l'irragionevolezza della condotta del contribuente in confronto con le prassi commerciali. Per una analisi degli elementi costitutivi della nuova fattispecie di abuso del diritto in relazione al provvedimento di soft law della Commissione e per un approfondimento degli indicatori del requisito di "assenza di sostanza economica", cfr. G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. Trib.*, n. 47/2015, pp. 4577 ss.

⁷⁴³ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, *cit.*, pp. 2207 ss. Secondo l'Autore, il requisito dell'assenza di sostanza economica delle operazioni non va

Inoltre, il secondo comma, lett. b), qualifica “vantaggi fiscali indebiti” quelli “anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario” confermando sostanzialmente un requisito che era già proprio delle fattispecie di abuso ed elusione fiscale nel contesto previgente⁷⁴⁴.

Il legislatore, invece, non ha ritenuto di definire il significato dell'avverbio “*essenzialmente*” che connota lo scopo delle operazioni di realizzare vantaggi fiscali indebiti.

Tuttavia, il comma 3 esclude il carattere abusivo delle operazioni che siano giustificate da “*valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*” non marginali, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”⁷⁴⁵.

Dall'art. 10-bis si desume che lo scopo elusivo potrebbe anche non essere lo scopo esclusivo dell'operazione ma, nel caso in cui coesista con scopi extra-fiscali, deve comunque rappresentare lo scopo principale perseguito dal contribuente.

Come si è anticipato nel Capitolo III, l'art. 10-bis, così formulato, pare sollevare dei dubbi di conformità all'art. 6 della Dir. 2016/1164/UE. Quest'ultimo, infatti, non ha recepito pedissequamente la definizione di clausola antiabuso prevista dalla Commissione che ha ispirato il legislatore domestico e, sul punto, ha stabilito che le fattispecie di elusione fiscale sono quelle dirette al conseguimento di un vantaggio fiscale indebito come scopo principale o uno degli scopi principali. Pertanto, il conseguimento di uno scopo di rilevanza equipollente a quello elusivo non dovrebbe

confuso con l'elemento soggettivo rappresentato dalla mancanza di valide ragioni economiche, sebbene presentino una connessione. Egli, in particolare, giustifica tale presa di posizione nei seguenti termini: “*La prima (sostanza) dovrebbe insistere sul piano oggettivo e rispondere all'esigenza di indugiare sulla coerenza fra forme impiegate e obiettivi da raggiungere oltre che sulla declinazione dei vantaggi che siano scaturiti dall'operazione, sul loro carattere fiscale o extra-fiscale e, in definitiva, sulla loro consistenza....Le seconde (ragioni) insistono invece sul piano soggettivo e rispondono all'esigenza di indentificare i motivi per i quali l'operazione sindacata sul piano dell'abuso sia stata posta in essere*” (p. 2209).

⁷⁴⁴ Nella Raccomandazione della Commissione si leggeva che la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose è elusiva quando “*contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili*” (punto 4.5.). Lo stesso elemento costitutivo era incluso nella fattispecie di abuso del diritto dalla Corte di Giustizia e dalla giurisprudenza italiana di legittimità e di merito⁷⁴⁴ e nella fattispecie di elusione fiscale contenuta nell'art. 10 L. n. 408/1990, ove l'ottenimento di un risparmio d'imposta era descritto con l'avverbio “*fraudolentemente*”, e successivamente nell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 nella parte in cui menzionava l'atto di “*aggirare*” gli obblighi o divieti previsti dall'ordinamento comunitario e definiva “*altrimenti indebiti*” le riduzioni di imposte o rimborsi ottenuti.

⁷⁴⁵ Il legislatore ha recepito la giurisprudenza di legittimità che invitava l'Amministrazione finanziaria alla massima cautela nell'applicazione del principio del divieto di abuso del diritto nei confronti di operazioni diverse da quelle finanziarie (per esempio, di dividend washing e di dividend stripping) e di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ovvero sia nei riguardi delle ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvenivano nell'ambito di grandi gruppi d'impresa. A titolo esemplificativo si richiamano Cass. Civ., Sez. V, n. 12042, 25 maggio 2009 e n. 1372, 21 gennaio 2011.

essere sufficiente ad escludere la natura elusiva dell'operazione elusiva, come viceversa sembra ricavarsi dall'esimente di cui all'art. art. 10-bis, co. 3.

Con riguardo all'onere probatorio delle parti, l'art. 10-bis, co. 9, stabilisce che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2⁷⁴⁶.

Si osserva che la prova dell'elemento soggettivo, il cd. *principal purpose test*, è generalmente assolta dall'Amministrazione finanziaria allegando le caratteristiche dell'operazione, dalle quali desume anche l'assenza di sostanza economica (vale a dire l'*arrangement test*)⁷⁴⁷.

In base all'art. 10-bis, co. 9, spetta al contribuente l'onere di provare l'esimente, ossia l'esistenza delle ragioni extrafiscali non marginali che escludono l'integrazione di una fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale.

Alla luce del comma 9, si può sostenere che l'art. 10-bis ha recepito la giurisprudenza precedente sul riparto dell'onere della prova fra le parti⁷⁴⁸.

Passando agli effetti dell'art. 10-bis, il legislatore italiano, attingendo all'abrogato art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, ha statuito che le operazioni abusive o elusive “*non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*” (comma 1) e fissato il termine di un anno per la richiesta di rimborso dell'imposta versata a seguito dell'operazione abusiva da parte dei soggetti diversi dal contribuente destinatario dell'accertamento, decorrente dal *dies a quo* specificato al comma 11. Gli effetti dell'applicazione della clausola generale antiabuso, pertanto, non si esauriscono nella sfera giuridica dell'autore della violazione e nei suoi rapporti con il fisco ma investono tutti i soggetti coinvolti nell'operazione.

Tale disciplina non rappresenta una novità infatti, come si è visto nel capitolo III, anche il legislatore europeo prevede quale effetto della contestazione abusiva il

⁷⁴⁶ L'art. 5, co. 1, lett. d) delegava il Governo a “*disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato...*”. Tale disposizione non risulta riprodotta nel testo dell'art. 10-bis, che sul punto pare essere più generico. Va comunque osservato che il legislatore delegante, con tale criterio direttivo, ha sostanzialmente finito per rendere obbligatoria la prassi dell'Amministrazione finanziaria consistente nell'evidenziare la deviazione dalla normalità o l'irragionevolezza delle operazioni attraverso la comparazione tra la condotta asseritamente tortuosa scelta dal contribuente e quella “naturale”, idonea a determinare il medesimo risultato economico-giuridico ma soggetta ad un trattamento fiscale deteriore. L'analisi comparativa era prevista anche dalla Corte di Cassazione, per esempio nella sentenza n. 1465, 21 gennaio 2009.

⁷⁴⁷ Non è possibile gravare l'Ufficio dell'onere di dimostrare l'assenza di valide ragioni extrafiscali che giustificano l'operazione, stante la sua estraneità all'attività del contribuente.

⁷⁴⁸ Secondo la Corte di Cassazione, sull'Amministrazione finanziaria incombe la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerari come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, mentre sul contribuente grava l'onere di dedurre l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate. Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 21 marzo 2018, n. 7038 e giurisprudenza ivi richiamata (nn. 3938/2014, 5090/2017, 4603/2014).

disconoscimento del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, dunque la riqualificazione dell'operazione ai fini fiscali.

L'art. 10-bis si distingue, tuttavia, per l'espressa regolamentazione dei suoi effetti sanzionatori nell'ambito del comma 13.

Si nota sin da subito che l'effetto di inopponibilità all'amministrazione finanziaria delle operazioni abusive o elusive è enunciato al primo comma mentre la sanzionabilità amministrativa è stabilita al comma 13, quasi a suggerire che il primo costituisce un effetto naturale dell'abuso non avente la natura di sanzione.

3.2. Il carattere sussidiario dell'art. 10-bis L. n. 212/2000.

L'art. 10-bis oltre a descrivere e disciplinare l'abuso del diritto o elusione fiscale chiarisce i rapporti che intercorrono con il risparmio d'imposta lecito e l'evasione.

In particolare, il comma 4 codifica il principio secondo cui *“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*.

Quanto ai rapporti con l'evasione, occorre distinguere. Il comma 12 stabilisce che *“In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”*.

La disposizione richiamata mira ad assicurare al massimo grado la certezza del diritto e a concepire l'art. 10-bis come rimedio estremo che l'Amministrazione finanziaria ha a sua disposizione per disconoscere le operazioni poste in essere dal contribuente. La ragione è intuitiva e consiste nella nozione stessa di elusione fiscale o abuso del diritto, che pur essendo fondata su elementi costitutivi determinati dal legislatore rimette agli Uffici un elevato grado di discrezionalità nella valutazione delle operazioni in concreto realizzate, come fosse un giudice.

Tale previsione, inoltre, conferma il carattere residuale della norma anti-abuso la quale non può essere invocata nei casi di violazione diretta delle disposizioni tributarie, ivi comprese le norme antielusive specifiche o norme aventi una *ratio* antielusiva.

Occorre precisare, comunque, che le norme antielusive specifiche possono essere eluse dal contribuente⁷⁴⁹. Difatti, potrebbe darsi il caso in cui il contribuente abbia aggirato una SAAR ossia abbia realizzato un'operazione solo parzialmente coincidente con quella presa in considerazione dal legislatore nella fattispecie della disposizione

⁷⁴⁹ In senso conforme, si è pronunciato A. CONTRINO, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2016, Parte I, 1416. Con riferimento alle norme antielusive specifiche o con *ratio* antielusiva, l'Autore ha infatti sostenuto che: *“Tali norme, che sono finalizzate ad impedire l'attuazione di talune pratiche elusive, non sono dissimili dalle altre disposizioni del sistema tributario che disciplinano la determinazione del reddito imponibile e delle imposte: esse sono, infatti, finalizzate ad impedire l'elusione/aggiramento di altre norme dell'ordinamento, correggendone la relativa regolamentazione....se la condotta posta in essere dal contribuente non infrange la norma antielusiva specifica, ma l'aggira soltanto, violandone la ratio, l'abuso del diritto deve ritenersi attivabile e contestabile, così da salvaguardare l'effettività degli obblighi e dei divieti previsti specificamente dalla norma con ratio antiabuso, ma elusi, posto a presidio degli obblighi e dei divieti recati dalle altre norme sostanziali dell'ordinamento fiscale”* (p. 1417).

antielusiva specifica giacchè presenta degli indicatori di elusione o abuso del diritto ulteriori. In tali casi, gli Uffici dovrebbero a rigore contestare l'operazione sulla base dell'art. 10-bis L. n. 212/2000.

Per esigenze di certezza del diritto, è chiaro che l'Amministrazione finanziaria non potrebbe disconoscere ai sensi dell'art. 10-bis una operazione che sia stata preveduta dal legislatore e che abbia superato il vaglio delle SAARs ossia che rientri nelle deroghe o soddisfi le prove contrarie previste da tali disposizioni; diverso è il caso in cui l'operazione posta in essere dal contribuente per eludere una norma antielusiva specifica presenti indicatori di abusività ulteriori, non previsti dal legislatore e pertanto rimasti privi di una disciplina antielusiva.

Una parte della dottrina ha tratto dall'art. 10-bis, co. 12, la convinzione che un avviso di accertamento non possa contestare la violazione di una disposizione tributaria e cumulativamente la violazione dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 per incompatibilità e reciproca esclusione delle due motivazioni e che il giudice tributario non possa superare la qualificazione dei fatti operata dall'Amministrazione finanziaria⁷⁵⁰. Si ritiene che tale lettura sia fedele al testo normativo.

Da un lato, è corretto affermare che in presenza della violazione diretta di una disposizione, non è concepibile che l'Amministrazione finanziaria ipotizzi una qualificazione abusiva dell'operazione subordinata al mancato accoglimento della qualificazione evasiva: o il contribuente ha violato la disposizione oppure non l'ha violata. Dall'altro, è altresì corretto escludere la possibilità per il Giudice di qualificare d'ufficio come abusiva un'operazione ricostruita dall'ufficio come evasiva⁷⁵¹, e quindi

⁷⁵⁰ Con riguardo all'impossibilità di una motivazione plurale dell'avviso di accertamento e agli effetti degli accertamenti cd. ibridi, Ivi, pp. 1418-1419: «L'esistenza in un atto impositivo di una motivazione "plurale" ma con ragioni giustificatrici incompatibili fra loro, ossia di una motivazione "instabilmente policentrica" costituisce vizio che, ove eccetto, comporta la nullità dell'atto impositivo, poiché in tale ipotesi la decisione dell'Amministrazione è priva del necessario carattere di univocità... (Omissis)... Se una fattispecie concreta integra, in definitiva, la violazione di una disposizione tributaria specifica, l'eventuale atto di accertamento fondato anche o soltanto sull'abuso ex art. 10-bis sarà invalido e dovrà essere dichiarato nullo o comunque annullato».

⁷⁵¹ Con riguardo all'impossibilità del giudice tributario di sostituire il fondamento della pretesa tributaria contenuta nell'atto impositivo, si richiama la recente sentenza n. 7635 del 28 marzo 2018 e in particolare il passaggio in cui la Corte di Cassazione ha stabilito che: «Detto in altre parole, nell'ipotesi in cui l'avviso di accertamento sia fondato sull'abuso del diritto, ma vi sia stata in realtà un'evasione, le regole processuali impediscono al giudice tributario la sostituzione del fondamento con la fattispecie di evasione fiscale posta in essere, esulando siffatta possibilità dalla sfera dei poteri di qualificazione e cognitori del giudice... Ad esempio non vi sarebbe una diversa qualificazione ma la radicale sostituzione dei fatti a fondamento della pretesa nel caso di passaggio da un'ipotesi di abuso del diritto, da un lato, a una di inesistenza o fittizietà, dall'altro... Si tratta di ipotesi storiche tra loro radicalmente incompatibili: l'una si fonda sull'esistenza di un certo fatto, l'altra sull'inesistenza». La Corte di Cassazione doveva giudicare della legittimità di una sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Trento che, in accoglimento dell'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate, aveva ritenuto legittimo l'avviso di accertamento impugnato sulla base di due *rationes decidendi* fra loro contrastanti. La prima, che coincideva con il fondamento giuridico della pretesa impositiva, consisteva nella natura simulatoria dell'operazione di locazione di un'autovettura conclusa dal contribuente che dissimulava una vendita con riserva di proprietà

accertata senza il rispetto dell'iter procedimentale e delle garanzie di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000. Del resto, è lo stesso art. 10-bis, co. 9, ad esplicitare la non rilevabilità d'ufficio dell'abuso di diritto⁷⁵².

Parimenti, il Giudice che constati l'erronea qualificazione abusiva dell'operazione e quindi una violazione dell'art. 10-bis, co. 12, L. n. 212/2000 da parte dell'Amministrazione finanziaria non potrebbe aggravare la posizione del contribuente con la sua sentenza⁷⁵³.

3.3. L'art. 10-bis e il diritto dell'Unione in materia di abuso del diritto.

L'art. 10-bis L. n. 212/2000, stante l'espressa volontà del delegante di unificare le disposizioni antielusive al principio generale del divieto dell'abuso del diritto⁷⁵⁴, rappresenta la disposizione di recepimento sia del principio del divieto di pratiche abusive elaborato dalla Corte di Giustizia in ambito IVA e valido per tutti i tributi armonizzati sia delle norme generali antiabuso previste dalle direttive sulle imposte dirette.

Non vi sono dubbi che l'art. 10-bis costituisca attuazione nel diritto interno anche delle disposizioni anti-abuso previste dall'art. 5 rubricato "Frodi e abusi" della Direttiva

del bene. La seconda, invece, corrispondeva alla violazione del divieto di abuso del diritto perché il contratto risultava stipulato allo scopo esclusivo di eludere gli obblighi fiscali ai fini Iva. Purtroppo, la Corte non è potuta entrare nel merito della questione a causa di un vizio di inammissibilità del ricorso presentato dunque si è limitata a constatare che "*le due rationes decidendi...risultano essere distinte e autonome, in quanto la prima si fonda sull'accertata volontà delle parti di concludere un contratto di compravendita, la seconda muove dall'opposto assunto della insussistenza di un accordo simulatorio e, dunque, sulla validità ed efficacia tra le parti del contratto di locazione, i cui effetti verso il fisco, tuttavia, vengono disconosciuti in ragione del ritenuto uso distorto dello strumento giuridico utilizzato*", Corte di Cassazione, Sez. V, sentenza del 28 marzo 2018, n. 7635, par. 8.2.

⁷⁵² Di opinione contraria è M. SCUFFI, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs. N. 128/2015*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2015, Parte I, p. 246: "*in questo quadro di supremazia ed immanenza del diritto europeo, l'escludere il rilievo d'ufficio rappresenta un vulnus a quell'onere di collaborazione del giudice nel controllare l'osservanza dei principi sovranazionali sui quali resta informata la compatibilità delle regole domestiche*".

⁷⁵³ Sul carattere residuale dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 si è espresso in termini positivi anche Basilavecchia in un contributo in cui ha richiamato alcune pronunce giurisprudenziali in cui si era assistito alla modificazione in giudizio dei termini della contestazione utilizzando schemi giuridici fra loro incompatibili, come l'interposizione fittizia e l'elusione. M. BASILAVECCHIA, *L'art. 10-bis dello Statuto: "the day after"*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 1/2016, pp. 5 ss.

⁷⁵⁴ Nel preambolo del D.Lgs. n. 128/2015 si legge "*ritenuto che, relativamente all'art. 5 della legge n. 23 del 2014, le disposizioni legislative delegate vanno emanate in attuazione del diritto dell'Unione europea in materia di abuso del diritto fiscale...*". È noto che il preambolo non ha forza cogente ma assurge a criterio ermeneutico sussidiario. Il preambolo assume rilievo nell'ambito della ricerca, mercé l'esame complessivo del testo, della *mens legis*. Tuttavia, l'interprete non deve ricorrere al criterio ermeneutico sussidiario quando l'interpretazione letterale della norma di legge sia sufficiente ad individuare, in modo chiaro ed univoco, il relativo significato e la connessa portata precettiva. Si richiamano, per la loro attinenza, gli arresti giurisprudenziali sull'art. 12 delle Preleggi (CIAN-TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, 2015, CEDAM, p. 40).

“Interessi e canoni” 2003/49/CE e dall’art. 15, par. 1, lett. a) della Direttiva “Fusioni e scissioni” 2009/133/CE, che prevedevano una possibilità e non un dovere di introdurle. A tal fine, è sufficiente richiamare il terzo comma dell’abrogato art. 37 bis D.P.R. 600/1973.

Fra le operazioni rientranti nel catalogo di quelle potenzialmente elusive rientravano le “operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l’adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d’attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all’estero da parte di una società” (lett. e), dunque è ragionevole ritenere che la nuova clausola generale antielusiva finalizzata a dettare una disciplina unitaria per l’elusione e l’abuso del diritto costituisca la norma anti-abuso ammessa dall’art. 15, par. 1, lett. a) della Dir. 2009/133/CE.

Inoltre, nell’elenco di cui all’art. 37-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973 erano contemplati anche i “pagamenti di interessi e canoni di cui all’art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell’Unione europea” (lett. f-ter)⁷⁵⁵.

La disposizione in esame aveva carattere specifico sicché, al di fuori dell’ipotesi ricompresa dalla lettera f-ter, poteva essere invocato soltanto il principio del divieto di abuso del diritto di matrice costituzionale⁷⁵⁶. Atteso che l’art. 10-bis dello Statuto ha unificato la norma semi-generale antielusiva al principio generale del divieto di abuso del diritto, esso costituisce la trasposizione attuale dell’art. 5 della Direttiva “Interessi e canoni”.

Per quanto riguarda, infine, la previsione anti-abuso contenuta nell’art. 1, par. 2 e 3, della Dir. 2011/96/UE, introdotta dalla Dir. 2015/121/UE il cui termine di attuazione scadeva il 15 dicembre 2015, essa risulta trasposta nel diritto interno in seguito all’introduzione dell’art. 10-bis.

Ciò è stato chiarito dal legislatore nell’art. 27-bis, co. 5, del D.P.R. 600/1973⁷⁵⁷.

Come si è anticipato, l’art. 10-bis non prevede una disciplina differenziata, salvo quanto previsto per i tributi doganali dall’art. 1, co. 4, D.Lgs. n. 128/2015.

⁷⁵⁵ Sul punto, si rinvia a G. CORASANITI, *art. 26 quater D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, p. 123, par. VI.

⁷⁵⁶ A rigore, nella vigenza della precedente disciplina l’applicazione del principio generale anti-abuso non trovava giustificazione in quanto il legislatore nazionale, il quale non era obbligato ad introdurre una disposizione antielusiva, si era limitato ad esercitare la facoltà prevista dalla direttiva mediante l’inserimento della lettera f-ter nell’art. 37-bis. A conferma dell’assenza di argomenti che potevano giustificare il ricorso al principio generale, si osserva che la disposizione della direttiva non poteva nemmeno ritenersi direttamente efficace sia per mancanza dei presupposti (era condizionata alla volontà del legislatore statale) sia per il divieto della efficacia verticale cd. invertita (la disposizione anti-abuso sarebbe stata invocata dall’Amministrazione finanziaria a svantaggio dei contribuenti).

⁷⁵⁷ “La direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio 2015, è attuata dall’ordinamento nazionale mediante l’applicazione dell’articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212”. In precedenza, l’art. 27-bis, co. 5, del D.P.R. 600/1973 conteneva una disposizione antielusiva specifica. Cfr. G. CORASANITI, *Art. 26 quater*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II Accertamento e sanzioni, CEDAM, Padova, p. 143.

Ne consegue che, in mancanza di deroghe espresse, esso trova applicazione con tutte le cautele procedurali a tutti gli accertamenti fondati su tale disposizione.

3.4. I principi e criteri direttivi sulle conseguenze sanzionatorie dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

La legge n. 23/2014 dell'11 marzo 2014 ha delegato il Governo a definire le conseguenze sanzionatorie dell'abuso del diritto all'interno dell'art. 8 rubricato "*Revisione del sistema sanzionatorio*", ossia in una disposizione distinta dall'art. 5 concernente la disciplina sostanziale e la procedura di accertamento di tale fattispecie.

Nel contesto di una revisione del sistema sanzionatorio penal-tributario in conformità ai criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, il delegato era tenuto alla "*individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*" e alla "*revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti*".

L'art. 8 non stabiliva se l'elusione fiscale potesse essere sussumibile, oppure no, nelle fattispecie incriminatrici di cui al D.Lgs. n. 74/2000 e, più in generale, non esplicitava la sua natura di illecito tributario. Per effetto della omessa esplicitazione di un indirizzo sanzionatorio da parte del Parlamento e della neutralità dei criteri direttivi sopra richiamati, poteva legittimamente sorgere il dubbio che le disposizioni attuative fossero viziate da eccesso di delega e quindi costituzionalmente illegittime in relazione agli artt. 76 e 77 della Costituzione.

Cionondimeno, il carattere illecito dell'abuso del diritto poteva essere implicitamente desunto da alcuni indizi, a partire dalla collocazione del criterio di definizione delle conseguenze sanzionatorie dell'abuso del diritto nel contesto dell'art. 8 concernente la revisione del sistema sanzionatorio penale ed il corrispondente "aggiustamento" di quello amministrativo⁷⁵⁸, anziché in quello dell'art. 5, contenente la disciplina sostanziale e la procedura di contestazione dell'elusione, e dalla richiesta di regolamento dei confini tra l'elusione fiscale e l'evasione, come se tra i due fenomeni esistesse un tratto illecito comune.

Una funzione orientativa poteva essere riconosciuta anche alle stesse disposizioni dell'art. 8, se analizzate alla luce del tessuto politico, normativo e dottrinale allora vigente e delle varie proposte di legge successivamente unificate nella proposta approvata dal Parlamento il 27 febbraio 2014, come il Governo ha evidenziato nella sua relazione illustrativa al decreto legislativo approvato⁷⁵⁹.

⁷⁵⁸ Difatti, se il legislatore delegante avesse concepito l'abuso del diritto come una fattispecie estranea ai connotati degli illeciti penali ed amministrativi del sistema, in quanto produttiva del solo obbligo di *restitutio in integrum*, esso avrebbe probabilmente privilegiato il contesto autonomo dell'art. 5.

⁷⁵⁹ "Relazione illustrativa allo schema del decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", p. 13: "*il tenore letterale del criterio di delega dianzi riprodotto attesta in modo sufficientemente chiaro che il legislatore delegante non ha inteso adottare la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria delle fattispecie elusive: circostanza, questa, puntualmente confermata dai lavori parlamentari relativi alla legge di delegazione, nel corso dei quali sono stati, tra l'altro, respinti*

La scelta del legislatore delegante di non escludere a priori la rilevanza penale dell'elusione fiscale rappresentava un primo ostacolo alla negazione della sua natura illecita. Poiché al delegato era consentito di configurare l'elusione fiscale non solo come illecito amministrativo-tributario ma persino come fattispecie idonea ad integrare dei reati tributari, non connettere alla stessa alcuna conseguenza sanzionatoria appariva una soluzione estrema, dunque il Governo ha previsto per essa le stesse conseguenze amministrativo-tributarie dell'evasione⁷⁶⁰.

La non sanzionabilità dell'abuso del diritto o elusione fiscale, oltre a non trovare un addentellato normativo chiaro ed univoco nell'art. 8, poteva risultare anche in controtendenza rispetto alle iniziative di *soft law* adottate nell'ambito dell'OCSE e dell'Unione Europea volte a sensibilizzare gli Stati contraenti e gli Stati Membri ad intensificare la lotta alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva e di elusione fiscale.

In terzo luogo, l'esclusione della sanzionabilità dell'elusione fiscale sarebbe stata letta sul piano politico come una rinuncia a tutelare al massimo grado l'interesse pubblico all'equo riparto delle imposte secondo il principio di capacità contributiva dei consociati di cui all'art. 53 della Costituzione, che era stato riconosciuto come il fondamento costituzionale del principio del divieto di abuso del diritto.

Il bilanciamento degli interessi in gioco era funzionale anche a rispettare l'obbligo di definire le conseguenze sanzionatorie dell'elusione fiscale in conformità al principio di proporzionalità⁷⁶¹.

Passando ad individuare nello specifico gli indici contenuti nella legge delega che possono aver indotto il legislatore delegato ad escludere la rilevanza penale dell'elusione fiscale, la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 128/2015 menzionava la predicata distinzione fra l'elusione e l'evasione fiscale, l'assenza dei paradigmi penalmente rilevanti della simulazione, falsità o, più in generale, frode nel concetto di abuso del diritto e la residualità del divieto di elusione fiscale rispetto al divieto della frode e dell'evasione fiscale.

L'enfasi sui suddetti tratti distintivi ha consentito al legislatore delegato di valorizzare la minore gravità dell'elusione fiscale rispetto all'evasione fiscale e alle condotte evasive simulatorie o fraudolente escludendo la prima dalla sfera dei comportamenti potenzialmente rilevanti sul piano penale, conformemente al principio di proporzionalità.

Quanto alla sanzionabilità amministrativa delle fattispecie di abuso del diritto o di elusione fiscale, la legge delega prevedeva di modulare il sistema sanzionatorio

emendamenti intesi a stabilire in termini espressi l'irrilevanza del fenomeno considerato sul versante sanzionatorio".

⁷⁶⁰ M. SCUFFI, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs. n. 128/2015, cit.*, p. 248. Per l'Autore, l'esclusione di ogni possibile sanzione sarebbe stata eccessiva in quanto avrebbe sguarnito l'ordinamento di misure di deterrenza contro condotte pur sempre produttive di effetti "indesiderati" per l'orientamento.

⁷⁶¹ Di tale valutazione vi è traccia nella Relazione illustrativa redatta dal Governo in sede di emanazione del Decreto legislativo in esame, nella parte in cui si legge «una simile soluzione [n.d.r. l'irrilevanza dell'elusione fiscale sul versante sanzionatorio] risulterebbe, d'altro canto non adeguata in rapporto all'esigenza – che pure emerge – di prevedere, nei congrui casi, un deterrente rispetto ad operazioni che, come quelle elusive, realizzano risultati comunque "indesiderati" dal punto di vista dell'ordinamento fiscale». *Ibidem*.

amministrativo secondo la gravità dei comportamenti sicchè, per esempio, avrebbe consentito al delegato di introdurre una nuova fattispecie di violazione nel D.Lgs. n. 471/1997 oppure, più semplicemente, una circostanza attenuante speciale per le suddette fattispecie⁷⁶².

Non osta a tale interpretazione il distacco della legge delega dalla proposta n. 950 di iniziativa del deputato Zanetti⁷⁶³, che costruiva l'abuso di diritto come un illecito autonomo sanzionato solo sul piano amministrativo e in misura più lieve rispetto all'evasione, fatta eccezione per le condotte consistenti nell'allocazione all'estero della base imponibile e delle imposte (i.e. le condotte abusive transnazionali), che avrebbero dovuto essere punite sia ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 sia con sanzioni amministrative e in misura più grave rispetto alle condotte di infedele dichiarazione. Difatti, la legge delega non ha accolto il modello sanzionatorio contenuto nella proposta ma non l'ha nemmeno escluso, lasciando ampio margine di discrezionalità al delegato, vincolato solo dall'obbligo di rispettare il principio di proporzionalità.

Ciò premesso sui criteri direttivi contenuti nella legge delega, si osserva sin d'ora come il legislatore delegato sia intervenuto sul regime sanzionatorio dell'elusione fiscale in due fasi.

La disposizione cardine è rappresentata dal comma 13 dell'art. 10-bis, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 128 del 5.08.2015, "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23", ed efficace dal 1° ottobre 2015, secondo cui "*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*".

Tuttavia, non si può trascurare la rilevanza anche dell'art. 4 del D.Lgs. n. 158 del 24.09.2015, "Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23", il quale ha apportato emendamenti all'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000, con effetto a decorrere dal 22 ottobre 2015, che hanno confermato la volontà del legislatore di escludere la sussumibilità delle fattispecie di elusione fiscale nel delitto di dichiarazione infedele.

4. Sulla irrilevanza penale dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

4.1. La rilevanza penale dell'elusione e l'irrilevanza penale dell'abuso del diritto prima della L. n. 23/2014.

Prima di procedere ad analizzare le disposizioni che hanno sancito l'irrilevanza penale dell'abuso del diritto o elusione fiscale, è opportuno richiamare il contesto normativo e giurisprudenziale anteriore all'introduzione dell'art. 10-bis L. 212/2000.

⁷⁶² M. NUSSI, *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giurisprudenza italiana*, n. 8-9/2012, pp. 1936 ss. Nella vigenza del quadro normativo precedente all'introduzione dell'art. 10-bis, l'Autore aveva espresso l'idea che fosse più opportuno inserire una circostanza attenuante di portata generale «in relazione a tutte le situazioni in cui la maggiore imposta accertata sia motivata da questioni giuridiche, ossia di mera interpretazione della normativa o di qualificazione, piuttosto che di "nascondimento" della materia imponibile» piuttosto che una disposizione sanzionatoria speciale contro l'elusione fiscale.

⁷⁶³ Il testo della proposta è disponibile nel sito della Camera dei Deputati all'interno della sezione Documenti.

In assenza di una disposizione che sancisse gli effetti sanzionatori delle fattispecie di elusione fiscale previste dall'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 e, a maggior ragione, che disciplinasse le conseguenze di quelle rientranti nella categoria giurisprudenziale dell'abuso del diritto, i Giudici procedevano caso per caso alla verifica di sussumibilità delle condotte tenute dai contribuenti nelle fattispecie incriminatrici di cui al D.Lgs. n. 74/2000⁷⁶⁴. Per l'integrazione di un reato tributario, infatti, non era rilevante il *nomen* o la qualificazione giuridica in termini elusivi o evasivi della fattispecie posta in essere dal contribuente ma esclusivamente la sua idoneità a soddisfare tutti gli elementi costitutivi previsti dalla norma incriminatrice.

La Corte di Cassazione venne investita della questione della rilevanza penale dell'elusione fiscale a partire dal 2006. In particolare, nella sentenza *Romanazzi* n. 23730 del 7 luglio 2006⁷⁶⁵, la Corte si pronunciò in relazione ad una complessa operazione finalizzata ad impedire la tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile. I Giudici della Cassazione esclusero l'artificiosità della serie negoziale per l'assenza di simulazione e affermarono che essa poteva al più costituire un negozio indiretto in frode alla legge fiscale ossia una condotta elusiva. Sebbene tale condotta esulasse dalla contestazione, i Giudici ne dichiararono l'irrilevanza penale, formulando il seguente *obiter dictum*: “*questa prassi è stata diffusamente praticata all'epoca dei fatti, in vista della introduzione di norme anti-elusive (la cui violazione, peraltro, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale)*”⁷⁶⁶.

Nella sentenza *Rusca* n. 14486 del 2 aprile 2009⁷⁶⁷, generalmente annoverata fra le pronunce della Corte di Cassazione sulla irrilevanza penale dei comportamenti elusivi⁷⁶⁸, la Corte fu meno esplicita e si limitò ad affermare che l'abuso del diritto è un meccanismo presuntivo che non può essere utilizzato *sic et simpliciter* in sede penale.

A decorrere dal 2011, la Cassazione penale iniziò a pronunciarsi sull'attitudine delle fattispecie elusive ad integrare i reati tributari di cui agli artt. 4 e 5 D.Lgs. n. 74/2000.

Molte delle sentenze pronunciate, tuttavia, risultavano geneticamente viziate, essendo fondate sull'errata qualificazione tributaria dei fatti contestati ai contribuenti come condotte elusive anziché come condotte evasive commessa dai giudici di merito ⁷⁶⁹.

⁷⁶⁴ La dottrina tributaristica giungeva ad escludere la sussumibilità dei comportamenti elusivi ai sensi dell'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 nei reati tributari in applicazione dei principi di diritto punitivo. Si richiama, A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2009, pp. 401 ss. Per l'Autore l'art. 37-bis costituiva una norma procedimentale diretta all'Amministrazione finanziaria, dunque non era ravvisabile un dovere del contribuente di integrare le norme impositive secondo lo “spirito della legge” e autoliquidare il tributo dovuto in base ad esse. Nel contributo, Marcheselli confutò puntualmente tutti gli argomenti di cui la giurisprudenza si avvaleva per sostenere la rilevanza penale dell'elusione.

⁷⁶⁵ Cass. Pen., Sez. V, sentenza del 07.07.2006, n. 23730.

⁷⁶⁶ Cass. Pen., Sez. V, sentenza del 07.07.2006, n. 23730. Nello stesso senso, si legge: “*Condotta che esula dalla contestazione e che non assume (trattandosi di elusione) interesse a fine penale*”.

⁷⁶⁷ Cass. Pen., Sez. III, 02.04.2009, n. 14486.

⁷⁶⁸ Cass. Pen., Sez. II, 28.02.2012, n. 7739, par. 4.4..

⁷⁶⁹ A proposito dell'erroneo inquadramento delle fattispecie da cui sono scaturite le sentenze della Corte di Cassazione penale sulla rilevanza penale delle condotte di cui all'art. 37 bis, terzo comma, e 37, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973, è stato correttamente osservato che i principi di diritto enucleati nel contesto di tali pronunce costituiscono dei meri *obiter dicta* (cfr.

Gli errori commessi dai giudici dei gradi precedenti sulla corretta classificazione dei fatti influenzarono certamente la valutazione dei giudici di legittimità che pronunciarono il principio di diritto sulla sanzionabilità penale delle fattispecie elusive di cui all'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973⁷⁷⁰.

Un primo esempio è offerto dalla sentenza *Ledda* n. 26723 del 7 luglio 2011⁷⁷¹ in cui i Giudici di legittimità, recependo la qualificazione delle condotte del contribuente come elusive da parte del Tribunale del riesame di Oristano in sede cautelare, sancirono la sussumibilità delle condotte elusive di cui all'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973 nel reato di dichiarazione infedele. Pur rimettendo al giudice di merito la verifica dell'elemento soggettivo del reato, i giudici di legittimità confermarono che il *fumus* del delitto di dichiarazione infedele era ravvisabile in quanto il contribuente aveva esposto elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo e sussistevano le ulteriori condizioni quantitative relative all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione.

Tuttavia, dall'esposizione sommaria dei fatti si ricava che l'imputato era accusato di aver occultato la propria attività d'impresa al fine di evitare maggiori imposte sui redditi e il versamento dell'IVA. Una condotta di questo tipo integrava un'interposizione fittizia di persona (la persona fisica era l'operatore solo apparente) e violava le disposizioni del TUIR nonché le disposizioni del D.P.R. n. 633/1972. Avendo realizzato i presupposti dell'imposta sui redditi e dell'IVA e avendoli occultati, il contribuente aveva perciò realizzato un'evasione d'imposta.

Un altro esempio di pronuncia penale che ha dettato principi in materia di elusione fiscale in relazione a fatti evasivi è rappresentato dalla celebre sentenza *Dolce&Gabbana* n. 7739 del 28 febbraio 2012, in cui la Corte di Cassazione stabilì che le condotte elusive potevano integrare i reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000 e, in specie, quelli di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione previsti rispettivamente dagli artt. 4 e 5.

D. STEVANATO, *Rilevanza penale dell'elusione, un «obiter dictum» in una vicenda di esterovestizione societaria*, in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2012, pp. 216-217). In senso conforme, si richiama anche A. GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2014, Parte I, pp. 428-429: “*come peraltro è stato da più parti rilevato, i fatti decisi dalla Cassazione in sede penale, ma anche in diverse sentenze civili, appaiono suscettibili di essere qualificati come evasione fiscale, piuttosto che come elusione fiscale; il che, ovviamente alimenta commistioni e confusioni, le quali nuocciono sicuramente alla bontà delle decisioni rese...*”.

⁷⁷⁰ Un'eccezione alla generalizzata commistione tra i due concetti è stata ravvisata nella sentenza della Corte di Cassazione Penale, Sez. V, n. 36894 del 9 settembre 2013. A commento di quest'ultima v. M. DI SIENA – I. CARACCIOLI (a cura di), *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 10/2013, Parte III, p. 196: “*in antitesi ad altre vicende (pure assai note alle cronache) in cui la qualificazione di elusività rappresenta soltanto una veste verbale evocativa per designare condotte dissimulatorie (e, perciò, sostanzialmente evasive) nella fattispecie presa in considerazione dalla sentenza in esame la contestazione erariale appare realmente di ordine elusivo. L'inquadramento della vicenda è, perciò, quello corretto, senza spazio per quelle ibridazioni che in altri casi hanno finito per alterare la dialettica processuale rendendola una disfida astratta su di una questione di principio (la penalizzazione o meno dell'elusione) innestata, tuttavia, su di un sostrato fattuale di natura tipicamente evasiva*”.

⁷⁷¹ Cass. Pen., Sez. III, sentenza del 7 luglio 2011, n. 26723.

Con tale pronuncia, la Corte di Cassazione dichiarò la rilevanza penale della condotta ascritta agli imputati di esterovestizione di una società di capitali fittiziamente stabilita in Lussemburgo ma in realtà residente in Italia ai sensi dell'art. 73 del Tuir. La Corte ricondusse erroneamente l'esterovestizione societaria asseritamente realizzata mediante artifici e raggiri fra le condotte di elusione fiscale: se la società era soggetta all'imposta sul reddito delle società in Italia ai sensi dell'art. 73 Tuir, l'omesso assolvimento degli obblighi tributari previsti dalle norme impositive italiane integrava un'evasione d'imposta⁷⁷².

In sostanza, la Corte di Cassazione confermò il principio di diritto sulla sanzionabilità dell'elusione fiscale relativamente ad una fattispecie di evasione fiscale.

Il Supremo Collegio finì per unificare ai fini sanzionatori tutte le fattispecie di elusione fiscale in senso lato, senza prevedere una distinzione fra le condotte di violazione delle norme antielusive specifiche e quelle rientranti nell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973.

Nella sentenza *Dolce&Gabbana*, il Supremo Collegio escluse la rilevanza penale delle violazioni del principio generale antielusivo di matrice giurisprudenziale in applicazione del principio di legalità e del suo corollario di determinatezza⁷⁷³.

Infatti, la tesi della rilevanza penale dell'elusione fiscale venne dichiarata applicabile esclusivamente alle fattispecie elusive previste dagli artt. 37 bis e 37, co. 3, del D.P.R. n. 600/1973⁷⁷⁴ e ai “*comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore*”⁷⁷⁵. La Corte di Cassazione penale si avvale di tre principali argomenti.

Il primo argomento, di carattere letterale, consisteva nella definizione di imposta evasa di cui all'art. 1, lett. f) D.Lgs. n. 74/2000, la quale era idonea a ricomprendere quella di imposta elusa, essendo descritta come la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella dichiarata oppure come l'intera imposta dovuta in caso di omessa dichiarazione.

⁷⁷²Sull'estraneità dell'esterovestizione all'elusione fiscale, v. A. PERINI, *Tra esterovestizione ed attività di direzione e coordinamento della capogruppo: la Corte d'Appello di Milano scrive l'epilogo della vicenda “Dolece&Gabbana” (nota a Corte App. Milano, n. 440/2016)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2017, Parte III, pp. 92 ss., in particolare p. 110.

⁷⁷³ Cass. Pen., Sez. II, 28.02.2012, n. 7739, par. 4.6: “*deve affermarsi il principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge*”.

⁷⁷⁴ Fra gli Autori che non condividono la natura antielusiva dell'art. 37, co. 3, D.P.R. n. 600/1973 e che hanno ribadito di recente che tale disposizione si riferisce esclusivamente alle ipotesi di interposizione fittizia, v. F. RANDAZZO, *Interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 1/2016, p. 76-77: “*Questa disposizione colpisce, infatti, forme di evasione d'imposta, non di elusione...Mediante lo schermo contrattuale non voluto si crea un'apparenza giuridica che, ove non disvelata, altera artificiosamente, e quindi illegittimamente, il criterio di collegamento tra il fatto imponibile e il soggetto passivo conseguente al rapporto concretamente realizzato...(Omissis)...Si comprende allora che la norma del comma 3 dell'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973 ha questa evidente finalità: consente di accelerare la definizione della controversia...attribuendo all'Amministrazione finanziaria il potere di contestare la simulazione direttamente nell'avviso di accertamento*”.

⁷⁷⁵ Cass. Pen., Sez. II, 28.02.2012, n. 7739, par. 4.6: “*In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva*”.

Tale definizione, infatti, era incentrata sugli effetti piuttosto che sulle modalità di esecuzione della condotta del contribuente.

Il secondo argomento, di carattere sistematico, era tratto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000 che, prima di essere abrogato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 158/2015, escludeva la punibilità della “*condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è fondato il silenzio-assenso*”.

La previsione di una causa di non punibilità, a giudizio della Corte di Cassazione, confermava la sussumibilità nei reati tributari delle condotte contemplate dalle disposizioni antielusive previste dall'art. 21, co. 2, L. n. 413/1991, fra le quali l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973.

