

# CFC

## Disciplina - Onere della prova

Alessandro Savorana  
«10° Seminario del Laboratorio di Diritto Tributario della UE»  
*Milano - 25 novembre 2019*

- ▶ Art. 167 TUIR
- ▶ Direttiva ATAD 2016/1164 del 12 luglio 2016, artt. 7 e 8
- ▶ Schema D. Lgs. 08/08/2018 recepimento direttiva ATAD
- ▶ Decreto Legislativo 29 novembre 2018 n.142
- ▶ Segnalazioni Commissione AIDC: marzo 2016 – settembre 2018

## Ambito soggettivo (1° comma):

- Persone fisiche
- Società di persone
- Società di capitali
- Enti commerciali e non
- Trust, commerciali e non
- Organismi di investimento collettivo del risparmio
- Società e gli Enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato **relativamente alle loro stabili organizzazioni italiane che controllano soggetti non residenti** (estensione).

## Requisiti per la sussistenza del controllo (commi 2 e 3 ):

Si considerano soggetti controllati non residenti le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato, per i quali si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- a) sono controllati direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, da parte di un soggetto di cui al comma 1;
- b) *oltre il 50 per cento della partecipazione ai loro utili è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente (nuovo).*

## Requisiti per la sussistenza del controllo (commi 2 e 3):

Il nuovo 3° comma, in forza della Direttiva (art. 7, c 1), estende le fattispecie di soggetti controllati non residenti:

- a) **alle stabili organizzazioni all'estero dei soggetti controllati esteri;**
- b) **alle stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti che abbiano optato per il regime di cui all'articolo 168-ter.**

Nella relazione illustrativa è affermato che l'applicazione della normativa CFC è stata estesa anche alle stabili organizzazioni all'estero di soggetti controllati non residenti, nel caso in cui i relativi utili **non siano soggetti a imposta o siano esenti da imposta** nello Stato membro del soggetto controllato non residente.

Quanto alle stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti che abbiano optato per il regime di *branch exemption*, la novità è meramente formale, dal momento che la fattispecie è già attualmente soggetta alla medesima disciplina per effetto dell'art. 168-ter, T.U.I.R. nonché dell'art. 8 del relativo Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle entrate, Prot. n. 2017/165138, del 28 agosto 2017.

# CFC

## Condizioni (comma 4)

La disciplina CFC si applica se i soggetti controllati non residenti integrano congiuntamente le seguenti condizioni (comma 4):

- a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia;
- b) **oltre un terzo dei proventi da essi realizzati rientra in una o più delle categorie specificatamente indicate dalla norma (nuovo)**

Testo previgente art. 167 (limitato comma 8-bis)	Nuovo art. 167
1) Proventi dalla gestione, detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie	1) Interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari
2) Proventi dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica	2) Canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale
3) Proventi dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.	3) Dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni
	4) Redditi da leasing finanziario
	5) Redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie
	6) Proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti facenti parte di uno stesso Gruppo
	7) Proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti facenti parte di uno stesso Gruppo. Ai fini dell'individuazione dei servizi con valore economico aggiunto scarso o nullo si tiene conto delle indicazioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi del comma 7 dell'articolo 110

## Condizioni (comma 4)

- L'applicazione del regime CFC ora è generalizzato e ricomprende qualsiasi soggetto controllato indipendentemente se residente:
  - in Stati UE o in Stati contraenti l'accordo SEE (indipendentemente dall'esistenza di un accordo per lo scambio di informazioni),
  - in Stati white list
  - in Stati black list
- Sono soppresse:
  - la differenziazione tra livello nominale e livello di tassazione effettivo: assume rilevanza solo la tassazione effettiva cui è stato assoggettato il soggetto controllato nello Stato estero;
  - le esimenti di cui al previgente 5° comma in ordine: *i)* allo svolgimento di una attività industriale effettiva nel mercato dello Stato o territorio di insediamento, *ii)* l'effetto (intento) di de-localizzazione del reddito in Stati a fiscalità privilegiata, sostituite da quella nuova (unica) prevista al novellato 5° comma. Il legislatore comunitario (punto 12, secondo periodo, dei considerando) punta a concentrare la disciplina sulle CFC ai casi in cui la società controllata estera **non svolga un'attività economica sostanziale**.
- Rimane invariata la previsione della tassazione effettiva inferiore al 50% rispetto a quella domestica, mentre si fissa la soglia al 33,33% dei proventi complessivi, implementati da ulteriori fattispecie, (nel precedente comma 8-bis era al 50%).



