

Inversione dell'onere della prova. Il caso Eqiom SAS.

di Alessandro Savorana

Approvato il 11/12/2017 dalla Commissione di Studio del "Laboratorio del Diritto UE operante nella C.T.R. Lombardia

Premessa

La Corte di giustizia dell'Unione Europea nella recente sentenza sul caso Eqiom SAS¹ ha sancito, per violazione del principio di proporzionalità, l'illegittimità di norme nazionali che si risolvono in una presunzione legale predeterminata di evasione/elusione fiscale di portata generale che impongono al contribuente l'inversione dell'onere della prova.

La Corte UE, aderendo alle proposte dell'avvocato generale Juliane Kokott², ha dunque rimarcato un indirizzo interpretativo su cui si era già pronunciato in passato, tale per cui le norme nazionali restrittive dovranno lasciare posto al generale principio che è a carico delle autorità fiscali volto a provare il comportamento abusivo o elusivo dei soggetti passivi ai quali spetterà, nell'ambito dell'istituto del contraddittorio endoprocedimentale, di produrre tutti i documenti idonei e le giustificazioni atte a dimostrare che non è stato perseguito l'obiettivo di conseguire un vantaggio fiscale indebito³.

i) Il caso.

Il caso sottoposto al vaglio della Corte UE, riguarda la disciplina francese in tema di direttiva società madre – società figlia (90/435/CEE). La questione si colloca sullo sfondo di una disposizione volta ad impedire il ricorso abusivo all'esenzione dalla ritenuta alla fonte, concessa in linea di principio dall'articolo 5 della direttiva. In applicazione di tale disposizione, l'amministrazione finanziaria negava l'esenzione dalla ritenuta alla fonte per i dividendi di una società figlia avente sede in Francia versati alla società madre lussemburghese. La società avente sede in Lussemburgo era a sua volta controllata al 99% da una società cipriota la quale, a sua volta, era interamente controllata da una società con sede in Svizzera. In sostanza difettava la prova, richiesta a fronte di tale circostanza, che la struttura della catena di partecipazioni non fosse prevalentemente motivata da ragioni fiscali. In particolare, la disposizione controversa (articolo 119 ter, paragrafo 3, del CGI), nega l'esenzione qualora i dividendi distribuiti vadano a beneficio di una persona giuridica controllata, direttamente o indirettamente, da una o più persone residenti in Stati non membri dell'Unione, a meno che tale persona giuridica (la società madre) "*non provi che la catena di partecipazioni non abbia come fine principale o fra i suoi fini principali quello di trarre vantaggio dall'esenzione*".

Lo Stato francese sosteneva che la contrarietà allo scopo perseguito dalla Direttiva è da ritenere esistente qualora risulti che l'esenzione dalla ritenuta alla fonte vada a beneficio non della società che percepisce i dividendi, avente sede in un altro Stato membro, ma in realtà indirettamente a una persona di uno Stato terzo: in definitiva si potrebbe essere in presenza di un "abuso" delle libertà previste da trattato (TFUE), in specie, della specifica legislazione comunitaria della direttiva madre e figlia.

¹ Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 7 settembre 2017, causa C-6/16. Si ricorda che la Corte di Giustizia è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione del diritto dell'UE e sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni, dagli organi e organismi dell'UE, alla stregua dei poteri conferiti dall'art. 19, par. 3, lett. b), TUE e dall'art. 267 TFUE. Le pronunce della Corte di Giustizia costituiscono norme derivate del diritto primario (Trattati), dal momento che l'interpretazione di una norma comunitaria resa in una pronuncia, ha la stessa immediata efficacia delle disposizioni interpretate. La decisione della Corte resa in sede di rinvio pregiudiziale oltre a vincolare il giudice che ha sollevato la questione, spiega i propri effetti anche rispetto a qualsiasi altro caso che debba essere deciso in applicazione della medesima disposizione di diritto.