Sebbene la relazione al D.Lgs. n. 74/2000 precisasse che il citato art. 16 non poteva essere interpretato *a contrario* come una norma diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive, i Giudici evidenziarono che l'art. 16 era collocato all'interno del Titolo III sulle Disposizioni comuni dopo l'art. 15, che detta una causa di non punibilità relativamente alle violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

Il terzo argomento venne sviluppato facendo riferimento alla politica repressiva che ispira il D.Lgs. n. 74/2000 e al bene giuridico tutelato dalle norme penali, che consiste nella corretta percezione dei tributi. Le fattispecie offensive degli interessi dell'erario sono quelle che realizzano un'evasione d'imposta e non più quelle prodromiche, come invece era previsto nella L. n. 516/1982. Poiché la dichiarazione costituisce “*dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione*”, le infedeltà dichiarative presentano un disvalore penalistico e il comportamento elusivo non può essere considerato *tout court* penalmente irrilevante. Tale ragionamento appare in realtà tautologico in quanto i giudici di legittimità partivano dal presupposto che l'elusione fiscale costituiva una infedeltà dichiarativa avente l'effetto di ridurre o escludere la base imponibile⁷⁷⁶.

A sostegno della rilevanza penale delle condotte elusive, la Corte di Cassazione richiamava due sentenze concernenti in realtà fattispecie di evasione fiscale. Sicché, gli Ermellini reiteravano il principio di diritto che era sorto sulla base dell'errata riconduzione di fattispecie evasive nella categoria dell'elusione fiscale. In particolare, si trattava della sentenza *Ledda* di cui sopra e della sentenza *Catagnara* n. 29724 del 28.07.2010⁷⁷⁷ che traeva origine da una fattispecie di esterovestizione della residenza fiscale di una società e di fissazione di una stabile organizzazione in Italia ai fini dell'integrazione del reato di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA.

⁷⁷⁶ Per una esposizione chiara ed approfondita dei tre argomenti invocati dalla Corte di Cassazione e per una lettura degli stessi in senso contrario, ovverosia a sostegno dell'opposta tesi della irrilevanza penale dell'elusione, si invita alla lettura dell'articolo: F. FASANI – I. CARACCIOLI (a cura di), *I concetti penal-tributari di effettività e fittizietà: la dichiarazione infedele al cospetto dell'elusione fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2013, Parte III, pp. 117-143.

⁷⁷⁷ Cass. Pen., Sez. III., 28.07.2010, n. 29724.

Il percorso argomentativo adottato dalla Corte di Cassazione penale nella sentenza n. 7739 del 2012⁷⁷⁸ venne seguito anche in alcune sentenze successive, come la n. 36894 del 9 settembre 2013, la n. 8797 del 24 febbraio 2014 e la n. 11538 dell'11 marzo 2014⁷⁷⁹, finendo così per rappresentare l'espressione più compiuta dell'orientamento giurisprudenziale favorevole alla rilevanza penale dell'elusione.

Ulteriori spunti di riflessione vennero offerti dalla pronuncia n. 19100 del 3 maggio 2013, comunemente ricordata come la sentenza *Roul Bova*, successivamente ripresa passo passo dalla sentenza n. 33187 del 31 luglio 2013.

I Giudici di legittimità, infatti, concentrarono l'attenzione sul problema della compatibilità della rilevanza penale dell'elusione fiscale con il principio di legalità e, in particolare, con il sotto-principio di determinatezza.

Partendo dall'assunto che le fattispecie incriminatrici devono essere formulate in modo certo e preciso, il Supremo Collegio confermò l'indirizzo secondo cui solo le ipotesi di elusione tassativamente previste dalla legge erano provviste dei caratteri di determinatezza e, per l'effetto, idonee ad essere sanzionate penalmente ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000.

Con entrambe le sentenze da ultimo menzionate, gli Ermellini annullarono con rinvio l'ordinanza impugnata affinché il Giudice di merito accertasse se la fattispecie concreta fosse da inquadrare nell'art. 37 bis, co. 3, o nell'art. 37, co. 3, D.P.R. n. 600/1973, piuttosto che nella categoria generale dell'abuso di diritto.

La Corte di Cassazione, pur riconoscendo la parità di disvalore della condotta elusiva e di quella abusiva, affermò che solo la sanzionabilità penale della prima costituiva «*un risultato interpretativo "conforme ad una ragionevole prevedibilità", tenuto conto della ratio delle norme, della loro finalità e del loro inserimento sistematico*»⁷⁸⁰.

Con tale statuizione, il Supremo Collegio richiamò la visione sostanzialistica di legalità abbracciata dalla Corte EDU e dalla Corte di Giustizia: il principio di legalità è rispettato se la norma soddisfa i parametri di prevedibilità e di accessibilità nel contesto del diritto generalmente inteso, comprensivo della giurisprudenza⁷⁸¹.

La Cassazione penale si pronunciò in ordine alla distinzione fra evasione ed elusione fiscale nella sentenza n. 36859 del 06 settembre 2013, sull'esistenza di una associazione per delinquere finalizzata alla commissione di una pluralità indeterminata di reati fiscali.

⁷⁷⁸ Diversamente dalle operazioni comprese nell'art. 37 bis, quelle di cui al terzo comma dell'art. 37 D.P.R. n. 600/1973, appartengono pacificamente alla categoria concettuale dell'evasione. Analogamente, cfr. S. PICCIOLI - I. CARACCIOLI (a cura di), *Conferimento di servizi professionali in s.r.l. per lo sfruttamento dell'immagine: profili penal-tributari*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2/2014, Parte III, p. 21.

⁷⁷⁹ Con tale sentenza, la Corte di Cassazione penale affermò che le condotte elusive espressamente previste dalla legge e, in quanto tali, suscettibili di essere penalmente rilevanti, erano quelle indicate negli artt. 37, co. 3, e 37-bis, co. 3 del D.P.R. n. 600/1973. Si trattava, comunque, di un *obiter dictum* in quanto i giudici di merito avevano accertato l'inesistenza oggettiva delle operazioni sottese alla fatturazione e quindi una fattispecie di evasione.

⁷⁸⁰ Cass. Pen., Sez. III, sentenza del 3 maggio 2013, n. 19100, para. 4.

⁷⁸¹ Sul punto, si accolgono le riflessioni circa il significato del principio di legalità svolte da G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2014, pp. 947-949.

La Corte si soffermò sulla natura elusiva o evasiva delle operazioni societarie che erano state contestate agli imputati e che, a giudizio del Tribunale e della Corte di Appello di Milano, avevano integrato i reati-fine di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

I Giudici affermarono che le operazioni contestate agli imputati erano consistite sia nell'interposizione di società non operative che nell'esecuzione di finanziamenti simulati dunque non potevano qualificarsi elusive. In ragione della fittizietà delle operazioni poste in essere, la Corte esclude l'applicabilità alle fattispecie per cui era causa del principio di irrilevanza penale delle fattispecie abusive, affermata nella sentenza n. 7739/2012.

4.2. L'esclusione delle sanzioni penali.

Il comma 13 dell'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente stabilisce che “*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*”.

La statuizione pare essere completa ma necessita ugualmente di essere chiarita.

In primo luogo, occorre chiedersi se l'abuso del diritto sia incompatibile con qualsiasi figura di reato tributario (anche in materia di accise e di tributi doganali) oppure esclusivamente con i reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

Nel primo caso, l'abuso del diritto è inidoneo ad integrare anche le fattispecie penali previste dal D.P.R. n. 43/1973 (cd. Tuld) e dal codice penale in materia di tributi doganali e dal D.Lgs. n. 504/1995 in materia di accise. Nel secondo caso, è esclusa la sussumibilità delle condotte abusive o elusive di cui all'art. 10-bis nei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

Si ritiene che la prima interpretazione sia quella corretta in forza del dettato normativo del comma 13 che contiene un riferimento generale alle leggi penali tributarie, e non solo a quelle contenute nel D.Lgs. n. 74/2000.

Del resto, la dottrina risalente all'adozione della L. n. 4/1929 ha puntualizzato che le leggi penal-tributarie costituiscono le disposizioni penali della materia tributaria e non costituiscono un corpus normativo estraneo al codice penale, tant'è vero che sono assoggettate ai medesimi principi⁷⁸². Ne consegue che la collocazione delle disposizioni penali concernenti infrazioni tributarie non dovrebbe assumere rilevanza ai fini dell'individuazione delle leggi penali tributarie.

Se le fattispecie incriminatrici penal tributarie sono speciali rispetto alle figure criminose contenute nel codice penale (diverse dal contrabbando, che costituisce una

⁷⁸² Spinelli, nel commentare la prima legge organica di sistemazione delle sanzioni delle violazioni tributarie, la L. n. 4/1929, ha affermato che le disposizioni penali ivi contenute non rappresentavano un diritto penale speciale, il quale è tale se possiede un'autonomia giuridica ossia è fondato su norme organiche fondamentali e sistematiche che lo distinguono nettamente dal diritto penale comune. A conferma dell'inesistenza di un diritto penale tributario ma della sussistenza di un diritto penale nella materia tributaria, egli richiamava l'art. 20 della legge che si riferiva alle disposizioni penali delle leggi finanziarie piuttosto che alle disposizioni penali finanziarie (G. SPINELLI, *Le preleggi penali finanziarie*, CEDAM, 1933, p. 22). Nello stesso senso, la dottrina più recente ha affermato che il diritto penale tributario non è un settore del diritto tributario ma del diritto penale, sebbene la legge 4/1929 avesse dato luogo a un sottosistema con proprie norme di parte generale: v. P. ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, CEDAM, 2005, pp. 35-36.

fattispecie penal tributaria), la non punibilità dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000 ai sensi delle leggi penal-tributarie va intesa come non punibilità ai sensi delle leggi penali.

A conferma di ciò, la condotta di abuso del diritto o elusione fiscale descritta nei commi da 1 a 5 dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 si caratterizza proprio per il fatto di essere posta in essere allo scopo principale di conseguire un vantaggio fiscale indebito. Atteso che la fattispecie astratta di abuso del diritto lede esclusivamente l'interesse dell'erario alla corretta percezione dei tributi, essa si esaurisce nel quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali e non risulta *ex se* idonea ad integrare fattispecie incriminatrici poste a tutela di beni giuridici diversi⁷⁸³.

Proseguendo l'analisi dell'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000, è opportuno osservare che il comma 12 della stessa disposizione attribuisce carattere residuale all'abuso del diritto stabilendo che *“in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere sconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”*.

Pertanto, occorre limitare l'ambito di applicazione della statuizione sulla irrilevanza penale dell'elusione fiscale precisando che il legislatore intende riferirsi esclusivamente all'elusione fiscale in senso stretto, ossia alle fattispecie previste dall'art. 10-bis L. n. 212/2000 e non anche a tutte le fattispecie elusive in senso lato, in quanto previste da norme antielusive specifiche o aventi una *ratio* antielusiva. Si segnala, comunque, l'esistenza di una tesi garantista di segno contrario⁷⁸⁴.

Occorre chiarire che i comportamenti fraudolenti posti in essere per occultare le operazioni abusive o renderne più gravoso l'accertamento e che dunque non incidono sull'ammontare dell'imposta dovuta non costituiscono fattispecie autonome e penalmente rilevanti, essendo realizzati non per evadere l'imposta ma per ostacolare l'attività di accertamento. Essi, però, aggravano la condotta del contribuente al punto da determinare l'applicazione di una circostanza aggravante che aumenta della metà la sanzione amministrativa prevista⁷⁸⁵.

Infine, preme evidenziare la funzione svolta dall'art. 10-bis L. n. 212/2000 nel procedimento di sussunzione della fattispecie nel reato, ossia l'efficacia vincolante della

⁷⁸³ In ordine al rapporto fra i reati in materia fiscale di cui agli artt. 2 e 8 D.Lgs. n. 74/2000 e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato ai sensi dell'art. 640 co. 2, n. 1, c.p. le Sezioni Unite della Corte di Cassazione penale hanno affermato la specialità dei primi rispetto al secondo tuttavia hanno specificato che *“se l'attività frodatoria sia diretta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori, non sussiste alcun problema di rapporto di specialità tra norme, perchè una stessa condotta viene utilizzata per finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge e non si esaurisce nell'ambito del quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali, con la conseguenza della concorrente punibilità di più finalità diverse compresenti nell'azione criminosa”* (Cass. Pen. SS.UU., sentenza n. 1235 del 28.10.2010, par. 5).

⁷⁸⁴ La *“tesi garantista”*, contrapposta a quella *“rigorista”*, comporta l'irrilevanza penale tout court delle condotte elusive, indipendentemente dal fatto che siano previste dalle norme antielusive specifiche o dalla disposizione generale anti-abuso. Fra i sostenitori della *“tesi garantista”*, si richiama A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione: nuovi capitoli di una 'saga (forse non) infinita*, in *Le Società*, n. 4/2016, pp. 491 ss..

⁷⁸⁵ Si rinvia per maggiori approfondimenti al par. 6.1.

qualificazione tributaria della fattispecie, con ciò intendendo la qualificazione eseguita in applicazione delle disposizioni tributarie.

4.3. Le modifiche al delitto di dichiarazione infedele.

L'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000 esclude aprioristicamente la sussumibilità della fattispecie di elusione fiscale o abuso del diritto nei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000⁷⁸⁶.

Alla data della sua entrata in vigore, *i.e.* il 1° ottobre 2015, l'art. 10-bis comma 13 dello Statuto poteva tecnicamente essere qualificato come una modificazione mediata alla fattispecie incriminatrice di dichiarazione infedele in quanto, pur non intervenendo direttamente sul disposto dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, imponeva di interpretare tale disposizione in modo da escludere la rilevanza penale delle fattispecie descritte nell'art. 10-bis.

Come noto, l'art. 4 sanzionava penalmente chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indicava in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente erano soddisfatte le soglie di punibilità indicate.

Pur restando invariata tale disposizione, l'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000 portava ad interpretare l'elemento normativo di "*elementi passivi fittizi*" nel senso più restrittivo di elementi fittizi sul piano naturalistico anziché in quello più ampio di elementi fittizi sia in senso materiale (ossia inesistenti) sia in senso giuridico, in quanto ineducibili per difetto di inerenza, competenza, etc.

L'interpretazione dell'aggettivo "fittizi" non era pacifica ed era considerata dirimente proprio ai fini della determinazione della rilevanza penale o meno delle condotte di elusione fiscale o abuso del diritto⁷⁸⁷.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare 4.8.2000 n. 154 aveva qualificato tali le componenti negative inesistenti e, in via esclusivamente ipotetica, le componenti negative non competenti rilevate nelle scritture contabili in assenza di metodi costanti d'impostazione contabile. La Guardia di Finanza si era pronunciata in senso difforme: nella circolare n. 1/2008, conforme alla precedente n. 114000/2000, infatti, aveva definito fittizie le componenti "*non vere, non inerenti, non spettanti o insussistenti nella realtà, che risultino dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o ammissibile in dichiarazione*"⁷⁸⁸.

⁷⁸⁶ A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione: nuovi capitoli di una 'saga (forse non) infinita*, in *Le Società*, n. 4/2016, p. 494: "*La disposizione ha i tratti di una causa di esclusione del tipo*".

⁷⁸⁷ I. CARACCIOLI, *Clausole anti-elusive ex art. 37-bis DPR n.600/1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2009, pp. 50-51; I. CARACCIOLI, *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell' "abuso del diritto"*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2009, pp. 82-84; I. CARACCIOLI, *Trib. Catania, Sez. III pen., sent. n. 2741 del 29 maggio 2010- Elusione fiscale e dichiarazione infedele: distinzioni reciproche*, in *Il fisco*, n. 18/2011, fasc. 2, p. 2915.

⁷⁸⁸ In data 10.11.2015, la Guardia di Finanza ha emesso la circolare n. 331248, contenente le preliminari direttive operative a seguito della entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015. Nella stessa viene dato atto del necessario superamento delle direttive precedentemente impartite dal Comando Generale sul punto (p. 6 della circolare).

In assenza di indicazioni ulteriori, nella categoria degli elementi passivi fittizi potevano dunque ritenersi inclusi anche i costi effettivamente sostenuti dal contribuente ma non conformi ai requisiti di competenza, inerenza e deducibilità. A sostegno di tale approdo interpretativo, militava anche il dettato normativo dell'art. 7 D.Lgs. 74/2000 che, per effetto di una lettura *a contrario*, attribuiva rilevanza penale alle violazioni dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza che non fossero espressione di metodi costanti d'impostazione contabile.

Alcuni esponenti della dottrina, evidenziando l'opportunità di interpretare la nozione di elementi passivi fittizi nel contesto specifico di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, configurava tali i costi inesistenti e quelli macroscopicamente non inerenti o ineducibili⁷⁸⁹.

La diatriba sul corretto significato da attribuire alla nozione di fittizietà è stata risolta esplicitamente dal legislatore con il D. Lgs. n. 158/2015 "Revisione del sistema sanzionatorio", entrato in vigore in data 22 ottobre 2015, il quale ha riformulato il reato di dichiarazione infedele e, in accoglimento del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze della Camera dei deputati, ha disposto la sostituzione della parola "fittizi", ovunque presente nell'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000, con la parola "inesistenti"⁷⁹⁰.

Tale modifica è "ispirata al preminente fine di escludere la rilevanza penale delle operazioni di ordine classificatorio aventi ad oggetto elementi attivi o passivi effettivamente esistenti, in modo da limitare tendenzialmente la sfera applicativa della figura criminosa – priva di connotati di fraudolenza – al solo mendacio su dati oggettivi e reali"⁷⁹¹.

La rimozione dell'aggettivo "fittizi" e l'introduzione dell'aggettivo "inesistenti" ha permesso di superare l'incertezza intorno a tale elemento essenziale della fattispecie

⁷⁸⁹ Cfr. R. RIZZARDI, *La dichiarazione infedele, tratto dal materiale didattico del Corso "Officina di Diritto Penale Tributario"*, Scuola Nazionale dell'Amministrazione, Padova, 22.11.2014. Sul punto è possibile ravvisare una affinità di pensiero tra Rizzardi e Lupi secondo il quale "chi porta in deduzione documenti palesemente non inerenti, od effettua svalutazioni palesemente inammissibili sul piano della deducibilità fiscale, sa di non poter confidare su una adeguata evidenza probatoria, per la deduzione di tali costi; ciononostante il contribuente, confidando nella debole probabilità di essere sottoposto a controllo in un contesto di fiscalità di massa basata sull'autoliquidazione, decide di correre il rischio"(cfr. R. LUPI, *La fittizietà degli elementi negativi ai sensi dell'art. 4: uno spunto per non sovrapporsi con la fittizietà di cui agli articoli precedenti*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, ed. Il Sole-24 Ore, Milano, 2000, p. 115).

⁷⁹⁰ Art. 4, co. 1, lett. d) del D.Lgs. n. 158/2015.

⁷⁹¹ Relazione illustrativa allo Schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio, p. 3. Conf.: "dalla stessa relazione alla proposta di legge n. 282/C (e, prima ancora, dalla relazione al disegno di legge n. 5291/C della scorsa legislatura, che ne costituisce il diritto antecedente) emerge, in particolare, come il legislatore delegante abbia visto con sfavore il fatto che l'attuale descrizione del fatto incriminato – la quale, per un verso, prescinde da comportamenti fraudolenti e, per altro verso, rende penalmente rilevanti non solo le omesse o mendaci indicazioni di dati oggettivi, ma anche l'effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette – comporti la creazione di una sorta di «rischio penale» a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni", p. 6.

tipica e ha sancito che la dichiarazione è infedele se gli elementi indicati in dichiarazione non sussistono sul piano reale e materiale.

Tale correzione lessicale pare comunque *ad abundantiam* se si considerano gli emendamenti che il testo dell'art. 4 ha subito⁷⁹².

Infatti, in base al comma aggiuntivo 1-*bis*, la condotta di infedele dichiarazione non è integrata né dalla indicazione di elementi passivi reali non conformi ai criteri di competenza, inerenza e deducibilità⁷⁹³ né dalla inosservanza delle regole extrapenali che presiedono alle classificazioni e alle stime aventi ad oggetto elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, allorché i criteri concretamente applicati siano esplicitati.

Il comma 1-*bis* sembra riflettere la convinzione maturata dal legislatore che le condotte dichiarative che non ostano alla ricostruzione dell'imposta dovuta da parte dell'Amministrazione finanziaria, resa edotta dal contribuente di tutti i dati e le informazioni necessarie, non siano offensive al punto da costituire reato⁷⁹⁴.

Il reato di dichiarazione infedele continua a presidiare l'interesse patrimoniale dell'erario alla integrale e tempestiva percezione dei tributi⁷⁹⁵ e a rientrare nel novero dei reati di danno⁷⁹⁶ ove l'evento lesivo consiste nell'evasione di imposta.

⁷⁹² Per una disamina completa del nuovo art. 4 D.Lgs. n. 74/2000, si rinvia al proprio contributo: F. BARDINI, *La nuova fattispecie del delitto di dichiarazione infedele*, in *La Gestione Straordinaria delle Imprese – Eutekne Dottrina (GSI)*, n. 6/2015. Ci si limita a ricordare che, oltre all'introduzione dei commi 1-*bis* e 1-*ter* nel testo dell'art. 4, uno degli aspetti più rilevanti della nuova formulazione del reato in esame è dato dall'innalzamento delle soglie di punibilità, le quali concorrono a definire il grado di offensività della infedeltà dichiarativa. Ai fini della integrazione del reato di dichiarazione infedele, la condotta dell'agente deve tradursi in un'evasione d'imposta che soddisfi congiuntamente le soglie di punibilità di cui alle lett. a) e b), come rimodulate a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015. Precisamente, la c.d. soglia fissa di imposta evasa viene elevata da 50.000 a 150.000 euro mentre la c.d. soglia mobile del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione – anche considerando gli elementi passivi inesistenti – resta rapportata al 10% dell'ammontare complessivo di quelli dichiarati ma viene elevata al tetto di 3 milioni di euro (anziché di 2 milioni). Ai sensi del nuovo comma 1-*ter* dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, nella verifica del superamento delle soglie di punibilità non devono computarsi le valutazioni estimative che differiscono da quelle corrette in misura inferiore al 10%; e ciò, deve ritenersi valido quand'anche lo scarto complessivo eccedesse tale limite.

⁷⁹³ Quanto ai costi manifestamente non inerenti e indeducibili, essi, in quanto effettivi, non risultano contemplati dalla nuova figura delittuosa. Tuttavia, ciò non significa negare de plano la loro rilevanza sul piano penale. Invero, la loro indicazione in dichiarazione potrebbe configurare il reato più grave di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, ove ne sussistano i presupposti.

⁷⁹⁴ Conformemente, v. A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione: nuovi capitoli di una 'saga (forse non) infinita, cit., p. 499: "ove il contribuente offra ai verificatori i criteri concretamente applicati nell'attività valutativa, viene garantita la trasparenza fiscale, interesse che, per quanto strumentale al bene giuridico tutelato dalla fattispecie, ovvero la corretta percezione del gettito tributario, incide nondimeno sul disvalore del fatto, rendendolo non meritevole di sanzione penale"*.

⁷⁹⁵ Come puntualizzato nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015, il governo delegato ha confermato l'irrilevanza penale delle infedeltà prodromiche alla presentazione della dichiarazione, rinunciando a concepire la trasparenza fiscale come bene giuridico da tutelare autonomamente.

Dal punto di vista dell'elemento psicologico, il reato di dichiarazione infedele è punito a titolo di dolo specifico in quanto il soggetto attivo deve porre in essere la condotta tipica descritta dalla norma con coscienza e volontà perseguendo il fine di evadere le imposte. L'utilizzo del termine "al fine di evadere le imposte", definito nell'art. 1, co. 1, lett. d), non sarebbe stato di per sé un argomento idoneo ad escludere la rilevanza penale delle condotte elusive in quanto è strettamente correlato alla nozione di "imposta evasa", che continua ad essere descritta genericamente come la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione (art. 1, co. 1, lett. f).

Al fine di dimostrare l'inidoneità delle fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale ad integrare gli altri delitti dichiarativi oltre che in ragione dell'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000 anche per incompatibilità strutturale con le condotte penalmente rilevanti descritte negli artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000, preme ricordare che il reato di dichiarazione infedele conserva la propria natura di reato dichiarativo sussidiario rispetto ai reati di dichiarazione fraudolenta: il mantenimento della clausola di riserva risponde alla esigenza, peraltro accentuata in sede di legge delega, di tenere distinta la presentazione di una dichiarazione non veritiera dalla commissione di infedeltà dichiarative connotate dalla fraudolenza e dalla simulazione⁷⁹⁷.

La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti descritta nell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 è rimasta sostanzialmente invariata, fatta eccezione per l'oggetto materiale della condotta, ora esteso anche alle dichiarazioni relative alle imposte dirette e IVA non annuali. Il *quid pluris* specializzante rispetto alla fattispecie di dichiarazione infedele continua ad essere la registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o la conservazione ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria delle fatture in cui sono dedotte le operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti nonché dei documenti ideologicamente falsi (per esempio, le schede carburante).

In base all'art. 1, lett. g-bis, le operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti sono quelle simulate ossia poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero riferite a soggetti fittiziamente interposti. La disposizione specifica che fa riferimento alle operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis L. n. 212/2000.

Quanto alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, in base all'attuale formulazione dell'art. 3, essa postula il compimento di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, per definizione diverse da quelle abusive, e l'utilizzo di documenti falsi oppure di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, con ciò dovendosi

⁷⁹⁶ Sulla natura di reato di danno, cfr. G. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2013, p. 180. Conf. A. MANGIONE, *La dichiarazione infedele*, in E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2013, p. 123.

⁷⁹⁷ Art. 8 co. 1 della L. 23/2014: "Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa etc."

intendere tutte le condotte artificiose attive e omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico che determinano una falsa rappresentazione della realtà (art. 1, co. 1, lett. g-ter del D.Lgs. n. 74/2000). L'art. 3, co. 3, del D.Lgs. n. 74/2000 esclude dalla nozione di mezzo fraudolento e, per l'effetto, dall'ambito applicativo del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici sia la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (si pensi, per esempio, a scontrini fiscali e DDT) e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili, sia la sottofatturazione, *rectius* l'indicazione nelle fatture nei documenti ovvero nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

4.4. L'efficacia *ratione temporis* delle modifiche normative.

La fattispecie di dichiarazione infedele come riformulata risulta più favorevole rispetto alla previgente. Ciò si evince *ictu oculi* dall'innalzamento delle soglie di punibilità, ma altresì dalla statuizione dell'irrilevanza penale della immissione in dichiarazione di valori corrispondenti a valutazioni giuridico-tributarie scorrette ma fondate su elementi attivi e passivi reali.

In forza del principio del *favor rei*, non possono essere perseguite le condotte di infedele dichiarazione che non soddisfino le odierne soglie o, comunque, non integrino il fatto tipico di cui al vigente art. 4 D.Lgs. n. 74/2000.

Le modifiche normative intervenute, pertanto, incidono sui procedimenti penali pendenti e determinano la cessazione dell'esecuzione e degli effetti penali delle condanne intervenute su condotte non più sussumibili nell'attuale fattispecie incriminatrice⁷⁹⁸.

La retroattività delle disposizioni più favorevoli al contribuente contenute nel D.Lgs. n. 158/2015 è espressamente prevista anche nell'Analisi Tecnico-Normativa allo stesso allegata⁷⁹⁹.

Analogamente, deve riconoscersi efficacia retroattiva al disposto dell'art. 10-*bis*, co. 13 della L. 212/2000 introdotto dal D.Lgs. n. 128/2015, quantomeno nella parte in cui esclude la rilevanza penale dell'abuso del diritto o elusione fiscale, finendo così per depenalizzare le condotte elusive tipizzate ad esso riconducibili.

La disposizione di cui all'art. 1, co. 5, del D.Lgs. n. 128/2015, in base alla quale le disposizioni dell'art. 10-*bis* acquistano efficacia a decorrere dall'1 ottobre 2015, salvo applicarsi anche alle operazioni poste in essere in data anteriore per le quali non sia stato notificato il relativo atto impositivo, deve perciò interpretarsi in modo costituzionalmente orientato e conforme al diritto internazionale.

Sul punto si è espresso in senso conforme anche il Supremo Collegio il quale, in un procedimento penale scaturito da una contestazione elusiva, ha annullato senza rinvio la

⁷⁹⁸ Sebbene l'Ufficio Massimario ne dia atto nel commento all'art. 3 del D.Lgs. 74/2000, devono ritenersi ribadite anche in relazione al reato di cui all'art. 4 le diverse posizioni della Corte di Cassazione penale circa la formula liberatoria da adottare tra “*il fatto non è previsto dalla legge come reato*” e “*il fatto non sussiste*” per i fatti commessi prima della entrata in vigore delle norme che innalzano le soglie di punibilità. Cfr. Corte di Cassazione – Ufficio del Massimario Settore Penale, *ivi*, p. 18, nota 36. Trattandosi di assoluzione *in iure*, a seguito di un intervento di depenalizzazione, la formula assolutoria corretta era: “*il fatto non è previsto dalla legge come reato*”.

⁷⁹⁹ Cfr. Parte III “Elementi di qualità sistematica e redazionale del testo”, punto 5.

sentenza impugnata con la formula “*perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato*”⁸⁰⁰.

La retroattività delle disposizioni penali più favorevoli al contribuente ha importato, a cascata, la soppressione dell’eventuale *bis in idem* in relazione alle fattispecie abusive o elusive stante il venire meno dei presupposti della denuncia penale, l’archiviazione o estinzione dei procedimenti penali pendenti “perché il fatto non è previsto dalla legge come reato”, nonché la revoca della sentenza o del decreto penale di condanna divenuti irrevocabili.

4.5. La giurisprudenza penale successiva all’entrata in vigore dell’art. 10-bis L. n. 212/2000.

Fra le sentenze in cui la Corte di Cassazione penale ha applicato per la prima volta l’art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000, si segnala la n. 40272 del 07.10.2015.

Nel caso di specie il ricorrente era imputato del reato di dichiarazione infedele in relazione alla stipula di un “stock lending agreement” e conseguente esposizione di elementi passivi asseritamente fittizi. Nei primi due gradi di giudizio, l’operazione era stata definita artificiosa ed apparente e gli elementi passivi esposti dal contribuente erano stati qualificati fittizi in quanto esistenti in natura ma artificialmente creati al solo scopo di essere esposti nella dichiarazione fiscale. I giudici di merito avevano sostenuto che un negozio giuridico effettivo, ossia non simulato sul piano civilistico, che sia però privo di sostanza sul piano economico deve ritenersi fraudolento e produttivo di effetti fittizi.

La Corte di Cassazione ha qualificato l’operazione contestata all’imputato come abusiva, facendo applicazione dell’art. 10-bis L. n. 212/2000, entrato in vigore il giorno stesso dell’udienza (i.e. 01.10.2015), e richiamando l’attenzione sulla corretta interpretazione della nozione di “artificiosità” utilizzata nella Raccomandazione della Commissione del 6.12.2012 la quale, per com’è definita dal punto 4.4., è estranea all’area della frode e va intesa come “mancanza di sostanza commerciale”.

La Corte di Cassazione ha perciò escluso la sussumibilità dell’operazione contestata nel reato di cui all’art. 4 D.Lgs. n.74/2000 in forza della statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive sancita dal comma 13 dell’art. 10-bis e annullato senza rinvio la sentenza impugnata con la seguente formula assolutoria: “*perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato*”.

⁸⁰⁰ Cass. Pen., sentenza del 7.10.2015, n. 40272, par. 18-20. La Corte di Cassazione ha affermato che “*la disposizione del comma 13, che reca la statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive è destinata ad esplicare effetto, oltre che naturalmente per le nuove operazioni abusive poste in essere dalla data del 1 ottobre 2015, anche per quelle poste in essere prima di tale data per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall’art. 2 c.p. [...] è da ritenere che il comma 5 dell’art. 1 del D.lgs. n. 128 del 2015 abbia inteso introdurre una limitazione temporale esclusivamente alla efficacia retroattiva della disciplina tributaria dell’abuso del diritto e non anche a quella penale*”. Con riguardo alla retroattività della legge penale più favorevole, il Supremo Collegio richiama l’art. 2, co. 2, c.p., l’art. 15 co. 1 del Patto Internazionale relativo ai diritti civili e politici del 1966 e l’art. 7 della CEDU, nonché i chiarimenti forniti dal Servizio Studi della Camera dei Deputati e dal Governo nella Relazione illustrativa del D.Lgs. n. 128/2015.

La sentenza ha affrontato anche la questione dell'efficacia *ratione temporis* della nuova disciplina sostanziale e sanzionatoria dell'art. 10-bis L. n. 212/2000, offrendo un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 1, co. 5, D.Lgs. n. 128/2015. In base a tale disposizione, l'art. 10-bis si applica alle operazioni concluse dopo la sua entrata in vigore e a quelle concluse prima per le quali non sono ancora stati notificati i relativi atti impositivi, in conformità al principio *tempus regit actum*.

La Corte ha affermato che l'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000, nella parte in cui depenalizza l'abuso del diritto e l'elusione fiscale, esplica effetti anche nei riguardi delle operazioni poste in essere prima del 1° ottobre 2015 per le quali sia già stato notificato il relativo atto impositivo, in forza del principio di retroattività dell'*abolitio criminis* sancito dall'art. 2 c.p. e del principio di retroattività della legge penale più favorevole previsto dall'art. 15, co. 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici adottato a New York il 16.12.1966 e dall'art. 7 della CEDU, come interpretato dalla Corte nelle sentenze *Scoppola c. Italia* e *Morabito c. Italia*, che costituiscono parametri interposti dell'art. 117 Cost.

La dottrina tributaristica ha segnalato che nella giurisprudenza della Cassazione penale successiva all'entrata in vigore dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 si registrano alcune pronunce in cui i Giudici hanno creato confusione fra la definizione di abuso del diritto e quella di simulazione in quanto hanno descritto quest'ultima come “*macchinazione priva di sostanza economica il cui unico scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali fra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale*”, utilizzando il concetto di assenza di sostanza economica che è funzionale a descrivere le fattispecie del primo tipo⁸⁰¹.

L'osservazione è senz'altro condivisibile. A modesto giudizio della scrivente, la commistione fra abuso e simulazione potrebbe essere il frutto dell'influenza della dottrina civilistica dell'abuso del diritto che, come si è visto nel primo paragrafo, corrisponde (sia pure per la corrente minoritaria) all'assenza di causa del contratto, ossia di una funzione economico-individuale meritevole di protezione per l'ordinamento. Tale nozione, essendo di matrice civilistica, non incide però sulla qualificazione fiscale della fattispecie.

5. Sulla sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

5.1. Il recepimento della giurisprudenza di legittimità.

L'art. 10-bis co. 13 della L. 212/2000, introdotto con il decreto legislativo in esame, dopo aver escluso la rilevanza penale dell'abuso del diritto, affronta il tema della sua sanzionabilità amministrativa stabilendo che “*Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative*”.

Affermare che l'elusione fiscale determina l'irrogazione di sanzioni amministrative equivale ad ammetterne la natura di illecito tributario.

⁸⁰¹ Cass. Pen., Sez. III, sentenza del 5 ottobre 2016, n. 41755, con nota di S. P. DI GIACOMO, *L'eterno ritorno dell'uguale: la Suprema Corte torna a confondere abuso del diritto e simulazione*, cit., p. 1126 ss., in particolare pp. 1145 ss.

La puntuale presa di posizione del legislatore sul versante sanzionatorio amministrativo si colloca all'esito di un dibattito vivace ed intenso che per anni ha interessato gli studiosi e gli organi giudicanti.

Il tratto comune delle diverse tesi a confronto è consistito nella biforcazione dei percorsi argomentativi a seconda che oggetto di discussione fossero le fattispecie elusive riconducibili all'art. 37-bis, co. 3, del D.P.R. n. 600/1973 oppure le operazioni abusive ai sensi del principio generale antielusivo di matrice comunitaria o costituzionale.

Un esponente della dottrina a non aver operato tale distinzione è stato Gaspare Falsitta il quale, partendo dall'assunto che il divieto di elusione è un principio interpretativo di carattere generale che impone all'Amministrazione una interpretazione analogica di tipo teleologico-funzionale, ha autorevolmente negato non solo la sanzionabilità penale dell'elusione fiscale sulla base del divieto di interpretazione analogica *in malam partem* ma anche quella amministrativa in forza del principio di tassatività delle disposizioni punitive⁸⁰².

In relazione alla disposizione antielusiva contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73, sono sorti due filoni dottrinali, l'uno incentrato sulla natura procedimentale del predetto articolo e diretto ad escludere la sanzionabilità amministrativa dell'elusione fiscale, l'altro a sostegno della previsione di sanzioni amministrative in forza della natura sostanziale della disposizione.

Secondo il primo orientamento, la disposizione antielusiva operava in sede di accertamento in quanto legittima l'Amministrazione finanziaria a considerare inopponibili al Fisco i vantaggi fiscali ottenuti dal contribuente aggirando le norme e i principi del sistema tributario⁸⁰³. In altri termini, il destinatario della previsione risultava essere

⁸⁰² G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti «norme per l'interpretazione di norme» e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, cit., pp. 519-548.

⁸⁰³ Così, per esempio, V. FICARI, *Spigolature tributarie sulla rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva ed abusiva*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 12/2012, Parte I, pp. 1117 ss. L'Autore si schierava a favore della non sanzionabilità dell'elusione fiscale appoggiandone la qualificazione come norma procedimentale. Egli sosteneva la natura non sostanziale della disposizione in quanto non ravvisava nell'ordinamento il cd. obbligo conformativo del contribuente, ossia l'obbligo di quest'ultimo di conformarsi alle norme eluse in sede di dichiarazione e autoliquidazione del tributo. Inoltre, egli definiva l'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 come una norma in bianco che ostava alla prevedibilità dell'illecito in quanto fondata su criteri necessariamente indeterminati la cui attuazione era lasciata alla sensibilità dell'Amministrazione finanziaria, alla pari del divieto di abuso del diritto. Di conseguenza, le sanzioni contro le condotte elusive o abusive erano ritenute da Ficari in contrasto con il principio di determinatezza e con quello di uguaglianza per la parità di trattamento riservata alle stesse e alle condotte sufficientemente determinate e quindi prevedibili. A sostegno della tesi della non sanzionabilità dell'elusione o dell'abuso, l'Autore metteva in luce l'inconfigurabilità del dolo del contribuente che ponga in essere tali fattispecie, fatta eccezione per i casi di inosservanza dell'interpello. Si richiamano alcuni passaggi essenziali del contributo: *“La convinzione che la natura della norma non sia sostanziale discende dall'insussistenza di alcuni elementi fondamentali: la consapevolezza dal parte del contribuente, nel momento dell'adozione del comportamento, della natura illecita della condotta e, di conseguenza, l'esistenza sia di un obbligo conformativo sussistente sin da questo istante che di un dolo specifico...I concreti contenuti della fattispecie sia elusiva che abusiva (si pensi alla natura indebita del vantaggio tributario, al concetto di assenza di valide ragioni economiche e di validità delle ragioni stesse, al carattere abusivo della condotta stessa) si*

l'ente impositore e non il contribuente, il quale non poteva essere obbligato a disconoscere in sede di autodichiarazione un risparmio d'imposta asseritamente indebito (cd. obbligo conformativo)⁸⁰⁴.

Il secondo orientamento, invece, si fondava sulla natura sostanziale della norma antielusiva⁸⁰⁵ ed è stato avallato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 25537 del 30.11.2011.

rifanno a criteri necessariamente indeterminati, non esplicitati nel contesto normativo e rimessi, nel silenzio del legislatore, agli esiti del consolidarsi di interpretazioni giurisprudenziali nazionali e comunitarie: in altri termini a parametri comportamentali di normalità presunta estranei al sistema sanzionatorio" (pp. 1121-1122). Con specifico riferimento alle riflessioni sull'assenza dell'elemento soggettivo del dolo nella generalità dei casi di elusione o abuso del diritto, si richiama il passaggio: "poiché nell'istante del comportamento elusivo mancherebbe l'intenzionalità dell'illecito, in ragione della circostanza che la qualificazione della condotta del contribuente come divergente rispetto a quella palesata assume certezza solo con la definitività dell'avviso o con il passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole al contribuente, l'onere probatorio graverebbe sull'Agenzia che volesse dimostrare il contrario" (p. 1128). In senso conforme, ID., *La rilevanza penale dell'elusione/abuso: quali regole da un caso concreto?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2013, Parte I, pp. 81 ss. Fra gli altri Autori sostenitori della natura procedimentale dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, si segnala: A. GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega, cit.*, pp. 415 ss. Secondo Guidara, l'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 non poteva determinare la produzione di sanzioni amministrative in quanto costituiva una norma procedimentale che, non essendo destinata al contribuente, non stabiliva obblighi tributari di dichiarazione o versamento suscettibili di restare inadempiti e quindi di dar luogo ad una violazione. L'Autore aggiungeva che le sanzioni andavano escluse anche per difetto dell'elemento soggettivo e, in particolare, per la sussistenza dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria di cui all'art. 10, co. 2, dello Statuto dei Diritti del Contribuente. Egli, inoltre, giudicava un errore grossolano quello in cui incorrevano coloro che leggevano nel richiamo all'art. 68 D.Lgs. n. 546/1992 un indizio della sanzionabilità dell'elusione fiscale. Fra i contributi contrari all'irrogazione di sanzioni contro le pratiche elusive si rammentano anche S. UNGARO, *Comm. Trib. Reg. Lombardia, n.199/44/11 del 20 dicembre 2011- Niente sanzioni amministrative in caso di elusione*, in *Il Fisco*, n. 11/2012, fasc. 2, p. 1685. E. ZANETTI, *Applicabilità delle sanzioni pecuniarie e rilevanza penale delle condotte elusive*, in *Il fisco*, n. 17/2012, fasc. 1, p. 2599; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali, cit.*, pp. 488-490. Fra gli argomenti dedotti rientrava: la mancata previsione di sanzioni nel disposto dell'art. 37-bis (Ungaro), il carattere sufficientemente punitivo della "sanzione" rappresentata dal disconoscimento degli effetti fiscali dell'operazione (Zanetti) e l'assenza della violazione di legge nell'elusione (Contrino). Quest'ultimo argomento è stato giudicato obsoleto e semplicistico da L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2009, p. 2394.

⁸⁰⁴ Tale indirizzo ha trovato seguito nella giurisprudenza di merito, come dimostrano alcune pronunce in cui la sanzionabilità amministrativa dell'elusione fiscale è stata esclusa per la mancata comminazione di sanzioni nell'art. 37-bis del DPR 600/73, la differenza ontologica tra violazione ed aggiramento delle norme di legge, nonché la proporzionalità della cd. "sanzione impropria" ossia della inopponibilità degli atti al Fisco. *Ex multis*, CTR Lombardia, sentenza del 7 gennaio 2014, n. 38; CTR Lombardia, sentenza del 23 dicembre 2011, n. 199; CTP Vicenza, sentenza del 28 gennaio 2009, n. 6; CTP Milano, sentenza del 13 dicembre 2006, n. 278.

Il Supremo Collegio ha sostenuto la sanzionabilità amministrativa dell'elusione fiscale sulla base di molteplici argomenti.

Il primo argomento consisteva nella rispondenza dell'art. 37-*bis* al requisito del “*fondamento normativo chiaro e univoco*” al quale la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha subordinato la sanzionabilità dell'abuso del diritto a partire dalle sentenze *Emsland-Stärke* e *Halifax plc*⁸⁰⁶.