## Tassazione effettiva.

- Confronto tra *tax rate* "effettivo" estero con *tax rate* "virtuale" interno - quest'ultimo calcolato procedendo alla rideterminazione del reddito in base alle disposizioni fiscali interne applicate all'**utile ante imposte** risultante dal bilancio della controllata, confronto che riguarda, sul fronte della tassazione virtuale interna, **solo l'imposta sul reddito delle società - IRES** (relazione illustrativa al D.Lgs. 142/2018).
- Per le imposte estere dovrebbe essere confermato:
  - che si fa riferimento, qualora esistente, ad una Convenzione per evitare le doppie imposizioni vigente con lo Stato di volta in volta interessato, tenendo conto anche delle eventuali imposte di natura identica o analoga intervenute in sostituzione di quelle menzionate espressamente nella medesima Convenzione.
  - nell'ipotesi di Confederazione di Stati, nel computo della tassazione effettiva estera si considerano, oltre che le imposte federali, anche le imposte sul reddito proprie di ciascuno Stato federato e delle amministrazioni locali, anche se non espressamente incluse nell'eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni.
- Si è in attesa di un nuovo provvedimento AgE, in quanto quello del 16/9/2016 n. 143239 deve intendersi superato poiché non richiamato nelle disposizioni transitorie, diversamente dal DM 429/2011 applicabile ove compatibile (art. 13, 7° comma).

# CFC

## Ricapitolando: Verifica delle condizioni per l'applicazione del regime CFC

### 1° Step : controllo:

- controllo diretto o indiretto, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, da parte di un soggetto residente in Italia;
- ovvero, oltre il 50 per cento della partecipazione ai loro utili è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente in Italia.

### 2° Step: sussistenza congiunta delle seguenti condizioni:

- a) controllata assoggettata a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stata soggetta qualora residente in Italia;
- b) oltre un terzo dei proventi realizzati rientra in una o più delle categorie specificatamente indicate dalla norma.

Infine, il comma 11, ultimo periodo, prevede che il soggetto controllante italiano, qualora ritenga di **non dover applicare il regime CFC (esimente del 5° comma)**, al ricorrere delle condizioni previste al comma 4, lettere a) e b) **segnali nella dichiarazione dei redditi** la detenzione di partecipazioni in soggetti controllati non residenti (sanzione 10% con un minimo da € 1.000 fino ad un massimo di € 50.000).

# CFC

## La determinazione del reddito

I redditi del soggetto controllato non residente sono determinati a seconda delle sue caratteristiche, in base alle disposizioni valesi ai fini dell'imposta sul reddito delle società per i soggetti di cui all'articolo 73, **fatta eccezione (quindi senza applicazione)** delle disposizioni :

- sulle società di comodo;
- sulle società in perdita sistemica;
- in materia di attività di accertamento nei riguardi dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili;
- in tema di aiuto alla crescita economica (ACE), norma non più applicabile dal 1° gennaio 2019;
- sulla rateizzazione delle plusvalenze ex art. 86, comma 4, del TUIR.

Dall'imposta determinata sono ammesse in detrazione, con le modalità e nei limiti di cui all'articolo 165, le imposte sui redditi pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto non residente.

