

# L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di giustizia UE e nell'art. 6 della Direttiva UE n. 2016/1164

Avv. Enrico Traversa

Già Direttore nel Servizio giuridico della Commissione europea-Bruxelles

Professore a contratto di diritto dell'Unione europea - Università di  
Bologna

# I. La situazione antecedente all'adozione della direttiva ATAD 2016/1164

- **La sentenza *3M Italia*, C-417/10, del 29 marzo 2012.**
- a) Nel diritto UE non esiste per gli SM un obbligo di accertare le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta, in quanto in questo settore di legislazione nazionale non è applicabile il diritto UE (*3M Italia*, punto 30 della motivazione).
- b) Diverso è il caso delle tre direttive specifiche sulle esenzioni di certe operazioni poste in essere fra società collegate aventi sede sede in SM diversi (2003/49 «*Interessi e canoni*», 2009/133 «*Fusioni*» e 2011/96 «*Madri e figlie/dividendi*»).

# I. La situazione antecedente all'adozione della direttiva ATAD 2016/1164.

- b.1) Queste tre direttive contengono infatti una norma antiabuso specifica che dovrebbe essere trasposta in diritto nazionale (*Kofoed* C-321/08, p. 38 e 48 e *Cussens* C-251/16, p. 38).
- b.2) Anche in assenza di norme specifiche nazionali antiabuso, le amministrazioni e i giudici degli SM hanno l'obbligo di applicare il divieto di pratiche abusive e negare le esenzioni d'imposta previste dalle tre direttive specifiche (*T Danmark*, C-116/16, p. 82, 83 e 95).
- c) Diverso è anche il caso dell'IVA, disciplinata in gran parte dalla direttiva 112/2006. Nell'ambito IVA vige il principio generale di divieto di pratiche abusive anche in assenza di norme antiabuso di diritto europeo o nazionale (*3M Italia*, p. 30, *Cussens* C-251/16, p. 27).

# I. La situazione antecedente all'adozione della direttiva ATAD 2016/1164.

- d) Prima dell'adozione della direttiva ATAD i legislatori degli SM erano liberi di definire il contenuto delle norme nazionali antiabuso nel settore delle imposte sui redditi delle persone fisiche e delle società.
- e) Unico limite: tali norme nazionali antiabuso non dovevano comportare «*restrizioni ingiustificate*» (sproporzionate) all'esercizio delle quattro libertà fondamentali di circolazione e pertanto:
- f) formavano l'oggetto di un controllo unicamente «*negativo*», effettuato caso per caso dalla Corte di giustizia (v. sentenze sull'inammissibilità di presunzioni generali e/o legali di abuso o frode).

## II. L'art. 6 della direttiva n. 2016/1164 ATAD.

- A) Contenuto essenziale
- a) Gli Stati membri hanno l'obbligo di «*ignorare*» (EN: «*shall ignore*») le «*costruzioni non genuine*»(artificiose).
- Sono da qualificare come tali (v. giurisprudenza «*Halifax*» C-255/02):
- 1) le costruzioni poste in essere «*allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale*» in contrasto con le finalità della legislazione dello SM disciplinante l'imposta sulle società (elemento oggettivo).
- 2) le costruzioni prive di «*valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica*», poste in essere con la sola o principale intenzione di conseguire un vantaggio fiscale (elemento soggettivo) .

## II. L'art. 6 della direttiva n. 2016/1164 ATAD

- b) L'art. 6 della direttiva ATAD riproduce due analoghe norme antiabuso delle direttive 2009/133 «*Fusioni*» e 2011/96 «*Madri e figlie*».
- c) L'art. 6 presenta, rispetto a queste norme antiabuso specifiche, due importanti novità:
  - 1) Un campo di applicazione estremamente vasto: le AT degli SM devono ignorare le costruzioni fittizie «*ai fini del calcolo dell'imposta sulle società*» nel suo complesso, in gran parte non armonizzata.
  - 2) L'imposizione agli Stati membri dell'obbligo «*positivo*» di introdurre nella loro legislazione tributaria una norma antiabuso generale e a contenuto vincolato.

## II. L'art. 6 della direttiva n. 2016/1164 ATAD

- C) Problemi interpretativi.
- a) Rapporti fra norma generale antiabuso ex art. 6 e le tre norme antiabuso specifiche di cui alle tre direttive particolari sulle società collegate UE: la norma generale completa, se necessario, le disposizioni specifiche antiabuso delle direttive particolari (v. punto 11 della motivazione).
- b) Al fine di prevenire restrizioni alle quattro libertà fondamentali di circolazione UE, le norme generali antiabuso degli SM devono essere applicate «*in modo uniforme*» a costruzioni artificiali: 1) puramente interne ad uno stesso SM; 2) che coinvolgono più SM dell'UE; 3) che interessano anche paesi terzi (stesso punto 11 della motivazione).

## II. L'art. 6 della direttiva n. 2016/1164 ATAD

- c) Dissociazione fra disciplina sostanziale di un regime d'imposizione, ancora di competenza degli SM, e norma generale volta a contrastare i tentativi di elusione fiscale, dal 2016 prevista in una direttiva UE.
- La Corte di giustizia, al fine di qualificare come «*non genuina*» una serie di operazioni riguardanti una o più società, si troverà pertanto a dover individuare gli obiettivi di norme o istituti puramente nazionali della legislazione disciplinante in ogni SM l'imposta sulle società.