² Conclusioni depositate il 19 gennaio 2017, nel procedimento C-6/16.

³ Per l'Italia, in particolare, la questione investirà le presunzioni in tema di: i) "esterovestizione", ex art. 73, commi 5 *bis*, *ter* e *quater* del TUIR; ii) e di CFC, ex art. 167, limitatamente alla fattispecie di cui ai commi 8-*bis* e 8-*ter* del TUIR. Sul tema si rinvia alle denunce della Commissione incompatibilità norme di AIDC, sez. Milano, rispettivamente del giugno 2009 e marzo 2016.

ii) I precedenti della Corte

La questione come detto non è nuova. Le presunzioni generali di elusione rappresentano una patologia giuridica che affligge numerosi ed eterogenei settori della legislazione degli Stati membri e delle loro prassi amministrative. Nel settore della legislazione tributaria la Corte di giustizia dell'Unione europea è stata chiamata a pronunciarsi più volte su questo problema in quanto gli Stati membri, delle cui legislazioni i contribuenti hanno contestato il carattere restrittivo e/o discriminatorio, hanno sistematicamente addotto a giustificazione del trattamento peggiore riservato ai contribuenti che si erano avvalsi di una delle libertà previste dal Trattato, un paventato pericolo di evasione, elusione o erosione dell'imposta nazionale oggetto di contestazione.

E' utile ricordare che le presunzioni generali di elusione costituiscono la motivazione o il presupposto soggiacente a delle norme tributarie che hanno per oggetto o per effetto quello di porre a carico del contribuente l'onere di provare che l'operazione posta in essere è vera ed effettiva e non ha come unico fine quello di eludere o ridurre il debito d'imposta.⁴

Appare a tal fine opportuno segnalare alcuni principi statuiti dalla Corte di giustizia.

- Nella causa *Leur Bloem*, (Sentenza 17.07.1997, causa C-28/95), la Corte di giustizia ha enunciato due importanti principi in materia di trattamento fiscale delle operazioni imponibili sospette di frode o elusione fiscale. In primo luogo, le amministrazioni tributarie degli Stati membri, al fine di accertare se un'operazione ha come unica finalità l'evasione o l'elusione fiscale non possono limitarsi ad applicare dei criteri generali predeterminati, ma devono procedere caso per caso ad un esame complessivo dell'operazione imponibile (onere della prova posto quindi a carico dell'amministrazione) e tale esame deve potere costituire l'oggetto di un controllo giurisdizionale. In secondo luogo, viola il principio di proporzionalità (principio generale dell'ordinamento dell'Unione), una disposizione legislativa di uno Stato membro che esclude automaticamente intere categorie di operazioni da un'agevolazione fiscale concessa dal diritto tributario europeo o nazionale, anche se una tale disposizione legislativa prevede una facoltà di deroga lasciata alla discrezionalità dell'amministrazione.
- Nella Sentenza *Cadbury Schweppes*, (12.09.2006, C-196/04), la Corte di Giustizia ha dichiarato contraria al diritto di stabilimento una norma legislativa che prevedeva l'inclusione nella base imponibile di una società residente degli utili realizzati da una società stabilita in un altro Stato membro, quando tali utili erano ivi soggetti ad un livello di tassazione inferiore rispetto allo SM della società madre. A tal fine, l'amministrazione tributaria deve dimostrare che la costituzione di una società in un altro SM è una "*costruzione puramente artificiosa*" avente come obiettivo esclusivo l'elusione dell'imposta, ma la società madre deve a sua volta poter dimostrare, ha precisato la Corte, che la società controllata esercita un'attività effettiva nell'altro medesimo Stato membro.
- Nella causa *Elisa* (Sentenza 11.10.2007, C-451/05), la Corte ha dichiarato incompatibile con l'ordinamento europeo, una presunzione generale di frode inserita nella legislazione di uno Stato membro che escludeva dall'esenzione dell'imposta patrimoniale sugli immobili le società con sede in un altro Stato, a meno che non esistesse fra lo Stato membro ove era ubicato il bene e lo Stato ove la società proprietaria dell'immobile aveva la sua sede, una convenzione di assistenza amministrativa. A questo proposito la Corte ha ricordato il principio interpretativo secondo cui il contribuente deve poter produrre tutti i documenti idonei a dimostrare che egli non persegue un obiettivo di evasione dell'imposta ed in particolare i documenti aventi ad oggetto l'identità degli azionisti della società e l'entità delle loro partecipazioni.