# CFC

**Proventi : verifica del superamento della soglia dei proventi.**

- Innanzitutto, le attività **finanziarie** e **assicurative** diventano oggetto di una generalizzata inclusione nell'ambito di applicazione della nuova disciplina CFC, anche qualora riguardino rapporti con soggetti terzi. Non è stata, pertanto, adottata l'opzione prevista dalla direttiva di non trattare le imprese finanziarie come controllate estere se non oltre un terzo dei redditi di tali soggetti siano costituiti da proventi derivanti "*da operazioni con il contribuente o le sue imprese associate*".
- Alcuni dubbi rivestono le categorie relative ai proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni o prestazioni di servizi intragruppo, **con valore economico aggiunto scarso o nullo**.

## Compravendita di beni e prestazione di servizi con valore economico aggiunto scarso o nullo

- La Direttiva (art. 7, para 2, n. vi) fa riferimento alle «società di fatturazione» *che percepiscono redditi da vendite e servizi derivanti da beni e servizi acquistati da e venduti a imprese associate, e aggiungono un valore economico scarso o nullo.*

### ➤ Beni

Con riferimento all'attività di compravendita, i proventi da prendere in considerazione ai fini del computo dovrebbero essere solo quelli relativi a **operazioni interne al gruppo**, cioè quelle che il soggetto controllato estero ritrae dalla vendita a parti "correlate" di beni acquistati da società anch'esse appartenenti al gruppo, escludendo:

- i proventi conseguiti nella vendita a soggetti terzi di beni precedentemente acquistati in seno al gruppo;
- i proventi realizzati nella cessione a società del gruppo di beni forniti/acquistati da società non "consociate".

## ➤ Servizi

Riferimento specifico della norma alle indicazioni contenute nelle linee guida di cui al DM 14 maggio 2018 (art.7), adottate considerato:

- il Rapporto finale sulle azioni 8, 9 e 10 del Progetto OCSE/G20;
- le linee guida OCSE approvate dal Consiglio OCSE in data 10 luglio 2017

Le linee guida OCSE «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» dedicano una sezione alla disciplina dei servizi infragruppo a basso valore aggiunto (D, sezioni 7.45-47-49) e forniscono per gli stessi un approccio semplificato ed alternativo rispetto all'uso di accordi sulla ripartizione dei costi. *(capitolo VII delle Linee guida OCSE di fatto recepisce i contenuti indicati nell'Action 10 Beps.)*

Queste identificano quali servizi infragruppo a basso valore aggiunto quelli che:

- hanno natura di supporto;
- non sono parte dell'attività principale del gruppo;
- non richiedono l'uso di beni immateriali unici e di valore o non portano alla creazione degli stessi;
- non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio sostanziale o significativo da parte del fornitore del servizio.

## ➤ Servizi

Per cui, salvo le specifiche fattispecie previste dalla Direttiva ATAD e recepite nel 4° comma dell'art. 167 lett. b), **non dovrebbero essere classificati come servizi infragruppo a basso valore aggiunto** (e dunque esclusi nel computo della soglia dei proventi) :

- i servizi di ricerca e sviluppo,
- i servizi relativi alle attività di lavorazione o produzione,
- le attività di marketing o distribuzione ,
- i servizi di gestione della direzione aziendale.

Occorre comunque attendere i chiarimenti ufficiali.

# CFC

## L'Esimente (5° comma)

Il regime CFC non si applica se il soggetto controllante dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali. E' consentito al contribuente presentare interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212. (interpello probatorio).

La norma va letta in corrispondenza con quanto previsto dal comma 11, secondo il quale l'Agenzia delle Entrate, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, deve notificare al soggetto controllante un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove per la disapplicazione delle disposizioni del presente articolo in base al comma 5. Qualora l'Agenzia delle Entrate non ritenga idonee le prove addotte dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

E' consentito al contribuente presentare interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (interpello probatorio non impugnabile).



## L'Esimente (5° comma)

- La disposizione ricalca quella della Direttiva, utilizzando il sinonimo «effettiva» in luogo di «sostanziale».
- L'indicazione è in linea con le sentenze della CGUE, in specie con riferimento al caso C-196/04 (Cadbury Schweppes , 12 settembre 2006) e successive evoluzioni.
- Attenzione perché l'indagine non verte sulla mera conta di tavoli, computer, utenze e numero di persone, ma bensì:
  - **sull'esercizio di un'attività sostanziale,**
  - **presso una sede di direzione reale,**
  - **sorretta da una struttura adeguata,**
  - **e riconoscibile dai terzi,**e in tal senso va interpretata.
- Nella stessa sentenza Cadbury, ribadita nelle successive, la Corte perviene a questo indirizzo dopo una serie di precisi passaggi.