Il secondo argomento era dato dall'idoneità della operazione elusiva ad integrare la fattispecie di infedele dichiarazione prevista dall'art. 1 co. 2, del D.Lgs. n. 471/97, che presuppone una divergenza tra il *quantum* di reddito o di imposta dichiarato e il *quantum* accertato senza specificare se debba derivare dalla violazione della legge e non dal suo mero aggiramento.

Inoltre, la Corte ha considerato rilevante il rinvio effettuato dall'art. 37-*bis*, co. 6, D.P.R. n. 600/73 ai criteri di determinazione dell'importo da iscrivere a ruolo previsti dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92, la cui rubrica conteneva il riferimento alle sanzioni pecuniarie.

L'*iter* motivazionale di tale sentenza è stato riprodotto o, comunque, ribadito anche nelle sentenze successive di guisa che l'indirizzo sulla natura procedimentale della disposizione antielusiva è risultato soccombente⁸⁰⁷.

Con riguardo, invece, al principio del divieto di abuso del diritto, la dottrina concordava sull'inapplicabilità delle sanzioni per la violazione del principio di legalità e del suo corollario di determinatezza⁸⁰⁸ mentre si è registrata una giurisprudenza non univoca.

⁸⁰⁵ Inter alia, si richiama: M. NUSSI, *Elusione fiscale “codificata” e sanzioni amministrative*, cit., pp. 1936 ss. L'Autore aderiva alla tesi della natura sostanziale dell'art. 37-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e sosteneva che si trattava di una norma speciale di riqualificazione che equiparava al presupposto d'imposta fattispecie diverse che ordinariamente non vi rientravano. Secondo l'Autore, un elemento che faceva propendere per la natura sostanziale della disposizione consisteva nell'assenza di una qualche forma di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, che necessariamente doveva essere prevista se l'art. 37 *bis* fosse stata davvero una norma procedimentale che non assegnava al contribuente alcun obbligo dichiarativo. Sul punto, si legge: “A mio avviso, la previsione di una norma antielusiva «rivolta» solo all'amministrazione finanziaria, pur implicando una deroga alla regola generale dell'obbligo dichiarativo, sarebbe certamente razionale ma dovrebbe essere prevista da una disposizione espressa ed accompagnata da una sorta di controllo necessario o comunque facilitato”. Un altro argomento utilizzato dall'Autore è dato dalla previsione del diritto di interpello di cui all'art. 21 L. n. 413/1991 giacchè quest'ultimo ha la funzione di qualificazione sostanziale. Sulla base di tale premessa concettuale, Nussi affermava che l'elusione fiscale tipizzata poteva sfuggire all'applicazione di sanzioni solo per effetto di disposizioni interne allo stesso sistema sanzionatorio. In particolare, l'Autore faceva giustamente riferimento alle costruzioni elusive poste in essere senza dolo o colpa oppure ai casi in cui sussistevano obiettive condizioni di incertezza sul corretto significato da attribuire alla normativa sostanziale.

⁸⁰⁶ Corte di Giustizia, sentenza del 14 dicembre 2000, *Emsland-Stärke GmbH*, causa C-110/99, punto 56; Corte di Giustizia, sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax plc et al.*, causa C-255/02, punto 93.

⁸⁰⁷ Tra le più recenti, va annoverata la seguente: Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 6 marzo 2015, n. 4561. Nella giurisprudenza di merito, tra le sentenze che hanno statuito la sanzionabilità amministrativa dell'elusione fiscale si ricordano: CTR Lazio, sent. 06.11.2015 n. 5801; CTR Friuli-Venezia Giulia, sent. 13.2.2014 n. 88; CTR Toscana, sent. 11.2.2013 n. 15.

⁸⁰⁸ La letteratura scientifica sul contrasto fra il principio generale antielusivo e il principio di certezza del diritto e legalità è estesa. Si richiamano *ex multis*, F. PEDROTTI, *Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta*, pp. 617-621; F. MARCHETTI,

In alcuni casi, in mancanza di un motivo specifico di impugnazione, le sanzioni amministrative irrogate dall’Agenzia delle Entrate venivano implicitamente dichiarate legittime alla pari dell’accertamento sull’abuso del diritto da cui dipendevano⁸⁰⁹.

In altri casi, le sanzioni amministrative venivano disapplicate. Cionondimeno, la Corte non affrontava il problema teorico della sanzionabilità amministrativa dell’abuso del diritto ma ricorreva all’esimente della obiettiva incertezza.

Segnatamente, l’esclusione delle sanzioni amministrative era giustificata dalla “*presenza di obiettive condizioni d’incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l’abuso di diritto*”⁸¹⁰.

A ben vedere, nelle pronunce più recenti e successive alla emanazione della Delega fiscale si è potuta cogliere una diversa tendenza argomentativa della giurisprudenza di legittimità: ravvisando il fondamento della regola generale antiabuso nell’art. 37-bis del DPR 600/73 e considerando che la condotta di infedele dichiarazione prevista dall’art. 1, co 2, del D.Lgs. n. 471/97 è a forma libera, il Supremo Collegio ha implicitamente finito per ammettere la sanzionabilità amministrativa anche dell’abuso del diritto⁸¹¹.

Con l’abuso di diritto si seppellisce il principio di legalità, cit., p. 630; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali, cit.*, p. 473; A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali, cit.*, p. 821; R. LUPI, *Lo scacco all’elusione uccide la certezza del diritto*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2009, Parte I, pp. 631-632; A. MANZITTI, *Abuse of Tax Law across Europe, cit.*, p. 1128. Specificamente sulla non sanzionabilità dell’abuso del diritto, cfr. L. R. CORRADO, *Le sanzioni amministrative sono applicabili in caso di abuso del diritto?*(Nota a Cassazione civile, 30/01/2013, n. 2234, sez. VI), in *Diritto e Giustizia* 2013, pp. 140 ss.. Persino la dottrina che sosteneva la sanzionabilità amministrativa dell’elusione fiscale tipizzata escludeva la legittimità delle sanzioni amministrative contro le fattispecie contrarie al principio giurisprudenziale antielusivo. A titolo esemplificativo, si veda: M. NUSSI, *Elusione fiscale “codificata” e sanzioni amministrative, cit.*, pp. 1936 ss. L’Autore si soffermava sul difetto di determinatezza della fattispecie, aspetto peraltro acuito dall’approccio della giurisprudenza che lo applicava “in modo del tutto asistemico ed irrazionale”. A proposito della carenza di tassatività della fattispecie abusiva quale fattore dirimente per escludere le sanzioni contro la stessa, si legge: «*se permane la situazione attuale allora l’indeterminatezza e la carenza di tassatività sono tali che i principi generali del diritto punitivo, superando l’astratta applicabilità della norma del D.Lgs. n. 471/1997, non conoscono ipotesi sanzionatorie; se invece si riesce a strutturare un criterio di qualificazione antielusiva “costruito” sui singoli presupposti, forse l’esito potrebbe divergere*». Di diverso avviso rispetto alla dottrina maggioritaria, si richiama C. ATTARDI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e sanzioni tributarie*, in *Il fisco*, n. 2/2011, fasc. 1, p. 212. L’Autore valorizzava le radici costituzionali del principio del divieto di abuso del diritto.

⁸⁰⁹ A titolo esemplificativo, si veda Cass. Civ., sezione V, sentenza del 17.10.2008, n. 25374.

⁸¹⁰ Cass. Civ., sezione V, sentenza del 25.5.2009, n. 12042. In mancanza di una espressa previsione, la soluzione enucleata dalla Corte di Cassazione è stata utilizzata anche dalla giurisprudenza di merito, come attesta la sentenza della CTR Emilia-Romagna n. 53 del 3.6.2009.

⁸¹¹ Di recente, Corte di Cassazione, Sez. V., sentenza del 21 marzo 2018, n. 7038. La Corte ha affermato che le sanzioni di cui all’art. 1 D.lgs. n. 471/1997 “sono irrogate quale naturale conseguenza dell’esito dell’accertamento volto a contrastare il fenomeno dell’abuso del diritto” e ha menzionato l’art. 10-bis L. n. 212/2000 come argomento a conforto della correttezza del principio enunciato in relazione ad una fattispecie elusiva ai sensi dell’art. 37 bis D.P.R. n.

Nelle sentenze più recenti, la Corte di Cassazione ha fondato la tesi della sanzionabilità dei comportamenti abusivi anche sulla presunta incompatibilità fra le obiettive condizioni di incertezza e l'elemento soggettivo che connota le condotte di elusione fiscale, vale a dire lo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale⁸¹².

5.2. Primi chiarimenti.

Stante il contesto dottrinale e giurisprudenziale sinteticamente delineato, la puntuale statuizione del legislatore delegato in ordine alla sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive ed abusive è certamente risultata positiva sul piano della certezza del diritto.

Negativo, invece, è il giudizio sulla soluzione adottata, il quale tuttavia necessita di essere ampiamente motivato.

Prima di entrare nel merito della questione, occorre svolgere almeno due osservazioni.

Per quanto riguarda la formulazione dell'art. 10-bis, co. 13, si osserva che il legislatore, utilizzando il verbo "restare salva", sembra dare per pacifica la sanzionabilità amministrativa sia dell'elusione fiscale che dell'abuso del diritto ancor prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-bis, la quale invece era questione controversa per le ragioni suesposte.

Sempre a proposito del dettato normativo, deve aggiungersi che il legislatore ha scelto di non fare riferimento ad una fattispecie specifica di illecito tributario ma di statuire genericamente la sanzionabilità amministrativa delle operazioni descritte dall'art. 10-

600/1973. In termini simili, si veda anche: *"Il predetto divieto [n.d.r. il divieto di abuso del diritto] si traduce poi nel citato principio antielusivo, che trova fondamento nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis"* e *"gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, art. 1, comma 2, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi come quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto"* in Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 6 marzo 2015, n. 4561, par. 8; analogamente, Cass. Civ., Sez. V., sentenza del 13 giugno 2014, n. 13475, par. 2. Nella giurisprudenza di merito, tra le sentenze che hanno ritenuto legittime le sanzioni amministrative irrogate in relazione a fattispecie di abuso del diritto cfr. CTR Veneto, sentenza del 26 ottobre 2015, n. 1611; CTR Lombardia, sentenza del 4 settembre 2015, n. 3756.

⁸¹² Difatti, si legge: *«Nella specie il giudice ha escluso la ricorrenza della detta incertezza normativa "a monte", in presenza dell'accertato elemento soggettivo inteso all'elusione»*, Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 28 febbraio 2017, n. 5088); simile ma più esplicita Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 28 febbraio 2017, n. 5091: *"Nella specie, come rilevato dalla controricorrente, il carattere necessariamente intenzionale dell'elusione, più volte affermato dal giudice d'appello – che presuppone nell'agire la finalità di ottenere un indebito risparmio d'imposta –, è incompatibile con uno stato di buona fede, determinato da un'obiettiva incertezza sulla portata delle norme impositive, essendo noto che ad integrare tale stato soggettivo non è sufficiente una situazione di dubbio circa la portata di una norma impositiva, dovendo il contribuente, anche in caso di dubbio, astenersi dal tenere la condotta potenzialmente illecita, facendo semmai riserva di ripetizione delle imposte eventualmente non dovute"*.

bis. La disposizione potrebbe pertanto risultare compatibile anche con futuri eventuali interventi legislativi tesi per esempio ad introdurre nel D.Lgs. n. 471/97 una fattispecie sanzionatoria speciale per tali fattispecie.

Passando alla seconda osservazione, si rammenta che l'art. 10-bis deve essere collocato nel contesto dei principi che reggono il sistema sanzionatorio amministrativo-tributario previsti dal D.Lgs. n. 472/1997.

La sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto o elusione fiscale, disposta dall'art. 10-bis co. 13 della L. 212/2000, non si traduce nella irrogazione incondizionata di sanzioni amministrative a tutte le operazioni sussumibili nella fattispecie astratta descritta nei primi tre commi.

Difatti, occorre ricordare che la condotta abusiva o elusiva può assurgere ad atto illecito e, per l'effetto, è passibile di essere sanzionata se sussiste l'elemento soggettivo, ossia se è stata posta in essere con dolo, ossia con coscienza e volontà, oppure con colpa, per effetto di negligenza, imprudenza o imperizia.

In particolare, dal momento che l'elusione fiscale è un fenomeno che fisiologicamente attiene al momento interpretativo, la non debenza delle sanzioni può derivare dall'assenza di colpevolezza in capo al soggetto agente ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 472/97⁸¹³ oppure dall'impossibilità del contribuente di pervenire allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria per la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'art. 6, co. 2, del D.Lgs. n. 472/97.

Quanto all'elemento della colpevolezza, nella relazione ministeriale il Governo ha affermato che l'applicabilità delle sanzioni amministrative è legittima *“ove ne ricorrano in concreto tutti i presupposti (a cominciare dalla sussistenza dell'elemento psicologico richiesto ai fini della configurabilità di una violazione amministrativa tributaria, non necessariamente presente nell'operazione abusiva, che – per quanto si è visto – si qualifica come tale in rapporto al suo risultato oggettivo)”*⁸¹⁴.

Quanto all'operatività dell'art. 6, co. 2, del D.Lgs. n. 472/97, non è punibile il contribuente che incorra senza colpa in un errore di diritto a causa di previsioni normative che la C.M. 180/E del 10.7.98 definisce *“equivocche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato”*.

L'art. 6 è anch'esso connesso al principio di colpevolezza⁸¹⁵ in quanto è dedicato alle cause di non punibilità in presenza delle quali l'irrogazione delle sanzioni va esclusa. L'art. 6, co. 2, attiene al cd. errore di diritto incolpevole ossia alle violazioni determinate *“da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle*

⁸¹³ A dimostrazione della opportunità di eccepire l'assenza dell'elemento psicologico in capo al contribuente, si veda la sentenza CTR Emilia-Romagna sent. 11.11.2015 n. 2320, § 21, in cui i Giudici di seconde cure hanno escluso l'applicazione delle sanzioni motivando che la complessità della fattispecie può aver dato luogo al convincimento di avere operato nei limiti fissati dalla legge per delineare i contorni di una operazione elusiva.

⁸¹⁴ Relazione illustrativa allo schema del DLgs. 128/2015 approvato, p. 14.

⁸¹⁵ Segnatamente, il primo comma dell'art. 5 D.Lgs. n. 472/1997 statuisce che *“Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa”*. Il secondo periodo concerne specificatamente l'ipotesi delle violazioni commesse dai consulenti fiscali e dispone che *“Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave”*.

disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento”.

L'esimente prevista dall'art. 6, co. 2, D.Lgs. n. 472/1997, oltre che dall'art. 10 L. n. 212/2000 e dall'art. 8 D.Lgs. n. 546/1992, trova applicazione solo se il risultato interpretativo è incerto per il giudice *“unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione”*⁸¹⁶.

In concreto, ciò si verifica quando la condotta prescritta dalla norma elusa non è esigibile dal contribuente stante l'oscurità del testo di legge ovvero il disorientamento sul suo significato provocato dalla prassi giudiziaria o amministrativa.

Avendo riguardo al divieto di abuso del diritto, la punibilità deve allora escludersi in tutti i casi in cui il contribuente non sia riuscito ad inquadrare giuridicamente l'operazione posta in essere entro la corretta disposizione di legge in ragione di una condizione di incertezza normativa inevitabile.

Sul piano probatorio, spetta però al contribuente medesimo dedurre e allegare i sintomi della ricorrenza delle *“obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni”* che hanno determinato la violazione oggetto del sindacato antielusivo⁸¹⁷.

⁸¹⁶ *Ex multis*, Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 28 febbraio 2017, n. 5088. La giurisprudenza di legittimità adotta un'interpretazione rigorosa e restrittiva dell'esimente. Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 6 settembre 2017, n. 20805: la condizione di obiettiva incertezza normativa che consente di escludere la punibilità del contribuente *“postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma ragionevolezza di una determinata interpretazione”*. La Corte ha aggiunto che la sussistenza di una condizione di oggettiva incertezza comporta l'*“impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile”*. L'esimente in esame riguarda la qualità oggettiva del testo normativo e va tenuta distinta dall'ignoranza soggettiva incolpevole del diritto, che è una figura distinta ma avente i medesimi effetti ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 472/1997.

⁸¹⁷ In tal senso, si è pronunciato il Supremo Collegio nella sentenza n. 439 del 14.01.2015..

Sezione II

Profili critici e ricostruttivi del regime sanzionatorio dell'abuso del diritto alla luce dei principi interni dell'ordinamento tributario

6. Il principio di proporzionalità. – 6.1. La parità di trattamento sanzionatorio fra condotte evasive ed elusive e la conseguente violazione dei principi di uguaglianza e di proporzionalità. – 6.2. La ragionevolezza e proporzionalità della pena secondo la giurisprudenza costituzionale italiana. – 6.3. La natura penale delle sanzioni pecuniarie. – 6.4. Prime considerazioni conclusive e possibili adeguamenti al regime sanzionatorio dell'abuso del diritto. – 7. Il principio di legalità. – 7.1. Il principio di legalità come divieto di integrazione analogica. – 7.2. Il procedimento di integrazione analogica e la GAAR. Gli argomenti della dottrina spagnola. – 7.3. Il principio di legalità come determinatezza e prevedibilità dell'illecito e della sanzione. La rilevanza dell'interpello anti-abuso ai fini sanzionatori. – 7.4. Prime osservazioni conclusive e possibili adeguamenti al regime sanzionatorio dell'abuso del diritto. – 8. Il principio di retroattività della norma sanzionatoria più favorevole. – 9. I trend attuali in materia sanzionatoria. – 9.1. Depenalizzazione degli illeciti tributari e previsione di sanzioni risarcitorie. – 9.2. Il ruolo complementare degli strumenti di *compliance* rispetto alle misure sanzionatorie. – 9.3. La maggiore incidenza della *compliance* sulla determinazione delle misure sanzionatorie. – 10. Il punto di equilibrio nell'attuale regime dell'abuso del diritto: garanzie procedurali e obblighi di *compliance*. – 11. Cenni a strategie antielusive più articolate. – 11.1. Il regime DOTAS e gli strumenti di ausilio per il contribuente. Il caso del Regno Unito. Premessa. – 11.2. La GAAR Guidance e il GAAR Advisory Panel. – 11.3. Il regime “Disclosure of Tax Avoidance Schemes” e le sanzioni per inadempimento. – 11.4. Il sistema delle *follower notices* e il cd. *accelerated payment notice*. – 11.5. Obblighi di comunicazione preventiva a pena di sanzioni e linee guida per i contribuenti. Il caso degli Stati Uniti. – 11.6. Strumenti di ausilio e sistemi di allerta in Australia e Nuova Zelanda. – 11.7. L'influenza dei regimi anti-abuso più evoluti in Canada. – 12. Osservazioni conclusive.

6. Il principio di proporzionalità.

6.1. La parità di trattamento sanzionatorio fra condotte evasive ed elusive e la conseguente violazione dei principi di uguaglianza e di proporzionalità.

In seguito all'entra in vigore dell'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000, le fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale continuano ad essere ricondotte nella sfera applicativa dell'illecito di dichiarazione infedele previsto dal D.Lgs. n. 472/1997. L'art. 1, co. 2, del suddetto decreto afferma che “*Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a*

*quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte*⁸¹⁸.

Come emerge dal tenore letterale della disposizione, essa è idonea a ricomprendere sia le fattispecie evasive che quelle elusive o abusive in quanto sanziona l'infedeltà dichiarativa senza distinguere a seconda delle modalità della condotta.

Tuttavia, queste ultime rilevano ai fini dell'applicabilità della circostanza aggravante prevista dal comma 3, in base al quale la sanzione è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Difatti, come si è anticipato nel commentare l'irrelevanza penale delle condotte abusive, si ritiene che i comportamenti fraudolenti posti in essere allo scopo di ostacolare l'accertamento dell'abuso del diritto non assurgano a fattispecie penali ma costituiscano circostanze aggravanti dell'illecito amministrativo.

Sul piano sanzionatorio amministrativo, pertanto, le operazioni di abuso del diritto o elusione fiscale comportano in astratto le medesime conseguenze sanzionatorie della violazione diretta delle norme tributarie: il soggetto che realizzi il presupposto impositivo e che non dichiari correttamente le componenti reddituali, i crediti o le imposte dovute oppure che si avvalga di una norma di favore senza rispettarne le condizioni è trattato allo stesso modo del soggetto che si limiti ad aggirarla oppure che si avvalga di una norma di favore soddisfacendone i presupposti soltanto sul piano formale.

In applicazione dei criteri previsti dall'art. 7, l'Amministrazione finanziaria è posta in condizione di adeguare l'importo concreto della sanzione per la condotta di infedele dichiarazione alla gravità della violazione e alla personalità del suo autore.

In particolare, la sanzione deve essere stabilita tenendo conto della gravità della violazione desunta dalla condotta dell'agente e dall'ammontare del danno subito dal fisco, ossia dall'importo della maggiore imposta accertata. Inoltre, essa va modulata in base alla personalità del trasgressore, che è desunta dai suoi precedenti fiscali, dalle condizioni economiche e sociali in cui versa e dal comportamento da questi assunto in seguito alla condotta per ridurre il danno arrecato all'erario.

Sebbene i criteri di graduazione della sanzione consentano di commisurare la sanzione irrogata in concreto al contribuente sia alla gravità della violazione che alla personalità del suo autore, essi tuttavia devono operare entro i limiti edittali prestabiliti dal legislatore⁸¹⁹.

In altre parole, la parità di trattamento sanzionatorio in astratto fra le due tipologie di condotta è inconfutabile, facendo sorgere legittimamente dei dubbi sulla sua conformità ai principi di uguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità delle sanzioni.

⁸¹⁸ Tale disposizione è riprodotta anche ai fini IVA nell'art. 5, co. 4, D.Lgs. n. 471/1997.

⁸¹⁹ Inoltre, come ricorda Dorigo, l'art. 7 D.L. n. 269/2003 determina un "effetto di evaporazione dei criteri di determinazione della sanzione". S. DORIGO, *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2018, Parte I, p. 1119.

Da un lato, le fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale e quelle di evasione determinano il mancato o il parziale pagamento dell'imposta dovuta, dunque offendono entrambe l'interesse del fisco alla completa e corretta percezione dei tributi.

Dall'altro, il comportamento elusivo si distingue da quello evasivo perché, sul piano strutturale, non implica mai una violazione diretta delle norme tributarie e non si caratterizza per l'occultamento parziale o integrale del presupposto impositivo. Inoltre, la definizione della condotta abusiva vietata è tale da non consentire al contribuente di prevedere l'irrogazione di sanzioni o di preterminare il loro importo con lo stesso livello di certezza del diritto con cui è in grado di prevedere gli effetti della violazione diretta di una disposizione tributaria. Cionondimeno, l'attività di controllo dei fatti realizzati dai contribuenti per ricostruirne gli effetti fiscali rimane indubbiamente difficoltosa, essendo necessario che gli uffici verifichino le peculiarità della singola operazione.

Fanno eccezione le operazioni che il contribuente segnala all'Amministrazione e che quindi non ledono né mettono in pericolo l'interesse alla trasparenza fiscale⁸²⁰, che costituisce un interesse procedimentale e un bene giuridico strumentale rispetto a quello finale rappresentato dalla corretta e integrale percezione dei tributi. Trattasi, in concreto, dei casi nei quali il contribuente ricorre allo strumento dell'interpello anti-abuso.

Le caratteristiche che contraddistinguono le fattispecie di abuso del diritto o elusione rispetto a quelle evasive costituiscono argomenti che la dottrina suole utilizzare anche per sostenere la contrarietà del regime sanzionatorio amministrativo dell'abuso del diritto al principio di legalità delle sanzioni.

Per fare più chiarezza, si vuole richiamare quella autorevole dottrina che ha evidenziato la necessità di prevedere un trattamento sanzionatorio distinto delle fattispecie abusive o elusive rispetto a quelle evasive.

Sammartino, per esempio, ha sostenuto che l'elusione fiscale andrebbe assoggettata a sanzioni civili o improprie. Qualsiasi altra sanzione amministrativa ma nella sostanza penale andrebbe esclusa per la legittimità o liceità del comportamento elusivo, che sul piano ontologico esclude la violazione di una norma, per l'assenza di una norma puntuale e specifica che descrive il fatto tipico punibile e per l'utilizzo da parte del legislatore di termini vaghi e criteri elastici che conferiscono una eccessiva discrezionalità all'Amministrazione finanziaria ledendo così il principio di certezza del diritto.

⁸²⁰ È stato sostenuto, infatti, che le condotte elusive e abusive sono anch'esse ingannatorie in un certo senso in quanto occultano lo scopo reale dei contribuenti. Dunque, le pratiche abusive non si distinguono da quelle simulatorie per l'assenza dell'elemento dell'inganno ma per il diverso oggetto dell'attività ingannatoria che nelle prime è costituito dallo scopo perseguito dal contribuente mentre nelle seconde dall'operazione concreta posta in essere. Cfr. J.J. ZORNOZA PÉREZ - A. BÁEZ MORENO, *The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A mistaken Starting Point*, in M. LANG - P. PISTONE - J. SCHUCH - C. STARINGER - A. STORCK - M. ZAGLER (a cura di), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Amsterdam, IBFD, 2010, p. 136: "In our opinion, even if both simulation and avoidance share a fake element, this refers to different objects. In sham transactions taxpayers lie about what has been labelled as "pure or real facts" (Was the price actually paid? Did that person really take part in that meeting?). In contrast, in abusive transactions, taxpayers do not hide real facts - actually they attempt to achieve their legal consequences - but the purpose of the transactions they have conducted".

Per Sammartino, l'esclusione di sanzioni amministrative per le fattispecie di elusione fiscale può essere motivata con gli stessi argomenti che giustificano la sua irrilevanza penale, ossia con il dovere di rispettare il principio di legalità nei suoi corollari di tassatività e determinatezza e nella sua accezione di prevedibilità della fattispecie⁸²¹.

Fra gli esponenti della dottrina che si sono pronunciati in senso contrario alla sanzionabilità amministrativa delle fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale previste dall'art. 10-bis, si richiama altresì Beghin, il quale ha sostenuto che l'art. 10-bis, pur essendo una disposizione più puntuale dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, costituisce una norma di principio o clausola generale o aperta che continua a riproporre le stesse problematiche di incertezza del diritto. L'Autore ha aderito all'indirizzo che ravvisa nell'attuale regime una violazione dei principi di uguaglianza e di proporzionalità a causa dell'equiparazione irragionevole del trattamento sanzionatorio delle condotte di evasione e quelle di elusione⁸²².

Beghin ha confutato quella posizione dottrinale, espressa *inter alia* da Giovannini, che ravvisa nell'art. 10-bis L. n. 212/2000 la disposizione che sancirebbe l'illiceità o illegittimità dell'elusione fiscale e quindi giustificerebbe l'applicazione di sanzioni amministrative per la violazione di una disposizione tributaria⁸²³. Difatti, l'Autore ha

⁸²¹ S. SAMMARTINO, *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2015, Atti del Convegno svoltosi il 27 e 28 novembre 2004 presso l'Università di Bologna, II Sessione – Fattispecie fiscali e reati tributari, pp. 411-412. In particolare, si richiama il passaggio in cui l'Autore ha sostenuto quale possibile soluzione la previsione di sanzioni civili o improprie. In particolare, egli ha affermato: “*Le stesse esigenze di certezza normativa e di tipicità dei comportamenti punibili che consentono di escludere che l'elusione possa essere sanzionata penalmente, valgono anche per il sistema sanzionatorio amministrativo*”. Sulla opportunità di prevedere unicamente sanzioni civili o improprie, v. “*non resta che ipotizzare una o più sanzioni diverse da quelle applicate nei confronti degli evasori, non solo per la misura, che dovrebbe essere di gran lunga inferiore, ma anche per la disciplina che non dovrebbe essere ispirata alla logica penalistica. Se si dovesse propendere per una pluralità di sanzioni, dovrebbe trattarsi di un sistema sanzionatorio amministrativo diverso da quello vigente; quest'ultimo continuerebbe a trovare applicazione nei soli confronti degli evasori....Altra soluzione ipotizzabile sarebbe quella di introdurre per i comportamenti elusivi esclusivamente sanzioni civili, consistenti nella previsione di interessi in misura superiore rispetto a quella ordinaria, o improprie, apprezzabili attraverso l'ampliamento dei poteri dell'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento.*”

⁸²² Prima dell'introduzione dell'art. 10-bis, ossia nella vigenza dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, la dottrina già segnalava la necessità di prevedere un trattamento sanzionatorio diverso dell'elusione e dell'evasione. Vedi, per esempio, A. GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, cit., pp. 425-426: “*la distinzione giuridica tra i fenomeni dell'elusione e dell'evasione, che è presente nel sistema...diventerebbe priva di significato se si assoggettassero entrambi al medesimo trattamento giuridico*”.

⁸²³ A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2016, Parte I, pp. 895 ss. In particolare, volendo richiamare le parole dell'Autore: “*Ora, se l'aggiramento della ratio legis è elemento intrinseco della condotta e il vantaggio (senz'altro indebito) è la sua conseguenza, anche l'abuso è il risultato della violazione diretta di una norma giuridica...È proprio la norma che vieta l'abuso a divenire oggetto di diretta violazione*” (p. 908). Secondo Giovannini, l'elemento strutturale essenziale dell'abuso del diritto in materia tributaria è rappresentato dall'aggiramento delle finalità della legge ma esso costituisce un illecito in quanto viola la norma che lo vieta, che è costituita dall'art. 10-bis L. n.

sottolineato che la sanzionabilità dell'elusione fiscale deriva dalla riconduzione di tali condotte nella fattispecie di infedele dichiarazione dunque l'art. 10-bis potrebbe costituire il fondamento normativo delle sanzioni solo se prevedesse l'obbligo del contribuente di predisporre la dichiarazione applicando le norme eluse⁸²⁴.

In senso conforme, si è espresso anche Miscali il quale ha escluso la sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto o elusione fiscale di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000 per l'assenza del presupposto ontologico dell'applicazione delle sanzioni, che è dato dalla violazione di disposizioni tributarie⁸²⁵.

In ordine alla contrarietà del regime sanzionatorio amministrativo tributario dell'abuso del diritto ai principi di legalità, uguaglianza e proporzionalità, si menziona anche Consolo il quale ha criticato l'indeterminatezza della fattispecie abusiva e, in particolare di alcuni elementi costitutivi, come l'assenza di sostanza economica e l'esimente dell'assenza di valide ragioni economiche, che sono lasciati all'apprezzamento caso per caso dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, l'Autore ha evidenziato l'irragionevolezza della estensione del medesimo trattamento sanzionatorio previsto per le condotte evasive all'abuso. Dunque, Consolo ha ravvisato per le stesse ragioni non solo una violazione del principio di legalità e del suo corollario di determinatezza ma anche la violazione dei principi di proporzionalità e di uguaglianza in quanto l'attuale sistema non permetterebbe di differenziare l'importo delle sanzioni secondo che il contribuente abbia realizzato una violazione diretta oppure soltanto un aggiramento della normativa tributaria⁸²⁶.

212/2000. L'Autore non affronta la tematica delle sanzioni ma è chiaro che una ricostruzione di questo tipo è in grado di giustificare la scelta sanzionatoria adottata dal legislatore italiano.

⁸²⁴ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, cit., p. 2211: «Nemmeno si potrebbe affermare che la sanzione tributaria è dovuta in quanto il contribuente, nel conseguire vantaggi fiscali indebiti, viola direttamente il citato art. 10-bis. Invero, l'art. 10-bis, come clausola generale, sembra costituire un limite all'autonomia negoziale, cosicché, una volta superato quel limite, la disposizione darebbe violata (non meramente aggirata). Va tuttavia rilevato che, nel nostro ordinamento, le sanzioni tributarie sono ancora collegate all'infedele dichiarazione. Non basta pertanto ragionare in termini di violazione dei limiti posti all'autonomia negoziale: si deve creare un collegamento tra quella violazione e il contenuto della scheda dichiarativa. Per arrivare a un simile risultato si dovrebbe tuttavia dimostrare che l'art. 10-bis dello Statuto obbliga il contribuente a esporre nella propria dichiarazione la fattispecie economica elusa, non già quella elusiva-abusiva.»

⁸²⁵ M. MISCALI, *Contributo allo studio dell'abuso del diritto tributario*, cit., pp. 1399-1400.

⁸²⁶ G. CONSOLO, *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, n. 39/2015, pp. 3966 ss.. Si richiama il punto più significativo della trattazione che attiene alla lesione dei principi di proporzionalità ed uguaglianza: «Poiché il legislatore delegato sembrerebbe aver previsto una sanzionabilità amministrativa "piena" dell'abuso del diritto, la determinazione della sanzione applicabile alle condotte elusive dovrebbe essere operata applicando i medesimi criteri ed i medesimi livelli edittali dettati dal legislatore in punto di punibilità delle condotte evasive. Una tale conclusione suscita però diversi dubbi. Se così è, infatti, in primo luogo, l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente risulterebbe incompatibile con il principio di proporzionalità; in secondo luogo, esso potrebbe profilarsi in contrasto anche con il principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost., posto che, sul piano sostanziale, il legislatore ha affermato l'indipendenza e l'autonomia del divieto anti-abusivo all'interno dell'ordinamento, non sarebbe ragionevole ritenere che, sul piano

Anche la dottrina straniera concorda sulla necessità di distinguere le conseguenze dell'elusione fiscale da quelle dell'evasione fiscale, a pena di violazione dei principi di uguaglianza e di proporzionalità. Si richiama, in particolare, la recente monografia di Alldridge in cui si sostiene che gli effetti dell'abuso del diritto possono esaurirsi nell'applicazione della disciplina fiscale elusa: *“a more principled approach would have been only to adjust the liability to tax”*⁸²⁷.

Alla base del ragionamento vi è una riflessione sulla contrapposizione fra l'evasione e l'elusione, la quale è pregiudicata dall'utilizzo improprio dei due termini nella giurisprudenza, dottrina e nei documenti politici, dall'espansione del significato di pianificazione fiscale aggressiva, dalla realizzazione di condotte evasive o persino fraudolente poste in essere in modo tale da apparire come schemi elusivi (si legge: *“A fraud can be set up to resemble an avoidance scheme”*), dalla previsione di sanzioni anche per i casi di violazione della GAAR, dalla mancanza di una distinzione fra l'evasione fiscale *offshore* e l'elusione fiscale *offshore*, dalla rilevanza penale di condotte originariamente qualificate come elusive e dalla previsione di condotte di evasione fiscale che non richiedono il dolo⁸²⁸.

6.2. La ragionevolezza e proporzionalità della pena secondo la giurisprudenza costituzionale italiana.

Per riflettere sulla proporzionalità delle sanzioni previste nei casi di abuso del diritto o elusione fiscale con metodo rigoroso, si reputa utile richiamare la giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana sulla proporzionalità delle pene stabilite dal legislatore.

La premessa da cui la Corte Costituzionale sviluppa il suo ragionamento è rappresentata dal principio di legalità e dal riconoscimento della discrezionalità del legislatore, al quale compete la determinazione delle pene⁸²⁹.

strettamente sanzionatorio, esso vada accomunato ad altra e distinta condotta quale quella evasiva».

⁸²⁷ P. ALLDRIDGE, *Criminal Justice and Taxation*, Oxford University Press, 2017, p. 36. Vedi anche: *“The taxpayer who sets out to reduce his/her liability by lawful means is, and should be, in a different position from s/he who seeks to do so by unlawful means.... Whereas the standard remedy in the case of avoidance is to charge the rule – to put in place anti-avoidance provision or similar, or change the tax consequences of actions – the standard ‘solution’ to any crime are to invest in detection and enforcement, raise the penalties, and change the rules of evidence so as to make it easier for convictions to be achieved”* (pp. 33-34).

⁸²⁸ L'Autore insiste sull'importanza di tenere distinti i due fenomeni per farne derivare le corrette conseguenze anche sul piano sanzionatorio: *“While the line between avoidance and evasion has certainly been blurred a few times, it should be sustained”* (Ivi, p. 36); *“Attempts to equate aggressive or any other form of avoidance with evasion should be resisted”* (Ivi, p. 40). Significativo è il passaggio in cui legge: *“Even offshore, tax evasion differs from avoidance: it is criminal. The taxpayer has property as a result of under- or non-declaration of income or capital gains or other taxable events, or the making of untrue representations in order to gain relief from taxation. Either the property is already in, or the taxpayer sends it to, a bank account or other investment vehicle offshore by using which it will be impossible or unlikely to connect the beneficial owner to the property, and hence to levy tax upon the beneficial owner”* (Ivi, pp. 150-151).

⁸²⁹ Corte Cost., sentenza n. 179 del 2017, par. 4.1: *“Cardine della cornice costituzionale di riferimento è il principio di legalità sancito all'art. 25 Cost., per cui le scelte sulla misura della*

Tuttavia, la Corte Costituzionale riconosce il proprio potere di sindacare la misura sanzionatoria sotto il profilo della sua ragionevolezza e proporzionalità alla gravità dell'illecito⁸³⁰.

Segnatamente, la Suprema Corte ha stabilito che l'art. 3 della Cost. impone che il legislatore svolga le proprie valutazioni politiche nel solco della razionalità, senza causare disparità di trattamento ingiustificate.

Al fine di evitare illegittime interferenze con l'esercizio del potere legislativo, la Corte ha precisato che il suo intervento consiste prevalentemente nell'accertare l'"irragionevolezza estrinseca" della misura sanzionatoria, ossia nel comparare la stessa con altre già esistenti e nell'individuare la soluzione sanzionatoria costituzionalmente obbligata. Tale analisi si risolve nella ricerca del *tertium comparationis*, ossia di una condotta comparabile a quella oggetto della misura contestata per quanto attiene alla condotta tipica, all'oggetto materiale e al bene giuridico tutelato, e nella comparazione delle misure sanzionatorie rispettivamente previste dal legislatore⁸³¹.

pena sono affidate alla discrezionalità politica del legislatore". Più risalente nel tempo la sentenza n. 341 del 1994 ove si legge "il principio secondo cui appartiene alla discrezionalità del legislatore la determinazione della quantità e qualità della sanzione penale costituisce un dato costante della giurisprudenza costituzionale che deve essere riconfermato: non spetta infatti alla Corte rimodulare le scelte punitive effettuate dal legislatore, né stabilire quantificazioni sanzionatorie" (par. 2).

⁸³⁰ Corte Cost., sentenza n. 179 del 2017, par. 4.1: *"Detta discrezionalità [politica del legislatore], tuttavia, non può essere assoluta, dovendosi misurare con altri principi costituzionali, tra cui il fondamentale principio di eguaglianza contenuto all'art. 3 Cost., che esige un diritto penale non arbitrario, non irragionevole e non sproporzionato, nonché i principi di cui all'art. 27 Cost....La traiettoria della giurisprudenza costituzionale in materia di pena, pertanto, si dispiega tra due poli, in costante tensione tra loro: da un lato, il dovuto riguardo alle scelte politiche, quale componente necessaria del principio di legalità; dall'altro, la indefettibile tutela degli ulteriori principi e diritti costituzionali, a cui deve conformarsi anche il legislatore della punizione". Sul limite di ragionevolezza alla discrezionalità del legislatore, Corte Cost., sentenza n. 409 del 1989, par. 6; analogamente, con la sentenza n. 218/1974 la Corte Cost. ha affermato che "Questa Corte, con giurisprudenza costante, ha deciso che rientra nella discrezionalità del legislatore statuire quali comportamenti debbano essere puniti e quali debbano essere la qualità e la misura della pena e che, quando siffatto potere sia contenuto nei limiti della razionalità, non vi è violazione dell'art. 3 della Costituzione".*

⁸³¹ Si richiama la recente sentenza n. 35 del 2018 in cui la Corte ha confermato il suo potere di sindacare scelte legislative irragionevoli o arbitrarie mediante la comparazione delle fattispecie normative omogenee e delle corrispondenti misure sanzionatorie. La Corte ha precisato che la quantificazione delle soglie di punibilità non dovrebbe rientrare nella comparazione fra le pene in quanto risponde a logiche distinte: *"Resta quindi escluso, in linea generale, che possa postularsi un principio di necessaria proporzionalità tra il livello delle soglie di rilevanza penale del fatto e l'intensità della risposta sanzionatoria"* (par. 9). Tale sentenza ha riguardato il confronto fra la fattispecie di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater D.Lgs. n. 74/00, nella versione antecedente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015, e quella di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000. Un'altra pronuncia in materia tributaria è rappresentata dalla sentenza n.80/2014 concernente la fattispecie di cui all'art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000, posta a confronto con gli illeciti di infedele ed omessa dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5.

La Corte Costituzionale ha accentuato che il suo sindacato di legittimità non è diretto ad elaborare una risposta punitiva *ex novo* quanto, piuttosto, ad attingere dalle soluzioni legislative già previste quella che abbia un fondamento logico e giuridico. Proprio in ragione di ciò, la Corte Costituzionale richiede ai remittenti di individuare gli illeciti da assumere come termini di confronto⁸³².

Accanto alla “ragionevolezza estrinseca” della pena, la Corte Costituzionale menziona anche la cd. “ragionevolezza intrinseca” che consiste nella proporzionalità della pena alla gravità dell’illecito in sé considerato. Giacchè la Suprema Corte evidenzia la necessità di fondare la sua valutazione su un *tertium comparationis* al fine di rispettare il principio di separazione dei poteri, tale verifica presenta dei punti di contatto con l’analisi della “ragionevolezza estrinseca”⁸³³.

Il principio di proporzionalità della pena è codificato nell’art. 49, par. 3, della Carta di Nizza e costituisce una declinazione del principio di ragionevolezza di cui all’art. 3 Cost.⁸³⁴. Inoltre, esso viene ricondotto dalla Corte Costituzionale all’art. 27 della Cost. nella parte in cui sancisce il principio della responsabilità penale personale (co. 1) e la finalità rieducativa della pena (co. 3), considerata come una qualità ontologica della pena⁸³⁵. Infatti, una misura sanzionatoria che sia irragionevole e sproporzionata alla gravità del fatto violerebbe entrambi i principi⁸³⁶.

⁸³² Sulla necessaria indicazione del *tertium comparationis*, si richiamano a titolo esemplificativo: Corte Cost., sentenza n. 148 del 2016, par. 2.1.

⁸³³ Corte Cost., sentenza n. 179 del 2017, par. 4.5: “«[a]nche nel giudizio di “ragionevolezza intrinseca” di un trattamento sanzionatorio penale, incentrato sul principio di proporzionalità, è [...] essenziale l’individuazione di soluzioni già esistenti, idonee a eliminare o ridurre la manifesta irragionevolezza lamentata (sentenza n. 23 del 2016)....De l resto, alla Corte è consentito rettificare le scelte del legislatore solo «in riferimento a grandezze già rinvenibili nell’ordinamento (sentenze n. 148 del 2016 e n. 22 del 2007)» senza «sovrapporre, dall’esterno, una dosimetria sanzionatoria eterogenea rispetto alle scelte legislative» (sentenza n. 236 del 2016)”.