### III. Conseguenze in diritto tributario italiano dell'entrata in vigore dell'art. 6 della direttiva.

- A) Il controllo della Corte di giustizia sulle norme nazionali antiabuso nel settore dell'imposta sulle società è diventato «*positivo*» e ha quindi per oggetto la conformità di tali norme nazionali (italiane) di recepimento con la lettera e le finalità dell'art. 6 della direttiva.
- B) In diritto italiano si è verificata un'inedita trasformazione di una preesistente norma puramente interna, l'art. 10-bis della Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), in una disposizione legislativa di attuazione dell'art. 6 della direttiva 2016/1164.
- Questa trasformazione comporta a sua volta due conseguenze:
  - a) l'applicabilità all'art. 10-bis della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, in particolare degli articoli: 41.2.a) (diritto al contraddittorio), 47 (diritto ad un ricorso effettivo), 48 (diritto di difesa), 49 (proporzionalità delle sanzioni).

### III. Conseguenze in diritto tributario italiano dell'entrata in vigore dell'art. 6 della direttiva

- b) Applicabilità all'art. 10-bis del principio generale dell' «*interpretazione conforme*», con la conseguenza che l'art. 10-bis deve essere interpretato secondo la lettera e le finalità dell'art. 6 della direttiva 2016/1164 e sulla base di tutta la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di abuso del diritto (IVA, tre direttive UE «*società collegate*», quattro libertà di circolazione). In particolare:
  - 1) Sono inammissibili le presunzioni di abuso o frode «*per intere categorie di operazioni*» (sentenza *Leur-Blum* C-28/95);
  - 2) L'onere della prova dell'abuso grava sull'AT alla quale «*spetterà dimostrare la sussistenza degli elementi costitutivi di una pratica abusiva*» (*N Luxembourg* C-115/16, punto 142 e *T Danmark* C-116/16, punto 117).

## IV. Compatibilità con l'art. 6 della direttiva dell' art.10-bis dello St.c. e degli artt.73 e 167 del TUIR.

- A) L'art. 10-bis dello St.c. non presenta profili di manifesta incompatibilità con l'art. 6 della direttiva 2016/1164. Il legislatore italiano ha anzi trasfuso in disposizioni legislative due principi elaborati dalla CdG nella sua giurisprudenza sull'abuso del diritto:
  - 1) al comma 6, il diritto del contribuente di «*presentare osservazioni*» prima dell'emanazione dell'atto impositivo (*Kamino*, C-129/13);
  - 2) al comma 9, il principio in base al quale «*L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva*» (*N Luxembourg*, C-115/16 e *T Danmark*, C-116/16).

## IV. Compatibilità con l'art. 6 della direttiva dell' art.10-bis dello St.c. e degli artt.73 e 167 del TUIR.

- B) Un problema di conformità con l'art. 6 della direttiva si pone invece con riguardo alle norme antielusione specifiche previste agli articoli 73 e 167 del TUIR 917/1986 in quanto tali norme, in determinate circostanze o ipotesi:
  - 1) presumono la residenza fiscale in Italia di società con sede in altri Stati membri (art. 73) «*salvo prova contraria*» (comma 5-bis);
  - 2) imputano a società residenti in Italia i redditi realizzati da società estere controllate/CFC (art. 167). Tale presunzione determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale dovrà dimostrare che la CFC «*svolge un'attività effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali*» (comma 5).

## IV. Compatibilità con l'art. 6 della direttiva dell' art.10-bis dello St.c. e degli artt.73 e 167 del TUIR

- C) Si tratta di una situazione giuridica complessa, nella quale:
  - a) la norma generale antiabuso è conforme al diritto europeo (art. 6 della direttiva ATAD e giurisprudenza della CdG sull'onere della prova a carico dell'AT), mentre:
  - b) le due norme specifiche antielusione del TUIR, nel derogare mediante presunzioni legali all'art.10-bis, comma 9, si pongono in contrasto con le sentenze della Corte (C-28/95 *Leur-Blum*, C-115/16 *N Luxembourg* e C-116/2016 *T Danmark*) sull'onere della prova che deve gravare sull'AT e non sul contribuente sospettato di abuso.

## IV. Compatibilità con l'art. 6 della direttiva dell' art.10-bis dello St.c. e degli artt.73 e 167 del TUIR

- D) La soluzione si può dedurre dalle sentenze *Collino* C-343/98 e *Pfeiffer* C-397/01, aventi ad oggetto due precedenti casi analoghi in cui una disposizione generale, rispettivamente dell'Italia e della RFA, costituiva una corretta trasposizione di una direttiva, mentre non lo era una norma nazionale specifica che derogava alla prima.
- In questo caso il giudice dello SM ha l'obbligo di disapplicare «*il regime speciale e derogatorio rispetto alla disciplina generale*» conforme alla direttiva UE (*Collino*, punti 16, 17 e 51) o «*di ridurre la portata di quella norma (specifica) applicandola solamente nella misura compatibile con l'altra (generale)*» (*Pfeiffer*, punto 116).

## IV. Compatibilità con l'art. 6 della direttiva dell'art.10-bis dello St.c. e degli artt.73 e 167 del TUIR

- E) Ne consegue che il giudice tributario italiano dovrà:
  - a) disapplicare gli artt. 73 e 167 del TUIR per l'aspetto relativo all'onere della prova negativa, posta a carico del contribuente, dell'assenza di una costruzione abusiva;
  - b) dare piena applicazione all'art. 10-bis, comma 9, che ha tradotto in norma legislativa il principio della giurisprudenza della Corte di giustizia, in base al quale l'onere della prova di una pratica abusiva grava sull'amministrazione tributaria.

Grazie per l'attenzione.

- **« *La casa comune europea è aperta a tutti. A tutti coloro che intendono condividere il loro destino per essere allo stesso tempo più forti e più solidali* »**
- (Jacques Delors, discorso dinanzi al Parlamento europeo al termine della sua Presidenza della Commissione europea durata dieci anni, 19 gennaio 1995)