## L'Esimente (5° comma)

- La nozione di stabilimento di cui alle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento implica l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro. Essa presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale (punto 55).
- La constatazione deve poggiare su elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi, in particolare, al livello di presenza fisica della SEC in termini di locali, di personale e di attrezzature (punto 67).
- Se la verifica dei detti elementi portasse a constatare che la società corrisponde a un'installazione fittizia che non esercita alcuna attività economica effettiva sul territorio dello Stato membro di stabilimento, questa società dovrebbe essere ritenuta costruzione di puro artificio. Potrebbe essere questo il caso, in particolare, di una società «fantasma» o «schermo» (punto 68 e sentenza 2 maggio 2006, causa C-341/04, Eurofood IFSC, punti 34 e 35).

## L'esimente (5° comma).

Non è necessario che la società abbia una struttura faraonica, specie con riferimento alla cd. «strutture leggere», ma che:

- eserciti un'attività economica in modo abituale e riconoscibile dai terzi (in tema di Holding passive si veda anche Corte di cassazione sentenze nn. 27112, 27113, 27115 e 27116 del 21 settembre 2018), presso una sede di direzione effettiva;
- sia dotata di un pur minima struttura operativa. La "presenza fisica" della società in termini di locali, di personale e di attrezzature, non può essere disconosciuta anche se quest'ultima ricorre a servizi o a prestazioni di terzi in outsourcing. Nessuna rilevanza, poi, può avere il fatto che la società dia in outsourcing a terzi o a altre società del gruppo alcuni servizi neppure per sminuire l'esistenza di un'autonoma organizzazione locale (Cassazione, ordinanza 25 maggio 2009, n. 12078).

In merito alle cd «strutture leggere», si veda anche la Sentenza del 20 dicembre 2017, Deister Holding e Juhler Holding (C-504/16 e C-613/16, punto 73) e le conclusioni dell'avv. J. Kokott del 1° marzo 2018 sul caso C-115/16, N Luxembourg 1, (punti 66 e 67).

# CFC

L'esimente (5° comma).

*Una ripartizione un po' peculiare dei costi (costi di locazione e di personale esigui a fronte di costi di consulenza elevati) può essere dovuta alla circostanza che per la gestione di pochi assets sono necessari pochi uffici e pochi dipendenti.*

*Secondo l'orientamento della Corte UE, la circostanza che l'attività consista unicamente nell'amministrazione di beni economici e che i redditi derivino esclusivamente da tale amministrazione non implica l'esistenza di una costruzione puramente artificiosa, priva di qualsiasi effettività economica.*

*Alla luce della circostanza che particolarmente le società che svolgono attività di gestione patrimoniale esercitano (possono esercitare) di per sé poche attività, tale criterio dovrebbe essere subordinato a requisiti poco rigorosi.*

*Qualora sussista effettivamente una valida costituzione, la società sia effettivamente raggiungibile presso la propria sede e disponga in loco delle corrispondenti risorse materiali e personali al fine di realizzare i propri obiettivi ..... non si può parlare di una costruzione priva di qualsiasi effettività economica.*

## Il contrasto normativo

La Commissione incompatibilità norme AIDC, nell'integrazione alla denuncia CFC del settembre 2018, ha evidenziato che la nuova normativa che si andava delineando, così come quella precedente, **contrasta con il diritto comunitario**, per violazione del principio di proporzionalità, in quanto strutturalmente si risolve (come nella precedente versione), **in una presunzione legale predeterminata di elusione fiscale di portata generale** che impone al contribuente **l'inversione dell'onere della prova**, a prescindere da un'effettiva elusione, lasciando ampia discrezionalità di giudizio dell'autorità amministrativa e, quindi, senza che l'amministrazione finanziaria sia tenuta a fornire il benché minimo principio di prova di frode e di abuso.