⁸³⁴ Sulla derivazione del principio di proporzionalità dall’art. 3 Cost., si richiama la sentenza n. 341 del 1994 in cui la Corte Costituzionale ha confermato la propria giurisprudenza precedente secondo cui “il principio di uguaglianza, di cui all’art. 3, primo comma, Cost., esige che la pena sia proporzionata al disvalore del fatto illecito commesso, in modo che il sistema sanzionatorio adempia nel contempo alla funzione di difesa sociale ed a quella di tutela delle posizioni individuali” e “il principio di proporzionalità...nel campo del diritto penale equivale a negare legittimità alle incriminazioni che, anche se presumibilmente idonee a raggiungere finalità statuali di prevenzione, producono, attraverso la pena, danni all’individuo (ai suoi diritti fondamentali) ed alla società sproporzionatamente maggiori dei vantaggi ottenuti (o da ottenere) da quest’ultima con la tutela dei beni e valori offesi dalle predette incriminazioni” (par. 2).

⁸³⁵ A tal proposito, già nella sentenza n. 341 del 1994 la Corte Costituzionale riconosceva di aver maturato la convinzione che la finalità rieducativa della pena costituisce “una delle qualità essenziali e generali che caratterizzano la pena nel suo contenuto ontologico, e l’accompagnano da quanto nasce, nell’astratta previsione normativa, fino a quando in concreto si estingue implicando costantemente l’esigenza di proporzione tra qualità e quantità della sanzione, da un parte, e offesa, dall’altra” (par. 2).

⁸³⁶ Corte Cost., sentenza n. 179 del 2017: «Radicato nell’art. 3 Cost. e nei principi di uguaglianza e ragionevolezza di cui costituisce una delle possibili declinazioni, il principio di proporzionalità della pena è altresì presupposto dall’art. 27 Cost....la finalità rieducativa, cui la pena deve tendere «da quando nasce, nell’astratta previsione normativa, fino a quando in

Posto che la Corte Costituzionale qualifica irragionevole il trattamento sanzionatorio non solo quando è difforme da quello di un illecito comparabile ma anche quando coincide con quello di un illecito oggettivamente diverso, con riferimento a questa seconda ipotesi (trattamento uguale di situazioni diverse) la Suprema Corte ha affermato che “è consentito al legislatore includere in uno stesso modello di genere una pluralità di fattispecie diverse per struttura e disvalore: in questi casi sarà il giudice a fare emergere la differenza fra le varie sottospecie in ragione del loro diverso disvalore oggettivo ed a graduare su questa base, nell’ambito delle pene edittali, quelle da irrogare in concreto”⁸³⁷.

In altri termini, in base a quanto statuito dalla Corte Costituzionale, le pene che presentano un intervallo edittale piuttosto ampio sono idonee a rimediare all’apparente violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza in quanto consentono al giudice di graduare la pena in proporzione alla gravità del fatto. Tuttavia, dalla giurisprudenza costituzionale emerge che l’individuazione del disvalore oggettivo del fatto va tenuta distinta dalla individualizzazione della pena pertanto il legislatore è sempre tenuto ad articolare la norma sanzionatoria conformemente al canone di ragionevolezza⁸³⁸.

6.3. La natura penale delle sanzioni pecuniarie.

La valutazione della proporzionalità del regime sanzionatorio dell’elusione fiscale prevista dall’art. 10-bis L. n. 212/2000 importa necessariamente una riflessione sulla natura e sulle funzioni delle sanzioni amministrativo-tributarie di infedele dichiarazione nell’ordinamento italiano.

Come si è visto nel capitolo precedente, sia la Corte EDU che la Corte di Giustizia qualificano penali le sanzioni che sono tali per la loro natura, funzione e gravità e superano il criterio formalistico della classificazione operata dai legislatori nazionali.

In realtà, nel nostro sistema la discussione sulla vera natura delle sanzioni tributarie affonda le sue radici in un dibattito dottrinale apertosi negli anni Trenta del secolo scorso, dopo l’entrata in vigore della legge n. 4 del 1929 che ha segnato per la prima volta una netta distinzione fra le violazioni delle disposizioni penali della materia tributaria e le violazioni delle norme fiscali e le rispettive categorie di sanzioni⁸³⁹.

concreto si estingue», è un principio che «seppure variamente profilato, è ormai da tempo diventato patrimonio della cultura giuridica europea, particolarmente per il suo collegamento con il “principio di proporzione” fra qualità e quantità della sanzione, da una parte, e offesa, dall’altra».

⁸³⁷ Corte Cost., ordinanza n. 145 del 1998.

⁸³⁸ Corte Cost., sentenza n. 285 del 1991, par. 2: “Poiché gli ambiti delle due sfere non vanno confusi, è compito del legislatore di rispettare quel rapporto attraverso un’adeguata articolazione dei trattamenti sanzionatori”.

⁸³⁹ G. SPINELLI, *Le preleggi penali finanziarie*, cit., pp. 9-10: “Due campi nettamente distinti sono assegnati alle violazioni delle disposizioni delle leggi finanziarie, quello penale vero e proprio, da un canto, quello civile-amministrativo, dall’altro, senza che per questo vi sia, però, creazione di due diritti, l’uno penale e l’altro finanziario, sibbene solo formazione di zone di attività del medesimo diritto, di cui le sanzioni non sono che una parte”.

La legge n. 4/1929 ha avuto il merito di individuare i diversi tipi di sanzioni e gli effetti corrispondenti. Alle sanzioni penali, comprensive della multa e dell'ammenda, venivano contrapposte le sanzioni civili, ossia le pene pecuniarie e le soprattasse⁸⁴⁰.

Le soprattasse, disciplinate dall'art. 5, erano determinate in una somma fissa corrispondente all'ammontare del tributo, ad una frazione dello stesso o ad un suo multiplo. La loro funzione era quella di risarcire l'Erario per il mancato o ritardato pagamento del quantum dovuto⁸⁴¹. Si trattava di sanzioni accessorie, che potevano essere comminate anche contro le violazioni penalmente rilevanti, aggiuntive alle pene o alle pene pecuniarie⁸⁴².

Le pene pecuniarie, disciplinate dagli artt. 3 e 4, erano definite obbligazioni aventi carattere civile dunque erano contrapposte alle sanzioni penali e formalmente assimilate alle soprattasse. Tuttavia, diversamente da queste ultime, esse costituivano sanzioni autonome ed erano variabili, ossia comprese fra un minimo ed un massimo edittale.

Secondo la dottrina del tempo, le pene pecuniarie costituivano delle vere e proprie pene, che assolvevano ad una funzione punitivo-afflittiva e non alla funzione reintegratoria-risarcitoria tipica delle sanzioni civili⁸⁴³.

L'argomento principale su cui si fondava tale orientamento era costituito dal testo dell'art. 4 L. n. 4/1929 che aveva recepito il principio di individualizzazione della pena o proporzionalità della pena al reato. In particolare, esso stabiliva che l'importo delle

⁸⁴⁰ La legge 4/1929 prevedeva anche una serie di "sanzioni particolari", fra le quali la chiusura di un pubblico esercizio o negozio ovvero di uno stabilimento industriale o commerciale le quali erano considerate più propriamente dalla dottrina del tempo come provvedimenti di carattere strettamente amministrativo adottati dall'autorità amministrativa nell'esercizio delle sue funzioni (Spinelli) ovvero misure amministrative di sicurezza patrimoniale (Lampis).

⁸⁴¹ Bellini ha specificato che le soprattasse erano dirette a risarcire il danno emergente subito dall'erario a causa del mancato adempimento dell'obbligazione tributaria nei termini, giacché il lucro cessante dovuto alla mancata disponibilità in terminis degli importi dovuti dal contribuente era risarcito dagli interessi moratori. F. BELLINI, *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio tributario*, Canova Editore, Parma, 2003, pp. 89 ss.

⁸⁴² La dottrina sembra concorde nel riconoscere il carattere civilistico e la funzione meramente risarcitoria delle soprattasse, in ragione del loro importo predeterminato e, per l'effetto, della loro autonomia dall'indagine sui precedenti e sulla personalità dell'autore della violazione. Sul punto, Bellini richiama le posizioni di Capoccioli e di Cordeiro Guerra ma sembra discostarsene laddove afferma che le soprattasse avevano anche una funzione punitiva ed erano sanzioni in senso pieno. *Ibidem*.

⁸⁴³ Fra le posizioni più risalenti, si richiamano quelle di Zanobini condivise da Spinelli, illustrate e sviluppate in G. SPINELLI, *Le preleggi penali finanziarie*, cit., cap. VI-VII. Inoltre, fra i contributi contestuali alla legge 4/1929 che si sono espressi in tal senso si rinvia a G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, CEDAM, 1932. Lampis critica l'uso del termine "pena pecuniaria" riferito alle sanzioni amministrative finanziarie o fiscali e sostiene che il termine pena tradisca la vera natura di tali sanzioni. Più recentemente, v. F. BELLINI, *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio tributario*, cit., pp. 77 ss. Bellini ha sostenuto che la pena pecuniaria aveva funzione afflittivo-dissuasiva e costituiva un ibrido fra le sanzioni penali e quelle civili. Segnatamente, egli ha affermato che i dubbi sulla qualificazione delle pene pecuniarie sorgevano dall'uso del termine "obbligazione civile" e che esse configuravano delle sanzioni di natura penale e dagli effetti civili al fine di essere trasmissibili agli eredi.

pene pecuniarie doveva essere determinato discrezionalmente caso per caso, in proporzione alla gravità della violazione e alla personalità del suo autore⁸⁴⁴.

Dunque, le pene pecuniarie erano qualificate come delle vere e proprie sanzioni punitive per nulla dissimili da quelle penali. Spinelli, richiamando il pensiero di Zanobini, scriveva che non c'era una ragione giuridica che giustificasse la diversa collocazione sistematica sostanziale e processuale delle pene pecuniarie e che queste ultime continuavano ad essere “*conservate dall'Amministrazione finanziaria nel proprio diretto dominio come ultimo retaggio di un precedente molto maggiore potere*”⁸⁴⁵.

In considerazione di ciò, egli sosteneva la necessità di ricondurre le pene pecuniarie nella categoria delle ammende ossia delle sanzioni penali, oppure di trasformare le pene pecuniarie in autentiche sanzioni amministrative, la cui misura fosse direttamente collegata al danno da risarcire e quindi dipendesse unicamente dalla gravità e dalle modalità del fatto, a prescindere da indagini dell'elemento soggettivo del trasgressore⁸⁴⁶.

Dopo la L. n. 4/1929, il sistema tributario italiano risentì dell'influenza della L. 689/1981, cd. legge di depenalizzazione, che introdusse la disciplina generale in materia di illecito amministrativo, recependo il principio di legalità e il suo corollario di irretroattività delle norme sanzionatorie e i principi di personalità e colpevolezza⁸⁴⁷.

Difatti, il D.Lgs. n. 472/1997, contenente le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”, ha aderito al modello punitivo,

⁸⁴⁴ Nella sua monografia Bellini si è posto l'obiettivo di individuare le anomalie del sistema sanzionatorio amministrativo tributario. A proposito dell'art. 4 della L. 4/1929 egli ha osservato che sia il procedimento irrogatorio delle sanzioni tributarie che la natura dell'organo giudicante erano diversi da quelli penali e quindi mancava una fase istruttoria per l'accertamento dell'elemento soggettivo. L'attività amministrativa, infatti, era incentrata sulla verifica dell'elemento oggettivo e l'eventuale contenzioso tributario non rimediava all'assenza di indagini sull'elemento psicologico o scienvolontaristico in quanto taluni mezzi di prova erano indisponibili e spettava al contribuente l'onere di provare l'illegittimità dell'atto emesso nei suoi confronti. Egli ha richiamato anche il pensiero di altri esponenti della dottrina che si sono espressi sull'elemento psicologico richiesto dalle pene pecuniarie. *Inter alia*, sono menzionate le opinioni di Dus, secondo cui la ricerca dell'elemento psicologico è sommaria e si limita all'analisi dei precedenti dell'autore della violazione, di Maliverni, che ha messo in rilievo la prassi di non esaminare la personalità dell'autore dell'illecito, e di Cordeiro Guerra che ha constatato la prassi dell'Amministrazione finanziaria di limitarsi a valutare i precedenti senza effettuare accertamenti personologici sia in ragione dell'assenza di strutture organizzative per l'acquisizione dei dati sia per l'inadeguatezza degli organi. F. BELLINI, *op. cit.*, pp. 99 ss.

⁸⁴⁵ G. SPINELLI, *Le preleggi penali finanziarie*, CEDAM, 1933, p. 82.

⁸⁴⁶ *Ivi*, p. 92.

⁸⁴⁷ Le categorie logico-giuridiche del diritto punitivo amministrativo previste dalla L. 689/1981 non si estendevano alle violazioni amministrative tributarie in quanto l'art. 39, terzo comma, rinviava alla legge n. 4/1929 e all'ultimo comma indicava le uniche disposizioni che erano applicabili anche alle violazioni finanziarie. Dopo i tentativi esperiti dalla Commissione Santello per la revisione organica della L. n. 4/1929 nel 1978 e la proposta di legge “Visco” n. 2339 nel 1995 per la disciplina penalistica della pena pecuniaria e l'eliminazione della sovrattassa, la legge delega n. 662 del 23 dicembre 1996 all'art. 3, co. 133, delegò il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi per la revisione organica e il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali, dettando fra i principi e criteri direttivi l'implementazione nel sistema sanzionatorio amministrativo-tributario dei principi di legalità, personalità e colpevolezza e del principio di proporzionalità delle sanzioni sia in astratto che in concreto.

accogliendo i principi di legalità, personalità, colpevolezza e proporzionalità della sanzione.

La circostanza che il sistema sanzionatorio amministrativo-tributario sia informato ai medesimi principi del diritto penale ha indotto la dottrina a concludere che le sanzioni tributarie condividono la stessa funzione repressiva delle pene⁸⁴⁸. Fra gli altri argomenti a supporto di questa tesi, autorevole dottrina mette in evidenza che l'illecito tributario è posto a protezione dei medesimi interessi generali che sono tutelati dalle norme penali e che le sanzioni tributarie sono di importo considerevole⁸⁴⁹.

La natura afflittiva ed intimidatoria delle sanzioni pecuniarie è data per pacifica⁸⁵⁰, essendo peraltro stata confermata dallo stesso Ministero delle Finanze nella sua Circolare n. 180 del 10 luglio 1998 in cui commentava le disposizioni del D.Lgs. n. 472/1997⁸⁵¹.

⁸⁴⁸ La dottrina riconosce comunque che permangono ancora principi di matrice civilistica o riconducibili al radicale particolarismo fiscale. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2014, Parte I, p. 694.

⁸⁴⁹ F. BELLINI, *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio tributario*, cit., p. 181. Secondo Bellini, il sistema sanzionatorio tributario va equiparato a quello penale infatti nel paradigma dell'illecito *tout court* rientra l'illecito amministrativo di cui quello tributario è specie. In senso conforme, v. L. DEL FEDERICO, *Sistema amministrativo fiscale*, in G. INSOLERA – R. ACQUAROLI (a cura di), *Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale. Atti del Convegno – Jesi, 22-23 ottobre 2004*, Giuffrè, Milano, 2005. Del Federico sostiene che la funzione sanzionatoria amministrativa, essendo ausiliaria a quella sostanziale impositiva, è diretta ad assicurare il rispetto dell'ordinamento e, in particolare, l'interesse pubblico alla regolare percezione dei tributi ed al funzionamento del sistema tributario complessivamente inteso, ossia "l'interesse fiscale" alla percezione dei tributi pronta e perequata alla capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost.. Il bene protetto dall'illecito amministrativo tributario è dunque il medesimo tutelato dai reati. Per l'Autore sussiste una analogia ontologica fra reato e illecito amministrativo che si riflette sulla equipollenza fra le sanzioni. Analogamente, v. E. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, cit., p. 1116 e dottrina ivi richiamata: "Abbandonata la tesi della funzione risarcitoria delle sanzioni amministrative tributarie, l'impostazione maggioritaria – accolta dal legislatore – considera che il loro fondamento giuridico sia quello deterrente-dissuasivo proprio delle sanzioni penali, destinate ad una funzione preventiva generale e speciale, piuttosto che alla riscossione delle imposte". Sulla funzione repressiva delle sanzioni amministrative previste dai D.Lgs. n. 471 e 472 del 1997 e sulle conseguenze pregiudizievoli rispetto al principio del *ne bis in idem* per la mancanza di un coordinamento fra il procedimento tributario e quello penale, si richiamano le riflessioni svolte da A. PODDIGHE, *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso Nykänen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, cit., pp. 104 ss. Concorda sul carattere afflittivo del sistema sanzionatorio tributario anche C. SACCHETTO, *Sanzioni tributarie e CEDU*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2015, Atti del Convegno svoltosi il 27 e 28 novembre 2004 presso l'Università di Bologna, III Sessione – Problemi attuali di diritto penale tributario, pp. 483 ss.

⁸⁵⁰ F. BATISTONI FERRARA, *Art. 3 Principio di legalità*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II Accertamento e sanzioni, CEDAM, p. 732.

⁸⁵¹ Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III, Circolare del 10.07.1998 n. 180, Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le

6.4. Prime considerazioni conclusive.

La disciplina sanzionatoria dell'abuso del diritto introdotta dal legislatore solleva indubbiamente un problema di incompatibilità con il principio di proporzionalità.

Qualche autore è dell'avviso che gli effetti sostanziali dell'abuso del diritto, vale a dire l'inopponibilità degli strumenti giuridici utilizzati dal contribuente all'Amministrazione finanziaria e il disconoscimento del relativo risparmio d'imposta conseguito, andrebbero qualificati come una sanzione impropria o speciale incompatibile con qualsiasi altra misura punitiva⁸⁵².

Per i motivi esposti nel precedente paragrafo, tale ricostruzione non può essere condivisa in quanto l'effetto suddetto rappresenta una cd. sanzione civile, dagli effetti solo restitutori⁸⁵³. Dunque, l'effetto di inopponibilità non può essere qualificato come

violazioni di norme tributarie - Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni ed integrazioni. In particolare, si richiama il seguente passaggio: *“Va evidenziato, invece, che la previsione di un'unica tipologia di sanzione pecuniaria è estremamente importante anche dal punto di vista sostanziale, in quanto serve a chiarire che la funzione della sanzione tributaria è soltanto afflittiva e intimidatoria, ossia di deterrente rispetto alle violazioni, senza che si possa ancora ipotizzare una sua pretesa finalità anche risarcitoria. Non si può dubitare, infatti, che i principi cardine sui quali si fonda il nuovo regime sanzionatorio tributario e che hanno accentuato in maniera netta la colorazione penalistica della nuova sanzione (principio di legalità, di imputabilità, di colpevolezza, del favor rei, ecc.) trovano applicazione sia nei casi in cui la stessa debba essere determinata tra un limite minimo e un limite massimo, sia quando la sua misura è prefissata direttamente dalla legge”*.

⁸⁵² Fra i sostenitori di questa tesi, si segnala: A. GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, cit., pp. 415 ss. Secondo l'Autore, l'elusione fiscale appartiene all'area del lecito in quanto non comporta la violazione di una disposizione, diversamente dall'evasione che è illecita. Pertanto, essa non può essere assoggettata alle sanzioni amministrative ordinarie bensì soltanto ad una sanzione speciale che è unica sia a livello nazionale che a livello europeo e consiste nel disconoscere o ignorare le conseguenze fiscali favorevoli e rideterminare il carico tributario secondo le norme eluse, facendo riferimento alla “sostanza economica” delle costruzioni poste in essere. Tale reazione, che è comune a tutti i sistemi che hanno introdotto norme antiabuso, secondo l'Autore *“penalizza il contribuente, che perde o non consegue il vantaggio fiscale. Essa, cioè, può essere considerata una vera e propria sanzione”* (p. 433). La sanzione speciale è definita come una sanzione dal contenuto variabile che, in quanto tale, deroga alle sanzioni amministrative ordinarie eventualmente previste (p. 434).

⁸⁵³ Cfr. F. BELLINI, *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio tributario*, cit., pp. 77 ss.: le cd. sanzioni civili sono quelle tributarie per funzione ma civili per estrazione: per es. le nullità, le decadenze, gli interessi di mora. La funzione reintegratoria-ripristinatoria può tuttavia convivere con quella punitiva (cd. sanzioni “bifronti”, p. 96). Sulla funzione risarcitoria e di ripristino della situazione anteriore all'illecito propria delle sanzioni civili, v. anche G. GIULIANI – F. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, cit., pp. 3 ss., in particolare, pp. 9-10: *“Seguendo l'esposizione di Cannada-Bartoli, possiamo affermare che vengono comunemente e generalmente ritenute sanzioni civili la restaurazione dell'altrui diritto ed il risarcimento del danno...sembra a noi che la sanzione amministrativa si debba definire in termini negativi: non è sanzione penale, non è sanzione civile. Appare, però, già da queste prime battute...assai più vicino alla sanzione penale che non a quella civile. Infatti, essa intende «punire», non ripristinare..Si parla, infatti dal Baratti di «identità del carattere punitivo della sanzione nei due rami del diritto» (penale e amministrativo)”*.

una sanzione impropria – categoria di misure non qualificate né disciplinate dal legislatore come sanzioni ma aventi un'apprezzabile funzione afflittiva⁸⁵⁴ – e deve rimanere estraneo al giudizio di proporzionalità delle misure punitive previste per le fattispecie di elusione fiscale.

Adottando il metodo suggerito dalla Corte Costituzionale per valutare la ragionevolezza di una misura sanzionatoria senza entrare nel merito delle valutazioni discrezionali del legislatore, la riconducibilità dell'abuso del diritto o elusione fiscale nell'illecito di infedele dichiarazione e la conseguente applicazione di una sanzione pecuniaria dal 90% al 180% della maggiore imposta accertata può essere giudicata una misura sproporzionata.

Sul piano estrinseco, si ribadisce che tale sanzione coincide con quella prevista per le condotte evasive che presentano un disvalore ontologico superiore in quanto determinano la violazione e non il mero aggiramento delle disposizioni tributarie, comportano l'occultamento di fatti all'amministrazione finanziaria e determinano l'irrogazione di sanzioni prevedibili per il contribuente.

Sul piano intrinseco, si considerano le caratteristiche peculiari delle operazioni abusive e, in particolare, l'assenza di una violazione diretta delle disposizioni tributarie e la rilevanza delle circostanze del caso di specie che possono rendere imprevedibile l'accertamento e l'irrogazione di sanzioni.

Tale tesi potrebbe essere contestata facendo riferimento alla equiparazione della gravità degli effetti dell'abuso del diritto e dell'evasione sia sull'interesse fiscale *ex art. 53 Cost.* che sull'interesse procedimentale alla trasparenza fiscale. Tant'è vero che l'illecito amministrativo di infedele dichiarazione non attribuisce rilievo alle modalità della condotta, ma alla conseguenza del mancato o parziale pagamento dell'imposta dovuta (cd. danno conseguenza).

In risposta a questa critica, si invita a considerare la lesione del principio di proporzionalità quantomeno nelle ipotesi di interpello con esito non favorevole, in ragione della massima trasparenza fiscale che caratterizza il rapporto fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Difatti, se in caso di interpello favorevole e di successivo accertamento il problema non si pone per l'operatività dell'art. 11, co. 3, L. n. 212/2000, in caso di interpello con esito negativo il contribuente che ponga in essere ugualmente la condotta abusiva potrebbe subire sanzioni alla pari del contribuente che abbia omesso di palesare l'operazione agli Uffici per tentare di sfuggire ai controlli e alle possibili contestazioni di abuso del diritto.

Se si considera che per effetto del contraddittorio con l'Ufficio, il comportamento abusivo del contribuente perde la sua offensività rispetto al bene strumentale della trasparenza fiscale⁸⁵⁵, la condotta trasparente del contribuente andrebbe premiata prevedendo l'interpello con esito negativo come circostanza attenuante⁸⁵⁶.

⁸⁵⁴ Per una puntuale descrizione dell'esatto significato di sanzione impropria, v. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, cit., pp. 693 ss.

⁸⁵⁵ La trasparenza fiscale incide sulla valutazione del disvalore del fatto ai fini sanzionatori. Sul punto, v. A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione: nuovi capitoli di una 'saga (forse non) infinita*, cit., p. 499.

⁸⁵⁶ Il ragionamento che si sta seguendo è in linea con quella corrente dottrinale che auspica una maggiore valorizzazione del rapporto di collaborazione e trasparenza fra fisco e contribuente. F. MONTANARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni*

In vista dell'introduzione dell'obbligo di comunicazione preventiva obbligatoria degli schemi potenzialmente aggressivi transnazionali in attuazione della Dir. 2018/822/UE, occorre chiedersi quali potrebbero essere gli effetti sul versante sanzionatorio dell'adempimento di tale obbligo e i suoi rapporti con l'istituto dell'interpello.

Giacchè il legislatore europeo ha contemplato un sistema che individua nel consulente fiscale o nell'intermediario il soggetto obbligato principale a notificare gli schemi che soddisfano determinati indicatori di abusività e quindi suscettibili di costituire operazioni abusive, si è dell'avviso che l'interpello possa conservare la sua funzione anche in relazione a tali operazioni, essendo uno strumento a disposizione del contribuente.

Nei casi in cui l'obbligo di comunicazione preventiva venga assolto, la segnalazione dell'operazione potenzialmente abusiva all'Amministrazione finanziaria assicura la massima trasparenza fiscale dunque dovrebbe giustificare un abbattimento delle sanzioni come si è ipotizzato sopra nel caso di interpello del contribuente.

Nei casi in cui la notifica obbligatoria non venga effettuata, il contribuente potrebbe decidere di interpellare l'Amministrazione finanziaria e, fatte salve le sanzioni previste per l'inadempimento dell'obbligo di notifica, potrebbe in seguito beneficiare della riduzione delle sanzioni amministrative per la fattispecie elusiva o abusiva integrata.

La tesi sul trattamento sanzionatorio tributario differenziato delle condotte elusive e di quelle evasive potrebbe essere contestata anche in ragione della diversificazione dei loro effetti nel diritto penale: infatti, il legislatore ha escluso in assoluto la rilevanza penale delle prime, quale che sia l'importo del tributo evaso.

Rispetto a tali considerazioni, andrebbe messo in luce che la statuizione sulla impossibilità dell'abuso del diritto di integrare un reato tributario trova la propria ragione nel minore disvalore delle condotte di aggiramento o elusione delle disposizioni tributarie in confronto a quelle di violazione diretta, di frode e simulazione⁸⁵⁷. Infatti, a parità di imposta non versata e a fronte dell'inadempimento del medesimo obbligo di

del principio di offensività-proporzione, in Rivista di Diritto Tributario, n. 4/2017, Parte I, pp. 471 ss. In particolare, si richiamano i passaggi: "E' quindi necessaria la predisposizione di un apparato sanzionatorio capillare e caratterizzato da una certa duttilità rispetto alle esigenze del singolo periodo storico. Peraltro, anche il concetto di semplificazione amministrativa, ormai da anni costantemente cavalcato dalla politica, non identifica solamente la rimozione di obblighi ed adempimenti (a volte, effettivamente, superflui e ridondanti) quanto, piuttosto, la valorizzazione della trasparenza e della genuinità dei rapporti tra amministrazione ed amministrati" (p. 489); "L'evoluzione legislativa mostra essa stessa una embrionale (ma spesso farraginoso ed estemporaneo) evoluzione verso modelli ispirati alla prevenzione ed alla ricerca di soluzioni che vedono il contribuente quale "collaboratore necessario" del fisco, in taluni casi "premiato", mentre in altri "punito" (p. 491).

⁸⁵⁷ A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione: nuovi capitoli di una 'saga (forse non) infinita, cit.*, p. 496. L'Autore evidenzia che l'intervento del legislatore penale è ispirato alla logica della sussidiarietà penale e, con specifico riferimento al reato di infedele dichiarazione, osserva che "In assenza di frode, simulazione o di creazione ed utilizzo di documenti falsi, il ricorso alle fattispecie incriminatrici in materia dichiarativa deve essere limitato a condotte che presentino, comunque, un elevato disvalore d'evento (quantità d'imposta evasa) e di condotta (tipologia di elementi attivi e passivi rispettivamente omessi o indicati in dichiarazione)".

dichiarare e versare correttamente l'imposta dovuta, la fattispecie di abuso del diritto resta priva di effetti sul piano penal-tributario⁸⁵⁸.

Se si ammette che il disvalore delle due tipologie di condotta è diverso, allora il loro trattamento sanzionatorio andrebbe diversificato anche nelle ipotesi in cui l'imposta non dichiarata e versata sia inferiore alle soglie di punibilità previste dall'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000⁸⁵⁹.

In concreto, ciò potrebbe avvenire con l'introduzione di una disposizione sanzionatoria *ad hoc* prevista per le fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000 nel D.Lgs. n. 471/1997, che preveda un intervallo edittale inferiore a quello attuale (dal 90% al 180%).

In alternativa, potrebbe essere sufficiente la previsione di una circostanza attenuante dell'illecito di infedele dichiarazione per i casi di cui all'art. 10-bis L. n. 212/2000.

La prima soluzione pare preferibile in quanto assicurerebbe una definizione chiara e precisa del regime sanzionatorio dell'abuso del diritto o elusione fiscale distinguendolo dalle altre fattispecie. Per le ragioni di cui sopra, peraltro, la disposizione sanzionatoria dovrebbe contemplare gli effetti attenuanti dell'interpello antiabuso e della notifica preventiva degli schemi di pianificazione fiscale transnazionale potenzialmente aggressiva.

Un intervento legislativo come quello prospettato sarebbe coerente con la formulazione vigente dell'art. 10-bis che si limita a far salva la sanzionabilità amministrativa senza altro specificare.

Inoltre, come si è già visto nel par. 3.4, esso non si porrebbe in contrasto con i criteri direttivi contenuti nella L. n. 23/2014 giacché il legislatore delegante si era limitato a stabilire che l'intervento del delegato fosse ispirato al principio di proporzionalità delle sanzioni alla gravità delle violazioni, lasciandolo in sostanza libero di attuare tale principio nelle forme che ritenesse più opportune.

7. Il principio di legalità.

7.1. Il principio di legalità come divieto di integrazione analogica.

In materia penale, il principio di legalità è costituzionalizzato nell'art. 25, co. 2, Cost. in base al quale *“Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso”*.

Fra i corollari del principio di legalità, come noto, rientra anche il divieto di analogia in *malam partem*⁸⁶⁰.

⁸⁵⁸ Il tributo evaso assieme alla gravità della condotta costituiscono i parametri della proporzionalità delle sanzioni amministrative tributarie. G. INGRAO, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/2014, Parte I, pp. 976-978.

⁸⁵⁹ Un'ipotesi di questo tipo è stata avanzata in dottrina anche con riferimento alla cd. *“evasione interpretativa”*. *Ivi*, p. 982: *“In atto, infatti, la fattispecie di dichiarazione infedele racchiude situazioni caratterizzate da evidenti differenze in termini di insidiosità della condotta del trasgressore, per le quali si applica la medesima sanzione”*.

⁸⁶⁰ G. VASSALLI, *Analogia nel diritto penale*, in *Digesto (discipline penalistiche)*, Vol. I, Torino, 1987, p. 160.

Il divieto di utilizzare il procedimento analogico in materia penale è stabilito anche a livello sub costituzionale nell'art. 14 delle Preleggi che stabilisce: “*Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati*”.

L'*analogia legis* è contemplata dal legislatore italiano fra i criteri ermeneutici dunque è qualificata come metodo interpretativo. Essa, infatti, è prevista dall'art. 12 Preleggi, rubricato “*Interpretazione della legge*”, nella parte in cui si legge che “*Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe*” (comma 2, primo periodo)⁸⁶¹.

Non è pacifico se il principio di legalità previsto dall'art. 25, co. 2, Cost., sia applicabile anche alle sanzioni amministrative tributarie oppure soltanto alle pene *stricto sensu*⁸⁶². Tuttavia, attenta dottrina ha messo in luce come la Corte Costituzionale abbia in tempi recenti rivisto, sia pure con cautela, il proprio orientamento finendo per estendere il principio di legalità previsto dall'art. 25, co. 2, Cost. e i suoi corollari anche alle sanzioni amministrative aventi natura prevalentemente afflittiva⁸⁶³.

In ogni caso, l'art. 23 Cost. contempla la riserva relativa di legge delle prestazioni patrimoniali imposte, fra le quali possono comprendersi anche le sanzioni amministrativo-tributarie⁸⁶⁴.

Preme ricordare che la riserva di legge è interpretata con maggiore rigore proprio con riferimento alle prestazioni patrimoniali di tipo afflittivo rispetto a quelle di tipo risarcitorio o alle prestazioni fiscali⁸⁶⁵.

⁸⁶¹ In ordine alla distinzione fra analogia ed interpretazione estensiva nel diritto penale v. *ex multis*, F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Padova, 2001, p. 71; G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, Milano, 1999, p. 106; M. BOSCARRELLI, *Analogia e interpretazione estensiva nel diritto penale*, Palermo, 1955, pp. 168 ss .

⁸⁶² Sulla impossibilità di estendere i principi dell'art. 25 Cost. (oltre che quelli dell'art. 27) si è pronunciata anche la Corte Costituzionale con le sentenze nn. 33/2001, 150/2002 e 319/2002. Per una trattazione approfondita, R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Collana Univ. Firenze – Fac. Giurisprudenza, Giuffrè, Milano, 1996.

⁸⁶³ F. VIGANÒ, *Un'altra deludente pronuncia della Corte Costituzionale in materia di legalità e sanzioni amministrative 'punitive'*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 4/2017, p. 269 ss. L'Autore, a commento della sentenza della Corte Cost., n. 69 del 7.04.2017 osserva «*Rammenta in effetti la Consulta di avere già affermato che la garanzia costituzionale in parola “concerne non soltanto le pene qualificate come tali dall'ordinamento, ma anche quelle così qualificabili per effetto dell'art. 7 della CEDU (sentenza n. 196 del 2010)”*. Tale affermazione non conduce...a una impropria espansione del diritto penale, contraria ai principi di legalità e sussidiarietà , dal momento che l'attribuzione a una certa misura sanzionatoria delle garanzie proprie della pena non significa affatto l'attrazione ad ogni effetto di tale misura nel capo del diritto penale, bensì semplicemente il riconoscimento che tale misura – pur restando, ad ogni altro effetto, regolata dal diritto amministrativo – dovrà essere assistita da quelle garanzie che la Costituzione riserva appunto al diritto penale, tra le quali il principio di legalità della pena e i suoi corollari, primo fra tutti quello della sua irretroattività» (p. 270).

⁸⁶⁴ D. MORANA, *Art. 23 Cost.*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, CEDAM, Padova, 2011, p. 99 e dottrina ivi richiamata.

Inoltre, si è assistito al volontario adeguamento del legislatore ai principi penalistici in ragione della omogeneità di funzione afflittiva che accomuna le sanzioni tributarie e quelle penali.

Pertanto, il principio di legalità, con tutti i suoi corollari, è stato riconosciuto dal legislatore statale nella materia delle sanzioni tributarie con il D.Lgs. n. 472/1997.

Il principio di legalità, sancito dall'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997, implica che il sistema sanzionatorio amministrativo tributario è informato al principio della riserva di legge, al principio di irretroattività della norma punitiva e al principio di retroattività della legge posteriore più favorevole.

Nel commentare l'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997, la dottrina ha ricordato che ancor prima della sua introduzione il principio della riserva di legge veniva esteso anche alle sanzioni amministrative tributarie che fossero sostanzialmente penali⁸⁶⁶.

Tuttavia, non è necessario fare riferimento alla natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie pecuniarie per estendere anche a queste ultime il divieto di analogia.

Infatti, come ha chiarito il Ministero delle Finanze, *“L'articolo 3 ha un contenuto piu' ampio di quanto non dice il titolo. Il principio di legalita', infatti, presuppone la necessita' che la determinazione dei fatti che costituiscono violazione punibile sia riservata al legislatore. Con cio' si esclude in primo luogo l'integrazione analogica (da riferirsi a casi diversi da quelli considerati dalle norme sanzionatorie), ferma restando l'ammissibilita' in linea generale dell'interpretazione estensiva (riconducibile invece al contenuto intrinseco delle norme stesse)”*⁸⁶⁷.

Anche in dottrina si trova conferma del divieto di integrazione analogica nel settore sanzionatorio tributario⁸⁶⁸.

⁸⁶⁵ N. DOLFIN, *Art. 23 Cost.*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, CEDAM, Padova, 2011, pp. 105-106 e dottrina ivi richiamata.

⁸⁶⁶ F. BATISTONI FERRARA, *Art. 3 Principio di legalità*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II Accertamento e sanzioni, CEDAM, p. 734: *“Del resto, ancor prima che intervenisse il decreto legislativo in oggetto, la dottrina riteneva che la riserva di legge imposta dall'art. 25 Cost. si riferisse anche alle sanzioni amministrative e non solo a quelle penali, ove le dette sanzioni avessero funzione o natura di pena”*. Fra gli Autori che sostengono l'applicabilità dell'art. 25, co. 2, Cost. anche alle sanzioni amministrative tributarie, v. P. BORJA, *Diritto tributario*, p. 77, p. 560.

⁸⁶⁷ Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III, Circolare del 10.07.1998 n. 180, Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie - Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni ed integrazioni.

⁸⁶⁸ F. BATISTONI FERRARA, *Art. 3 Principio di legalità*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II Accertamento e sanzioni, CEDAM, p. 734 e dottrina ivi richiamata, secondo la quale: *“Il principio di legalità, sancito nel comma 1° dell'articolo, in quanto prevede che l'individuazione dei fatti che costituiscono violazione punibile sia attuata dal legislatore, implica che, nella materia, non sia possibile far luogo ad integrazione analogica (applicazione della sanzione a casi diversi da quelli contemplati nella disposizione incriminatrice, fatta salva l'interpretazione estensiva intesa a definire il contenuto intrinseco della previsione)”*. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, cit., pp. 693 ss. L'Autore considera il divieto di analogia *in malam partem* quale corollario dell'art. 23 Cost. (p. 719).

7.2. Il procedimento di integrazione analogica e la GAAR. Gli argomenti della dottrina spagnola.

Fra gli argomenti utilizzati per contestare la sanzionabilità dell'elusione fiscale o dell'abuso rientra il divieto di applicazione analogica *in malam partem*⁸⁶⁹.

Tuttavia, è controverso se l'applicazione della norma antiabuso implichi un procedimento analogico⁸⁷⁰.

In primo luogo, andrebbero distinte le due ipotesi di fattispecie abusiva: l'una si realizza quando il soggetto abusa di una disposizione di favore soddisfacendo solo formalmente i requisiti per fruire dell'agevolazione o esenzione; l'altra, invece, ricorre quando il contribuente realizza un'operazione o una serie di operazioni allo scopo principale di aggirare una o più norme impositive⁸⁷¹.

Nel primo caso, la contestazione di abuso del diritto non determina un processo analogico in quanto l'Amministrazione finanziaria si limita a disconoscere gli effetti fiscali dell'operazione realizzata.

Nel secondo caso, invece, la norma antiabuso potrebbe fungere da norma veicolo e determinare l'applicazione analogica della norma impositiva individuata dall'Amministrazione finanziaria alla fattispecie realizzata dal contribuente.

Coloro che non condividono questa lettura sostengono che l'applicazione analogica andrebbe esclusa per la mancanza del presupposto della *lacuna legis*: il contribuente, infatti, ha posto in essere quella determinata operazione qualificata successivamente come abusiva per fruire del trattamento fiscale che la norma impositiva formalmente applicabile prevedeva. Inoltre, ove c'è sviamento dalla corretta tassazione ossia esiste

⁸⁶⁹ Il principio di legalità esige che l'illecito sanzionato sia tipico e descritto in forma tassativa mentre il comportamento elusivo presenta il carattere dell'atipicità. In relazione ai comportamenti elusivi di cui all'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973, v. M. TRIVELLIN, *Art. 10 Statuto*, in FALSITTA – MARONGIU – FANTOZZI – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, CEDAM, Padova, 2011, p. 568 e dottrina ivi richiamata.

⁸⁷⁰ Idem. La dottrina più risalente condivideva la tesi secondo la quale la clausola antielusiva implica l'interpretazione analogica della norma elusa. Fra gli Autori che hanno descritto il funzionamento delle regole antiabuso ricorrendo al concetto dell'analogia (sia analogia legis che analogia iuris) v. S. LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, cit., p. 506: "Penso, infatti, che...dal punto di vista strutturale, costituiscano sempre disposizioni del tutto eccezionali, in quanto derogano alla fondamentale regola (ex art. 12 delle preleggi) per la quale il ricorso ai principi è ammissibile solo in assenza di espresse disposizioni di legge, e non anche per disattendere quel che da esse risulta".

⁸⁷¹ F. MOSCHETTI, *Introduzione - "Abusiva captazione" di norme fiscali di favore e "anticorpi" civilistici in uno "Stato sociale di diritto"*, cit., p. 5. L'Autore ha distinto l'elusione di norme impositive dall'«elusione di norme (in senso lato) agevolative, per la quale sarebbe più corretto parlare di "abuso" di norme di favore, o di "captazione abusiva" di norme in bonam partem, previste dal legislatore per situazioni diverse e con diverse finalità». Anche Schiavolin ha sostenuto la differenza fra l'abuso del diritto oggettivo, ossia la costruzione delle fattispecie in modo da aggirare le previsioni normative, da un lato, e l'abusivo sfruttamento di posizioni di vantaggio, quali crediti d'imposta, esenzioni, agevolazioni o diritti di detrazione, conseguite creando artatamente le condizioni per poterle invocare. Si richiama R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, ivi, pp. 67-69.

una norma elusa, la realtà sottostante è diversa dalla creazione di nuove realtà economiche ancora ignote al diritto sostanziale e dunque suscettibili di essere tassate per analogia.

Tale critica potrebbe essere respinta argomentando che l'operazione abusiva realizzata dal contribuente è necessariamente diversa da quella prevista dalla norma impositiva applicata, in quanto priva di sostanza economica, e diverge altresì da quella prevista specificatamente dalla norma impositiva elusa. Ciò potrebbe essere sostenuto in relazione ai casi in cui il contribuente realizzi una serie atipica e articolata di atti che sono soggetti ad una disciplina fiscale solo singolarmente considerati: la norma antiabuso, infatti, applica alla catena atipica di atti o negozi la norma impositiva che assume come presupposto d'imposta un diverso atto o negozio, produttivo però dei medesimi effetti economici complessivi.

Un'altra critica che potrebbe essere mossa contro la rilevanza dell'argomento del divieto di analogia *in malam partem* in materia di regime sanzionatorio dell'abuso del diritto consiste nell'affermare che tale divieto riguarda le norme sanzionatorie e che l'art. 1, co. 2, D.Lgs. n. 471/1997 descrive la condotta vietata come l'indicazione in dichiarazione di "un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante" senza specificare le cause della divergenza fra l'importo dichiarato e quello accertato, le quali potrebbero quindi coincidere indifferentemente con la violazione o il mero aggiramento delle norme impositive.

Tuttavia, in senso contrario si potrebbe dedurre che la condotta illecita di infedele dichiarazione, al di fuori delle ipotesi di violazione diretta delle disposizioni tributarie, si fonda sull'accertamento di una pratica abusiva ai sensi dell'art. 10-bis. Pertanto, se l'art. 10-bis include un procedimento analogico e concorre all'individuazione della condotta vietata di infedele dichiarazione, allora il divieto di integrazione analogica *in malam partem* comporterebbe l'illegittimità delle sanzioni amministrative nei casi di abuso del diritto o elusione fiscale.