⁴ In tema un pregevole elaborato di Enrico ed Edoardo Traversa "*La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea*", in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2016, n. 4, CEDAM, p. 1498, di cui riporto nel prosieguo alcune sintesi dei principi statuiti dalla Corte di giustizia.

- 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.”*
- Infine, la Corte di giustizia ha censurato la legislazione belga nel caso *SIAT* (Sentenza 05.07.2012, causa C-318/10), esempio emblematico dell'effetto restrittivo e del carattere vessatorio delle presunzioni generali di elusione. La norma controversa prevedeva che una società belga, per poter dedurre dal reddito imponibile i corrispettivi per prestazioni di servizi pagati ad un operatore stabilito in un altro Stato membro e soggetto *“ad un regime impositivo notevolmente più vantaggioso”*, doveva fornire all'amministrazione tributaria la prova che tali corrispettivi: i) da un lato, remuneravano *“operazioni effettive e veritiere”*; ii) e, dall'altro, *“non oltrepassavano i limiti normali”* della remunerazione di tale tipo di prestazioni. La Corte ha rilevato che la sola circostanza che un contribuente residente ricorra ai servizi di un prestatore non residente *“non può fondare la presunzione dell'esistenza di una pratica abusiva”*, presunzione avente per effetto quello di imporre al contribuente *“di dimostrare sistematicamente l'effettività e la veridicità di tutte le prestazioni (di servizi acquistate); nonché di provare il carattere normale di tutti i corrispettivi ad esse attinenti senza che l'amministrazione sia tenuta a fornire un benché minimo indizio di prova di frode o di evasione fiscale”* in quanto detta amministrazione, in assenza di un qualsiasi criterio oggettivo e verificabile da parte di terzi, può limitarsi a prendere in considerazione unicamente il livello d'imposizione *“più vantaggioso”* al quale è assoggettato il prestatore di servizi nello Stato membro in cui è stabilito. La Corte ha, quindi, concluso che una norma domestica interna che non consente di determinare previamente e con sufficiente precisione il proprio campo di applicazione e lascia sussistere incertezze quanto alla sua applicabilità, *“.....non soddisfa le esigenze della certezza del diritto, il quale esige che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, in particolare quando esse possano avere conseguenze sfavorevoli per gli individui e le imprese.”* In tal guisa, una disposizione che non soddisfa le esigenze del principio di certezza del diritto non può essere considerata proporzionata e, dunque, è contraria ai principi prefissati dalle norme comunitarie.

iii) La sentenza Eqiom SAS

Posto che, come sopra evidenziato, le norme restrittive/discriminatorie hanno la funzione di negare o fortemente limitare deduzioni/detractions/esenzioni o comunque agevolazioni tributarie, sorrette da una presunzione di elusione fiscale⁵, la questione affrontata della Corte si articola, in sintesi, come segue:

- i. se gli Stati membri abbiano un ampio margine discrezionale per determinare quali disposizioni siano *“necessarie per evitare le frodi e gli abusi”*, ovvero incontrino limiti interpretativi;
- ii. se una disciplina che ponga al contribuente *“l'inversione dell'onere della prova”*, sia compatibile o meno con il diritto comunitario, in quanto giustificata da motivi imperativi di interesse generale purché non ecceda quanto necessario a combattere le elusioni fiscali.