La lettura combinata del 5° e 11° comma (primo periodo), depongono in tal senso.

La Direttiva (UE) 2016/1164 non introduce uno specifico obbligo di dimostrazione posto solo in capo al contribuente per la disapplicazione del regime CFC (e nemmeno all'art. 6 a proposito della norma generale antiabuso).

## La Procedura

### Art. 167 TUIR

- Segnalazione nella dichiarazione dei redditi
- Indagini preventive dell'AF: non previste
- Prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, notifica al contribuente di apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove per la disapplicazione delle disposizioni CFC in base al comma 5 (esimente).
- Contraddittorio, di fatto, **sulla base delle sole prove fornite dal contribuente** (inversione dell'onere della prova), che dovrà **dimostrare** che il soggetto controllato non residente svolge **un'attività economica effettiva**, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.
- Qualora l'AF non ritenga idonee le prove addotte dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.
- Valutazione basata senza alcun obbligo per l'AF di fornire le prove dell'elusione fiscale.

### Art. 10-bis Legge 212/2000

- Segnalazione nella dichiarazione dei redditi
- Indagini preventive dell'AF necessarie, anche attivando scambio di informazioni
- **a pena di nullità dell'atto di accertamento**, notifica preventiva al contribuente di una richiesta di chiarimenti in cui sono **indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso/elusione del diritto.**
- Contraddittorio con equa ripartizione dell'onere della prova e possibilità per il contribuente di confutare le prove dell'AF.
- L'atto impositivo è 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
- L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva/elusiva, non rilevabile d'ufficio. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali.

# ESTEROVESTIZIONE

## La Procedura

### Art. 73 TUIR – Esteroinvestizione

- Nessuna segnalazione nella dichiarazione dei redditi
- Indagini preventive dell'AF: non previste
- Invito al contribuente, indicandone i motivi, per fornire e trasmettere dati, documenti e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento (art. 32/600)
- Contraddittorio, di fatto, sulla base delle sole prove fornite dal contribuente, il quale dovrà fornire **prova contraria** che la società estera non ha nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione.
- Qualora l'AF non ritenga idonea la prova contraria, nell'avviso di accertamento potrà limitarsi a confutarla.
- Valutazione basata senza alcun obbligo per l'AF di fornire le prove dell'elusione fiscale, ma solo contestando quelle prodotte dal contribuente.

### Art. 10-bis Legge 212/2000

- Nessuna segnalazione nella dichiarazione dei redditi
- Indagini preventive dell'AF necessarie, anche attivando scambio di informazioni
- **A pena di nullità dell'atto di accertamento**, notifica preventiva al contribuente di una richiesta di chiarimenti in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso/elusione del diritto.
- Contraddittorio con equa ripartizione dell'onere della prova e possibilità per il contribuente di confutare le prove dell'AF
- L'atto impositivo è 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
- L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva/elusiva, non rilevabile d'ufficio. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali.

## Il contrasto normativo

- ▶ Recenti sentenze della CGUE hanno «riaffermato» e precisato che una norma domestica che sistematicamente impone al soggetto passivo l'onere di provare **l'esistenza di motivi non fiscali**, senza che l'amministrazione sia tenuta a fornire le prove dell'elusione fiscale, si fonda su una presunzione generale di realizzazione di un abuso, ed eccede quanto necessario a evitare le elusioni fiscali (violazione del principio di proporzionalità).
- ▶ In tal guisa anche la nuova normativa, eccede quanto necessario a combattere le elusioni fiscali atteso che, in definitiva, impone ai contribuenti l'onere della prova dell'inesistenza dell'elusione.
- ▶ Stante il costante orientamento interpretativo della Corte di Giustizia, spetta dunque all'amministrazione finanziaria **dimostrare**, in base a circostanze e fatti pertinenti, che lo scopo principale o uno degli scopi principali è quello di eludere l'obbligo tributario per conseguire un vantaggio fiscale; il contribuente potrà superare l'eccezione e dimostrando l'esistenza di motivi diversi da quelli meramente fiscali a giustificazione della scelta fatta, fermo restando che la struttura utilizzata può avere anche una spiegazione diversa dal semplice conseguimento del vantaggio fiscale.