Tali argomenti hanno interessato particolarmente la dottrina spagnola.

La dottrina spagnola maggioritaria ha escluso la sanzionabilità penale della clausola generale antiabuso focalizzandosi sulla natura giuridica della GAAR e sostenendo che essa implica un meccanismo di integrazione normativa nelle forme dell'applicazione analogica o della cd. riduzione teleologica⁸⁷².

Segnatamente, per gli esponenti di questa dottrina, la GAAR determina l'applicazione analogica delle norme impositive quando queste, avendo una formulazione sottoinclusiva, non ricomprendono le operazioni poste in essere dal contribuente e quindi vengono aggirate da quest'ultimo. La GAAR, invece, comporta una modifica per così dire riduttiva delle norme tributarie di favore quando queste presentano una formulazione sovrainclusiva e quindi riconoscono la posizione soggettiva di vantaggio (per esempio, un'agevolazione o esenzione) anche al contribuente che abbia abusato delle stesse. La GAAR, quindi, presuppone delle lacune normative da colmare: nel primo caso, trattasi di lacune palesi in quanto le norme impositive non ricomprendono

⁸⁷² A. BÁEZ MORENO – C. PALAO TABOADA, *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, cit., p. 186: "En efecto, aunque la consideración de la cláusula antiabuso como técnica de carácter integrativo sigue siendo dominante en nuestra doctrina...". L'Autore richiama fra gli i principali esponenti: Pérez Royo, Falcón Y Tella, Palao Taboada (nota n. 452).

determinate fattispecie che avrebbero dovuto essere assoggettate al medesimo trattamento tributario; nel secondo caso, la dottrina spagnola utilizza l'espressione "lacune occulte" per indicare come la disposizione normativa di favore sia difettosa e inadeguata e necessiti di una disposizione che ne corregga il disposto (per l'appunto, la clausola anti-abuso)⁸⁷³.

Sulla base di tale ricostruzione dogmatica della GAAR, i sostenitori della tesi richiamata escludono la punibilità delle condotte abusive per il divieto di interpretazione analogica *in malam partem* e, più in generale, per assicurare il rispetto del principio di legalità stabilito dall'art. 25.1 della Constitución española. La natura giuridica della GAAR è considerato un argomento assorbente e quindi idoneo a rendere superfluo qualsiasi altro motivo di esclusione delle sanzioni, prima fra tutti la violazione del principio di legalità sotto il profilo dell'imprevedibilità della fattispecie sanzionata⁸⁷⁴.

A supporto dell'esclusione di sanzioni contro la violazione dell'art. 24 della Ley General Tributaria 230/1963, la dottrina suole richiamare la sentenza della Corte Costituzionale (sentencia del tribunal Constitucional) n. 120 del 10 maggio 2005. Tuttavia, attenta dottrina ha osservato come la Corte abbia escluso la sanzionabilità penale della fraude a la ley tributaria senza entrare nel merito della natura giuridica della regola antiabuso, in forza dell'assenza nella condotta abusiva dell'elemento fraudolento o simulatorio e della violazione di legge richiesti dalla fattispecie penale prevista dall'art. 349 del Código Penal del 1973. In altri termini, la Corte avrebbe invocato il principio di legalità di cui all'art. 25.1 della Constitución española e il suo corollario del divieto di interpretazione analogica *in malam partem*, focalizzandosi esclusivamente sugli elementi costitutivi della fattispecie incriminatrice.⁸⁷⁵

⁸⁷³ La dottrina spagnola utilizza i termini *lagunas ocultas* e *lagunas ordinarias*. *Ivi*, pp. 192-193.

⁸⁷⁴ *Ivi*, pp. 182-183: "Lo que ocurre es que, partiendo del carácter integrativo de la cláusula de conflicto, el análisis del resto de argumentos resulta ocioso pues, en virtud de ese solo hecho, sería imposible reprimir penalmente dichas conductas. En efecto, si el principio de tipicidad penal se opone a que determinados elementos del tipo puedan ser integrados por analogía (u otro mecanismo de integración) y la cláusula de conflicto presenta dicha naturaleza, no tiene excesivo sentido plantear si en estos casos existe o no un engaño típico, estudiar los efectos que la norma de exclusión de responsabilidad en las infracciones tributarias (art. 15.3 LGT/2003) pueda desplegar en el ámbito penal ni por último, analizar si las cláusulas generales antiabuso adolecen de un excesivo grado de indeterminación tendencialmente contrario al principio penal e *lex certa*".

⁸⁷⁵ Si richiamano alcuni passaggi significativi della sentenza: "En el fraude de Ley (tributaria) o no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al afecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal)..De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente...y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal". Tribunal Constitucional, sentencia n. 120 10 de mayo 2005, BE núm. 136 Suplemento, 8 junio 2005, pp. 74 ss. *Ivi*, pp. 184-185: "la condena de megocios celebrado en fraude a lay tributaria podría vulnerar el principio del legalidad penal pero no tanto, como antes defendíamos, por el hechp de implicar una integración analógica de la cuota defraudada come del propio concepto de defraudación. A mi juicio éste es la razonamiento que deriva de algunas afirmaciones contenidas en dicho fundamento jurídico...el

La tesi secondo la quale l'abuso del diritto implica un'operazione di carattere analogico-integrativo valorizza l'autonomia di tale concetto rispetto ai criteri di interpretazione teleologico-sistematico delle norme tributarie giacchè il primo prevede il superamento del testo della disposizione tributaria, dal quale invece l'attività interpretativa non può prescindere⁸⁷⁶. Del resto, se davvero le norme generali anti-abuso corrispondessero a meri strumenti interpretativi esse sarebbero prive di utilità in quanto potrebbero essere sostituite dall'applicazione diretta della legge non osservata.

La dottrina spagnola contraria alla natura analogica o integrativa della GAAR afferma che l'elusione non postula una lacuna normativa in quanto la norma impositiva applicabile esiste e coincide con quella elusa dal contribuente. La GAAR sarebbe dunque inutile, essendo sufficiente l'interpretazione teleologica della norma elusa.

Tale argomento viene confutato sostenendo che l'interpretazione teleologica, a differenza dei meccanismi di integrazione, non permette di assegnare alla norma un significato diverso da quelli vari e possibili che si possono trarre dalle parole che utilizza⁸⁷⁷.

Sia in Germania che in Austria è sorta una disputa dottrinale sulla natura interpretativa o meno delle GAARs. Chi nega la natura interpretativa della GAAR sostiene che il processo di interpretazione deve assumere il testo di legge come punto di partenza e come limite dunque distingue il processo analogico da quello interpretativo⁸⁷⁸.

7.3. Il principio di legalità come determinatezza e prevedibilità dell'illecito e della sanzione. La rilevanza dell'interpello anti-abuso ai fini sanzionatori.

razonamiento del TC deja completamente al margen el problema de la cuota de defraudada y de la naturaleza jurídica del instrumento fiscal (en este caso el del fraude) que permite su determinación. En efecto, esta forma de entender el problema priva de toda relevancia jurídico-penal a la naturaleza jurídica de la cláusula antiabuso”.

⁸⁷⁶ Sui limiti all'attività interpretativa si è espresso K. Larenz (Metodología de la Ciencia del derecho, traduzione di M. Rodríguez Molinero de la 4ª edición alemana, Ariel, Barcelona, 1994) secondo il quale “interpretar implica elegir uno de los sentidos posibles de la expresión literal contenida en la ley” (e i criteri di interpretazione sono, in ordine gerarchico, quello logico-sistematico, quello storico e infine quello teleologico. *Ivi*, p. 85. Per Báez Moreno, invece, al fine di assicurare che alla disposizione sua attribuito un significato conforme al suo scopo, i criteri logico e sistematico e il criterio storico dovrebbero essere criteri ausiliari a quello teleologico. La dottrina spagnola maggioritaria, invece, suole porre sullo stesso piano i criteri interpretativi previsti dall'art. 3 del Código civil (p. 86).

⁸⁷⁷ *Ivi*, p. 193: “la restricción teleológica prescinde también del límite de la interpretación (el sentido posible de las palabras)”.

⁸⁷⁸ J.J. ZORNOZA PÉREZ - A. BÁEZ MORENO, *The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A mistaken Starting Point*, cit., pp. 142-143: “The text of a provision is just the starting point for its interpretation and, at the same time, the limit for this process as the interpreter cannot go beyond the possible meaning(s) given given to those words (Wortsinn in German legal theory). Thus, every interpretation must be literal as it departs, when determining the possible sense of the words, from written law....If all this is true, it seems evident that considering GAARs as a means to go beyond the letter of a tax statute implies a logical contradiction“.Qualche riga dopo, gli autori confermano che “real avoidance starts exactly there where the art of interpretation starts to fail”.

La tesi incentrata sulla natura integrativo-analogica della GAAR consentirebbe di prescindere dalla valutazione sulla rispondenza della disciplina sanzionatoria dell'abuso del diritto al principio di legalità.

Tuttavia, esso si profila come un argomento controverso, dunque impone di affrontare anche la conformità della norma antiabuso e delle rispettive sanzioni al principio di legalità, che oltre ad essere riconosciuto in materia sanzionatoria sia dalla CEDU che dal diritto primario dell'Unione, è un principio previsto nel nostro ordinamento a livello costituzionale e legislativo.

Avendo già approfondito il principio di legalità come interpretato dalla Corte EDU e dalla Corte di Giustizia e illustrato le ricadute di tale principio nel capitolo IV, sia consentito soltanto ricordare che tale principio in tutte le sue diverse declinazioni implica che le sanzioni devono avere un "fondamento normativo chiaro ed univoco" e che tale presupposto può dirsi integrato quando la fattispecie e le sanzioni sono prevedibili dal soggetto al momento della commissione del fatto. In sintesi, la nozione del principio di legalità a livello europeo assegna maggiore prevalenza ai corollari di determinatezza e prevedibilità legislativa rispetto al principio della riserva di legge. Inoltre, la valutazione di prevedibilità si estende sia all'illiceità della condotta che alla sanzione⁸⁷⁹ e deve essere condotta non solo in astratto ma anche in concreto, avuto riguardo per esempio anche al ruolo assunto dalla giurisprudenza nell'interpretazione delle disposizioni di legge.

Sulla base di tali argomenti, si è arrivati a mettere in discussione la conformità dell'art. 10-bis al principio di legalità nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria riqualifica fiscalmente le operazioni poste in essere dal contribuente assoggettandole a norme impositive diverse da quelle formalmente applicate e applica sanzioni commisurate all'onere fiscale rideterminato, che quest'ultimo non poteva prevedere. Difatti, posto che la sanzione "*si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato*", l'importo della sanzione dipende dalla ricostruzione operata dal Fisco ossia dall'operazione ipotetica che sostituisce ai fini fiscali quella posta in essere dal contribuente.

Il principio di legalità, che ispira l'intero sistema punitivo interno, impone al legislatore di descrivere la fattispecie con chiarezza e precisione in modo da assicurare ai consociati la prevedibilità delle condotte alle quali è ricollegata la comminazione di sanzioni⁸⁸⁰.

Pertanto, occorre tornare a riflettere sull'attitudine della norma antiabuso a soddisfare il requisito di determinatezza⁸⁸¹.

⁸⁷⁹ Nell'ordinamento interno, il principio di legalità richiede che siano legislativamente determinati gli elementi costitutivi della fattispecie. L. PAGNACCO, *Art. 25 Costituzione*, in FALSITTA – MARONGIU – FANTOZZI – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, CEDAM, Padova, 2011, p. 121 e giurisprudenza costituzionale ivi citata.

⁸⁸⁰ P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 561: "*La tassatività della previsione sanzionatoria è una regola che attiene alla tecnica di formulazione delle fattispecie punibili ed impone al legislatore un alto grado di precisione, di analiticità e di determinatezza nella predeterminazione normativa in ragione di un elevato grado di prevedibilità della sanzione da parte dei consociati*".

⁸⁸¹ V. M. TRIVELLIN, *Art. 10 Statuto*, in FALSITTA – MARONGIU – FANTOZZI – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., p. 568 e dottrina ivi richiamata: "*Il principio di*

Preliminarmente, la disposizione di cui all'art. 10-bis ha sostituito il principio generale antielusivo e ha espressamente sancito la sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto o elusione fiscale, dunque ha superato i dubbi sul rispetto del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost⁸⁸². Sicchè, non pare possibile reiterare la tesi sulla inidoneità di un principio generale a costituire un fondamento normativo chiaro ed univoco.

Cionondimeno, la codificazione del principio in una clausola non è sufficiente per ritenere quest'ultima conforme al principio di legalità e ai suoi corollari⁸⁸³.

Come è emerso dallo studio condotto nel Capitolo I, la GAAR per sua natura riconosce un ampio margine di apprezzamento all'Amministrazione finanziaria nell'interpretazione ed applicazione concreta dei requisiti elastici dalla stessa descritti⁸⁸⁴. Sebbene sia

legalità in particolare..impone che una determinata condotta possa essere sanzionata solo in quanto corrisponda ad un modello legalmente previsto e al contempo vieta che sia il contenuto precettivo, sia la conseguenza di natura sanzionatoria, possano essere dedotti attraverso un procedimento interpretativo di natura analogica”.

⁸⁸² La dottrina contraria all'applicazione di un generale divieto di abuso del diritto, infatti, affermava che i comportamenti elusivi dei contribuenti potevano essere contrastati soltanto da norme tributarie di rango primario di contenuto generale, semigenerale o particolare. V. N. DOLFIN, *Art. 23 Cost.*, in FALSITTA – MARONGIU – FANTOZZI – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, CEDAM, p. 111.

⁸⁸³ La GAAR, per sua natura, non contiene una definizione precisa in quanto la sua effettività dipende proprio dall'elasticità dei requisiti identificativi delle condotte abusive o elusive. L'argomento è sostenuto in termini più radicali da R. PREBBLE – J. PREBBLE, *Does The Use Of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?*, in *Victoria University of Wellington Legal Research Paper* n. 8/2012, ultime revisioni in data 13.02.2012, pp. 29, 41: “*general anti-avoidance rules have gar larger penumbras than most laws. The reason why legislators decide that they need general anti-avoidance rules is that all situations where the rules may be needed cannot be defined in advance*”, “*General anti-avoidance rules are therefore an aberration: It is their very vagueness that makes them effective. If they were not vague, they would not be effective*”. Il testo aggiornato è disponibile all'indirizzo: <https://ssrn.com/abstract=1523043>.

⁸⁸⁴ Nella letteratura italiana, si segnala la posizione autorevole di Boria secondo il quale l'art. 10-bis L. n. 212/2000 è un fattore di regolazione del principio generale antielusivo di matrice giurisprudenziale e non ha carattere precettivo in ragione della elasticità della formula normativa ed indeterminazione che investe tanto la fattispecie quando l'effetto giuridico dell'inopponibilità. L'applicazione della GAAR nel caso concreto richiede pertanto un'integrazione valutativa da parte dell'Autorità fiscale e del giudice tributario, alla pari di quanto accadeva con il principio generale antielusivo. P. BORIA, *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6/2017, Parte I, pp. 681-682: “*Il divieto di abuso del diritto si presenta pertanto come una clausola generale del diritto, suscettibile di fornire indicazioni di ordine generico ed indeterminato rispetto ad una pluralità elastica di casi, la cui applicazione al caso concreto dipende essenzialmente dalla valutazione del soggetto chiamato a fornire una interpretazione qualificata (in primis al giudice). La norma legislativa di recente introduzione...si è limitata a recepire l'esistenza di tale principio generale ed a regolarlo nei suoi profili applicativi...(Omissis)...Il nucleo assiologico del divieto di abuso del diritto in materia fiscale resta così riconducibile al principio generale- enucleato dalla giurisprudenza – le cui cadenze logiche sono riconosciute e presupposte dalla norma legale; l'enunciazione del principio in un*

evidente il tentativo del legislatore interno di vincolare quanto più possibile tale valutazione attraverso una definizione puntuale dei singoli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, l'incertezza applicativa è una caratteristica intrinseca della GAAR⁸⁸⁵, essendo questa diretta a disapplicare le ordinarie regole tributarie⁸⁸⁶.

Ciò considerato, la disposizione sull'abuso del diritto o elusione fiscale è idonea a costituire una base giuridica sufficiente delle sanzioni amministrative per infedele dichiarazione solo se la sua applicazione risulti prevedibile nel caso concreto⁸⁸⁷: allo stato della attuale legislazione, tale condizione potrebbe ritenersi soddisfatta se l'operazione realizzata rientra fra i fatti notori di abuso o elusione fiscale, essendo prevista come elusiva dall'Amministrazione finanziaria nelle sue circolari o risoluzioni o ancora in base ad un indirizzo giurisprudenziale consolidato.

In mancanza di prassi, il difetto di prevedibilità legislativa potrebbe essere superato con un interpello del contribuente. Difatti, l'art. 10-bis, co. 5, dello Statuto afferma che *“Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto”*⁸⁸⁸.

atto normativo vale dunque essenzialmente come ausilio per l'interprete, ma non incide sulla vigenza del principio medesimo”. Cionondimeno, l'Autore riconosce che l'art. 10-bis ha introdotto dei limiti sostanziali e procedurali all'attività interpretativa superando la cd. circolarità applicativa del principio. Con tale espressione, l'Autore si riferiva al problema che *“dapprima il soggetto che applica il principio generale deve ricostruire la portata del principio, attribuendo un senso giuridico alle formule vaghe ed indeterminate che ne qualificano il profilo normativo; poi, il medesimo soggetto deve applicare tali formule al caso concreto per stabilire l'effetto prescrittivo del principio generale”*. Cfr. P. BORIA, *La formazione giurisprudenziale del principio dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 8-9/2017, pp. 665-666.

⁸⁸⁵ La tesi qui sostenuta trova appoggio anche in autorevole dottrina. Per tutti, v. F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, cit., pp. 1315 ss. Per l'Autore, l'art. 10-bis non supera l'astrattezza e i contorni di incertezza della fattispecie elusiva giacché ne rimette l'individuazione nel caso concreto all'interprete. Proprio su tali presupposti, Gallo assegnava un ruolo fondamentale agli *strumenti di compliance*: *“sarebbe già sufficiente che una disciplina di per sé necessariamente astratta, come quella dell'abuso del diritto, assicurasse una certa stabilità nella sua regolamentazione giuridica nel tempo, una soddisfacente omogeneità dei criteri di interpretazione e una maggiore controllabilità delle argomentazioni addotte dalle parti e dai giudici nelle motivazioni e nelle decisioni..Sotto questo profilo si capisce, dunque, che assumeranno particolare rilievo in futuro gli strumenti di compliance, come l'instaurazione di un contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente e le regole dell'interpello...”*. Sulla astrattezza intrinseca dell'abuso del diritto, più recentemente, ID., *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2017, Parte I, pp. 429 ss.

⁸⁸⁶ Concorde sul punto S. LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, cit., p. 506: *“tali clausole pregiudicano non poco la fondamentale esigenza della certezza del diritto”*.

⁸⁸⁷ In generale, il requisito di determinatezza può dirsi soddisfatto se la fattispecie è descritta mediante concetti elastici che ne delimitano la sfera di operatività e non sono troppo ampi o generici. Essi, infatti, dovrebbero essere il frutto dello sforzo del legislatore di precisare e limitare il disvalore della condotta illecita. L. PAGNACCO, *Art. 25 Costituzione*, cit., p. 121.

⁸⁸⁸ Prima dell'entrata in vigore dell'art. 7, co. 15, del D.Lgs. n. 156/2015 per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, l'art. 10-bis, co. 5, stabiliva che *“Il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'art. 11 della*

In base all'art. 11 della L. n. 212/2000, *“Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:.. c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie”*.

L'istituto in esame rientra fra le cd. *disclosure initiatives* non obbligatorie.

La sua capacità di promuovere la *compliance* dei contribuenti deriva dal fatto di consentire loro di ottenere in via anticipata la posizione delle autorità fiscali su una determinata fattispecie concreta e quindi di indurli ad astenersi dal porre in essere una condotta suscettibile di essere successivamente contestata dall'Amministrazione finanziaria.

La capacità dissuasiva di tale istituto è al contempo indebolita dal suo carattere facoltativo e quindi dalla possibilità che i contribuenti reputino maggiormente opportuno o conveniente rimanere silenti e correre il rischio di incorrere nell'attività accertativa degli Uffici.

Ai sensi dell'art. 11, co. 3, l'amministrazione deve rispondere all'istanza nel termine di 120 giorni e *“la risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente”*. Il silenzio dell'amministrazione equivale a silenzio-assenso, ossia condivisione della soluzione prospettata dal contribuente.

Gli atti impositivi e sanzionatori difformi dalla risposta espressa o tacita dell'Amministrazione sono nulli. Viene specificato che l'efficacia della risposta *“si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante”*.

Il ricorso all'istituto dell'interpello assume perciò rilevanza in sede sanzionatoria in quanto la norma suddetta prevede la nullità dell'atto impositivo che commini le sanzioni o dell'atto di irrogazione delle sanzioni che siano difformi rispetto alla risposta precedentemente data dall'autorità fiscale. Viceversa, come si è già dedotto per dimostrare i limiti dell'attuale regime sanzionatorio sul piano della sua proporzionalità, l'interpello che produca un esito sfavorevole per il contribuente non permette a costui di beneficiare di un trattamento sanzionatorio più favorevole per aver tenuto un comportamento trasparente con l'Amministrazione Finanziaria⁸⁸⁹.

presente legge per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima”. Nonostante le modifiche intervenute, il termine di decadenza previsto per la presentazione dell'interpello è rimasto invariato in quanto l'art. 2, co. 2, del medesimo D.Lgs. n. 156/2015 prevede che *“L'istanza di cui al comma 1 [n.d.r. l'istanza di interpello] deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima”*.

⁸⁸⁹ Al contrario, qualora il contribuente scelga di porre in essere ugualmente la condotta individuata come abusiva dall'Amministrazione Finanziaria in sede di interpello, il suo comportamento sarà considerato doloso.

Il ricorso all'interpello può avere delle ricadute sul piano sanzionatorio anche per un'altra ragione.

Infatti, ai sensi del primo periodo dell'art. 11, co. 6, è prevista la pubblicazione delle risposte mediante la forma di circolare o di risoluzione *“nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito”*.

Le risposte rese dall'Amministrazione finanziaria al richiedente che vengano riportate nell'ambito di circolari o risoluzioni, in quanto reputate di interesse generale per i contribuenti, possono colmare il difetto di prevedibilità legislativa delle fattispecie di elusione fiscale e di abuso e quindi giustificare l'irrogazione di sanzioni nei riguardi dei soggetti che pongano in essere successivamente delle fattispecie concrete analoghe o simili a quelle già sottoposte al vaglio degli Uffici con esito sfavorevole.

Con ciò, non si intende sostenere che l'applicazione di sanzioni debba essere automatica, essendo richiesto anche l'accertamento della colpevolezza dell'agente.

Come noto, infatti, le circolari e le risoluzioni non costituiscono fonti del diritto vincolanti⁸⁹⁰.

⁸⁹⁰ Le circolari costituiscono espressione della potestà direttiva, di indirizzo e coordinamento che l'Agenzia delle Entrate esercita nei confronti degli uffici periferici dipendenti. Cass. Civ., Sez. V, sentenza del 5 luglio 2011, n. 14804: *«la cosiddetta "interpretazione ministeriale", contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola i contribuenti nè i giudici e non costituisce fonte di diritto»*. Tale principio di diritto è consolidato. Analogamente, Cass. Civ., Sez. Unite, sentenza del 2 novembre 2007, n. 23031: *«la circolare interpretativa esprime, come è stato efficacemente detto, una "dottrina dell'amministrazione", vale a dire l'opinione di una parte (anche se "forte") del rapporto tributario, che, peraltro, può essere discussa e disattesa dal giudice tributario»*. Tale principio si applica espressamente anche alle risoluzioni, le quali forniscono una risposta a determinati quesiti relativi a casi specifici sollevati dai soggetti interessati oppure dagli uffici periferici. Cass. Civ., Sez. I, sentenza del 9 luglio 1987, n. 5991: *le risoluzioni ministeriali «integrano atti amministrativi in senso formale e sostanziale, privi di valore vincolante esterno, e comunque non idonei ad interferire su disposizioni di legge, nemmeno nel limitato senso di imporre una determinata interpretazione»*. La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che le circolari e le risoluzioni non sono vincolanti nemmeno nei confronti dei funzionari, i quali tuttavia potrebbero per ciò essere dichiarati responsabili sul piano disciplinare, contabile o extracontrattuale. Sul punto si richiama: Cass. civ. Sez. V, Sent., 05-07-2011, n. 14804. In ordine al carattere non vincolante delle circolari e determinazioni dell'Agenzia delle Entrate, la Corte di Cassazione ha stabilito che *«le circolari e le determinazioni dell'Agenzia delle entrate interpretative di disposizioni tributarie, pur dirette agli uffici gerarchicamente subordinati, esprimono esclusivamente un parere e, dunque, non sono mai vincolanti per il contribuente, per gli uffici, per il giudice e per la stessa autorità che l'ha emanata»*. Riguardo alle conseguenze dell'inosservanza della prassi per i singoli funzionari o uffici dipendenti, si richiama il passaggio in cui la Corte di Cassazione ha affermato: *«di regola l'Amministrazione può organizzare con valenza meramente interna la propria attività sul territorio solo mediante proprie norme, come tali derogabili dalla medesima Amministrazione con altre norme interne del medesimo livello (ad esempio circolari successive) ovvero anche con singoli atti amministrativi, comportanti eventualmente conseguenze per l'agente sul piano disciplinare, ma non sugli atti compiuti e i relativi effetti»*.

Dunque, l'inosservanza della prassi non dovrebbe assumere rilevanza nell'accertamento dell'elemento psicologico dell'agente, salvo si tratti un agente qualificato.

A diverse considerazioni si può giungere con riguardo alle condotte dei consulenti fiscali confliggenti con le posizioni espresse dall'Amministrazione. Infatti, si ritiene che sul piano concreto esse siano passibili di essere considerate dolose o affette da colpa grave; inoltre, in tali casi è altamente probabile che l'intensità dell'elemento psicologico dell'agente sia considerata superiore rispetto a quella che connota le condotte in relazione alle quali non è dato conoscere la posizione dell'Amministrazione finanziaria, non essendosi mai pronunciata sulle stesse.

Nell'ipotesi inversa in cui il contribuente abbia osservato la prassi ma abbia subito una contestazione di abuso del diritto o elusione fiscale in contraddizione con l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria che emergeva dalle circolari o dalle risoluzioni, le sanzioni non sono applicabili in forza del principio di tutela del legittimo affidamento espresso nell'art. 10, co. 2, dello Statuto⁸⁹¹.

Pertanto, se da un lato all'autorità che ha emanato la circolare è consentito di modificare, correggere e persino disattendere l'interpretazione adottata, dall'altro, di fronte al mutamento di indirizzo interpretativo dell'amministrazione, il contribuente non può essere sanzionato.

7.4. Prime osservazioni conclusive.

Alla luce di quanto sopra, la previsione di sanzioni amministrative per infedele dichiarazione nei casi di abuso del diritto può collidere con il principio di legalità nei casi in cui la disposizione di cui all'art. 10-bis non è sufficiente a rendere prevedibile dal contribuente la condotta qualificabile come abusiva o elusiva, stante l'assenza di prassi o di giurisprudenza o comunque l'assenza di un orientamento uniforme.

Il problema non pare sorgere nelle ipotesi di abuso del diritto o elusione fiscale che consistono nel soddisfare solo in apparenza i presupposti formali delle norme di favore: l'art. 10-bis, infatti, assicura un'interpretazione e applicazione corretta della norma di agevolazione o attributiva di altre posizioni soggettive, conforme alla sua *ratio* e ai principi che la ispirano. Il fondamento legale delle sanzioni è rappresentato perciò dalla norma generale sull'illecito di infedele dichiarazione e dal divieto di abuso del diritto congiuntamente alla norma abusata applicata dallo stesso contribuente.

Nelle altre ipotesi di elusione fiscale, invece, l'individuazione dei presupposti dell'art. 10-bis, la rideterminazione dell'onere fiscale dell'operazione realizzata dal contribuente e la irrogazione di sanzioni commisurate alla maggiore imposta accertata o alla differenza di credito accertato implicano valutazioni di diritto e di fatto che possono risultare non prevedibili per il contribuente.

Per porre rimedio al difetto di prevedibilità legislativa dell'abuso del diritto, dovuto all'assenza di prassi o di giurisprudenza o all'assenza di un indirizzo uniforme, il contribuente ha attualmente a disposizione lo strumento dell'interpello oppure può invocare le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sul significato delle norme come causa di non punibilità.

⁸⁹¹ Si rammenta, infatti, che l'interpello anti abuso ha effetti solo *inter partes* dunque non determina la nullità degli atti impositivi o di irrogazione delle sanzioni che lo contraddicano qualora siano emessi nei confronti di soggetti terzi.

Tuttavia, da un lato, lo strumento dell'interpello rappresenta un'iniziativa che il contribuente ha la facoltà di esperire dunque non può essere considerato un rimedio sufficiente a sopperire il *deficit* di legalità e determinatezza.

Dall'altro, la causa di non punibilità prevista dall'art. 6, co. 2, D.Lgs. n. 472/1997 permette di far valere soltanto uno stato di oggettiva incertezza normativa e necessita di essere dimostrata dal soggetto che la deduca (i.e. il contribuente).

Per rendere il regime antiabuso maggiormente conforme ai principi di legalità e certezza del diritto ma anche al principio della tutela dell'affidamento del contribuente sancito dall'art. 10, co. 1, dello Statuto⁸⁹², sarebbe opportuna la previsione di strumenti ausiliari di semplificazione, come la pubblicazione in forme ufficiali dei casi tipici e notori di abuso del diritto e di quelli non qualificati come tali.

Una Guida della GAAR accessibile telematicamente, da sottoporre a revisione periodica, assicurerebbe al contribuente di poter attingere direttamente dall'Amministrazione finanziaria le informazioni necessarie per orientare il proprio comportamento e quindi concorrerebbe ad assicurare l'idoneità dell'art. 10-bis a costituire una valida base giuridica delle sanzioni. L'inclusione delle operazioni del contribuente fra quelle configurate come schemi tipici di abuso avrebbe l'effetto di rendere prevedibile la contestazione abusiva e l'irrogazione di sanzioni (e dovrebbe così indurre il contribuente ad interpellare l'Amministrazione per la valutazione delle peculiarità del caso concreto al fine di beneficiare in caso di esito negativo di un trattamento sanzionatorio più favorevole); viceversa, l'inclusione delle operazioni poste in essere dal contribuente fra quelle elencate come legittime implicherebbe la disapplicazione delle sanzioni, per effetto dell'art. 10, co. 2 dello Statuto.

La non riconducibilità dell'operazione fra quelle indicate nella Guida dovrebbe determinare automaticamente la disapplicazione delle sanzioni per l'assenza di una base normativa adeguata delle sanzioni. Un meccanismo di questo tipo, in sostanza, esimerebbe il contribuente dall'onere di dover dimostrare la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza normativa, sulla base della presa d'atto che nella materia dell'abuso l'incertezza è fisiologica in assenza di precedenti analoghi.

Se si accogliesse una soluzione di questo tipo, l'interpello consentirebbe al contribuente di sottoporre all'Amministrazione finanziaria le peculiarità dell'operazione nel caso concreto e rimuovere i dubbi circa la sua identità o similitudine con gli schemi contenuti nella Guida della GAAR.

Un intervento normativo di questo tipo in deroga alla disciplina ordinaria troverebbe la sua ragion d'essere nelle caratteristiche speciali della regola anti-abuso rispetto alle altre disposizioni tributarie⁸⁹³. Per come concepito, esso vorrebbe concorrere ad assicurare in misura maggiore una parità di trattamento fra situazioni identiche o simili in tutto il territorio nazionale attraverso l'uniforme applicazione concreta dell'art. 10-bis.

Stante la rilevanza che si vorrebbe fosse attribuita alla Guida GAAR – come hanno sostenuto i redattori dell'Aaranson Report nel Regno Unito che hanno previsto una

⁸⁹² Sulla molteplicità delle informazioni accessibili online e sulla rilevanza della fonte di provenienza ai sensi dell'art. 10, co. 2, L. n. 212/2000, v. M. TRIVELLIN, *art. 10 Statuto, cit.* pp. 552 ss.

⁸⁹³ L'eccezionalità della clausola antielusiva giustifica la specialità dell'accertamento antielusivo, diretto all'emissione del cd. "Avviso di disconoscimento di vantaggi tributari conseguiti", rispetto a quello ordinario. In questi termini, si è espresso S. LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali, cit.*, p. 508.

GAAR Guidance dell'intera disciplina antiabuso, che si analizzerà in dettaglio *infra* –, è opportuno che il suo valore vincolante e suoi effetti sul versante sanzionatorio siano sanciti espressamente nella legislazione (*ergo* nell'art. 10-bis) e che il suo contenuto sia sottoposto al vaglio di un organo tecnico terzo e imparziale (simile ad un Comitato consultivo).

Una Guida di taglio concreto e aggiornata periodicamente diverrebbe il punto di riferimento per tutti i contribuenti ed operatori inducendoli ad astenersi dalle condotte tipicamente considerate elusive oppure ad interpellare l'Amministrazione per prevenire contestazioni future o quantomeno ottenere una riduzione delle sanzioni nel caso di esito sfavorevole; nei casi dubbi, ossia non previsti né affrontati dalla Guida, gli Uffici potrebbero applicare ugualmente la *GAAR* ma non le sanzioni, per le quali è imprescindibile che il contribuente disponga di un quadro normativo più avanzato in termini di prevedibilità legislativa e certezza del diritto.

Nei settori dell'Iva e delle altre imposte armonizzate, sarebbe auspicabile una *GAAR Guide* di rilevanza comunitaria vincolante che renda certa e uniforme l'applicazione del principio generale antielusivo in tutti i Paesi dell'Unione.

Nel settore delle imposte dirette, ciò non sarebbe possibile in quanto l'unica *GAAR* obbligatoria diretta ad evitare l'abuso o l'aggiramento di disposizioni tributarie di derivazione europea è contenuta nella direttiva Madre Figlia la quale, tuttavia, come si è argomentato nel Capitolo III, ha fissato un livello di protezione minimo, dunque ha sostanzialmente ammesso la convivenza di *GAARs* nazionali non esattamente coincidenti.

8. Il principio di retroattività della norma sanzionatoria più favorevole.

Un altro aspetto sul quale occorre soffermarsi è dato dall'efficacia nel tempo della disposizione sulla sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto.

L'art. 1 co. 5 del Decreto attuativo prevede l'applicabilità del nuovo regime sull'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* della L. 212/2000, oltre che per il futuro, anche a tutti i procedimenti accertativi non ancora sfociati nell'emissione di un atto impositivo al contribuente alla data del 1° ottobre 2015, in linea con il principio "*tempus regit actum*". L'inclusione della disposizione sulla sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto nel corpo dell'art. 10-*bis* parrebbe escludere in radice qualsiasi dubbio sulla sua efficacia temporale: gli organi verificatori qualificherebbero le operazioni compiute dal contribuente, incluse quelle poste in essere in data anteriore alla suddetta data, alla stregua della nuova disciplina e, per l'effetto, applicherebbero il nuovo regime sanzionatorio.

Tuttavia, il principio di legalità cristallizzato nell'art. 3 del D.Lgs. 472/97 potrebbe essere invocato per escludere la retroattività della disposizione sulla sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto o elusione fiscale in relazione a quelle condotte che alla data di realizzazione erano qualificabili al più come abusive, non essendo previste né dall'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 né da altre norme antielusive specifiche.

Per giungere a tale risultato interpretativo, si potrebbe inoltre invocare una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 1 co. 5 del D.Lgs. 128/2015 e quindi sostenere la irretroattività della disposizione sanzionatoria di cui all'art. 10-*bis* co. 13 della L. n. 212/2000, nella parte in cui ammette l'applicabilità delle sanzioni amministrative alle fattispecie di abuso del diritto. Tale argomento poggia, naturalmente, sul presupposto che

le fattispecie contrarie al principio generale antielusivo non erano sanzionabili per violazione del principio di legalità delle misure sanzionatorie previsto sia dal D.Lgs. n. 472/1997 che dalla Carta di Nizza e dalla CEDU.

Per la declaratoria di illegittimità delle sanzioni amministrative irrogate resta possibile, in ogni caso, far leva sull'assenza dell'elemento psicologico, specialmente in relazione alle operazioni che al tempo in cui vennero poste in essere dal contribuente non erano previste nell'elenco dell'art. 37-bis del DPR 600/73 né da altre norme antielusive e la cui illiceità non era ragionevolmente conoscibile e prevedibile dal contribuente al momento della loro realizzazione⁸⁹⁴.

9. I trend attuali in materia sanzionatoria.

9.1. Depenalizzazione degli illeciti tributari e previsione di sanzioni risarcitorie.

Un recente studio comparato dei sistemi sanzionatori tributari di alcuni dei maggiori Paesi europei ed extra-europei (come Stati Uniti ed Australia) condotto dall'IBFD ha confermato che è possibile condividere alcune nozioni comuni e che nella dottrina tributaria si sta consolidando la convinzione che sia necessario promuovere un processo di depenalizzazione delle violazioni tributarie, con ciò intendendo il loro assoggettamento a sanzioni non solo formalmente ma anche sostanzialmente amministrative, aventi una funzione ripristinatoria piuttosto che afflittiva⁸⁹⁵.

Occorre premettere che i sistemi sanzionatori tributari pur presentando notevoli differenze⁸⁹⁶ in linea di principio stabiliscono contro gli illeciti tributari sanzioni penali, sanzioni amministrative o civili, interessi ed eventuali sanzioni ibride.

Le sanzioni penali si caratterizzano per la loro funzione punitivo-afflittiva, di deterrenza e (in alcuni Stati) rieducativa.

Le sanzioni amministrative costituiscono una categoria eterogenea in quanto in alcuni ordinamenti assolvono ad una funzione repressiva alla pari delle sanzioni penali, mentre in altri hanno una funzione preventivo-deterrente e risarcitoria, essendo dirette a compensare il danno cagionato all'erario. Lo stesso può dirsi per le cd. *regulatory offence fines*, previste in alcuni Stati per le violazioni di minore gravità rispetto a quelle penalmente rilevanti, come la dichiarazione infedele per colpa grave in Germania, oppure le condotte pregiudizievoli per il corretto svolgimento dell'attività amministrativa di accertamento in Austria. Tali sanzioni sono descritte dalla dottrina come sanzioni ibride, essendo irrogate da autorità amministrative ma connotate da una

⁸⁹⁴ La giurisprudenza non sembra essere dello stesso avviso. CTR Veneto, Sez. VIII, sentenza del 13 marzo 2018, n.430. La Commissione territoriale ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate -Direzione Provinciale di Belluno e dichiarato la legittimità degli avvisi di accertamento con cui erano state irrogate anche sanzioni amministrative, emessi nei confronti del contribuente in forza del principio antielusivo generale.

⁸⁹⁵ La depenalizzazione oggi si traduce nella sostituzione di una sanzione penale con una sanzione amministrativa che tuttavia condivide la stessa funzione punitiva della prima. Conformemente, si richiama: F. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Chapter 8 Comment Report: Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*, in R. SEER – A. L. WILMS, *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, pp. 109, 117.

⁸⁹⁶ R. SEERS – A.L. WILMS, *General Report*, *ivi*, pp. 3-27.

funzione repressiva alla pari delle sanzioni penali di cui condividono la stessa natura, come la Corte EDU ha avuto modo di chiarire⁸⁹⁷.

Passando alle sanzioni civili, esse rappresentano le misure aventi una funzione meramente ripristinatoria o riparatoria. Fra queste, rientrano anche gli interessi, che mirano a risarcire esclusivamente il danno derivante dal ritardo nel pagamento dell'imposta dovuta.

La dottrina tributaria dimostra di abbracciare una visione sostanzialistica e funzionalistica delle sanzioni di guisa che occorre distinguere soltanto fra misure punitive (che costituiscono le sanzioni in senso tecnico), e misure compensatorie o ripristinatorie. Da un lato, vi sarebbero le sanzioni vere e proprie che hanno una funzione punitiva, dall'altro, invece, le sanzioni civili con una funzione riparatoria e gli interessi.

La dottrina ha utilizzato come criterio di classificazione delle misure la loro funzione: punitiva per le sanzioni, preventivo-deterrente per le soprattasse e riparatoria del danno da ritardo nel pagamento dell'imposta dovuta per gli interessi. Le soprattasse, in particolare, non configurano propriamente una sanzione in quanto non presentano una funzione punitiva ma si limitano ad indurre il contribuente ad adempiere i propri obblighi tributari in modo esatto e tempestivo⁸⁹⁸.

In linea generale, sembra corretto utilizzare il termine "*penalties*" per le misure punitive e il termine "*surcharges*" per quelle meramente riparatorie ossia per le sanzioni civili. Gli interessi vanno ricondotti nella seconda categoria, salvo il caso in cui siano di importo notevolmente superiore al tasso di mercato, nel qual caso costituirebbero delle *hidden penalties*⁸⁹⁹.

Negli Stati membri, le sanzioni penali e le sanzioni amministrative costituiscono oramai una categoria omogenea in quanto sono caratterizzate dalla medesima funzione repressiva e deterrente, al contrario delle soprattasse o sanzioni civili che hanno lo scopo di ristabilire la situazione precedente alla violazione e di compensare la perdita subita dall'erario⁹⁰⁰.

⁸⁹⁷ *Ibidem*, pp. 17-18.

⁸⁹⁸ Il principio di proporzionalità avrebbe un impatto diverso sulle tre misure. Quanto alle sanzioni, il principio di proporzionalità incide sia sulla loro determinazione in astratto da parte del legislatore, sia sulla loro applicazione in concreto da parte dell'amministrazione tributaria. Quanto agli interessi, la valutazione riguarderebbe soltanto quelli moratori e implicherebbe un'analisi del tasso di interesse rispetto al tasso di mercato, dell'intervallo di tempo nel quale vanno computati e della loro base di calcolo. Così ha chiarito A. LÓPEZ DÍAZ, *Chapter 5: Comment Report: Penalties, Interest and Surcharges under the Perspective of Proportionality*, in R. SEER – A.L. WILMS, *Surcharges and Penalties in Tax Law, cit.*, pp. 77-84.

⁸⁹⁹ R. SEER – A.L. WILMS, *Chapter 11 Limitation of Administrative Penalties by the ECHR and the EU Charter: The View from the Netherlands*, in R. SEER – A.L. WILMS, *Surcharges and Penalties in Tax Law, cit.*, pp. 166-167. L'Autore ha altresì affermato più in generale che il termine *penalty* richiama esplicitamente la natura punitiva della misura e presuppone lo svolgimento di una procedura conforme ai diritti della persona, come il diritto ad un giudice imparziale. Il termine *surcharge* individua le soprattasse o altri supplementi di imposta accessory ed è più adeguato per descrivere le sanzioni civili, ossia quelle misure che non presentano un carattere punitivo-afflittivo. Entro tale categoria, possono rientrare gli interessi giacchè essi presentano una funzione meramente riparatoria (pp. 163 ss.).