In primo luogo la Corte ha riaffermato che il principio generale dell'unione, secondo il quale nessuno può beneficiare abusivamente o fraudolentemente dei diritti derivanti dall'ordinamento

⁵ Queste norme *“antiabuso”* costituiscono presupposto per l'imposizione, ponendosi quindi a *“monte”* rispetto al contraddittorio endo-procedimentale, istituito, peraltro, vincolante in ambito UE stante l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (14/12/2007 - 2007/C 303/01), e secondo costante giurisprudenza della Corte di giustizia (per tutte Sentenze: Sopoprè, 18 dicembre 2008, C-349/07 e da ultimo Kamino, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13).

giuridico dell'Unione, dev'essere interpretato *restrittivamente* quando costituisce una deroga alle norme tributarie di una direttiva o di una libertà fondamentale⁶⁻⁷.

In tale contesto, la Corte ricorda che affinché una normativa nazionale venga considerata come diretta ad evitare le frodi e gli abusi, il suo scopo specifico dev'essere quello di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate a fruire indebitamente di un'agevolazione fiscale⁸.

Pertanto, una presunzione generale di frode e di abuso non può giustificare né un provvedimento fiscale che pregiudichi gli obiettivi di una direttiva, né un provvedimento fiscale che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato⁹. Per cui, in conclusione, una normativa, avente portata generale, che riguardi qualsiasi operazione/costruzione che presuntivamente intenda contrastare un "possibile" (ma non certo) abuso, non può rivestire carattere di necessità¹⁰.

Più interessante il secondo tema affrontato dalla Corte e ben sviluppato dall'avvocato generale nelle sue conclusioni.

L'avvocato generale ha sostenuto l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario di 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 sufficienti indizi di elusione fiscale, poiché 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). Ciò che contrasta, in sostanza, è l'automatismo di disposizioni presuntive, aventi portata generale, previste dagli ordinamenti tributari, o se si preferisce l'equazione: "presunzione (salvo prova contraria) = evasione/elusione".

Secondo una giurisprudenza costante della Corte di giustizia, è pacifico che un provvedimento restrittivo possa essere giustificato qualora esso si riferisca specificamente a costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica, che siano finalizzate al conseguimento di un vantaggio fiscale¹¹. Ciononostante, l'abuso deve risultare da elementi oggettivi che, nonostante il formale soddisfacimento dei presupposti per invocare l'applicazione di una norma comunitaria, lo scopo perseguito con le libertà assicurate dal trattato in realtà non viene conseguito e ciò in base a una valutazione complessiva delle circostanze. Così, si riterrà esistente una struttura artificiosa qualora la società rappresenti soltanto una sede fittizia nel senso di una società "fantasma". Anche nel caso in cui vi sia una presenza fisica, l'artificialità potrebbe nondimeno risultare dalle

⁶ Punto 26 e in tal senso, sentenza del 25 settembre 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, punto 86.

⁷ In forza di un consolidato orientamento della Corte di giustizia una disposizione derogatoria, dev'essere interpretata "restrittivamente" tenendo conto del suo testo, del suo obiettivo, nonché del contesto di cui fa parte. "Per quanto attiene ai provvedimenti volti ad evitare gli abusi, ciò è parimenti imposto, in particolare, dal principio della certezza del diritto. Infatti, laddove il singolo soddisfi tutti i requisiti formali per far valere un diritto, solo in casi particolari potrà essere ammissibile negare tale diritto eccependo un abuso." Sentenze: 17 ottobre 1996, Denkavit e a. C-283/94, C-291/94 e C-292/94; 17 luglio 1997, Leur-Bloem, C-28/95, cit.; 5 luglio 2007, Kofoed, C-321/05; 11 dicembre 2008, A.T., C-285/07; del 20 maggio 2010, Zwijnenburg, C-352/08; 10 novembre 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10.