## Il contrasto normativo

- ▶ Nel caso Eqiom SAS del 7 settembre 2017, causa C-6/16, la Corte ha sancito che *«Per verificare se un'operazione persegue un obiettivo di frode e di abuso, le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, a un esame complessivo dell'operazione interessata. L'introduzione di un provvedimento fiscale di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di contribuenti dall'agevolazione fiscale, senza che l'amministrazione finanziaria sia tenuta a fornire il benché minimo principio di prova o di indizio di frode e abuso, eccederebbe quanto necessario per evitare le frodi e gli abusi»* (punto 32)
- ▶ Nell'cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 (punto 142) e C-116/16 e C-117/16, tutte del 26 febbraio 2019 (punto 117), la Corte ha affermato che *«Per contro, nel caso in cui l'amministrazione finanziaria dello Stato membro d'origine intendesse, per un motivo attinente all'esistenza di una pratica abusiva, negare l'esenzione (prevista all'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2003/49 e all'articolo 5 della direttiva 90/435) ad una società che abbia versato (interessi e dividendi) ad una società stabilita in un altro Stato membro, spetterà alla medesima dimostrare la sussistenza di elementi costitutivi di una pratica di tal genere, tenendo conto di tutti gli elementi pertinenti, in particolare del fatto che la società destinataria degli interessi versati non ne sia la beneficiaria effettiva»*.

## Il contrasto normativo

- ▶ Ricordo, solo incidentalmente, che nel caso **Commissione – Spagna** (Sentenza 9 luglio 2009, causa C-397/07), la Corte ha sancito che i provvedimenti antiabuso degli SM *“non possono essere fondati su di un sospetto generale di frodi. Essi possono essere adottati solo caso per caso, per evitare costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica e finalizzate a eludere l'imposta normalmente dovuta. Ovviamente in tali casi l'onere della prova della natura fraudolenta o artificiosa dell'operazione di cui trattasi grava sulle autorità nazionali competenti.”*

## Il contrasto normativo – Il nuovo «framework» della clausola antiabuso recata dall'art. 6 della Dir. Atad.

- ▶ Come si legge nella relazione al relativo decreto legislativo, il Governo italiano ha deciso *“di non disporre in merito alla norma generale antiabuso in quanto l'attuale formulazione dell'articolo 10-bis.....appare conforme al testo dell'articolo 6 della direttiva ATAD 1”*.
- ▶ Questo ha determinato la “conversione” di una preesistente norma di puro diritto italiano in una norma legislativa di attuazione di una disposizione di diritto europeo, per l'appunto l'art. 6 della direttiva, che in forza del principio generale della supremazia del diritto UE sui diritti degli Stati membri, ha rango superiore.

## Il contrasto normativo – Il nuovo «framework» della clausola antiabuso recata dall'art. 6 della Dir. Atad.

Questa modificazione della funzione dell'art. 10-*bis* comporta a sua volta quattro ulteriori conseguenze:

- 1) l'eventuale disapplicazione delle disposizioni dell'art. 10-*bis* che risultassero in contrasto con l'art. 6 della direttiva;
- 2) l'integrale applicazione del principio dell' "*interpretazione conforme*" in base al quale tutti i 13 paragrafi dell'art. 10-*bis* devono essere obbligatoriamente interpretati dai giudici tributari degli Stati membri in conformità con il testo e soprattutto con gli obiettivi della norma sovraordinata della direttiva, così come definiti nelle sentenze della Corte di giustizia.
- 3) Il principio dell' "*interpretazione conforme*" apre, inoltre, a tutta la giurisprudenza della Corte di giustizia in tema di abuso del diritto ed elusione;
- 4) Diventano applicabili tutti gli articoli "*operativi*" - cinquanta - della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione.