⁹⁰⁰ Fra gli autori che hanno preso tale posizione, cfr. L. DEL FEDERICO – F. MONTANARI, *Chapter 7: Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*, in R.

La dottrina europea e internazionale sembra valutare positivamente e incoraggiare un processo di depenalizzazione degli illeciti tributari e un incremento delle misure non punitive aventi una funzione ripristinatoria del danno cagionato all'erario.

L'obiettivo ultimo è quello di evitare una duplicazione delle misure punitive, assicurando il rispetto del principio del *ne bis in idem*.

Affinchè il sistema sanzionatorio sia proporzionato occorre perciò partire dalla constatazione della natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative, che condividono con le prime una funzione punitiva-afflittiva. Al fine di evitare un cumulo di misure sanzionatorie, andrebbe evitato il cumulo di sanzioni penali o amministrative con ulteriori misure afflittivo-deterrenti. In tali casi, infatti, sarebbero consentite soltanto misure aggiuntive di natura riparatoria⁹⁰¹.

Tuttavia, è anche possibile che le sanzioni penali siano sostituite da sanzioni aventi uno scopo deterrente-riparatorio accompagnate da altre misure aggiuntive che penalizzino sul piano procedimentale il contribuente inadempiente (per es., divieto di accesso alle procedure di conciliazione).

Al fine di assicurare l'esatta e tempestiva percezione dei tributi, la maggioranza della dottrina dimostra di aderire alla tesi della creazione di un sistema sanzionatorio di stampo civilistico assistito da un sistema di controllo e di accertamento efficiente e diffuso⁹⁰², nonché da strumenti di tutela dei diritti dei contribuenti⁹⁰³.

SEER – A.L. WILMS, *Surcharges and Penalties in Tax Law*, cit., pp. 103-104: “Therefore, it must be stated – from a theoretical as well as practical point of view – that administrative and criminal tax penalties are frequently characterized by a functional identity as they aim at afflicting and re-educating the offender (a punitive/deterrent function). In contrast, civil surcharges have different purposes and functions because they aim at re-establishing the economic balance that existed prior to the violation and compensating the lost tax revenues”. In termini simili si sono pronunciati anche R. SEER – A.L. WILMS, *Chapter 11 Limitation of Administrative Penalties by the ECHR and the EU Charter: The View from the Netherlands*, cit., pp. 163 ss. Gli Autori hanno affermato che il termine *penalty* richiama esplicitamente la natura punitiva della misura e presuppone lo svolgimento di una procedura conforme ai diritti della persona, come il diritto ad un giudice imparziale. Il termine *surcharge* individua le sovrattasse o altri supplementi di imposta accessory ed è più adeguato per descrivere le sanzioni civili, ossia quelle misure che non presentano un carattere punitivo-afflittivo. Entro tale categoria, possono rientrare gli interessi giacchè essi presentano una funzione meramente riparatoria.

⁹⁰¹ In tali termini si sono espressi L. DEL FEDERICO – F. MONTANARI, *Chapter 7: Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*, cit., pp. 101 ss.

⁹⁰² F. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Chapter 8 Comment Report: Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*, cit., p. 124.

⁹⁰³ Si menziona, *inter alia*, J. LINDGREN, *Chapter 8 Comment Report: Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*, in R. SEER – A. L. WILMS, *Surcharges and Penalties in Tax Law*, cit., pp. 125 ss. Con un approccio pragmatico, l'Autrice afferma che la depenalizzazione degli illeciti tributari assicura la tutela del *ne bis in idem* ma non è sufficiente a tutelare appieno i diritti dei contribuenti. Il fattore che è considerato cruciale per superare questo limite è rappresentato dall'innalzamento del livello di chiarezza e prevedibilità dell'interpretazione delle norme tributarie da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si legge: “The benefit and possible advantages of decriminalization and other legislative changes will not be achieved unless the interpretation of these norms is transparent and predictable” (p. 125).

9.2. Il ruolo complementare degli strumenti di *compliance* rispetto alle misure sanzionatorie.

Tutto ciò premesso, va senz'altro dato atto che ciascun regime sanzionatorio presenta un suo equilibrio interno ed è coerente con le specifiche esigenze di una società sicchè non sarebbe ragionevole determinare un sistema migliore in assoluto degli altri limitandosi ad operare un confronto fra gli importi delle sanzioni (ossia facendo riferimento agli intervalli edittali o alle percentuali dell'imposta o maggiore imposta dovuta) previsti da ciascuno Stato, essendo questi connessi al contesto economico e sociale nazionale, oltre che all'analisi dei rischi e alla gerarchia delle violazioni stabilite dai legislatori domestici.

Cionondimeno, è emerso che l'efficacia dissuasiva di un sistema sanzionatorio tributario, e quindi di riflesso la sua attitudine ad indurre i contribuenti a porre in essere una condotta *compliant*, dipende indubbiamente da alcune variabili comuni, ossia dall'importo delle sanzioni (le modalità di determinazione e le aliquote possono variare molto da Stato a Stato ma possono essere ugualmente efficaci, essendo diversi i contesti alle quali le sanzioni debbono adeguarsi) e dalla loro effettività (ossia dall'efficacia dei controlli)⁹⁰⁴, dalla coerenza ed equità del sistema sanzionatorio nel suo complesso⁹⁰⁵ e dalla coesistenza delle misure sanzionatorie con altri strumenti funzionali a sollecitare la *compliance* dei contribuenti⁹⁰⁶.

Gli strumenti di *compliance* e gli obblighi di trasparenza rinforzano i sistemi punitivi e, diversamente dalle sanzioni, presentano il vantaggio di poter essere armonizzati sia a livello europeo che a livello internazionale mediante l'introduzione di norme comuni o, quantomeno, di standard minimi condivisi.

I meccanismi di cooperazione e scambio di informazioni fra contribuenti e amministrazioni finanziarie, comunemente denominati "*disclosure initiatives*", come gli interpelli, gli obblighi dichiarativi aggiuntivi, i questionari, i condoni o le procedure di "*voluntary disclosure*", i programmi di "*co-operative compliance*" e, da ultimo, le "*Mandatory Disclosure Rules*" o "*MDR*", ossia le regole di comunicazione obbligatoria, determinano degli oneri o obblighi aggiuntivi in capo ai contribuenti ma li inducono a tenere un comportamento conforme all'ordinamento e migliorano l'efficienza dei controlli dell'amministrazione fiscale, che può così destinare maggiori risorse alle

⁹⁰⁴ Cfr. L. LEDERMAN, *Chapter 2. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes*, cit., pp. 40, 43: "*penalties that are not excessive which send the message that tax cheaters will be punished may help foster norms of compliance in taxpayer communities*" "*How effective penalties are depends on how effective the tax system and tax administration are, generally*"

⁹⁰⁵ Ivi, p. 43: "*In addition to focusing on the level of individual penalties, a tax system may need to coordinate tax surcharges so that they do not overlap too much or present an irrational or inconsistent system*". In altri termini, è necessario assicurare il rispetto del principio del *ne bis in idem* ed evitare il cumulo di sanzioni amministrative o civili aventi la medesima funzione.

⁹⁰⁶ Ivi, pp. 40-41: «*it may be most effective to use penalties in conjunction with other approaches...(Omissis)...because surcharges are not only tools governments use, it can be difficult to isolate the role of surcharges in fostering tax compliance. For example, in the United States, withholding and information reporting are the most effective tools for generating "voluntary compliance"*».

indagini e verifiche sulle operazioni fraudolente o comunque che presentano un grado di rischio più elevato per le entrate tributarie dello Stato.

Come si è visto nei Capitoli II e III, la trasparenza fra i contribuenti e le autorità fiscali e la cooperazione fra le amministrazioni dei diversi Paesi costituiscono uno dei pilastri della politica dell'OCSE e, a cascata, della strategia antielusiva dell'Unione Europea.

Gli obblighi di *compliance* rientrano espressamente fra gli strumenti cardine della lotta all'elusione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva, da aggiungersi alle altre componenti della politica antielusiva.

9.3. La maggiore incidenza della *compliance* sulla determinazione delle misure sanzionatorie.

Da quanto suesposto è emerso che accanto alle misure punitive, l'ordinamento tributario dovrebbe prevedere appositi strumenti diretti a rimediare all'insufficienza delle sanzioni nell'espletamento della loro funzione preventivo-deterrente e ad assicurare effettività alle disposizioni tributarie, convincendo il contribuente ad astenersi dal commettere violazioni.

Tali strumenti possono accrescere direttamente l'efficacia stessa del sistema punitivo⁹⁰⁷. A tal fine, occorre che il legislatore tributario valorizzi l'adozione da parte del contribuente degli strumenti di *compliance* in sede di determinazione delle sanzioni da irrogare ai contribuenti, persino prevedendone la disapplicazione per quelli *compliant*.

In tale contesto, le amministrazioni finanziarie dovrebbero essere poste in condizione di poter applicare un trattamento sanzionatorio diverso secondo che i contribuenti abbiano dimostrato di ottemperare agli obblighi di trasparenza e *compliance* oppure no. Se si assume che tali obblighi garantiscono il buon funzionamento dell'ordinamento tributario, è ragionevole che il legislatore ne tenga conto in sede di determinazione della tipologia delle sanzioni, delle loro modalità di determinazione e delle cause di non punibilità.

La dottrina che ha valorizzato il nesso fra i sistemi punitivi e gli obblighi di *compliance* ha messo in luce, per esempio, che sanzioni tributarie non pecuniarie, come la sospensione o la revoca dall'esercizio dell'attività professionale, sono maggiormente idonee ad assicurare la *compliance* dei consulenti fiscali rispetto alle sanzioni pecuniarie, le quali possono essere translate sui clienti contribuenti mediante un aumento dei loro onorari; ancora, gli obblighi di trasparenza e cooperazione responsabilizzano il contribuente dunque è ragionevole che il legislatore ne escluda la punibilità o quantomeno riduca l'importo delle sanzioni qualora questi si sia avvalso di professionisti qualificati che abbiano cooperato con le autorità fiscali⁹⁰⁸.

⁹⁰⁷ È stato correttamente osservato che la globalizzazione e la digitalizzazione stanno incidendo sulle possibilità cognitive delle amministrazioni fiscali, le quali debbono necessariamente poggiare sulla collaborazione delle imprese. Si menziona J. A. ROZAS, *Chapter 3: Comment Report: Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework*, in R. SEER – A.L. WILMS, *Surcharges and Penalties in Tax Law*, cit., p. 46: “governments, if they want to preserve their ability to collect taxes, are bound to build a climate of frank cooperation, for example, with the companies, the latter being destined to become the key tax collector of the information age”.

⁹⁰⁸ Nel sistema olandese, per esempio, è necessario che l'intermediario sottoscriva un *covenant* con l'amministrazione fiscale per dimostrare che intrattiene con questa un rapporto rafforzato di fiducia. *Ivi*, p. 59.

L'efficienza preventiva e repressiva di un sistema non si misura soltanto prendendo in considerazione le sanzioni.

La dottrina sostiene che l'adozione di misure supplementari a carico dei contribuenti e dei loro professionisti, stimolando un maggiore grado di trasparenza con l'Amministrazione, presenti il vantaggio di evitare situazioni di incertezza e permetta di valorizzare la buona fede dei suddetti soggetti in sede di definizione della risposta sanzionatoria da parte dell'Ufficio.

Per un approfondimento del tema, si richiamano le riflessioni svolte nell'ambito del sistema statunitense da Doran il quale ha individuato due diversi modelli sanzionatori, il *deterrence model* e il *norms model*⁹⁰⁹.

Nel primo, si parte dal presupposto che il contribuente consideri l'importo delle sanzioni, le probabilità di accertamento e gli eventuali costi e oneri da sostenere per tale eventualità (per esempio, i danni all'immagine per violazioni tributarie) dunque svolga un'analisi comparata dei costi e dei benefici e decida di adempiere gli obblighi tributari se il comportamento conforme alla legge risulti per lui complessivamente più conveniente.

Su tale assunto, il modello prevede un sistema di responsabilità oggettiva e sanzioni di importo elevato ed effettive in quanto applicabili con elevato grado di probabilità.

Nel secondo modello, si parte invece dal presupposto che la condotta adempiente del contribuente dipenda non solo dall'efficacia dissuasivo-deterrente della sanzione ma anche da componenti soggettive, ossia dalla volontà di rispettare i doveri sociali, dallo spirito di cooperazione con le istituzioni, dalla fiducia nel loro operato e dalla convinzione che le obbligazioni tributarie siano legittime. Il modello cd. normativo importa una serie di misure complementari e, in particolare, di meccanismi premianti la trasparenza. L'implicazione diretta di tale modello è quella di prevedere due sistemi sanzionatori distinti che tengano conto del rispetto delle norme di *compliance*, o al contrario della loro inosservanza da parte dei contribuenti⁹¹⁰. In altre parole, solo per i contribuenti *compliant* sarebbe ammessa l'applicazione di sanzioni "su misura".

L'Autore ritiene che entrambi i modelli siano inadeguati nel sistema statunitense e che il principale problema da risolvere per assicurare la *compliance* dei contribuenti sia il superamento dell'asimmetria informativa che sussiste fra loro e l'Amministrazione finanziaria⁹¹¹.

Posto che in presenza di una situazione complessa da inquadrare sul piano giuridico il contribuente è incline a risolvere le incertezze adottando la ricostruzione per lui più conveniente e a non comunicare lo stato di incertezza in cui versa all'Amministrazione finanziaria, l'Autore è convinto dell'importanza di introdurre nella normativa fiscale

⁹⁰⁹ M. DORAN, *Tax Penalties and Tax Compliance*, in *Harvard Journal on Legislation*, Vol. 46, 2009, pp. 111-161.

⁹¹⁰ *Ivi*, pp. 133-134: «This implies that government must somehow devise "appropriately tailored" penalties "aimed specifically" at taxpayers who ignore tax compliance norms... Government, the model implies, should direct separate enforcement strategies at taxpayers who do not follow tax-compliance norms and norm-enhancing measures at taxpayers who do».

⁹¹¹ *Ivi*, p. 152: «Narrowing that uncertainty, if possible, is important. Although "relatively small" legal uncertainty may lead to undesirable "overcompliance" with taxpayer obligations, "[v]ery broad uncertainty is more likely to lead to undercompliance". It is the taxpayer, not the government, who stands in a better position to eliminate or reduce the range of legal uncertainty in applying the tax law to her circumstances».

degli obblighi di segnalazione gravanti sul contribuente. L'adempimento di tali obblighi dovrebbe, poi, assurgere a criterio di valutazione del comportamento in buona fede del contribuente. Nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria si convinca che il contribuente abbia adottato tutte le misure possibili per dichiarare correttamente l'imposta dovuta, le sanzioni andrebbero escluse. Tale valutazione andrebbe condotta caso per caso avendo riguardo non solo alle caratteristiche oggettive dell'operazione ma anche ai requisiti soggettivi e alle risorse del contribuente (ossia di elementi oggettivi e soggettivi)⁹¹².

Per garantire la *compliance* anche degli intermediari, i legislatori dovrebbero fissare anche per costoro degli standards di condotta equivalenti a quelli previsti per i contribuenti⁹¹³.

10. Il punto di equilibrio nell'attuale regime dell'abuso del diritto: garanzie procedurali e obblighi di *compliance*.

L'evoluzione della normativa antiabuso sembra suggerire che il legislatore è alla costante ricerca di un equilibrio fra il principio di certezza del diritto e la tutela dei diritti del contribuente, da un lato, e le esigenze di gettito e il rispetto del principio di capacità contributiva e di equità del sistema impositivo, dall'altro.

Le garanzie a favore del contribuente e gli adempimenti cui gli stessi sono tenuti suggeriscono dove stia il compromesso fra le due categorie di valori.

Ebbene, ad oggi, il disposto dell'art. 10-bis rivela che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare una serie di garanzie spettanti al contribuente.

In primo luogo, l'art. 10-bis, co. 9, ripartisce in dettaglio l'onere della prova prevedendo espressamente, da un lato, che l'Ufficio fornisca la prova della condotta abusiva e, in particolare, dimostri l'assenza di sostanza economica dell'operazione, il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito e lo scopo essenziale elusivo⁹¹⁴, dall'altro, che il contribuente possa superare tale qualificazione dimostrando che l'operazione era in realtà giustificata da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, rispondenti a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero della sua attività professionale⁹¹⁵.

⁹¹² Ivi, p. 155: *“the inquiry is whether the taxpayer invests the resources, effort, and integrity assumed by a self-assessment tax system to be appropriate for arriving at her correct tax liability. That inquiry necessarily is both subjective and objective: it must take account of (and make allowances for) the taxpayer’s abilities, resources, and sophistication; but it must also hold the taxpayer to an objective standard of reasonableness”*.

⁹¹³ Ivi, pp. 157-158.

⁹¹⁴ Cfr. L. COSTANZO, *Nuovo “abuso del diritto”*: caratteri strutturali e “onus probandi” sul vantaggio fiscale indebito, *cit.*, pp. 507 ss. L'Autore puntualizza che l'*onus probandi* dell'Amministrazione finanziaria investe anche la natura essenziale del vantaggio fiscale nella condotta del contribuente, in conformità all'enunciato della fattispecie astratta genericamente richiamata dall'art. 10-bis, co. 9, laddove rinvia agli elementi di cui ai commi 1 e 2.

⁹¹⁵ Art. 10-bis, co. 9, L.n. 212/2000: *“L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3”*.

In sostanza, l'Amministrazione finanziaria deve condurre e ritenere soddisfatti sia il cd. *objective test* che il cd. *arrangement test* e deve allegare i fatti dai quali deduce l'essenzialità dello scopo elusivo: il cd. *principal business purpose test* può dirsi soddisfatto soltanto se le valide ragioni extra-fiscali non marginali deducibili dal contribuente siano insufficienti o inadeguate.

Va senz'altro osservato che, sotto questo profilo, l'art. 10-bis non solo risulta essere perfettamente in linea con la clausola anti-abuso di cui all'art. 6 dell'ATAD ma si pone in linea di continuità con i risultati che erano stati già raggiunti dalla giurisprudenza di legittimità in sede di interpretazione del previgente art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, essendo quest'ultimo privo di una disciplina esplicita sull'onere probatorio degli Uffici.

In base all'art. 10-bis, co. 12, inoltre, all'Amministrazione finanziaria non è consentito di qualificare abusiva un'operazione che violi una specifica disposizione. Tale disposizione chiarisce la natura residuale dell'abuso del diritto e pone fine alla prassi amministrativa di invocare l'abuso del diritto inappropriatamente o *ad abundantiam*, allo scopo di rafforzare la tesi dell'illegittimità dell'operazione realizzata dal contribuente fondata sul motivo della violazione o falsa applicazione di una disposizione tributaria specifica.

Passando alle disposizioni sulle garanzie previste a favore del contribuente e che determinano oneri aggiuntivi per l'Amministrazione finanziaria, occorre richiamare i commi 6, 7 e 8.

In base al comma 6, la notifica dell'avviso di accertamento deve essere preceduta, a pena di nullità dell'atto, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

Inoltre, ai sensi del comma 8, l'atto impositivo deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di 60 giorni dal ricevimento della richiesta. La disposizione del comma 8 potrebbe apparire affine al comma 5 del vecchio art. 37-bis ma descrive con maggiore dettaglio il contenuto della motivazione che l'avviso di accertamento deve contenere a pena di nullità, finendo per imporre una cd. motivazione rinforzata. In precedenza, infatti, era richiesto che l'avviso di accertamento fosse specificamente motivato, a pena di nullità, "in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente". Tale precisazione conferma come il contribuente possa ora contare su di una serie di garanzie procedurali più intense.

Come si è già visto, il contribuente è altresì titolare della facoltà di richiedere l'interpello antiabusivo che gli consente di conoscere in via anticipata l'assenso o il dissenso dell'Amministrazione finanziaria rispetto all'operazione come da lui configurata e quindi di elidere l'incertezza sull'eventualità di una contestazione di abuso del diritto in conseguenza della propria condotta⁹¹⁶.

A questa moltitudine di norme di garanzia fa da contraltare l'eliminazione della disposizione di favore che era contenuta nell'art. 37-bis, co. 6, che prevedeva l'iscrizione a ruolo delle imposte o maggiori imposte accertate unitamente ai relativi interessi solo in seguito alla sentenza della Commissione tributaria provinciale. Difatti,

⁹¹⁶ Si rinvia al par. 7.3. del presente capitolo.

l'art. 10-bis, co. 10, prevede che in caso di ricorso i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, siano posti in riscossione.

Da un confronto con la normativa previgente, si può desumere, in linea di principio, un rafforzamento delle garanzie del contribuente. Tale conclusione si fonda almeno su altre due considerazioni.

Da un lato, occorre certamente dare atto che la disciplina sostanziale antiabuso di cui all'art. 10-bis, commi da 1 a 3, detta gli elementi costitutivi della fattispecie in modo più articolato e dettagliato, per esempio esplicitando quali siano gli indicatori dell'assenza di sostanza economica delle operazioni; dall'altro, va ricordato che le garanzie procedurali già contemplate nell'art. 37-bis, commi 4-5-6, non venivano estese dalla giurisprudenza alla contestazione delle condotte di abuso del diritto.

L'attuale punto di equilibrio fra le esigenze di cui sopra raggiunto con l'art. 10-bis potrebbe ulteriormente essere rimesso in discussione.

Ciò è già accaduto più volte in passato. Basti pensare, fra le modifiche più incisive, alla soppressione dell'art. 21 L. n. 413/1991 che disciplinava il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive cui era demandato il compito di emettere, su richiesta dei contribuenti, dei pareri che riguardassero l'applicazione delle disposizioni contenute negli artt. 37, co. 3, e 37-bis D.P.R. n. 600/1973 ai casi concreti rappresentati dal contribuente.

Il comitato, per la sua composizione descritta all'art. 21, co. 4, era un organo terzo ed autorevole i cui pareri avevano efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario; tali pareri, inoltre, in caso di impugnazione degli accertamenti fondati sull'art. 37-bis e di avvio della fase contenziosa, avevano l'effetto di far gravare l'onere della prova sulla parte che non si fosse agli stessi uniformata (art. 21, co. 3).

Vale la pena evidenziare che ai sensi dell'art. 21, co. 9 e 10, al contribuente era concessa anche la possibilità di richiedere un parere preventivo su un contratto, una convenzione o qualsiasi altro atto che potesse dar luogo all'applicazione dell'art. 37-bis alla direzione generale del Ministero delle finanze competente fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata. In caso di mancata risposta decorsi 60 giorni dalla richiesta del contribuente, ovvero di risposta non favorevole alla quale egli non intendeva uniformarsi, lo stesso poteva ugualmente richiedere il parere in ordine alla fattispecie medesima al comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

Ora, la soppressione di tale duplice facoltà del contribuente di richiedere un parere sembra suggerire che il legislatore ritiene sufficiente lo strumento dell'interpello facoltativo con il quale il primo si rivolge direttamente all'Amministrazione finanziaria.

I due istituti presentano tuttavia delle differenze: si segnala, in particolare, che la risposta all'interpello vincola la stessa Amministrazione finanziaria che l'ha emessa e quindi determina la nullità degli atti impositivi o di irrogazione di sanzioni che siano in contraddizione con essa e che, nel caso in cui non sia rispettata dal contribuente, non rovescia genericamente su quest'ultimo l'onere probatorio.

Ad incidere sull'equilibrio raggiunto con l'art. 10-bis sarà l'introduzione nella normativa interna, in attuazione della direttiva europea 2018/822/UE, dell'obbligo degli intermediari e, in via sussidiaria, dei contribuenti di comunicare obbligatoriamente all'Amministrazione finanziaria ed entro determinati termini le operazioni potenzialmente qualificabili come abusive, a pena di sanzioni (in base al nuovo art. 25 bis della Dir. 2011/16/UE).

La previsione di tale onere è significativa in quanto conferma come la definizione di elusione fiscale come condotta posta in essere “alla luce del sole” dal contribuente non sia rispondente alla realtà.

Mentre in passato il legislatore prevedeva e disciplinava due forme diverse e cumulative di richiesta di parere preventivo e prevedeva una serie di garanzie procedurali per tutelare il contribuente dal rischio di subire contestazioni elusive imprevedibili o inattese, ora lo stesso prevede un obbligo di segnalazione delle operazioni per assicurarsi che l’Amministrazione finanziaria sia posta in condizione di rilevare le operazioni suscettibili di essere abusive o elusive in base ai parametri dell’art. 10-bis. Lo strumento dell’interpello anti-abuso, peraltro facoltativo, è considerato insufficiente a garantire la trasparenza fra i contribuenti e l’Amministrazione Finanziaria giacchè i primi potrebbero avere più convenienza a non sollecitare un’analisi dell’effettività economica dell’operazione posta in essere e della coerenza dei suoi effetti fiscali con la *ratio* delle disposizioni applicate e con i principi del sistema.

11. Cenni a strategie antielusive più articolate.

L’evoluzione della disciplina antielusiva dipende sempre più intensamente dalle iniziative condivise a livello OCSE e intraprese dall’Unione Europea. Lo dimostra il regime delle comunicazioni obbligatorie preventive degli schemi potenzialmente abusivi.

Proprio per tale ragione, com’è avvenuto per la codificazione dell’art. 10-bis che ha anticipato l’adozione della direttiva *ATAD*, è utile che il legislatore italiano valuti anticipatamente di adottare quegli ulteriori accorgimenti alla disciplina procedimentale e sanzionatoria dell’abuso del diritto che siano funzionali a presidiare l’applicazione coerente e quanto più prevedibile possibile della clausola generale anti-abuso contenuta nell’art. 10-bis.

Si ritiene che il confronto con le strategie antielusive più articolate messe a punto da altri Stati possa far emergere i margini di ulteriore sviluppo della disciplina dell’elusione fiscale.

11.1. Il regime *DOTAS* e gli strumenti di ausilio per il contribuente. Il caso del Regno Unito. Premessa.

Come già si è anticipato nel capitolo I, prima della introduzione della *GAAR* nel Finance Act 2013 delle Sections 206 ss., la strategia antielusiva del Regno Unito era affidata all’interpretazione teleologica delle disposizioni, alle disposizioni antielusive specifiche e al regime *DOTAS*.

Oggi, a seguito dell’adozione della *GAAR*⁹¹⁷, essa risulta più completa in quanto comprensiva di una serie di ulteriori misure rilevanti sia sul piano sostanziale che procedurale, che furono concepite dalla Commissione di Studio Aaronson nel 2011, incaricata di valutare l’adozione di una norma generale anti-abuso nell’ordinamento del Regno Unito e di redigere, se del caso, la corrispondente disciplina.

⁹¹⁷ Il testo aggiornato delle Sections 206 ss. della Part 5 del Finance Act 2013 è scaricabile dal sito: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5>.

L'Aaronson Report dell'11 novembre 2011⁹¹⁸ rappresenta uno studio di spessore relativamente recente sulle ragioni giustificatrici della GAAR nell'ordinamento tributario e sul contenuto che la strategia antielusiva complessivamente intesa dovrebbe avere per garantire la prevenzione dell'elusione fiscale senza ledere il principio di certezza del diritto ed aggravare eccessivamente gli oneri di *compliance* dei contribuenti. Il suo carattere pregevole si deve, oltre che allo scopo, anche alla commissione di studio presieduta dal Giudice Graham Aaronson Qc e composta dagli esponenti più autorevoli della classe giudiziaria, forense e accademica del Paese che avevano approfondito il tema dell'elusione fiscale (fra questi, la Prof.ssa Judith Freedman).

La relazione Aaronson ha delineato una strategia antielusiva fondata sulla combinazione di elementi e strumenti diversi, funzionali a realizzare contestualmente l'obiettivo di prevenire e reprimere l'elusione fiscale e assicurare un livello sufficiente di certezza del diritto ai contribuenti senza incidere negativamente sulla competitività del Paese ed imporre eccessivi costi di *compliance*.

In particolare, il sistema antielusivo include l'insediamento di un *Advisory Panel* e la previsione di una *Guidance* utile per l'applicazione della GAAR nei casi concreti, entrambi con funzioni di indirizzo interpretativo uniforme a favore sia dei contribuenti che dei funzionari del Tesoro.

Con il Finance Act 2014, il Regno Unito ha ampliato ulteriormente la formula antielusiva prevedendo un sistema di notificazione di cd. *follower notices* con cui i contribuenti che abbiano posto in essere operazioni analoghe ad altre già dichiarate elusive con sentenza definitiva sono tenuti a regolarizzare la loro posizione, a pena di sanzioni per l'omessa adozione di misure correttive, diverse e aggiuntive rispetto alle sanzioni per la realizzazione della fattispecie elusiva.

Inoltre, il legislatore ha introdotto un meccanismo di riscossione accelerata delle maggiori imposte dovute dai contribuenti per la realizzazione di fattispecie elusive, il cd. *accelerated payment notice*, anch'esso assistito da autonome sanzioni.

11.2. La GAAR Guidance e il GAAR Advisory Panel.

La GAAR completa la descrizione degli elementi costitutivi delle pratiche abusive esplicitando sia tre possibili indicatori di comportamenti abusivi (SEC 207 FA 2013, par. 4) sia un esempio di indicatore dell'assenza di un comportamento abusivo (SEC 207 FA 2013, par. 5).

In particolare, il legislatore esclude il carattere abusivo delle operazioni che, nel momento in cui sono state poste in essere, risultavano conformi ad una prassi consolidata e accettata dal *Her Majesty's Revenue and Customs* (di seguito, "HMRC"). Tale esclusione, criticata dalla dottrina in quanto idonea a legittimare comportamenti in base al numero dei contribuenti che li pongano in essere per un periodo significativo, è chiaramente finalizzata a tutelare il legittimo affidamento riposto dai contribuenti sulle

⁹¹⁸ Report by Graham Aaronson QC, GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system, 11 November 2011, London: Crown copyright, scaricabile dal link http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130102175714/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf.

dichiarazioni e posizioni espresse dall'Amministrazione finanziaria, specie se chiare ed esplicite⁹¹⁹.

L'applicazione della GAAR è agevolata sia dalla *GAAR Guidance* pubblicata dalla HMRC che contiene una serie di materiali esplicativi, che dalla presenza del cd. *GAAR Advisory Panel*, un organismo terzo rispetto ai contribuenti e all'Amministrazione finanziaria che emette dei pareri caso per caso.

La *GAAR Guidance*, così come i pareri emessi caso per caso dal *GAAR Advisory Panel*, assurgono a fonti del diritto. Infatti, ai sensi del SEC 2011, par. 2, i giudici tributari devono tenerne conto nelle decisioni sull'applicazione della GAAR⁹²⁰.

La *GAAR Guidance* descrive la disciplina sostanziale e procedurale anti-abuso ed esamina 32 casi suddividendoli in sette categorie a seconda del loro carattere abusivo, o non abusivo, e del loro eventuale grado di abusività⁹²¹. Alcuni casi illustrano operazioni “*consistent with the principles on which the relevant tax provisions are based*”, ossia pacificamente di pianificazione fiscale legittima in quanto conformi al significato e allo scopo delle disposizioni applicate dal contribuente. Altri casi descrivono operazioni che includono operazioni artificiose (nel senso di articolate) e anormali ma che non risultano lesive dei principi su cui si fondano le disposizioni tributarie applicate dal contribuente e che dunque debbono essere escluse dall'ambito di applicazione della GAAR. Gli esempi di operazioni abusive riguardano sia operazioni letteralmente comprese nelle disposizioni ma che producono dei risultati confliggenti con i principi sottostanti e con gli obiettivi delle stesse, sia operazioni che sfruttano le lacune del sistema producendo dei vantaggi fiscali che il legislatore non avrebbe certamente previsto o voluto ammettere. Queste ultime operazioni non possono essere contrastate mediante una mera interpretazione teleologica delle disposizioni applicate dal contribuente ma richiedono il ricorso all'analogia o alla cd. *teleological reduction*, ossia rispettivamente una estensione o limitazione dell'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie esistenti⁹²².

⁹¹⁹ M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., p.166: “*The Guidance chooses its words very carefully in this matter. Cautiously it explains that attention needs to be paid on the way in which HMRC may have indicated its acceptance of a practice. Thereby, considerable weight is to be given to clear statements published in tax bulletins or in internal manuals. Also important are statements wherein HMRC explicitly considers that certain practices fall within the scope of a provision*”.

⁹²⁰ “*In determining any issue in connection with the general anti-abuse rule, a court or tribunal must take into account (a) HMRC'S guidance about the general anti-abuse rule that was approved by the GAAR Advisory Panel at the time the tax arrangements were entered into, and (b) any opinion of the GAAR Advisory Panel about the arrangements*” (Schedule 43, par. 11).

⁹²¹ La *GAAR Guidance* è suddivisa in cinque parti che sono soggette a revisione anche separatamente: nella versione più recente, le parti A-B-C che riguardano la disciplina sostanziale risalgono al 28 marzo 2018, la parte D esemplificativa risale al 31 marzo 2017, la Parte E sul procedimento di applicazione della GAAR è datata 28 marzo 2018. Ultima visita: 13.09.2018. Per reperire il testo integrale, si rinvia a <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>.

⁹²² M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., pp. 174-179; in particolare si legge: “*It is understood that analogy and teleological reduction are closely connected with the exploitation or avoidance of a provision*” (p. 175); “*The GAAR thereby shows that interpretation is not only confined to the wording, telos, history and context of a provision. Rather, judges may also omit, amend or add words in a statute*” (p. 182).

L'*Advisory Panel* è stato istituito allo scopo di attenuare l'incertezza intrinseca nelle valutazioni sull'abuso del diritto che danneggia i contribuenti e di limitare l'eccessiva discrezionalità dei funzionari delle Entrate nell'applicazione della GAAR. Si tratta di un organo tecnico e indipendente munito di competenze specifiche, composto da nove membri, per la maggioranza diversi dai funzionari del Tesoro.

L'*Advisory Panel* ha funzioni consultive per la corretta applicazione della norma generale anti-abuso: approva la *GAAR Guidance* dell'HMRC ed emette pareri che rende pubblici e accessibili ai contribuenti e professionisti per orientare il loro comportamento, pur mantenendo l'anonimato sui dati dei contribuenti interessati⁹²³.

L'applicazione della norma generale anti-abuso presuppone sempre il contraddittorio obbligatorio scritto fra le parti avanti all'*Advisory Panel*. Tuttavia, si segnala che il Finance Act 2016 ha emendato la Schedule 43 del Finance Act 2013 concernente la disciplina procedurale della GAAR, introducendo il Par. 4 A "Corrective action by taxpayer", che esclude il contraddittorio nei casi in cui contribuente abbia adottato degli interventi correttivi entro un certo termine⁹²⁴.

11.3. Il regime "Disclosure of Tax Avoidance Schemes" e le sanzioni per inadempimento.

L'Aaronson Report comprende nella disciplina antielusiva anche il regime DOTAS (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*), trattandosi di istituto introdotto nel Regno Unito prima dell'adozione della GAAR. La Commissione di Studio, da un lato, riconosce che l'istituto assolve ad una funzione informativa consentendo al Ministero del Tesoro e al legislatore di valutare le operazioni prima della loro implementazione e di adottare eventuali norme antielusive specifiche; dall'altro, essa prende atto che gli obblighi di comunicazione preventiva degli schemi elusivi impongono oneri aggiuntivi ai contribuenti e accrescono la complessità della legislazione tributaria antielusiva.

Il regime DOTAS, che risale al Finance Act del 2004 (Part 7), impone ai contribuenti e agli intermediari l'obbligo di comunicare in via preventiva gli schemi potenzialmente elusivi e stabilisce delle sanzioni per il caso di suo inadempimento. Il regime in parola

⁹²³ Sulle funzioni molteplici dell'*Advisory Panel* a vantaggio sia dei contribuenti che dell'Amministrazione finanziaria nell'Aaronson Report viene stabilito: "Such a rule could bring a number of significant benefits...(Omissis)..(vii).. A mechanism such as an independent advisory panel would be a quick and cost-effective way of helping taxpayers and HMRC identify the location of this outer limit, without running the risk of giving greater discretionary powerst o HMRC", p. 6, e "An effective mechanism for achieving this could be an advisory panle who would advise HMRC whether there are reasonable grounds for invoking the GAAR in the case of any particular arrangement. I envisage an advisory panel with a majority of non-HMRC members, which would receive written representations from the taxpayer as well as from HMR etc.", par. 5.25, p. 33. Sulla funzione di garanzia per i contribuenti dell'*Advisory Panel*, v. "The draft GAAR includes a series of important safeguards to ensure that the centre ground of responsible tax planning is effectively protected. These safeguards are – (iv) having an Advisory Panel, with relevant expertise and a majority of non-HMRC members, to advise whether HMRC would be justified in seeking counteraction under the GAAR ("safeguard 4"). This advisory Panel should publish (appropriately anonymised) digests of its advice", p. 8. Sulle caratteristiche e sui compiti dell'organismo, v. par. 4.20, p. 26.

⁹²⁴ Il testo della Schedule 43 del Finance Act 2013 con gli emendamenti è disponibile dal portale <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/43>.

persegue sia una funzione informativa, vale a dire di promozione dello scambio di informazioni fra contribuenti ed intermediari, da un lato, e amministrazione finanziaria, dall'altro, che una funzione di deterrenza e prevenzione dell'elusione fiscale.

In caso di inadempimento degli obblighi di informazione in relazione a operazioni cd. *notifiable*, sono irrogate sanzioni pecuniarie per ogni giorno di ritardo e anche in seguito alla data di notificazione della violazione.

Nel caso in cui il Tribunale accerti che l'operazione aveva le caratteristiche per essere notificata all'Amministrazione fiscale, l'omissione dell'inoltro delle informazioni richieste è sanzionata più gravemente. La sanzione effettiva è calcolata tenendo conto dell'elemento soggettivo e, in particolare, del grado di colpa del trasgressore. Per assicurarne la sufficiente deterrenza, esse possono essere basate sull'importo dell'onorario percepito dal consulente fiscale promotore dello schema elusivo oppure, in caso di inadempimento da parte del cliente, del vantaggio fiscale da questi perseguito o ottenuto.

Fra le cause di non punibilità (*reasonable excuse*) è contemplato l'affidamento sulle istruzioni errate degli Uffici oppure sul parere legale di un professionista, purché fondato su una rappresentazione completa e veritiera dei fatti.

La buona fede del contribuente, invece, non costituisce una causa di non punibilità né una circostanza attenuante la misura delle sanzioni.

Le sanzioni del regime DOTAS sono sanzioni pecuniarie fisse (*penalties*), non commisurate all'importo dell'imposta potenzialmente elusa dal contribuente, fatta eccezione per il settore dell'Iva in cui è prevista una sanzione del 15% della maggiore IVA dovuta dal contribuente in caso di omessa comunicazione di uno schema rientrante nella lista delle operazioni abusive ai fini IVA (cd. *designated schemes*).

Le sanzioni sono irrogate direttamente dall'Amministrazione finanziaria tuttavia, in caso di contestazione, sono sottoposte al sindacato del Tribunale (First-tier Tribunal Tax) le cui sentenze sono appellabili avanti all'Upper Tribunal.

Il Financial Act del 2014 (Part 5) ha potenziato il regime DOTAS prevedendo la possibilità per gli uffici Anti-elusione dell'Amministrazione finanziaria di notificare degli avvisi agli intermediari che non soddisfino determinati requisiti di affidabilità (cd. *conduct notices*) con i quali possano imporre loro determinati obblighi e condizioni, la cui violazione potrà comportare l'emissione di una cd. *monitoring notice* da parte del Tribunale. La notifica di tale avviso all'intermediario ha delle implicazioni non solo per il *monitored promoter* ma anche per i clienti che abbiano interagito con lui (per esempio, è previsto l'allungamento dei termini di accertamento nei loro confronti)⁹²⁵.

11.4. Il sistema delle *follower notices* e il cd. *accelerated payment notice*.

Il Finance Act 2014 ha introdotto la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di notificare degli avvisi (cd. *follower notices*) ai contribuenti soggetti ad accertamento per operazioni che è ragionevole ipotizzare siano state concluse allo scopo principale o ad uno degli scopi principali di conseguire un vantaggio fiscale, qualora le costruzioni contestate siano già state dichiarate elusive con sentenza definitiva in un altro giudizio.

⁹²⁵ Per maggiori approfondimenti, si rinvia alla lettura di M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, cit., 2016.

Il contribuente destinatario di una *follower notice* può scegliere se aderire alla ricostruzione del Fisco oppure chiedere il riesame entro il termine di 90 gg.. Il contribuente che rettifichi la dichiarazione presentata e versi la maggiore imposta dovuta evita di incorrere in sanzioni. Il contribuente, invece, che ometta di adottare un'azione correttiva subirà una sanzione dal 10% al 50% della maggiore imposta dovuta in caso di rigetto della domanda di riesame. Nel caso in cui il contribuente sia una società, l'avviso prende il nome di *partnership follower notice* e può comportare l'irrogazione di una sanzione dal 4% al 20% della maggiore imposta dovuta, se riesaminato e ritenuto fondato.

L'importo della sanzione è determinato in base al comportamento assunto dal contribuente nel corso del procedimento e, in particolare, al grado, alla natura e alle tempistiche della cooperazione. Le sanzioni per l'omessa adozione di una azione correttiva si cumulano, inoltre, con le sanzioni per la condotta elusiva in quanto tale perciò sono previsti dei meccanismi correttivi per garantire che la sanzione complessivamente irrogata al contribuente sia proporzionata.

In sede di impugnazione dell'atto di irrogazione delle sanzioni, il contribuente è tenuto a provare l'insussistenza dell'obbligo di adottare un'azione correttiva, ossia in concreto la natura non elusiva dell'operazione, oppure l'irrilevanza della sentenza invocata dall'Amministrazione finanziaria in quanto concernente negozi od operazioni diverse da quelle del caso di specie.

Il Finance Act 2014 ha altresì previsto una procedura accelerata di pagamento (cd. *accelerated payment notice*, o "*APN*") che consente all'Amministrazione finanziaria di incamerare immediatamente una parte della maggiore imposta dovuta nei confronti dei contribuenti che abbiano posto in essere un'operazione elusiva. L'avviso *APN* può essere notificato al contribuente solo in pendenza di accertamento fiscale oppure di un giudizio tributario e solo qualora le operazioni in contestazione siano *DOTAS arrangements* (ossia operazioni da comunicare obbligatoriamente in via preventiva), oppure costruzioni per le quali il contribuente abbia ricevuto la notifica di una *follower notice* oppure ancora operazioni giudicate abusive dal *GAAR Advisory Panel* (o quantomeno da 2 membri dello stesso)⁹²⁶.

11.5. Obblighi di comunicazione preventiva a pena di sanzioni e linee guida per i contribuenti. Il caso degli Stati Uniti.

La comparazione con le strategie antielusive di altri Paesi dimostra che laddove sono previste misure sanzionatorie contro i contribuenti e/o i loro consulenti, questi ultimi necessitano di strumenti di informazione ausiliari che orientino il loro comportamento e consentano loro di agire in un quadro giuridico più certo.

Si richiamano, a titolo esemplificativo, le misure più significative adottate dagli Stati Uniti, dal Canada, dall'Australia e dalla Nuova Zelanda.