⁸ Punto 30 e in tal senso, sentenze del 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, punto 55, nonché del 5 luglio 2012, SIAT, C-318/10, punto 40.

⁹ Punto 31 e in tal senso, sentenze del 26 settembre 2000, Commissione/Belgio, C-478/98, punto 45 e la giurisprudenza ivi citata, nonché del 5 luglio 2012, SIAT, C-318/10, punto 38.

¹⁰ Questo concetto trova conferma ed è ribadito nella recente sentenza Argenta Spaarbank NV, causa C-39/16, del 27 ottobre 2017. Si tratta, in breve, di un tema del tutto connesso, a riguardo, cioè, dei limiti dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva sulle società madri e figlie: un quadro normativo che impone limiti all'azione degli Stati membri qualora essi neghino la concessione di benefici derivanti dalla direttiva per motivi connessi alla repressione delle frodi e degli abusi. Dal tenore letterale della disposizione emerge, a contrario, che la direttiva osta a disposizioni non dirette a perseguire tali obiettivi e che eccedano quanto necessario a tal fine (punto 50 delle Conclusioni).

¹¹ Sentenze: 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, cit.; 13 marzo 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04; 4 dicembre 2008, Jobra, C-330/07; 5 luglio 2012, SIAT, C-318/10.

circostanze finanziarie e personali e potrebbero apparire decisivi, ad esempio, gli effettivi poteri decisionali degli organi societari, la loro dotazione di mezzi finanziari propri o l'esistenza di un rischio commerciale.

Se l'amministrazione ha, dunque, un fondato principio di sospetto, il contribuente potrà tuttavia superare l'eccezione dell'abuso dimostrando l'esistenza di motivi diversi da quelli meramente fiscali a giustificazione della scelta fatta, fermo restando che il divieto di abuso non è applicabile se la struttura utilizzata o l'operazione attuata può avere anche una spiegazione diversa dal semplice conseguimento del vantaggio fiscale¹².

La Corte di Giustizia, seguendo l'orientamento dell'avvocato generale, ha sancito¹³ (punto 32 della sentenza) 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"*.¹⁴

Pertanto, subordinando l'esenzione dalla ritenuta alla fonte degli utili distribuiti alla condizione che la società madre dimostri che la catena di partecipazioni non abbia come fine principale o fra i propri fini principali quello di trarre vantaggio da tale esenzione, *"...senza che l'amministrazione finanziaria sia tenuta a fornire il benché minimo principio di prova di frode e di abuso"*, la norma finisce per istituire *"...una presunzione generale di frode e di abuso e pregiudica l'obiettivo perseguito dalla direttiva sulle società madri e figlie, ossia prevenire la doppia imposizione degli utili distribuiti da una società figlia alla propria società madre"*.¹⁵

Il senso, dunque, non è di pretendere che gli Stati membri rendano più specifici e puntuali i presupposti di applicazione delle norme antielusive, ma di imporre alle amministrazioni fiscali di individuare caso per caso gli elementi a base della presunzione di artificiosità avviando, in seguito, un contraddittorio endoprocedimentale prima di trarre conclusioni in merito all'esistenza di elusività. Anche se i presupposti di applicazione delle norme antiabuso fossero molto specifici, si tratterebbe comunque di "presunzioni generali".

Le conclusioni cui perviene la Corte non sono inficiate dalla circostanza che la società madre interessata sia controllata direttamente o indirettamente da uno o più soggetti residenti di Stati terzi. La Corte ha già statuito che non risulta da alcuna disposizione del diritto dell'Unione, né tantomeno dalla direttiva madre-figlia, che l'origine degli azionisti, persone fisiche o giuridiche, delle società residenti nell'Unione incida sul diritto di avvalersi delle agevolazioni fiscali, poiché lo status di una società dell'Unione è fondato, in forza dell'articolo 54 TFUE sulla libertà di

¹² Sentenze: 13 marzo 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04; 5 luglio 2012, SIAT, C-318/10, cit.; 3 ottobre 2013, Itelcar, C-282/12; 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02; 22 dicembre 2010, Weald Leasing, C-103/09; 12 settembre 2013, Slancheva sila, C-434/12; del 13 marzo 2014, SICES e a., C-155/13; 9 luglio 2015, Cimmino ea., C-607/13; del 14 aprile 2016, Cervati e Malvi, C-131/14; 28 luglio 2016, Kratzer, C-423/15.