**Il nuovo «framework» della clausola antiabuso recata dall'art. 6 della Dir. Atad.**

- ▶ Quanto sopra pone tuttavia il problema dell'interpretazione conforme di alcune norme specifiche in tema di abuso/elusione previste dal TUIR n.917/1986, rispetto all'art. 6 della direttiva di cui l'art. 10-bis costituisce la puntuale trasposizione. Ad esempio, sia l'articolo 167 del Testo unico, riguardante la tassazione delle società estere controllate (CFC), sia l'articolo 73, riguardante la presunzione di residenza in Italia di alcune entità estere, si caratterizzano per il fatto di prevedere **un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente al verificarsi di circostanze predeterminate**. Tale inversione dell'onere della prova in materia di abuso, almeno per ciò che riguarda le *legal entities* residenti fiscalmente in uno Stato UE, è contraria alla costante giurisprudenza della Corte di giustizia, che fin dalla sua prima sentenza in materia ha affermato che spetta all'amministrazione provare la frode o l'abuso "*caso per caso*" essendo inammissibili le presunzioni di abuso "*per intere categorie di operazioni*" (sentenza C-28/95, *Leur Bloeum*).

## Il nuovo «framework» della clausola antiabuso recata dall'art. 6 della Dir. Atad.

- ▶ Abbiamo quindi una situazione giuridica complicata, nella quale la norma generale antiabuso, vale a dire l'art. 10-*bis* dello Statuto, è conforme 6 della direttiva ATAD, mentre due disposizioni specifiche del TUIR risultano in conflitto con il medesimo art. 10-*bis*, nonché manifestamente contrarie alle sentenze della Corte che hanno interpretato le norme UE antiabuso preesistenti all'art. 6 della direttiva stessa.

## Il nuovo «framework» della clausola antiabuso recata dall'art. 6 della Dir. Atad.

- ▶ La soluzione del problema si può dedurre per analogia da una precedente sentenza, **causa C-397/01, Pfeiffer**, in cui la Corte di giustizia si è trovata a confrontarsi in una situazione di diritto nazionale del tutto simile a quella sopra delineata. In quella sua pronuncia la Corte ha chiarito, in primo luogo, che ***“il principio di interpretazione conforme.....esige che il giudice nazionale prenda in considerazione tutto il diritto nazionale per valutare in quale misura possa essere applicato in modo tale da non addivenire ad un risultato contrario a quello cui mira la direttiva”*** (punto 115). Nel nostro caso occorrerà pertanto considerare, a seconda della fattispecie, l'articolo 73 o l'articolo 167 del TUIR congiuntamente alla norma generale antiabuso contenuta all'art. 10-*bis* dello Statuto, al fine di interpretare le disposizioni specifiche interne in modo conforme agli obiettivi dell'art. 6 della direttiva UE.
- ▶ In secondo luogo, in caso di conflitto fra norme di diritto interno delle quali una conforme alla direttiva e l'altra contraria alla stessa, sorgerà l'obbligo ***“di ridurre la portata di quella norma applicandola solamente nella misura compatibile con l'altra.”***(punto 116). L'interprete, sia esso un operatore professionale o un giudice tributario, sarà quindi tenuto:  
*a)* da un lato, a ***“ridurre la portata”*** fino al punto di disapplicare le disposizioni degli articoli 73 e 167 del TUIR **che fanno ricadere sul contribuente l'onere della prova**; *b)* d'altro lato, dovrà dare piena applicazione all'art. 10-*bis* dello Statuto al fine di attenersi al testo dell'art. 6 della direttiva e alla giurisprudenza della Corte di giustizia in tema di onere della prova a carico dell'amministrazione.

# CFC

**Il nuovo «framework» della clausola antiabuso recata dall'art. 6 della Dir. Atad.**

- ▶ In conclusione, grazie alla sentenza C-397/01 non vi sarà neanche bisogno di scomodare il principio dell'effetto diretto dell'art. 6 della direttiva 2016/1174, in quanto in una controversia fra contribuente sospettato di abuso e l'amministrazione, la norma applicabile sarà una norma di diritto italiano, l'art. 10-bis, par. 9, e unicamente quella.