⁹²⁶ Il contribuente può opporsi all'avviso nel termine di 90 gg. decorso il quale, in caso di rigetto, dovrà provvedere al pagamento entro 30 gg. In caso di omesso versamento, il contribuente è soggetto a sanzioni per ritardato pagamento nella misura del 5% del dovuto, che può salire fino al 15% in base al periodo per il quale il ritardo si protrae.

In primo luogo, gli Stati Uniti hanno predisposto un sistema sanzionatorio articolato contro le operazioni di pianificazione fiscale aggressiva che è contenuto in varie disposizioni dell'Internal Revenue Code (IRC)⁹²⁷.

L'IRC 6111 prevede un sistema di comunicazione degli schemi abusivi⁹²⁸ che obbliga coloro che prestano qualsiasi forma di assistenza e che, direttamente o indirettamente, conseguono da tale attività redditi di importo superiore a determinate soglie (cd. *material advisers*) a dichiarare le informazioni relative a ciascuno schema alla cui realizzazione o implementazione hanno contribuito (cd. *information return*). L'IRC 6112 prevede altresì in capo ai *material advisers* l'obbligo di conservare la lista dei contribuenti ai quali hanno prestato assistenza e di fornirla alle autorità su loro richiesta scritta. Con specifico riferimento ai *material advisers*, sono previste misure sanzionatorie specifiche per l'omessa informazione degli schemi abusivi oppure per la falsità o incompletezza delle informazioni fornite (IRC 6707(b)(1), per l'omessa conservazione delle liste degli investitori o per la loro incompletezza od omessa esibizione delle stesse alle autorità tributarie (IRC 6708).

Inoltre, è contemplata una serie variegata di sanzioni in capo ai contribuenti, ai consulenti fiscali e a tutti coloro che abbiano contribuito alla organizzazione dello schema abusivo o vi abbiano partecipato e abbiano effettuato false dichiarazioni o siano a conoscenza della infedeltà delle dichiarazioni rese dal contribuente.

Quanto ai consulenti fiscali e, più in generale, ai *promoters* degli schemi abusivi, sono previste delle sanzioni pecuniarie per la condotta di promozione di tali schemi di importo fino al 50% degli utili conseguiti dagli stessi in ragione di tale attività (cd. "Promoter penalty", IRC 6700).

Quanto ai contribuenti, essi sono passibili sia di sanzioni per l'omessa indicazione in dichiarazione delle transazioni soggette all'obbligo di comunicazione obbligatoria (IRC 6707A), sia di sanzioni per l'infedele dichiarazione connessa a tali operazioni se poste in essere allo scopo principale di eludere od evadere le imposte.

In base all'IRC 6662A, la sanzione per cd. *understatement* è diversa a seconda che la maggiore imposta non dichiarata sia connessa ad una transazione abusiva espressamente prevista (30% per le *listed transactions*) oppure semplicemente ad una cd. *reportable transaction* (20%).

In caso di accertamento di operazioni prive di sostanza commerciale, le sanzioni per infedele dichiarazione sono irrogate al contribuente a prescindere dall'elemento soggettivo (cd. *strict liability*) e possono essere aumentate nella misura del 40% nel caso in cui il contribuente non abbia rappresentato adeguatamente le operazioni rilevanti in sede di dichiarazione o nella documentazione di supporto allegata alla stessa.

Stante il rigore del sistema sanzionatorio previsto contro le operazioni qualificate abusive ai sensi della *economic substance doctrine* ossia in base alla sezione 7701(o), in data 15 luglio 2011 è stata emanata una direttiva IRS che costituisce una guida per l'analisi delle transazioni e riporta gli indicatori della presenza o assenza di sostanza commerciale.

⁹²⁷ R. MCMECHAN, *Economic substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, cit., p. 337: "The U.S. has the most comprehensive set of complementary measures in place with respect to the ongoing problem that all countries experience with the proliferation of abusive tax avoidance transactions".

⁹²⁸ Cd. *Listed e reportable transactions with tax shelter-like characteristics or effects*. Ivi, p. 328.

Inoltre, il sito internet dell'IRS indica le costruzioni abusive tipiche che i contribuenti dovrebbero astenersi dal porre in essere. Fra gli altri strumenti di ausilio, vanno certamente menzionate le *best practices* che l'IRS suggerisce ai consulenti fiscali mediante regolamenti e la Circolare 230, la cui inosservanza potrebbe essere rilevante sul piano deontologico professionale.

11.6. Strumenti di ausilio e sistemi di allerta in Australia e Nuova Zelanda.

In Australia, il regime sanzionatorio contro la violazione della regola generale antielusiva contenuta nella Part IV prevede sin dal 1981 l'irrogazione di sanzioni civili sui contribuenti.

In particolare, i contribuenti sono soggetti ad una sanzione del 50% o del 25% a seconda del livello di ragionevole prevedibilità di applicazione della GAAR nel caso concreto, avuto riguardo alla posizione delle autorità desumibile dai *memoranda* o dalle relazioni esplicative alle leggi tributarie, dalla giurisprudenza e dagli interpelli pubblici (*public rulings*).

È altresì prevista per il contribuente la possibilità di ricorrere allo strumento degli interpelli sulle operazioni che intendono porre in essere ai fini della Part IVA.

Al fine di intensificare il contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva senza aumentare i costi di *compliance*, con il Tax Laws Amendment Act 2006 il legislatore, anziché introdurre obblighi dichiarativi o informativi aggiuntivi, ha previsto nuove sanzioni civili contro i professionisti che promuovano e implementino i cd. *tax exploitation scheme*⁹²⁹.

Nella strategia antielusiva australiana rientrano anche le comunicazioni di avvertimento dell'Australian Taxation Office rivolte ai contribuenti e ai loro consulenti per segnalare loro le questioni ed operazioni più significative che sono soggette all'analisi di rischio o che comunque potrebbero essere qualificate elusive.

Il sistema sanzionatorio neozelandese, introdotto dal Tax Administration Act 1994, prevede anch'esso delle misure sanzionatorie sia a carico dei contribuenti che dei *promoters* degli schemi abusivi ed è completato da un sistema di allerta coordinato dall'Agenzia delle Entrate. La Section 141 D prevede una sanzione civile del 100% per le operazioni abusive che costituiscano una "posizione fiscale inaccettabile" (cd. *unacceptable tax position*) ai sensi della Section 141B ossia che, sul piano oggettivo, non possa ragionevolmente considerarsi corretta e avente come scopo principale quello elusivo.

La sanzione è ridotta al 20% qualora il contribuente abbia conseguito un risparmio fiscale inferiore alla soglia di 50.000 dollari, o abbia fatto affidamento su una consulenza che escludeva la natura abusiva dell'operazione, o abbia partecipato ad uno schema abusivo venduto in massa sul mercato (cd. *tax shelter*), o abbia effettuato una *voluntary disclosure* dell'operazione oppure ancora non sia stato mai sanzionato nel corso dell'ultimo quadriennio.

Le sanzioni contro le pratiche abusive sono state introdotte in considerazione del fatto che l'elusione fiscale causa una riduzione delle entrate tributarie e compromette la

⁹²⁹ Ivi, p. 340: "The Government specifically chose to enact the civil penalty regime vis-à-vis promoters, rather than introducing increased reporting and disclosure requirements, because it was a more targeted measure with low compliance costs".

compliance dei contribuenti in generale. Per comprendere il livello di gravità al quale l'elusione fiscale assurge secondo il legislatore neozelandese, va considerato che le sanzioni contro l'evasione fiscale sono fissate al 150%, quelle per le condotte colpose o per le posizioni fiscali inaccettabili ammontano al 20% mentre quelle per le condotte gravemente colpose al 40%.

La previsione di sanzioni contro le condotte elusive è oggetto di dibattito in dottrina, in quanto attenua la linea di demarcazione fra elusione fiscale ed evasione fiscale⁹³⁰.

Le Sections 141 EB e 141 EC del Tax Administration Act 1994 prevedono delle sanzioni anche nei confronti dei cd. *promoters* che offrano, vendano o comunque promuovano schemi successivamente classificati abusivi a dieci o più persone nel corso di un anno d'imposta. La sanzione corrisponde esattamente all'ammontare del risparmio fiscale conseguito dalle parti dell'operazione.

La strategia antielusiva è completata dai cd. "Revenue Alert" ossia dai bollettini con i quali l'Agenzia delle Entrate neozelandese rende note le situazioni che sono suscettibili di essere qualificate elusive, per esempio a commento di determinate pronunce giurisdizionali.

Come il legislatore australiano, anche quello neozelandese si è astenuto dall'introdurre obblighi informativi a carico dei contribuenti o di registrazione degli schemi abusivi in capo ai promoters.

11.7. L'influenza dei regimi anti-abuso più evoluti in Canada.

In Canada la strategia di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva si articola, *inter alia*, nella previsione dell'obbligo dei cd. *promoters*, ossia ai soggetti che nell'esercizio della loro attività professionale propongono, predispongono o suggeriscono ai contribuenti la realizzazione di una determinata operazione elusiva (cd. *tax shelter*), di comunicare al contribuente il numero identificativo di tale schema ottenuto preventivamente dall'Amministrazione finanziaria e di registrare a cadenza annuale i dati identificativi dei propri clienti-contribuenti che si siano avvalsi di tali schemi, a pena di sanzioni in caso di omissione o di infedeltà delle informazioni rese, da calcolare in misura proporzionale al compenso ricevuto (cd. *Tax Shelter Identification Legislation*, Section 237.1 *Income Tax Act*).

Ai contribuenti è inoltre imposto l'obbligo di indicare nella dichiarazione il numero identificativo dello schema utilizzato.

Prendendo spunto dagli ordinamenti del Regno Unito, degli USA e dalla provincia del Québec, il Canada ha successivamente ampliato gli obblighi informativi prevedendo degli indicatori di elusività (cd. *hallmarks*) in presenza dei quali la transazione deve essere riportata all'Amministrazione finanziaria prima della sua attuazione (cd. *reportable transaction*). In caso di inottemperanza, è prevista la sospensione degli effetti fiscali dell'operazione sino alla data della notificazione della stessa ed eventualmente anche l'irrogazione di una sanzione.

Come qualche autore ha enfatizzato, permangono ancora differenze con il sistema sanzionatorio negli Stati Uniti, in Québec, Australia e Nuova Zelanda in quanto non

⁹³⁰ *Ivi*, p. 344.

sono previste sanzioni per infedele dichiarazione contro le operazioni abusive, né è operativo un sistema di allerta in favore dei contribuenti⁹³¹.

12. Osservazioni conclusive.

A completamento dell'analisi condotta nei precedenti capitoli, nel Capitolo V si è ricostruita la disciplina interna dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

Il legislatore italiano ha aderito alla tendenza codificatoria delle GAARs attenuando le critiche sul *deficit* di legalità che la dottrina aveva correttamente mosso nella vigenza del principio generale antielusivo di matrice giurisprudenziale.

Per quanto attiene alla definizione e agli effetti sostanziali dell'abuso, si è registrata la sostanziale conformità e coerenza dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 con il pacchetto BEPS e gli atti vincolanti dell'Unione.

La GAAR domestica presenta infatti la struttura e il contenuto tipico delle regole generali antiabuso approfonditi nel Capitolo I e risulta omogenea con le clausole antiabuso europee approvate e in fase di discussione, nonostante la riserva che si è formulata in merito alla descrizione dell'elemento soggettivo in seguito all'esito del confronto con l'art. 6 della Direttiva ATAD, esaminato nel Capitolo II.

Stante la sintonia fra le iniziative dell'Unione e gli impegni assunti dagli Stati membri in sede OCSE, la conformità della disciplina antiabuso al diritto europeo sta assicurando anche la corretta implementazione delle misure raccomandate dall'OCSE e ciò dovrebbe trovare conferma anche nella prossima Legge di delegazione europea 2018 che, delegando il Governo a dare attuazione alla Dir. 2018/822/UE mediante l'introduzione del regime DOTAS, realizza l'Azione 12 del Progetto BEPS.

Passando all'esame del sistema sanzionatorio dell'abuso del diritto o elusione fiscale, l'art. 10-bis dello Statuto, avendo codificato il principio generale antielusivo e previsto la definizione degli elementi costitutivi della fattispecie, di chiara derivazione europea stante il contenuto articolato della clausola antiabuso promossa dalla Commissione nella nota Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, sembra idoneo a costituire una base giuridica sufficiente per il disconoscimento delle operazioni abusive ai fini fiscali ma non altrettanto per l'irrogazione di sanzioni, vale a dire di misure con funzione afflittiva.

Queste ultime, infatti, devono essere conformi al principio di legalità delle sanzioni e ai suoi corollari di determinatezza e prevedibilità della fattispecie e al divieto di analogia *in malam partem*.

Alla luce delle perplessità di autorevole dottrina sulla natura integrativa-analogica della GAAR e sulla rilevanza di tale argomento rispetto alla fattispecie di infedele dichiarazione che, per come è descritta, non attribuisce rilevanza alle diverse modalità della condotta (evasive o elusive), si è ritenuto opportuno affrontare due questioni

⁹³¹ Ivi, pp. 324-325. Inoltre, si richiamano le seguenti affermazioni: “*The understatement penalties introduced in Québec increase the risk to taxpayers who enter into aggressive tax planning transactions. Canada should follow Québec’s lead in this regard*”, p. 326; “*Canada could potentially benefit from adopting Australia’s tax shortfall penalties and tax alert strategy. These are two measures that could be easily added to our anti-tax avoidance arsenal*” (p. 341); “*Canada could benefit from adopting New Zealand’s tax shortfall penalties and revenue alert strategy. These are measures that could both be easily added to our anti-tax avoidance arsenal*” (p. 346).

fondamentali, da un lato, la prevedibilità del sistema sanzionatorio dell'abuso del diritto alla luce dell'attuale formulazione dell'art. 10-bis L. n. 212/2000 e, dall'altro, la proporzionalità delle sanzioni previste contro l'elusione, sia quella "estrinseca", fondata sul confronto con le sanzioni amministrative previste contro l'evasione d'imposta, sia quella "intrinseca", basata sull'oggettivo disvalore della fattispecie.

Si è giunti a muovere delle critiche all'attuale disciplina sia sotto il profilo della imprevedibilità delle sanzioni contro le pratiche abusive diverse da quelle già oggetto di una prassi o di un indirizzo giurisprudenziale uniforme e consolidato che le condanni, sia sul piano della parità di trattamento riservata a condotte di gravità diversa, segnatamente fra le condotte che vengono segnalate preventivamente all'Amministrazione finanziaria e quindi non ledono né mettono in pericolo l'interesse alla trasparenza fiscale e quelle che non vengono palesate agli Uffici.

In considerazione dell'irrelevanza penale dell'abuso del diritto si è rilevata anche una anomalia nella previsione di sanzioni tributarie pecuniarie comprese nello stesso intervallo edittale per le condotte di evasione e quelle di elusione previste dall'art. 10-bis L. n. 212/2000 e si è sostenuta l'insufficienza dei criteri di determinazione della sanzione in concreto per sopperire alla identità delle sanzioni in astratto.

Sulla base di tali considerazioni, si è auspicata l'adozione di interventi correttivi da parte del legislatore ispirati sia al principio di legalità che al principio di proporzionalità e che incidano non solo sulla disciplina sanzionatoria ma anche sul ruolo degli strumenti ausiliari del sistema punitivo, vale a dire il regime di comunicazione obbligatoria preventiva degli schemi potenzialmente abusivi e l'interpello antiabuso.

In particolare, il principio di legalità induce ad adottare iniziative finalizzate ad agevolare l'individuazione delle condotte suscettibili di essere considerate elusive e, precisamente, a subordinare l'applicazione di sanzioni amministrative alla riconducibilità delle operazioni concluse dal contribuente agli schemi tipici di abuso del diritto e in quanto tali prevedibili.

Il principio di proporzionalità sollecita una revisione del sistema sanzionatorio mediante l'introduzione di un nuovo tipo di illecito amministrativo che irroghi sanzioni commisurate alla effettiva gravità delle pratiche elusive e tenga conto del minore disvalore di quelle che non risultino offensive dell'interesse alla trasparenza fiscale.

Un'evoluzione della disciplina antielusiva come quella ipotizzata potrebbe determinare sia l'istituzione di un organismo terzo e imparziale che, sul modello britannico del *GAAR Advisory Panel*, fornisca agli operatori e professionisti una guida orientativa quale punto di raccordo della prassi e giurisprudenza sia il potenziamento dell'interpello antiabuso ai fini sanzionatori.

CONCLUSIONI

La ricerca che si è condotta ha perseguito l'obiettivo principale di verificare la coerenza e conformità della fattispecie e del regime sanzionatorio dell'abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente agli standard e ai principi sanciti a livello internazionale ed europeo.

Per raggiungere tale scopo si è ricostruita sia la disciplina antiabuso promossa dall'OCSE con il Progetto *BEPS* sia quella prevista dall'ordinamento europeo. Con riferimento al diritto dell'Unione, si è provveduto anche ad esplicitare i limiti intrinseci cui i legislatori nazionali sono sottoposti nell'esercizio della loro potestà sanzionatoria per dare attuazione al diritto dell'Unione e per assicurare effettività al divieto delle pratiche abusive.

Nel capitolo I, si è cercato di individuare il corretto significato del concetto di abuso del diritto e di superare le incertezze derivanti dall'utilizzo diffuso di altri termini, come la pianificazione fiscale aggressiva e il *BEPS*, comparando le fonti di diritto e gli atti di *soft law* dell'OCSE, dell'Unione e dell'ordinamento interno.

Si è chiarito che l'abuso del diritto in ambito tributario coincide con il fenomeno preso in considerazione dalle *GAARs* o norme generali antielusive e che, per effetto di una sedimentazione di clausole antiabuso nei diversi ordinamenti, è possibile descrivere come abusive o elusive "in senso stretto" quelle operazioni che producono un vantaggio fiscale in contrasto con la *ratio* della disposizione applicata o con i principi del sistema tributario nel suo complesso e che non risultano avere una sostanza economica, essendo poste in essere esclusivamente o principalmente per gli effetti fiscali, non per quelli economici che ne derivano. L'atipicità, complessità o circolarità del negozio o della serie negoziale, viceversa, non sono tratti caratterizzanti delle operazioni abusive, ma assurgono ad indicatori della mancanza di effettività economica delle stesse.

La tipizzazione dell'abuso del diritto in materia tributaria ha condotto ad aderire a quella autorevole dottrina che distingue tale concetto da quello elaborato in altri settori, specie in materia contrattuale.

Nel capitolo II, si è analizzata la strategia antielusiva condivisa dagli Stati contraenti dell'OCSE nell'ambito del Progetto *BEPS* e, in particolare, si sono approfondite le relazioni finali delle Azioni 6 e 12 concernenti rispettivamente la disciplina di contrasto all'abuso delle Convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni e il regime di comunicazione obbligatoria preventiva all'Amministrazione finanziaria degli schemi di potenziale pianificazione fiscale aggressiva. All'esito dell'indagine, si è messa in luce la similitudine fra le *GAARs* interne agli ordinamenti e la *Principal Purpose Test rule* quale regola anti abuso generale raccomandata dall'OCSE da inserire nei Trattati bilaterali in aggiunta alle eventuali *LOB clauses*, da qualificare come norme antielusive specifiche contro la strumentalizzazione delle disposizioni sull'ambito di applicazione *ratione personae* dei Trattati (*treaty shopping*). Inoltre, si è affrontato il rapporto fra la *GAAR* e le *SAARs*, concludendo che la natura sussidiaria della prima implica la sua applicabilità nei casi non disciplinati dalle norme antielusive specifiche oppure a quelli che presentano degli indici di abusività ulteriori e costituiscono aggiramento delle *SAARs* medesime.

Nel capitolo III si è approfondita la disciplina dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo, da un lato analizzando la giurisprudenza della Corte di Giustizia sul divieto

delle pratiche abusive e sui criteri di compatibilità con le libertà di circolazione delle norme nazionali antielusive, dall'altro confrontando fra loro le disposizioni generali antiabuso contenute nelle direttive europee sulle imposte dirette. Si è giunti ad affermare che il principio del divieto di pratiche abusive è un principio generale del diritto dell'Unione che conosce varie declinazioni, essendo direttamente efficace nei settori tributari armonizzati e trovando specifica espressione in apposite clausole nelle direttive, specie quelle obbligatorie previste nella Direttiva Madre-figlia e nella Direttiva Anti-Elusione fiscale.

Atteso che queste ultime si limitano a dettare una disciplina minima di contrasto all'abuso del diritto, non è esclusa la rilevanza del diritto primario dell'Unione e quindi della giurisprudenza comunitaria sul cd. *abuse of law*. Per tale ragione, ci si è soffermati sulla nozione di "*wholly artificial arrangements*" elaborata dalla Corte, giungendo a chiarire che essa non è diretta a descrivere le pratiche abusive lesive degli interessi fiscali dello Stato membro quanto piuttosto i casi di applicazione strumentale delle libertà di circolazione europee pregiudizievoli per il mercato interno.

Allargando l'analisi alle sentenze che chiariscono il rapporto fra le misure antielusive nazionali e le disposizioni sulle libertà di circolazione contenute nell'accordo relativo allo Spazio economico europeo (SEE), nonché alle sentenze sulla libera circolazione dei capitali fra Stati membri e Paesi terzi, si è concluso che i parametri di valutazione delle norme generali antiabuso potrebbero peraltro variare a seconda dell'ambito di applicazione territoriale (europeo od extra-europeo) di queste ultime.

Nel capitolo IV, si è effettuato uno studio della giurisprudenza della Corte di Giustizia per l'individuazione dei principi che vincolano i legislatori statali nell'esercizio della loro potestà sanzionatoria quando quest'ultima è connessa all'attuazione del diritto dell'Unione, distinguendo la loro efficacia a seconda del livello di armonizzazione della disciplina antiabuso e specificando per ciascun principio le ricadute che può avere sulla determinazione del regime punitivo dell'elusione fiscale.

In particolare, nei settori delle imposte armonizzate (come l'Iva) e negli ambiti disciplinati dalle direttive Anti-Elusione fiscale e Madre-Figlia, si è sostenuta la rilevanza dei principi di equivalenza, effettività e proporzionalità delle sanzioni, dei principi di certezza del diritto e di legalità, del principio di tutela del legittimo affidamento e del principio di neutralità dell'Iva. Si è esclusa, invece, l'inerenza dell'art. 325 TFUE sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione, valorizzando la distinzione fra frode e abuso del diritto. Nei settori in cui non sussiste l'obbligo degli Stati membri di contrastare l'abuso del diritto (per esempio, nell'ambito della direttiva Fusioni), si è dimostrato che i legislatori nazionali sono comunque tenuti a dettare una disciplina sanzionatoria che sia conforme ai principi di non discriminazione e di proporzionalità.

Stante la rilevanza dei principi di legalità e proporzionalità nell'analisi del regime sanzionatorio dell'abuso del diritto, si è puntualizzato il contenuto e la portata dei primi secondo che riguardino le sanzioni in generale, le sanzioni penali, oppure tutte le misure genericamente restrittive dei diritti fondamentali, incluso il diritto di proprietà, alla luce della Carta di Nizza, della giurisprudenza della Corte di Giustizia e dell'influenza esercitata su quest'ultima dalla Corte EDU.

Tale analisi giurisprudenziale ha permesso di escludere la natura sanzionatoria dell'effetto di inopponibilità delle operazioni abusive ma ha indotto a sollevare dei dubbi sulla conformità del sistema sanzionatorio italiano dell'abuso del diritto al

principio di legalità, nella sua accezione di prevedibilità della condotta illecita e dell'importo della sanzione al momento del fatto, e al principio di proporzionalità.

Nel Capitolo V si sono illustrati i profili evolutivi della disciplina italiana antiabuso dedicando particolare attenzione alle radici e allo sviluppo del principio generale antielusivo nella giurisprudenza di legittimità e al regime sanzionatorio previgente e richiamando le questioni giuridiche che hanno interessato la letteratura scientifica.

Si è cercato di esaminare e commentare la regola generale antiabuso codificata nell'art. 10-bis L. n. 212/2000 tenendo presente la cornice sovranazionale in cui si inserisce. Adottando questo metodo, è emerso che la GAAR italiana presenta la struttura e il contenuto tipico delle norme antiabuso illustrati nel capitolo I e risulta sostanzialmente in linea con gli standard internazionali ed europei. Cionondimeno, si è formulata una riserva sull'attuale definizione dell'elemento soggettivo, suscettibile di essere maggiormente adeguata alle clausole antiabuso della direttiva Madre-Figlia e della direttiva ATAD con la sostituzione del requisito della "essenzialità" dello scopo elusivo e l'adozione del *principal purpose test* in senso stretto.

Con riferimento al sistema sanzionatorio dell'abuso del diritto o elusione fiscale, ci si è focalizzati sia sull'art. 10-bis, co. 13, L. n. 212/2000 sia sulle modifiche apportate ai reati dichiarativi allo scopo di verificare l'irrelevanza penale dell'abuso del diritto anche per incompatibilità strutturale con le fattispecie incriminatrici di dichiarazione infedele e fraudolenta.

In seguito, si sono individuati i principi che governano il sistema punitivo tributario per sottoporre ad un esame critico l'attuale disciplina sanzionatoria amministrativa dell'elusione fiscale.

La codificazione della GAAR e la definizione dei requisiti delle pratiche abusive non escludono profili di incompatibilità con i principi di legalità e di proporzionalità.

Il principio di legalità, specie nella sua accezione sovranazionale che privilegia i corollari di determinatezza e prevedibilità rispetto a quello "divisivo" della riserva di legge, fa sorgere dei dubbi su un sistema punitivo, come quello vigente, che prevede la sanzionabilità anche di condotte la cui qualificazione abusiva risulti imprevedibile per il contribuente, per l'ampiezza del potere di integrazione valutativa che la GAAR continua a riservare agli uffici e al giudice tributario e per l'eventuale assenza di una prassi o giurisprudenza uniformi e consolidate. Si è sostenuto, dunque, che l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza non sia idoneo a neutralizzare il rischio di una violazione del principio di legalità.

Sul piano della proporzionalità, si sono mosse delle critiche nei confronti del regime sanzionatorio giacché prevede il medesimo trattamento nei confronti dei contribuenti che segnalino preventivamente le condotte abusive all'Amministrazione finanziaria mediante lo strumento dell'interpello (seguito da esito sfavorevole), non causando alcun (rischio di) pregiudizio all'interesse nazionale alla trasparenza fiscale e di quelli che non portino a conoscenza degli Uffici le operazioni potenzialmente elusive ai sensi dell'art. 10-bis L. n. 212/2000. Inoltre, si è appoggiata quella corrente dottrinale autorevole che invita il legislatore a prendere atto del diverso disvalore ontologico dell'elusione rispetto all'evasione e quindi a distinguere gli intervalli edittali delle sanzioni pecuniarie per infedele dichiarazione a seconda delle modalità diverse della condotta (evasiva o abusiva), sintomatiche di un livello diverso di offensività.

La comparazione con altri ordinamenti ha fatto comprendere che l'efficacia di una disciplina antiabuso non dipende soltanto dalla formulazione della GAAR ma dalla

combinazione di questa con le (eventuali) misure sanzionatorie e con i meccanismi di *compliance*. Abbracciando questa visione, si è confermata la tesi secondo cui il regime anti-abuso dovrebbe assicurare in misura maggiore la prevedibilità delle sanzioni e premiare i contribuenti trasparenti e collaborativi.

Nelle osservazioni conclusive gradualmente svolte, si sono prospettati possibili interventi idonei a colmare il *deficit* di legalità e proporzionalità constatato nell'attuale disciplina.

In particolare, si è auspicata l'introduzione di una nuova figura di illecito amministrativo per le fattispecie di abuso del diritto o elusione ai sensi dell'art. 10-bis L. n. 212/2000, che preveda sanzioni meno gravi di quelle stabilite per l'illecito di dichiarazione infedele e che contempli l'interpello con esito sfavorevole o l'adempimento degli obblighi di comunicazione preventiva degli schemi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva (di prossima introduzione) come circostanze attenuanti delle sanzioni per violazione del divieto sostanziale di abuso del diritto.

Al fine di garantire concretamente la prevedibilità delle contestazioni abusive e delle sanzioni corrispondenti, si è altresì dedotto che l'art. 10-bis L. n. 212/2000 dovrebbe essere integrato da uno strumento di raccordo della prassi e della giurisprudenza, ossia da una guida orientativa elaborata da un organo terzo e soggetta a revisione periodica avente una rilevanza, sia pure ai soli fini sanzionatori, riconosciuta dal medesimo art. 10-bis, sul modello della *GAAR Guidance* del Regno Unito.

Una guida aggiornata sull'abuso del diritto costituirebbe una "GAAR vivente" del sistema e consentirebbe di escludere la punibilità dei contribuenti allorquando pongano in essere operazioni diverse da quelle tipicamente riconosciute come abusive, senza imporre loro la prova dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza.

BIBLIOGRAFIA

- ADONNINO P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, in Enc. dir. agg., II, Milano, 1999
- ALDROVANDI P., *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, CEDAM, 2005
- ALEXY R., *Proportionality and rationality*, in V. C. JACKSON – M. TUSHNET (a cura di), *Proportionality New Frontiers, New Challenges*, Cambridge University Press, 2017, 14
- ALLDRIDGE P., *Criminal Justice and Taxation*, Oxford University Press, 2017
- ALPA G. - GRAZIADEI M. - GUARNIERI A. - MATTEI U. - MONATERI P.G. - SACCO R., *Il Diritto Soggettivo*, Vol. 2 Trattato di diritto civile - Parte generale del diritto civile, UTET, 2001, 281
- ÁLVAREZ M.S., *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010
- AMATUCCI F., *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2/2015, 416
- AMATUCCI F., *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corriere giuridico*, 2009, 553
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Seconda edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, 107
- AMENDOLAGINE V., *L'abuso del diritto in materia contrattuale*, in *Giurisprudenza italiana*, Dicembre 2017, 2760 ss.
- AMOS M.S., *Abusive exercise of rights*, in *Journal of the Society of Comparative Legislation*, 1900, 463
- ANAGNOSTOPOULOU D., *Do Francovich and the principle of proportionality weaken Simmenthal (II) and confirm abuse of rights?*, in *Common Market Law Review*, n. 38/2001, 767
- ARAMAYO S.V., *A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth*, in *EC Tax Review*, n. 1/2016, 16
- ATIENZA M. – RUIZ MANERO J., *Illeciti atipici. L'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento di potere*, Il Mulino, Bologna, 2004

ATKINSON C., *General Anti-Avoidance Rules: Exploring the Balance between the Taxpayer's Need for Certainty and the Government's Need to Prevent Tax Avoidance*, in *Journal of Australian Taxation*, n. 14/2012, 1

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*, Parte II, n. 4/2008, 627

ATTARDI C., *Elusione fiscale, abuso del diritto e sanzioni tributarie*, in *Il fisco*, n. 2/2011, fasc. 1, 212

ATTARDI C., *How the Halifax ECJ's Decision affects Italian taxpayer*, in *Tax Notes International*, 2006, 613

AUJEAN M., *Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy?*, in *EC Tax Review*, n. 2/2013, 65

AUJEAN M., *The Future Of Non-Discrimination- Direct Taxation in Community Law*, in R.S. AVI-YONAH - JR. J. R. HINES - M. LANG, *Comparative Fiscal Federalism- Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, Vol. 14 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007, 326

BÁEZ MORENO A., *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, in *Intertax*, Vol. 45, Issue 6&7, 2017, 434

BÁEZ MORENO A. –PALAO TABOADA C., *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, Thomson Reuters, Navarra, 2009

BÁEZ MORENO A. – LÓPEZ LÓPEZ H., *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales (Comentario a la sentencia del TS de 30 de abril de 2003)*, in *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, n. 251/2004

BALESTRA L., *Rilevanza, utilità (e abuso) dell'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*. n. 3/2017, 545

BARONI L., *Giudici nazionali e giudici dell'Unione Europea*, in *Federalismi.it, Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 16 giugno 2010

BAREL B. - FOLTRAN F., *La legge europea 2013 e le sanzioni in materia di violazione degli obblighi dichiarativi*, in R. BORSARI (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova University Press, 2013, 362

BAŞARAN YAĞAŞLAR F., *Chapter 8 Comment Report: Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*, in SEER R. –WILMS A. L., *Surcharges and*

Penalties in Tax Law, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, 109

BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2008, 741

BASILAVECCHIA M., *L'art. 10-bis dello Statuto: "the day after"*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 1/2016, 5

BATISTONI FERRARA F., *Art. 3 Principio di legalità*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II Accertamento e sanzioni, CEDAM, p. 732

BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2009, Parte II, 408

BEGHIN M., *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2008, 649

BEGHIN M., *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Bollettino tributario*, 2009, 1413

BEGHIN M., *Diritto tributario*, Seconda edizione, CEDAM, Padova, 2015, 417

BEGHIN M., *Fatti economici "apparenti" e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel "recinto" della simulazione*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, 220

BEGHIN M., *L'abuso del diritto e le operazioni infragruppo nel caleidoscopio della Suprema Corte*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, 656

BEGHIN M., *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del "vantaggio fiscale"*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, 2325

BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corriere tributario*, 2009, 823

BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in *Corriere tributario*, 2009, 3288

BEGHIN M., *La Cassazione prosegue nell'opera di "cesellatura" della nozione di abuso del diritto*, in *Corriere tributario*, 2010, 1347

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

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

BEGHIN M., *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2008, 338

BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in *Corriere tributario*, 2008, 1783

BEGHIN M., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2/2008, 465

BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Seconda edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2016, 169

BELLINI F., *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio tributario*, Canova Editore, Parma, 2003

BENEDETTI G., *Ancora in tema di diritto e morale*, in *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, n.1/2012, 129

BIELLEN P., *Annex Two: International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards and Corporate Tax Base Design*, in LANG M. - OBERMAIR C.-SCHUCH J. - STARINGER C. - WENINGER P. (a cura di), *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Vol. 19 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2008, 469

BIN R., *Taricco tango. Quale sarà il prossimo passo?*, in *Diritto penale contemporaneo*, 5.04.2018

BIZIOLI G., *Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, 167

BOFFELLI E., *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2014, Parte II, 1096

BORGOGGIO A., *Dottrina dell'abuso del diritto e disciplina antielusiva*, in *Il fisco*, n. 10/2012, fasc. 1, 1492

BORIA P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6/2017, Parte I, 681

BORIA P., *La formazione giurisprudenziale del principio dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 8-9/2017, 665

- BORIA P., *Diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2016, 109, 254
- BORIA P., *L'integrazione "negativa" tra sistema fiscale nazionale ed ordinamento comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, supplemento al fascicolo n. 6/2004 di *Diritto e Pratica Tributaria*, 847
- BRACEWELL- MILNES B., *The Cost of Harmony*, in *Intertax*, n. 32/2004, 458
- BRAUNER Y., *National Report United States*, in LANG M.- PISTONE P., *The EU and Third Countries*, Vol. 17 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 1023
- BRECCIA U., *L'abuso del diritto*, in AA.VV., *Diritto privato*, vol. III, Padova, 1998, 82
- BRECCIA U., *Frode alla legge*, in M. BESSONE (diretto da), *Trattato di diritto privato*, III, Torino, 2002
- BRENNAN P., *Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax*, in *International VAT Monitor*, 2005, 247
- BROWNBILL D., *When is a Sham not a Sham?*, in *Journal of International Trust and Corporate Planning*, 1993, 2
- BULLO A.- DOMINICI F., *Sanzioni tributarie, attenuanti ed esimenti*, in *Il fisco*, n. 19/2012, fasc. 1, 2947
- BURGIO M., *The Abuse of Law in the Framework of the European Tax Law*, in *Intertax*, 1991, 82
- BYERS M., *Abuse of right: an Old Principle, a New Age*, in *McGill Law Journal*, 2002, 389
- CACHIA F., *Aggressive Tax Planning: An Analysis from an EU Perspective*, in *EC Tax Review*, n. 5/2017, 257
- CAFARO S., *Abuse of Rights in the Community System: from the Van Binsbergen Case to the Charter of Fundamental Rights, an Overview through the National legal Orders*, in *Rivista di Diritto dell'Unione Europa*, 2003, 291
- CALDERÓN CARRERO J.M. - QUINTAS SEARA A., *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, in *Intertax*, Vol. 44, Issue 3, 2016, 206

CANNES H.– VOORHOOF D., *The Abuse Clause and Freedom of Expression in the European Human Rights Convention: An Added Value for Democracy and Human Rights Protection?*, in *Netherlands Quarterly of Human Rights*, Vol. 29/1, 2011, 83

CANNES H. –VOORHOOF D., *The Abuse Clause in International Human Rights Law: an Expedient Remedy against Abuse of Power or an Instrument of Abuse itself?*, in K. VANHOUTTE - G. FAIRBAIRN - M. LANG, *Bullying and the Abuse of Power*, Inter-Disciplinary Press, Oxford, 2010, 117

CANNON P., *Disclosure of Tax and VAT Avoidance Schemes*, London, 2004

CARACCIOLI I., *Clausole anti-elusive ex art. 37-bis DPR n.600/1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2009, Parte III, 47

CARACCIOLI I., *Elusione fiscale e dichiarazione infedele: distinzioni reciproche*, in *Il fisco*, n. 18/2011, fasc. 2, 2915

CARACCIOLI I., *“Imposta elusa” e reati tributari “di evasione” nell’impostazione della Cassazione (nota a Cass., sez. II pen., n. 7739/2012)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2012, Parte III, 86.

CARACCIOLI I., *Note di carattere penal- tributario a margine della questione dell’“abuso del diritto”*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2009, 81

CARINCI A., *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2012, Parte I, p. 795

CARPENTIERI L., *L’ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 12/2008, 1053

CASTALDI L., *Punibilità del comportamento elusivo*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, 2391

CASTRONOVO C., *Abuso di diritto come illecito atipico?*, in *Europa e diritto privato*, 2006, 1051

CENTORE P., *Abuso del diritto generalmente applicabile nell’IVA e nell’imposizione diretta*, in *Corriere tributario*, n. 48/2008, 3866

CENTORE P., *Frodi (e dintorni) nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corriere tributario*, 2007, 98

CENTORE P., *L’abuso di diritto nell’IVA*, in *Corriere tributario*, n. 4/2008, 320

CENTORE P., *“Ne bis in idem” e sanzioni fiscali: una rivoluzione culturale prima che giuridica (Tribunale di Bergamo, Ord. 16 settembre 2015)*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 1/2016, 78

CENTORE P., *Simulazione e abuso nel rapporto tributario*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2007, 881

CERIONI L., *The “Abuse of Rights” in EU Company Law and EU Tax Law: a Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notions*, in *European Business Law Review*, 2010, 783

CESARI G., *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e di Cassazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2014, Parte IV, 74

CHAND V., *The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules*, in *Intertax*, Vol. 46, Issue 2, 2018, 115

CHAND V., *The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis*, in *Intertax*, Vol. 46 Issue 1, 2018, 40

CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto: contributo allo studio degli strumenti di contrasto all’elusione fiscale*, CEDAM, Padova, 2007

CHRISTIANS A., *Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How*, in *Journal of Tax Administration*, Vol. 3, n. 2/2017, 12

CIPOLLINA S., *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2007, 13

CIPOLLINA S., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giurisprudenza italiana*, 2010, 1724

COCIANI S.F., *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2015, Parte I, 405

COLAIANNI F., *Doppio binario, “esterovestizione”, abuso del diritto, valore normale e presunzioni tributarie in un’interessante decisione (nota a Trib. Milano, n. 828/2011)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2012, Parte III, 123

COMELLI A., *L’armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo “spazio unico europeo dell’IVA”, la Direttiva del Consiglio “contro le pratiche di elusione fiscale” e l’abuso del diritto*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2018, Parte I, 1426

CONSOLO G., *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, n. 39/2015, 3966

CONTRINO A., *Disavanzi di fusione, imposizione sostitutiva ed elusione fiscale*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, 2349

CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, Cisalpino, Milano, 1996

CONTRINO A., *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2009, Parte I, 463

CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2016, Parte I, 1416

CONTRINO A., *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2012, Parte I, 261

CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2016, Parte I, 465

CORASANITI G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2009, Parte II, 213

CORDEWENER A., *Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?*, in *EC Tax Review*, n. 2/2017, 60

CORRADO L. R., *L'abuso del diritto colpisce anche la sala hobby* (Nota a Cassazione civile, 28/06/2012, n. 10807, sez. Tributaria), in *Diritto e Giustizia* 2012, 0, 620 (*DeJure*)

CORRADO L. R., *Le sanzioni amministrative sono applicabili in caso di abuso del diritto?* (Nota a Cassazione civile, 30/01/2013, n. 2234, sez. VI), in *Diritto e Giustizia*, 2013, 0, 140 (*DeJure*)

COSTANZA M., *Brevi note per non abusare dell'abuso del diritto*, in *Giustizia civile*, 2001, 2443

COSTANZO L., *Nuovo "abuso del diritto": caratteri strutturali e "onus probandi" sul vantaggio fiscale indebito*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6/2016, 507

CUPELLI C., *Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l'attesa sentenza della Corte di Giustizia*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 12/2017, 177

CUPELLI C., *La Corte Costituzionale chiude il caso Taricco e apre a un diritto penale europeo 'certo'*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 6/2018, 234

D'AMICO G., *Ancora su buona fede e abuso del diritto. Una replica a Galgano*, in *I contratti*, 7/2011, 653

DEBELVA F. – SCORNOS D. – VAN DEN BERGHEN J. - VAN BRABAND P., *LOB Clauses and EU-Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS?*, in *EC Tax Review*, n. 6/2014, 199

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 Companies*, Thesis submitted to the K.U. Leuven (Belgium) Faculty of Law, IBFD 2007

DE BROE L., *Some observations on the 2007 Communication from the Commission: The Application of Anti- abuse Measures in the Area of Direct Taxation within the EU and in Relation to Third Countries*, in *EC Tax Review*, n. 3/2008, 142

DE BROE L. – BECKERS D., *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, 143

DE BROE L. – LUTS J., *BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*, in *Intertax*, Vol. 43, Issue 2, 2015, 122

DE CAROLIS D., *The Reverberation Effect of the EU Notion of Abuse of Law on the Italian Tax Legal System: Towards an Enhanced Horizontal Interaction Among National General Anti-Abuse Rules?*, in *Intertax*, Vol. 45, Issue 2, 2017, 169

DE KLEER M., *Towards a European Anti-abuse Doctrine in Direct Taxation?*, in *Intertax*, n. 4/1996, 137

DE LA FERIA R., *Harmonizing Anti-Tax Avoidance Rules*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, 110

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*, n. 45/2008, 395

DE LA FERIA R.- VOGENAUER S. (a cura di), *Prohibition of Abuse of Law - A New General Principle of EU Law*, Oxford, 2010

DEL FEDERICO L. – MONTANARI F., *Chapter 7: Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*, in SEER R. –WILMS A. L., *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, 103

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2014, Parte I, 693

DEL FEDERICO L., *Sistema amministrativo fiscale*, in G. INSOLERA – R. ACQUAROLI (a cura di), *Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale. Atti del Convegno – Jesi, 22-23 ottobre 2004*, Giuffrè, Milano, 2005

DELLA VALLE E. – FICARI V. – MARINI G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2016

DELLA VALLE E., “*Transfer price*” ed elusione, in *Corriere tributario*, 29/2009, 2395

DE MITA E., *Abuso di diritto, il pragmatismo della Cassazione*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2009, Parte I, 397

DE MITA E., *Abuso di diritto, Nodo Europeo*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6/2008, Parte I, 1223

DE MITA E., *L’anti-elusione trova una base in Costituzione*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2009, Parte I, 393

DE MÒNES S. - DURAND P.H - MANDELBAUM J.F - KLEIN M.- NIEMANN A. - MANZITTI A.- LASARTE G.C. - BENÍTEZ G.M. - AIRS G.J., *Abuse of Tax Law across Europe*, in *EC Tax Review*, 2/2010, 85

DE MÒNES S. - DURAND P.H - MANDELBAUM J.F - KLEIN M.- NIEMANN A. - MANZITTI A.- LASARTE G.C. - BENÍTEZ G.M. - AIRS G.J., *Abuse of Tax Law across Europe (Part Two)*, in *EC Tax Review*, n. 3/2010, 123

DEVEREUX M.P. - FREEDMAN J.- VELLA J., *Tax Avoidance*, Oxford University Centre for Business Taxation, Paper 1, 3 dicembre 2012

DEZZANI F.- DEZZANI L., *La ristrutturazione della governance societaria: elusività o non dell’operazione di costituzione della holding di famiglia*, in *Il fisco*, n. 24/2012, fasc. 1, 3705

DE GRAAF A. - VISSER KLAAS-JAN, *ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, in *EC Tax Review*, n. 4/2016, 199

DE WOLF D., *BEPS Case Study: Treaty Abuse*, in *International Tax Journal*, novembre-dicembre 2017, 45

DI FRANCIA A., *L’abuso del diritto nella legislazione, nella dottrina e nella giurisprudenza italiana*, in Rotondi M. (a cura di), *Inchieste di diritto comparato- L’abuso del diritto*, Padova, 1979, 118

DI GIACOMO S. P., *L’eterno ritorno dell’uguale: la Suprema Corte torna a confondere abuso del diritto e simulazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2017, Parte II, 1127

DI SIENA M. – CARACCIOLI I. (a cura di), *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 10/2013, Parte III, 194

DI TANNO T., *La Cassazione è passata sopra il legislatore*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2009, Parte I, 635

DOLCE R., *Cass. n. 7393 dell'11 maggio 2012- Abuso del diritto e garanzie procedurali*, in *Il fisco*, n. 27/2012, fasc. 2, 4348

DOLFIN N., *Art. 23 Cost.*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, CEDAM, Padova, 2011, 105

DORAN M., *Tax Penalties and Tax Compliance*, in *Harvard Journal on Legislation*, Vol. 46, 2009, 111

DORIGO S., *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6/2017, 477

DORIGO S., *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2018, Parte I, 1119

DOURADO A. P., *Fake Tax Transparency? Leaks and Taxpayer Rights*, in *Intertax*, Vol. 46, Issue 2, 2018, 100.