¹³ Secondo l'avvocato generale, la disposizione francese si basa in maniera determinante sul mero perseguimento (presunto) di un vantaggio fiscale, lasciando una notevole discrezionalità all'autorità fiscale di valutare le prove prodotte dal contribuente¹³. In tal guisa la normativa controversa eccede quanto necessario a combattere le elusioni fiscali atteso che, in definitiva, impone ai contribuenti l'onere della prova dell'inesistenza di un abuso. Richiamando la giurisprudenza della Corte sul caso SIAT (cit.) ove la Corte ha censurato una procedura per la quale non essendo sufficiente presentare atti, nonché documenti, giuridicamente validi, occorre indurre *"..... il ragionevole convincimento del funzionario dell'amministrazione tributaria in merito al carattere effettivo e veritiero delle operazioni"*, l'avv. J. Kokott ha concluso che una presunzione generale di realizzazione di elusioni fiscali non può giustificare un provvedimento fiscale restrittivo che conduce a un'inversione dell'onere della prova, senza che l'amministrazione finanziaria sia tenuta a fornire sufficienti indizi di elusione fiscale.

¹⁴ In tal senso, sentenza dell'8 marzo 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punti 55 e 56.

¹⁵ Punto 36

stabilimento, sul luogo della sede sociale e dell'ordinamento giuridico cui appartiene tale società e non sulla cittadinanza dei suoi azionisti¹⁶.

Inoltre, occorre ricordare che per costante giurisprudenza della Corte, l'articolo 49, primo comma, seconda frase, TFUE consente espressamente agli operatori economici la possibilità di scegliere liberamente la forma giuridica appropriata per l'esercizio delle loro attività in un altro Stato membro e tale libera scelta non dev'essere limitata da disposizioni tributarie discriminatorie¹⁷. Infatti, una disparità di trattamento può dissuadere una società madre non residente dall'esercitare in uno Stato membro un'attività tramite una società figlia e costituisce, di conseguenza, un ostacolo alla libertà di stabilimento¹⁸.

Un ostacolo è sì ammissibile ma solo se riguarda situazioni tra loro non oggettivamente comparabili¹⁹ o se è giustificata da motivi imperativi di interesse generale riconosciuti dal diritto dell'Unione. Anche in tale ipotesi, però, l'ostacolo deve essere idoneo a garantire il conseguimento dell'obiettivo da essa perseguito e non eccedere quanto è necessario per raggiungerlo²⁰. Atteso che l'obiettivo della lotta contro la frode e l'evasione fiscale ha la stessa portata sia quando viene invocato sia in applicazione di una direttiva o come giustificazione di un ostacolo al diritto primario, disposizioni domestiche che si risolvono in una presunzione assoluta e predeterminata di evasione/elusione fiscale di portata generale, soggetta ad ampia discrezionalità di giudizio delle autorità amministrative e, quindi, prescindere da un'effettiva evasione o frode fiscale, violano il principio di proporzionalità²¹.

In definitiva, per essere compatibile con le norme comunitarie, una disposizione interna dovrebbe limitarsi a statuire che costruzioni giuridiche o operazioni prive di sostanza economica, volte ad aggirare l'obbligo fiscale, verranno disconosciute, il che, però, pone sempre a carico delle autorità

¹⁶ Punti 37, 48 e 49, nonché sentenza del 1° aprile 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e a.*, C-80/12, punto 40.