## La correzione auspicata

- ▶ L'art. 167 del T.U.I.R., fin dalla sua introduzione (2009), ha finalità di **norma antielusione**, volta (giustamente) a contrastare pratiche di pianificazione fiscale in virtù delle quali ingenti utili siano trasferiti o allocati a società controllate residenti fiscalmente in Stati a tassazione nulla o ridotta. Società controllate la cui struttura operativa è pressoché insistente o comunque non riconoscibile da parte dei terzi. Si tratta in sostanza di costruzioni giuridiche prive di sostanza economica, volte ad aggirare l'obbligo fiscale, con fine di essenziale di conseguire un (indebito) vantaggio fiscale.
- ▶ Per quanto sinora esposto, si tratta di far buon uso dell'art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), il quale dispone:

# CFC

## La correzione auspicata

- ▶ al 6° comma: «*Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, **preceduto, a pena di nullità**, 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».*
- ▶ all'8° comma: «*Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è 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 cui al comma 6.***»
- ▶ al 9° comma: «*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.*»

Un rinvio generalizzato all'applicazione dell'art.10-bis anche per il regime di CFC, con eliminazione della parola «dimostra» al 5° comma e del primo periodo del comma 11, sancirebbe la soppressione dell'inversione dell'onere della prova e, quindi, di ogni norma presuntiva di carattere generale, come censurata dalla Corte di Giustizia, tendo conto che in materia di «ibridi» è, seppur indirettamente, espressamente richiamata.

## In tema di interpello.

- ▶ L'interpello probatorio (ex art. 11 co. 1 lett. b) della L. 212/2000) ha natura di accertamento preventivo ma non è consentito al contribuente impugnare la risposta dell'amministrazione finanziaria ove negativa (D.Lgs. 156/2015 art. 6, comma 1).
- ▶ Questa negata procedura di sindacato giurisdizionale dell'interpello, secondo la Commissione incompatibilità norme AIDC, è lesiva del diritto a un ricorso effettivo ex art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione.
- ▶ Nel caso **Euro Park Service** (Sentenza 8 marzo 2017, causa C-14/16), la Corte ha precisato che, *“una decisione dell'amministrazione finanziaria che nega .....il beneficio di un'agevolazione fiscale ..... deve sempre essere motivata, affinché egli possa verificare la fondatezza delle motivazioni che hanno condotto tale amministrazione a non riconoscergli l'agevolazione prevista ..... e, eventualmente, far valere il proprio diritto dinanzi ai giudici competenti»* (punto 45).

# CFC (sentenze di riferimento)

- ▶ CGUE 17 luglio 1997, C-28/95, **Leur Bloem**
- ▶ CGUE 2 maggio 2006, C-341/04, **Eurofood IFSC Ltd**
- ▶ CGUE 12 settembre 2006, C-196/04, **Cadbury Schweppes**
- ▶ CGUE 28 giugno 2007, C-73/06, **Planzer**
- ▶ CGUE 11 ottobre 2007, C-451/05, **Elisa**
- ▶ CGUE 9 luglio 2009, causa C-397/07, **Commissione – Spagna**
- ▶ CGUE 20.10.2011, causa C-396/09, **Interedil**
- ▶ CGUE 5 luglio 2012, C-318/10, **Siat**
- ▶ CGUE 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13, **Kamino**
- ▶ CGUE 8 marzo 2017, C-14/16, **Euro Park Service**
- ▶ CGUE 7 settembre 2017 - C-6/16, **Eqiom SAS**
- ▶ CGUE 20 dicembre 2017, C-504/16 e C-613/16, **Deister Holding AG e Juhler Holding A/S**
- ▶ CGUE 26 febbraio 2019 , C-116/16 e C-117/16 **T Danmark e Y Denmark Aps**
- ▶ CGUE 26 febbraio 2019 , C-115/16, C 118/16, C 119/16, C 299/16, **N Luxembourg 1, X Denmark A/S , C Danmark I, Z Denmark ApS**