DOURADO A.P. (a cura di), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Vol. 15, IBFD, Amsterdam, 2017

DOURADO A.P., *The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?*, in *Intertax*, Vol. 44, Issue 6 & 7, 2016, 440

DOURADO A.P., *The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle*, n. 3/2017, 112

EDWARDS V.- FARMER P., *Abuse of Law: What Is the Value Added of the Tax Dimension?*, in HINNEKENS L. - HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 359

EHLERMANN C.D., *Harmonisation versus Competition Between Rules*, in *European Legal Review*, 1995, 333

ESCALAR G., *Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette*, in *Corriere tributario*, n. 9/2009, 699

ESPOSITO R., *L'elusione tra valide ragioni economiche e comportamenti alternativi ed ipotetici*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, 2317

EVANS C., *Annex One: Taxation Compliance and Administrative Costs: an Overview*, LANG M. - OBERMAIR C. - SCHUCH J. - STARINGER C. - WENINGER P. (a cura di), *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Vol. 19 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2008, 447

EVANS D. - DELAHUNTY L., *ECJ decision: Cadbury Schweppes and the UK CFC Rules*, in *Tax Planning International Review*, 2006, 11

EVERS M. - DE GRAAF A., *Limiting Benefit Shopping: Use and Abuse of EC Law*, in *EC Tax Review*, n. 6/2009, 279

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Nona edizione riveduta, CEDAM, Padova, 2015

FALSITTA G., *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2010, Parte I, 519

FALSITTA G., *Note critiche intorno al concetto di abuso nella recentissima codificazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2016, Parte I, 707

FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto" (nota a Cass., sez. trib., n. 3751/2010, n. 4737/2010 e 25127/2009)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2010, Parte II, 349

FANTOZZI A., *A Force of the European Constitution beyond Its Formal Adoption: From Non-Discrimination Towards a Tax equality Principle*, in HINNEKENS L. - HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 387

FARMER P., *L'armonizzazione fiscale e la Corte di Giustizia europea*, in *Atti del Convegno "Le ragioni del diritto tributario in Europa"*, Bologna, 2003

FARMER P., *Striking a Proper Balance between the National Fiscal Interests and the Community Interest- a Perpetual Struggle?*, in WEBER D. (a cura di), *The influence of European Law on Direct Taxation- Recent and Future Developments*, Vol. 16 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 31

FARMER P., *VAT Planning: Assessing the "Abuse of rights" Risk*, in *The Tax Journal*, 2002, 5

FASANI F. - CARACCIOLI I. (a cura di), *I concetti penal-tributari di effettività e fittizietà: la dichiarazione infedele al cospetto dell'elusione fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2013, Parte III, 118

FERNANDES D. - SADIQ K., *A principled framework for assessing general anti-avoidance regimes*, in *British Tax Review*, n. 2/2016, 172

FIBBE G.K. –STEVENS A.J.A.T., *Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, 153

FICARI V., *Spigolature tributarie sulla rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva ed abusiva*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 12/2012, Parte I, 1117

FICARI V., *La rilevanza penale dell'elusione/abuso: quali regole da un caso concreto?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2013, Parte III, 81

FLICK G.M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2014, 947

FLORA G., *La "saga Taricco" alle battute finali: verso la rivincita della legalità made in Italy*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2018, 175

FORTUIN A., *Report on the CFE Congress of 24 November 2006 held in Amsterdam*, in WEBER D. (a cura di), *The influence of European Law on Direct Taxation- Recent and Future Developments*, Vol. 16 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 211

FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere tributario*, n. 1/2011, 13

FRANSONI G., *Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*, in *Rassegna tributaria*, 2010, 938

GABELLI M.- ROSSETTI D., *Cass n. 25537 del 30 novembre 2011: anche l'elusione sconta le sanzioni amministrative*, in *Il fisco*, n. 48/2011, fasc. 2, 7906

GALGANO F., *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in *Contratto e impresa*, n. 2/2011, 319

GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2015, 1315

GALLO F., *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2017, Parte I, 429

GALLO F., *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici*, in *Rassegna Tributaria* 1994,189

GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, 725

GALLO F., *Per le società la sfida di un fisco globale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2016, Parte I, 1189

GALLO F. - CASERTANO G., *The Clause Anti-abuse in the Italian Double Tax Treaties and their Compatibility with the EC Law*, in *Intertax*, n. 12/1995, 649

GAMBARO A., *voce Abuso del diritto, II) Diritto comparato e straniero*, in *Enciclopedia giuridica*, Vol. I Istituto dell'Enciclopedia Treccani, Roma, 1988, 3

GAMBARO A., *Abuso del diritto II) Diritto comparato e straniero*, in *Europa e diritto privato*, 1

GAMMIE M., *The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union*, in *IBFD Bulletin*, 2003, 86

GARBARINO C., *Le sentenze della Corte di giustizia in materia fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2000, 674

GARCÍA PRATS F.A., *Is It Possible to Set a Coherent System of Rules on Direct Taxation under EC Law Requirements?*, in HINNEKENS L.- HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 429

GENTILI A., *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni*, 2009, 403

GENTILI A., *L'abuso del diritto come argomento*, in *Rivista di diritto civile*, n. 3/2012, 297

GIANONCELLI S., *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Giurisprudenza italiana*, 2008, 1300

GIANONCELLI S., *In tema di divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Giurisprudenza italiana*, 2008, 2084

GINEVRA G., *The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU level*, in *Intertax*, Vol. 45, Issue 2, 2017, 120

GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2016, Parte I, 895

GIORGIANNI V., *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Giuffrè, Milano, 1963

GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2016, Parte I, 895

GIULIANI F. - CHIARIZIA G., *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E. – Incidenza e applicazioni pratiche*, Giuffè, Milano, 2017, 7-65.

GIULIANI G. –GIULIANI F., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, 3-183, 187-195

GIUPPONI T.F., *In (simulato) medio stat virtus; l'abuso del diritto comunitario tra giudice nazionale e Corte di Giustizia*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2000, 1295

GNES M., *Il "turismo sociale" tra scelta ed abuso del diritto europeo*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2004, 1079

GRAETZ M.J.- WARREN A.C. JR., *Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe*, in AVI-YONAH R.S. - HINES JR. J. R. - LANG M., *Comparative Fiscal Federalism- Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, Vol. 14 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 26

GRAU RUIZ M.A., *Taxes as a Tool for Development: Improving Social, Economic and Territorial Cohesion*, in HINNEKENS L.- HINNEKENS P. (Editors), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 449

GRIBNAU H., *Legislative Instrumentalism vs. Legal Principles in Tax Law*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3/2012, 9

GRIBNAU H., *Soft Law and Taxation: EU and International Aspects*, in *Legisprudence*, Vol. 2, n. 2/2008

GRIMM D., *Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence*, in *University of Toronto Law Journal*, n. 57/2007, 384

GROSSO G., *voce Abuso del diritto, a) Diritto romano*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1958, pp. 161-162

GUIDARA A., *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2014, Parte I, 415

GULLO N., *L'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario: un (timido) limite alla scelta del diritto*, in *Ragion pratica*, n. 1/2005, 181

GUTMANN D. – RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE E., *CC(C)TB and International Taxation*, in *EC Tax Review*, n. 5/2017, 233

HELMINEN M., *EU Tax Law Direct Taxation*, 2017 Edition, IBFD, Amsterdam, 2017

HINNEKENS L., *European Court Goes for Robust Tax Principles for Treaty Freedoms: What About Reasonable Exceptions and Balances?*, in *EC Tax Review*, n. 2/2004, 65

HINNEKENS L., *The search for the framework conditions of the fundamental EC Treaty principles as applied by the European Court to Member States' direct taxation*, in *EC Tax Review*, n. 3/2002, 112

HOHENWARTER D., *The Allocation of Taxing Rights in the Light of the Fundamental Freedoms of EC Law*, in LANG - SCHUCH- STARINGER, *Tax Treaty Law and EC Law*, Vienna, 2007, 100

HOLTZBLATT M. –JERMAKOWICZ E. K. – EPSTEIN B. J., *Tax Havens: Methods and Tactics for Corporate Profit Shifting*, in *International Tax Journal*, gennaio-febbraio 2015, 33

INGRAO G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/2014, Parte I, 971

INGRAO G., *L'accertamento tributario*, in L. F. NATOLI (a cura di), *Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2010, 180

INGRASSIA A., *La rilevanza penale dell'elusione: nuovi capitoli di una 'saga (forse non) infinita'*, in *Le Società*, n. 4/2016, 491

JEZZI P.L., *Transfer pricing come abuso del diritto: tanto rumore per nulla?* (Nota a Comm. trib. prov.le Milano, 04/01/2012, n. 1), in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8/2012, Parte II, 491

JOHANSSON Å. –SKEIE Ø. B. – SORBE S., *OECD Economics Department Working Papers No. 1356, Anti-avoidance rules against International tax planning: A classification*, OECD Publishing, Paris, 2017

KAYE T. A., *Tax discrimination: a Comparative Analysis of US and EU Approaches*, in AVI-YONAH R. S.- HINES JR.J. R. - LANG M., *Comparative Fiscal Federalism-Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, Vol. 14 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 191

KAVELAARS P., *EU and OECD: Fighting against Tax Avoidance*, in *Intertax*, Vol. 41, Issue 10, 2013, 507

KEMMEREN E.C.C.M., *Non-Application of DTCs: Inconsistent with Community and EEA Loyalty*, in LANG M. - PISTONE P., *The EU and Third Countries*, Vol. 17 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 57

KEMMEREN E.C.C.M., *The Internal Market Approach Should Prevail over the Single Country Approach*, in Hinnekens L.- Hinnekens P. (Editors), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 555

KJELLGREN A., *On the Border of Abuse. The Jurisprudence of the European Court of Justice on Circumvention, Fraud and Other Misuses of Community Law*, in *European Business Law Review*, 2000, 179

KLATT M. –MEISTER M., *The Constitutional Structure of Proportionality*, Oxford University Press, 2012, 8

KLEIN M. –NIEMANN A., *Abuse of Tax Law across Europe*, in *EC Tax Review*, n. 2/2010, 91

KOGELS H., *Past and Future of the 40- Year- Old EU VAT*, in HINNEKENS L.- HINNEKENS P. (Editors), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 587

KOMMERS D.P. –MILLER R.A., *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*, Third Edition rev. and expanded by Justice Ruth Bader Ginsburg, Duke University Press, USA, 2012, 666

KOSTORIS R.E., *La Corte Costituzionale e il caso Taricco, tra tutela dei 'controlimiti' e scontro fra paradigmi*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 3/2017, 209

LAMPIS G., *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, CEDAM, 1932

LAMPREAVE P., *An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union*, in *Bulletin for International Taxation*, marzo 2012, 153

LANG M. – PISTONE P. – SCHUCH J. –STARINGER C. (a cura di), *Base Erosion and Profit Shifting – The Proposals to Revise the OECD Model Convention*, Series on International Tax Law, Vol. 95, Linde, Wien, 2016

LANG M., *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?*, in *European Taxation*, 2006, 421

LANG M., *Double Taxation and EC Law*, in AVI-YONAH R.S. - HINES JR. J.R. - LANG M., *Comparative Fiscal Federalism- Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, Vol. 14 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 11

LANG M., *Limitation of the Temporal Effects of Judgements of the ECJ*, in WEBER D. (a cura di), *The influence of European Law on Direct Taxation- Recent and Future Developments*, Vol. 16 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 157

- LANG M., *Marks and Spencer- More Questions than Answers: An Analysis of the Opinion Delivered by Advocate General Maduro*, in *EC Tax Review*, n. 2/2005, 95
- LANG M., *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, in *EC Tax Review*, n. 3/2009, 98
- LANG M.- HEIDENBAUER S., *Wholly Artificial Arrangements*, in HINNEKENS L.- HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 597
- LANG M.- ZÜGER M., *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Vol. 6 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2002, 15
- LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2014, Parte I, 499
- LEDERMAN L., *Chapter 2. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes*, in SEER R. – WILMS A.L., *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, 40
- LENAERTS K., *“United in Diversity”- also In Fiscalibus?*, in HINNEKENS L.- HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 617
- LINDGREN J., *Chapter 8 Comment Report: Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties*, in SEER R. –WILMS A. L., *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, 125
- LINN A. - BRAUN T., *The ATAD and Its Effect on German Tax Law*, in *International Tax Review*, n. 27/2017, 62
- LIPARI N., *Ancora sull'abuso del diritto, riflessioni sulla creatività della giurisprudenza*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, n. 1/2017, 1
- LIPRINO V., *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2008, 113
- LÓPEZ DÍAZ A., *Chapter 5: Comment Report: Penalties, Interest and Surcharges under the Perspective of Proportionality*, in SEER R. –WILMS A.L., *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, 77

LOSURDO F., *Il divieto dell'abuso del diritto e bilanciamento dei diritti: due tecniche distinte*, Giappichelli Editore, Torino, 2011

LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, 49

LOVISOLO A., *Il principio di matrice comunitaria dell'“abuso” del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte (nota a Cass., sez. trib., 29 settembre 2006, n. 21221)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2007, Parte II, 723

LOVISOLO A., *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale anti-elusiva ed il ruolo delle “valide ragioni economiche” tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2009, 229

LUPI R., *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in DI PIETRO A. (a cura di), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, 1999, 285

LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno. Teoria della tassazione analitico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, IPSOA, 2008

LUPI R., *La fittizietà degli elementi negativi ai sensi dell'art. 4: uno spunto per non sovrapporsi con la fittizietà di cui agli articoli precedenti*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, ed. Il Sole-24 Ore, Milano, 2000, 115

LUPI R., *L'interposizione come abuso del diritto per aggirare i contingentamenti doganali*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, 2375

LUPI R., *Lo scacco all'elusione uccide la certezza del diritto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, 631

LUPI R.- STEVANATO D., *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in *Dialoghi tributari*, 2006, 617

LYAL R., *Free Movement of Capital and Non-Member Countries - Consequences for Direct Taxation*, in Weber D. (editor), *The influence of European Law on Direct Taxation- Recent and Future Developments*, Vol. 16 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 17

LYAL R., *Note on the external competence of the European Community in tax matters*, in LANG M.- PISTONE P., *The EU and Third Countries*, Vol. 17 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 67

MAGGI R., *Inammissibilità della domanda di concordato con riserva se connotata da finalità abusive*, in *Rivista di Giurisprudenza ed Economia d'Azienda*, A.di.ge, anno 2 – n. 1 giugno 2017, 11

MAISTO G., *Abuso di diritto ancora a metà del guado*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, 639

MAISTO G. (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

MANGIONE A., *La dichiarazione infedele*, in E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2013

MANZITTI A., *Sull'abuso del diritto servono certezze*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2010, Parte I, 1127

MANONI E., *Elusione fiscale: criticità giurisprudenziali e particolare caso della riorganizzazione societaria*, in *Il fisco*, n. 32/2012, fasc. 1, 5155

MARCHETTI F., *Con l'abuso di diritto si seppellisce il principio di legalità*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, 629

MARCHESELLI A., *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2009, 401

MARCHESELLI A., *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2010, Parte I, 801

MARINI G., *Legittimo l'utilizzo di plusvalenze per il recupero di perdite pregresse*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, 2363

MARINO G., *Via l'elenco delle operazioni elusive*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, 637

MARONGIU G. – MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Quarta edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013, 28

MARTIN M. – HORNE A., *Proportionality Principles ad Pitfalls – Some Lessons from Germany*, in *Judicial Review*, n. 13/2008

MARZANO M., *Sulla non applicabilità del principio di divieto di abuso come criterio generale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2009, 23

MAZZONI C.M., *Atti emulativi, utilità sociale e abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1969, Parte II, 601

MCMECHAN R., *Economic Substance and Tax Avoidance: An International Perspective*, Carswell, Toronto, 2013

MELILLO C., *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2010, Parte I, 413

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Terza edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2015, 89

MESSINA S.M., *Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne*, in *Corriere tributario*, n. 29/2009, 2341

MEUSSEN G., *A Comparison of the Treaty Freedoms in the EC Treaty with Respect to Direct Taxation*, in HINNEKENS L.- HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 645

MEUSSEN G.T.K., *Bosal Holding Case and the Freedom of Establishment: A Dutch Perspective*, in *European Taxation*, 2004, 59

MEUSSEN G.T.K., *Cadbury Scheppees: The ECJ significantly limits the application of CFC rules in the Member States*, in *European Taxation*, 2007, 13

MICHELI G.A., *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1976, 396

MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto*, Eutekne, Torino, 2016

MISCALI M., *Contributo allo studio dell'abuso del diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2017, Parte I, 1394

MITSILEGAS V., voce "Art. 49 – Principles of Legality and Proportionality of Criminal Offences and Penalties", in PEERS S. – HERVEY T. – KENNER J. – WARD A. (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights. A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014

MONTANARI F., *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2017, Parte I, 471

MORANA D., *Art. 23 Cost.*, in FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, CEDAM, Padova, 2011, 99

MOSCHETTI F., *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di "utilizzo abusivo di norme fiscali di favore"*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2009, 197

MOSCHETTI F., *Introduzione - "Abusiva captazione" di norme fiscali di favore e "anticorpi" civilistici in uno "Stato sociale di diritto"*, in AA.VV., *Elusione fiscale - La nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine di recenti orientamenti della Cassazione civile (Atti del Convegno tenuto presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Padova il 15 settembre 2006)*, in *Il Fisco*, n. 43/2006, 5

MOSCHETTI G., *Art. 19 D.Lgs. n. 74/2000*, FALSITTA – FANTOZZI – MARONGIU – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II Accertamento e sanzioni, CEDAM, Padova, 2011, 653

MOSCOVICI P., *Tough Measures Needed to Reform Tax on Corporate Profits*, in *EC Tax Review*, n. 1/2016, 2

MUTÉN L., *Will Case Law Do?*, in HINNEKENS L.- HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 657

NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1958, 18

NAVARRO A. – PARADA L. – SCHWARZ P., *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*, in *EC Tax Review*, n. 3/2016, 123

NUSSI M., *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giurisprudenza italiana*, n. 8-9/2012, 1936

OBERMAIR C. - WENINGER P., *A General Report*, in LANG M.- OBERMAIR C.-SCHUCH J.-STARINGER C.- WENINGER P. (a cura di), *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Vol. 19 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2008, 17

O' SHEA T., *The UK's CFC Rules and the Freedom of Establishment: Cadbury Schweppes plc and Its IFSC Subsidiaries- Tax Avoidance or Tax Mitigation?*, in *EC Tax Review*, n. 1/2007, 13

PAGNACCO L., *Art. 25 Costituzione*, in FALSITTA – MARONGIU – FANTOZZI – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, CEDAM, Padova, 2011, 121

PAGONE G.T., *Protecting the Revenue – Some Common International Issues*, *Lectio Magistralis*, Università degli Studi di Padova, 27.09.2017

PALAO TABOADA C., *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)*, in *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n. 1/1997, 242

PALMITESSA E.A., *Interplay Between the Principal Purpose test in the Multilateral BEPS Convention and the Beneficial Ownership Clause as Treaty Anti-Avoidance Tool Targeting Holding Structures*, in *Intertax*, Vol. 46, Issue I, 2018, 58

PATTI S., voce *Abuso del diritto*, in *Digesto delle discipline privatistiche – Sez. civile*, vol. I, Torino, 1987, 2

PEDROTTI F., *Il non condivisibile utilizzo dell'art. 37 bis del DPR 29 settembre 1973 n. 600 e del principio giurisprudenziale di divieto di abuso del diritto al fine di contrastare una presunta violazione in materia di "prezzi di trasferimento"* (Nota a Cassazione civile, 16/02/2012, n. 2193, sez. Tributaria), in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2012, Parte V, 24

PEDROTTI F., *Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2010, Parte I, 597

PEERS S. – PRECHAL S., voce “*Art. 52 – Scope and Interpretation of Rights and Principles*”, in PEERS S. – HERVEY T. – KENNER J. – WARD A. (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights. A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, 1473

PEETERS S., *Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool*, in *EC Tax Review*, n. 3/2013, 122

PERINI A., *Tra esterovestizione ed attività di direzione e coordinamento della capogruppo: la Corte d'Appello di Milano scrive l'epilogo della vicenda “Dolece&Gabbana” (nota a Corte App. Milano, n. 440/2016)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2017, Parte III, 92

PERRONE A., *Il criterio della “sufficiently close connection” ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2018, Parte I, 1142

PETERSEN N., *Proportionality and Judicial Activism. Fundamental Rights Adjudication in Canada, Germany and South Africa*, Cambridge University Press, 2017

PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2009, 369

PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, G. Giappichelli, Torino, 2011

PIANTAVIGNA P., *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* 3-4 October 2008, *Oxford (UK) Conference Report*, in *Intertax*, 37/2009, 166

PIANTAVIGNA P., *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in*

International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies, in *World Tax Journal*, 2017, 47

PIATTI MORGANTI B., *Giustizia e libertà in Norberto Bobbio*, in *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, n. 3/2012, 419

PICCIOLI S. - CARACCIOLI I. (a cura di), *Conferimento di servizi professionali in s.r.l. per lo sfruttamento dell'immagine: profili penal-tributari*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2/2014, Parte III, 19

PIGOZZI C., *Abuso del processo e frazionamento delle domande giudiziali*, in *Rivista di Giurisprudenza ed Economia d'Azienda*, A.di.ge, anno 2 – n. 1 giugno 2017, 39

PINO G., *Il diritto e il suo rovescio. Appunti sulla dottrina dell'abuso del diritto*, in *Rivista critica del diritto privato*, n. 1/2004, 5

PINO G., *L'abuso del diritto tra teoria e dogmatica (precauzioni per l'uso)* in G. MANIACI (a cura di), *Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica, Atti di un convegno tenuto ad Agrigento nel 2003*, Giuffrè, 2006, 115

PINO G., *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti.*, in *Ragion Pratica*, n. 24/2005, 31

PINO G., *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto*, in *Ragion pratica*, n. 1/2005, 161

PINTO C., *Tax Competition and EU Law*, Vol. 7 EUCOTAX Series on European Competition, Kluwer Law International, 2003

PIRAINO F., *Il divieto di abuso del diritto*, in *Europa e Diritto Privato*, n. 1/2013, 133

PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: l'impatto del diritto comunitario sull'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *Atti del convegno per gli 80 anni di Diritto e Pratica Tributaria*, 2007, 91

PISTONE P., *European Direct Tax Law: Quo Vadis?*, in HINNEKENS L. - HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 713

PISTONE P., *General Report*, in LANG M. - PISTONE P., *The EU and Third Countries*, Vol. 17 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007, 15

PISTONE P., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2007, 3

PISTONE P., *The impact of European law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation*, in *Intertax*, n. 34/2006, 234

PISTONE P., *The Need for Tax Clarity and the Application of the Acte Clair Doctrine to Direct Taxes*, in *Intertax*, n. 35/2007, 534

PLACIDO D., *Dall'Europa all'Italia avanza il principio dell'abuso del diritto*, in *Il fisco*, 2006, 4801

PODDIGHE A., *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso Nykänen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8/2014, Parte IV, 104

POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Rivista di Diritto Tributario* n. 3/2006, Parte I, 122

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 *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/2008, Parte I, 252

POGGIOLI M., *Il "principio anti-abuso" nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale. Spunti di riflessione circa la poliedricità di tale figura e il suo coordinamento con l'esigenza di stabilità e certezza del diritto*, in *Boll. trib.*, 2009, 1420

PREBBLE Z. –PREBBLE J., *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*, in *Bulletin for International Taxation*, April 2008, IBFD, 151

PREBBLE R. –PREBBLE J., *Does The Use Of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?*, in *Victoria University of Wellington Legal Research Paper* n. 8/2012

PREBBLE QC J., *General Anti-Avoidance Rules: Enactments from the World*, *Victoria University of Wellington Legal Research Paper* n. 170/2017, *WU International Taxation Research Paper Series* n. 1/2018

PROCOPIO M., *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2008, Parte I, 919

PROCOPIO M., *Il sistema tributario italiano, Principi istituzionali*, CEDAM, Padova, 2013, 706

PROCOPIO M., *L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un intervento del legislatore*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2009, Parte II, 251

QUENTIN D., *Risk-Mining The Public Exchequer*, in *Journal of Tax Administration*, Vol. 3, n. 2/2017

RANDAZZO F., *Interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 1/2016, 76

REPETTI J.R., *Annex Three: The Uneasy Case for a Comprehensive Tax Base*, in LANG M. - OBERMAIR C. - SCHUCH J. - STARINGER C. - WENINGER P. (a cura di), *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Vol. 19 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2008, 499

RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, Il Mulino, Bologna, 1998

RESCIGNO P., *L'abuso di diritto (una significativa rimediazione delle Sezioni Unite)*, in *Corriere giuridico*, n. 6/2008, IPSOA, 745

RESTIVO C., *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Giuffrè, Milano, 2007

RICHARDSON M., *The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences*, in *EC Tax Review*, n. 6/2017, 330

RIPA G., *Dall'abuso di diritto all'abuso interpretativo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, 633

ROLLE G., *CFC Legislation e abuso della libertà di stabilimento*, in *Fiscalità internazionale*, 2006, 534

ROMANO S., *Risparmio fiscale in violazione del divieto costituzionale di abuso del diritto*, in *I Contratti*, 8-9/2009, 843

ROTONDI M. (a cura di), *L'abuso del diritto*, in *Inchieste di diritto comparato*, Padova, 1979

ROTONDI M., *L'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1923, 104

ROZAS J. A., *Chapter 3: Comment Report: Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework*, in R. SEER – A.L. WILMS, *Surcharges and Penalties in Tax Law*, in SEER R. – WILMS A. L., *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, 46

RUFFOLO U., *Atti emulativi, abuso del diritto e "interesse" nel diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1973, Parte II, 23

RUIZ AMENDRAL V., *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European Anti-Avoidance Rules?*, in *Intertax*, n. 33/2005, 562

RUSSO F., *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 1/2017, 131

RUSSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2016, Parte I, 4

RUSSO P., *L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale*, in *Il fisco*, n. 9/2012, fasc. 1, 1301

RUSSO P. – FRANSONI G. – CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2016, 61

SACCHETTO C., *ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: an overview*, in AVI-YONAH R. S. - HINES JR. J. R. - LANG M. (a cura di), *Comparative Fiscal Federalism- Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, Vol. 14 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 1

SACCHETTO C., *Member States Tax Sovereignty: Between the Principle of Subsidiarity and the Necessity of Supranational Coordination*, in HINNEKENS L. - HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 799

SACCHETTO C., *Sanzioni tributarie e CEDU*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2015, Atti del Convegno svoltosi il 27 e 28 novembre 2004 presso l'Università di Bologna, III Sessione – Problemi attuali di diritto penale tributario, 483

SACCO R., *Il Diritto Soggettivo*, in G. ALPA – M. GRAZIADEI, A. GUARNIERI – U. MATTEI, O.G. MONATERI, *Trattato di diritto civile – Parte generale del diritto civile*, Vol. 2, UTET, 2001, 318

SALVI C., *voce Abuso del diritto*, in *Enciclopedia giuridica*, vol. I Istituto dell'Enciclopedia Treccani, Roma, 1988, 1

SALVINI L., *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 2006, 3097

SALVINI L., *Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2015, Atti del Convegno svoltosi il 27 e 28 novembre 2004 presso l'Università di Bologna, III Sessione – Problemi attuali di diritto penale tributario, 545

SAMMARTINO S., *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2015, Atti del Convegno svoltosi il 27 e 28 novembre 2004 presso l'Università di Bologna, II Sessione – Fattispecie fiscali e reati tributari, 403

SANTORO PASSERELLI G., *Dottrine generali del diritto civile*, Jovene editore, Napoli, 1966, 76

SANVITO C., *Principio di specialità e divieto di un secondo giudizio nei reati tributari: recenti evoluzioni della giurisprudenza italiana e della CEDU*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2015, Parte I, 23

SARRA C., *L'imposizione nell'era della positività giuridica pluritipica: la giustizia tributaria e la Filosofia del diritto contemporaneo*, in R. BORSARI (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova University Press, 2013, 393

SCHIAVOLIN R., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, in AA.VV., *Elusione fiscale - La nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine di recenti orientamenti della Cassazione civile (Atti del Convegno tenuto presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Padova il 15 settembre 2006)*, *Il Fisco*, n. 43/2006, 60

SCHIAVOLIN R., *Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2017, Parte I, 385

SCHINDLER C.P., *What Cadbury Schweppes Reveals About Legal Presumptions and Economic Substance*, in *Tax Notes International*, 2006, 1014

SCHÖN W., *Abuse of rights and European Tax Law*, in JONES J. - HARRIS P. - OLIVER D. (a cura di), *Comparative perspectives on Revenue Law - Essays in Honour of John Tiley*, Cambridge, 2008, 78

SCHÖN W., *Losing Out at the Snooker Table: Cross- Border Loss Compensation for PEs and the Fundamental Freedoms*, in HINNEKENS L. - HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 813

SCHÖNFELD BONN J., *CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive*, in *EC Tax Review*, n. 3/2017, 145

SCIFONI G., *Condizioni per l'esonero da ritenuta sui dividendi nella Direttiva madre-figlia*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 12/2017, 925

SCUFFI M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs. N. 128/2015*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2015, Parte I, 246

SEER R. – WILMS A.L., *Chapter 11 Limitation of Administrative Penalties by the ECHR and the EU Charter: The View from the Netherlands*, in SEER R. –WILMS A. L., *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, 166

SEERS R. – WILMS A.L., *General Report*, in SEER R. –WILMS A. L., *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP Annual Congress Milan, 28-30 May 2015, EATPL International Tax Series, Vol. 14, IBFD, 2016, 3

SEILER M., *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Vol. 98, Linde, Wien, 2016

SERRANÒ M.V., *Il diritto tributario – Principi generali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2015, 195

SHIPWRIGHT A., *Tax Avoidance and the Law. Sham, Fraud or Mitigation?*, Oxford, 1997

SOANA G., *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2013

SPINELLI G., *Le preleggi penali finanziarie*, CEDAM, 1933

STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2015, Parte I, 695

STEVANATO D., *Il disconoscimento del prezzo pagato per acquistare l'azienda e il paradosso dell'elusione senza "aggiramento"*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 6/2015, 507

STEVANATO D., *La nuova nozione di abuso del diritto tra ambiguità e contraddizioni*, in *La gestione Straordinaria delle Imprese*, n. 6/2015, 13

STEVANATO D., *Il disconoscimento del prezzo pagato per acquistare l'azienda e il paradosso dell'elusione senza "aggiramento"*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 6/2015, 501

STEVANATO D., *Rilevanza penale dell'elusione, un «obiter dictum» in una vicenda di esteroinvestizione societaria*, in *Dialoghi Tributari*, n. 2/2012, 216

STOLPER T.B.M., *Essays on the Fight against Offshore Tax Evasion*, 2017, banca dati Aleph (Max Plank Institute for Tax Law and Public Finance, Munich)

TERLIZZI A., *L'abuso del diritto è contestato d'ufficio dal giudice (Nota a Cassazione civile, 11/05/2012, n. 7393, sez. Tributaria)*, in *Diritto e Giustizia* 2012, 0, 410 (DeJure)

TERLIZZI A., *L'abuso di diritto è retroattivo* (Nota a Cassazione civile 16/02/2012, n. 2193, sez. Tributaria), in *Diritto e Giustizia* 2012, 0, 47 (*DeJure*)

TERLIZZI A., *La minusvalenza è abuso del diritto* (Nota a Cassazione civile, 27/02/2013, n. 4901, sez. Tributaria), in *Diritto e Giustizia* 2013, 0, 199 (*DeJure*)

TERLIZZI A., *Cedere quote in luogo della fusione per incorporazione non sempre è abuso del diritto* (Nota a Cassazione civile, 30/11/2012, n. 21390, sez. Tributaria), in *Diritto e Giustizia* 2012, 0, 1095 (*DeJure*)

TERLIZZI A., *Il divieto di abuso del diritto è già scritto in Costituzione* (Nota a Cassazione civile, 14/08/2012, n. 14494, sez. VI), in *Diritto e Giustizia* 2012, 0, 700 (*DeJure*)

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario – 1 – Parte Generale*, Dodicesima edizione, Utet, Milano, 2016, 247

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario - 2 Parte speciale*, Decima edizione, Utet, Milano, 2016, 399

TESAURO F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società, Relazione svolta alla conferenza della Commissione Europea “EU Corporate Tax Reform: progress and New Challenge”* (Roma - Ostia, 3 dicembre 2003), in *TributImpresa*, n. 2/2005

TOMASSINI A., *Ne bis in idem, Corte EDU e doppio binario sanzionatorio italiano*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11/2017, 833

TOSI L., *Abuso di diritto, un allarme destinato a rientrare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2009, Parte I, 641.

TRENTINI C., *L'abuso del diritto nel diritto concorsuale*, in *Rivista di Giurisprudenza ed Economia d'Azienda*, A.di.ge, anno 2 – n. 1 giugno 2017, Parte seconda, 55

TRIVELLIN M., *Art. 10 Statuto*, in FALSITTA – MARONGIU – FANTOZZI – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, CEDAM, Padova, 2011, 568

TRIVELLIN M., *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali con particolare riguardo al transfer pricing*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2017, 39

TURIS P., *Abuso del diritto: estese le garanzie del 37-bis*, in *Il Fisco*, n. 12/2011, fasc. 1, 1906

TURIS P., *Esame del comportamento economico del contribuente nell'applicazione della clausola generale antielusiva*, in *Il Fisco*, n. 6/2011, fasc. 1, 903

TURIS P., *Transfer pricing. Disciplina del Tuir e prevenzione di fenomeni elusivi*, in *Il fisco*, 16/2011, fasc. 1, 2551

TYSSERAND L., *Doppio binario sanzionatorio e principio del ne bis in idem "sostanziale": una soluzione in cerca di autore*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2017, Parte II, 1299

UCKMAR V., *Il divieto dell' "abuso del diritto"*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2009, 872

UNGARO S., *Comm. Trib. Reg. Lombardia, n.199/44/11 del 20 dicembre 2011- Niente sanzioni amministrative in caso di elusione*, in *Il Fisco*, n. 11/2012, fasc. 2, 1685

UNGARO S., *Cass. n. 26723 del 7 luglio 2011- L'abuso del diritto non esclude la violazione penale*, in *Il fisco*, n. 29/2011, fasc. 2, 4756

VACCA I., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 12/2008, 1069

VALDERRAMA I. M. –MAZZ A. –SHOUERI L. E. –QUÍÑONES N. –WEST C. –PISTONE P. –ZIMMER F., *Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in the Light of Transparency*, in *Intertax*, Vol. 46, Issue 2, 2018, 140

VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, I ed., Wolters Kluwer Italia, Milano, 2014, 3-72, 149-321, 593-708

VAN ARENDONK H.P.A.M., *Fifty Years of European Co-operation and the Tax Policy of the European Commission*, in HINNEKENS L. - HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 1

VAN CROMBRUGGE S., *The Concept, History and Significance of European Tax law (Private)*, in HINNEKENS L. - HINNEKENS P. (Editors), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 239

VANISTENDAEL F., *A Window of Opportunity for the Making of Europe: Member States Cannot Have Their National Cake and Eat the European One*, in *EC Tax Review*, 1/2003, 1

VANISTENDAEL F., *Bosal?*, in *EC Tax Review*, 2003, 192

VANISTENDAEL F., *Denkavit International: The Balance between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?*, in *European Taxation*, 2007, 210

VANISTENDAEL F., *European Taxation in the 21st Century: the Road Toward Integrations*, Amsterdam, 1998

VANISTENDAEL F., *Halifax and Cadbury Schweppes: One single European Theory of Abuse in Tax Law?*, in *EC Tax Review*, n. 4/2006, 192

VANISTENDAEL F., *The Compatibility of the Basic Economic Freedoms with the Sovereign National Tax Systems of the Member States*, in *EC Tax Review*, n. 3/2003, 136

VANISTENDAEL F., *The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market*, in *European Taxation*, 2006, 413

VANISTENDAEL F., *The Role of the ECJ in the Field of Direct Taxation*, in *European Taxation*, 2003, 1

VAN OS P., *Interest Limitation under the Adopted Anti-tax Avoidance Directive and Proportionality*, in *EC Tax Review*, n. 4/2016, 184

VEGA BORREGO F.V., *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Second Edition, Wolters Kluwer International BV, EUCOTAX, The Netherlands, 2017

VENABLES R., *When is a Supply not a Supply? Halifax PLC v. Commissioners of Customs & Excise*, in *The EC Tax Journal*, 2001, 153

VIGANÒ F., *Un'altra deludente pronuncia della Corte Costituzionale in materia di legalità e sanzioni amministrative 'punitive'*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 4/2017, 269

VILLANI M., *L'abuso del diritto: incomprensione o incertezza delle scelte di fondo? (Nota a Corte giustizia CE, 29/03/2012, n. 417, sez. IV)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5/2012, Parte IV, 91

VINCIGUERRA G., *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2015, Parte II, 348

VITALE G., *voce Art. 54 Divieto dell'abuso di diritto*, in M. MASTROIANNI – O. POLLICINO – S. ALLEGREZZA – F. PAPPALARDO – O. RAZZOLINI (a cura di), *Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea*, Giuffrè, Milano, 2017, 1114

WARD J., *The business purpose test and abuse of rights*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1985, 1224

WATHELET M., *Tax Sovereignty of the Member States and the European Court of Justice: New Trends or Confirmation?*, in L. HINNEKENS – P. HINNEKENS (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2008, 905

WATTEL P. J., *Fiscal Cohesion, Fiscal Territoriality and Preservation of the (Balanced) Allocation of Taxing Power; What is the Difference?*, in WEBER D. (a cura di), *The*

influence of European Law on Direct Taxation- Recent and Future Developments, Vol. 16 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 139

WATTEL P.J., *The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law*, in *Common Market Law Review*, 1996, 223

WEBER A., *Manual on hate speech*, Council of Europe publishing, 2009, 1

WEBER D., *Abuse of law. European Court of Justice, 14 December 2000, Case-110/99, Emsland Stärke*, in *Legal Issues of Economic Integration*, n. 31/2004, 43

WEBER D., *In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC*, in *Intertax*, n. 34/2006, 585

WEBER D., *Tax avoidance and the EC Treaty Freedoms- A study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, Vol. 11 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2005

WEBER D., *The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect*, in *Intertax*, vol. 44, 2016.

WEBER D., *The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law*, in *Erasmus Law Review (banca dati Heinoline)*, n. 48/2017, 2

WHITEHEAD S., *CFC Legislation and Abuse of Law in the Community*, in WEBER D. (a cura di), *The influence of European Law on Direct Taxation- Recent and Future Developments*, Vol. 16 EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International, 2007, 1

WIMAN B., *Cross- Border loss Relief in Europe- The Case of Group Contributions*, in HINNEKENS L. - HINNEKENS P. (a cura di), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, Kluwer Law International, 2008, 97

WOODS L., voce "Article 54 – Prohibition of abuse of rights", in PEERS S. –HERVEY T. – KENNER J. –WARD A. (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights. A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, 1554

ZALASIŃSKI A., *Proportionality of Anti- Avoidance and Anti- Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, n. 35/2007, 310

ZALASIŃSKI A., *Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice*, in *Intertax*, Vol. 36, Issue 4, 2008, 156

ZANETTI E., *Applicabilità delle sanzioni pecuniarie e rilevanza penale delle condotte elusive*, in *Il fisco*, n. 17/2012, fasc. 1, p. 2599.

ZANETTI E., *Cass. n. 1372 del 21 gennaio 2011 - Serve massima cautela prima di aggredire riorganizzazioni societarie con l'abuso del diritto*, in *Il Fisco*, 5/2011, fasc. 2, 775

ZANNI M., *Le norme antielusive in materia di Ace*, in *Il fisco*, 23/2012, fasc. 1, 3560

ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corriere tributario*, n. 47/2015, 4577

ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2008, 465

ZIZZO G., *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2009, 2355

ZONCA A., *Il divieto dell'“abuso del diritto”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2009, Parte I, 872

ZORNOZA PÉREZ J.J. - BÁEZ MORENO A., *The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A mistaken Starting Point*, in LANG M. – PISTONE P. – SCHUCH J. – STARINGER C. – STORCK A. – ZAGLER M. (a cura di), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, 2010, 133