¹⁷ Punto 53 e Sentenza del 17 maggio 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punto 40 e la giurisprudenza ivi citata. Peraltro, devono essere considerate restrizioni alla libertà di stabilimento tutti i provvedimenti che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà. Punto 54 e Sentenza dell'8 marzo 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, punto 59 e la giurisprudenza ivi citata.

¹⁸ Punto 56.

¹⁹ Come più volte sottolineato dalla Corte di giustizia, la comparabilità tra una fattispecie a rilevanza comunitaria ed una fattispecie puramente interna deve essere valutata alla luce dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali oggetto di valutazione (sentenze 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft*; 18 luglio 2007, causa C-231/05, *Oy AA*; 27 novembre 2008, causa C-418/07, *Papillon*). La Corte generalmente ricorre ad una affermazione di principio sulla scorta della quale ritiene di poter subordinare le differenti finalità sottese ai regimi rispettivamente applicabili al residente ed al non residente e che trova il proprio fondamento nella comune condizione di soggetto passivo assunta da entrambi rispetto all'ordinamento di uno Stato membro (sentenza 22 gennaio 2009, causa C-377/07, *Steko Industriemontage* e sentenza 18 dicembre 2007, causa C-436/06, *Grønfjeldt*; sentenza 26 giugno 2008, causa C-284/06, *Burda*.) La Corte di Giustizia ha, infatti, in più occasioni sottolineato come, nonostante la previsione di un diverso trattamento (fiscale) a fattispecie reddituali domestiche rispetto a quelle transfrontaliere non possa, di per sé, essere considerata discriminatoria, non essendo le stesse fattispecie necessariamente paragonabili l'una all'altra, esse risultano, tuttavia, paragonabili laddove uno Stato membro decida di assoggettare entrambi i soggetti, quello residente nel primo caso e quello non residente nel secondo caso, al proprio potere impositivo. In sostanza, quale che sia il titolo, fonte o residenza, in funzione del quale uno Stato membro decida di assoggettare alla propria potestà tributaria due fattispecie reddituali, una domestica e l'altra transfrontaliera, **il regime di tassazione applicato deve risultare sostanzialmente conforme per entrambe.**

La differenza di trattamento delle operazioni imponibili per i non residenti, viene dunque esaminata sotto il profilo di quella applicata per i residenti. Allorché lo Stato membro applica, senza distinzioni tra residenti e non-residenti, la stessa disciplina fiscale, si verte in un caso di oggettiva comparabilità. Diversamente, qualora si pervenga alla conclusione che non ricorra una comparabilità oggettiva delle situazioni, allora si può essere in presenza di una discriminazione/restrizione che impone alla Corte l'esame successivo sul motivo di giustificazione della disposizione contestata, per arrivare, infine, all'analisi sulla proporzionalità della misura che giustifica o meno la disparità di trattamento della situazione nazionale rispetto a quella transfrontaliera.

²⁰ Sentenze del 17 dicembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, punti 26 e 29 e 8 marzo 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, punto 65 e la giurisprudenza ivi citate.

²¹ Punto 64.

fiscali l'onere di provare, in base a elementi e circostanze probanti, che il fine è quello di conseguire, essenzialmente, un indebito vantaggio fiscale. Peraltro, l'inversione dell'onere della prova è precetto sproporzionato alla luce della positiva intensificazione nello scambio transfrontaliero d'informazioni tra Stati che consente alle autorità fiscali di acquisire maggiori e più puntuali dati e notizie al fine di contrastare pratiche di elusione/evasione fiscale²².

iv) La direttiva ATAD.

La questione ora da porre è se le statuizioni della Corte potranno trovare in futuro ancora valenza alla luce della Direttiva antielusione²³, meglio nota con l'acronimo ATAD (Anti Tax Avoidance Directive). Personalmente ritengo di sì.

La direttiva introduce all'art. 6 una norma antiabuso che reca questo principio generale: gli Stati membri ignorano una costruzione (o una serie di costruzioni) non genuina, cioè non supportata da valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica, posta 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, avendo sempre riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti.

La norma non introduce, contrariamente alle disposizioni viste in precedenza, una presunzione generale di abuso, ma delinea le circostanze in cui ciascun Stato membro può esercitare la propria potestà impositiva allorché in presenza di una pratica di pianificazione fiscale aggressiva che non ha alcun substrato di validità economica o finanziaria.

Quanto sopra è confermato dall'11° considerando laddove viene specificato che la norma genarle antiabuso va applicata solo alle costruzioni che non sono genuine poiché, in caso contrario, il contribuente ha il diritto di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali.

Non variano, dunque, i precetti già statuti dalla corte che sanzionano norme di mera presunzione di evasione/elusione, né il principio che spetta alle amministrazioni fiscali provare la natura abusiva della costruzione artificiosa o quantomeno motivare il proprio convincimento al contribuente, previo lo svolgimento di accurate indagini, contribuente che avrà comunque la possibilità di dimostrare che la costruzione o la serie di costruzioni non ha per scopo principale quello di sottrarsi all'imposizione o di approfittare delle lacune normative per conseguire un vantaggio fiscale da reputarsi indebito.

v) Il disallineamento normativo interno

Nel nostro ordinamento esiste una disposizione in linea con i precetti enunciati dalla Corte di Giustizia. Si tratta del comma 6 dell'art. 10-bis della Legge della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), il quale dispone che: "*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*".

Stranamente su questa norma non si è fatto il dovuto approfondimento, malgrado sia la trasposizione puntuale dell'abrogato art. 37-bis, 4° comma, del D.p.r. n. 600/73. Questo precetto, infatti, sembra rimanere "confinato" ai soli casi "domestici".

Malgrado il titolo (*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*), in sostanza vi è un'asimmetria tra la disposizione di garanzia sopra enunciata, conforme e rispettosa del diritto comunitario (indagine preventiva dell'AF, notifica dei motivi, apertura di un contraddittorio endoprocedimentale), e le norme del TUIR che attengono a operazioni/strutture transnazionali all'interno della UE, fra tutte quelle in tema di esterovestizione e CFC (art. 73 commi 5-*bis*, 5-*ter* e

²² In ambito UE, ad esempio la direttiva 2011/16 dell'8 dicembre 2011, come modificata e integrata dalla Direttiva 2015/2376 dell'8 dicembre 2015 e dal Regolamento di esecuzione 2015/2378 del 15 dicembre 2015.

²³ Direttiva 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, modificata dalla Dir. UE 2017/952 del 29 maggio 2017.

5-*quater* e 167, commi 8, 8-bis e 8-ter del TUIR), norme di portata generale e tipicamente di natura antiabuso e antielusione, che pongono a carico del contribuente l'inversione dell'onere della prova. In sostanza coesistono due precetti tra loro inconciliabili.

Il perché di questo disallineamento non è dato sapere, se non che la corretta applicazione dell'art.10-bis, 6° comma, sancirebbe la soppressione dell'inversione dell'onere della prova e, quindi, di ogni norma presuntiva di carattere generale, come censurata dalla Corte di Giustizia.

Non mi addentro in una dissertazione giuridica sul possibile conflitto interno tra norme, limitandomi a sollevare la questione all'attenzione dei giuristi, ma dopo la Eqiom SAS a mio parere appare legittimo invocare la procedura di cui all'articolo 10-bis, comma 6 dello Statuto del contribuente sicuramente allorché si versa in ambito unionale, disposizione che dovrebbe essere applicata in ogni caso in cui sia contestato l'abuso del diritto o l'elusione fiscale, atteso che non sono ammesse presunzioni di abuso fondate su criteri generali predeterminati.

Alessandro Savorana