

Relazione di Sintesi

Verso il superamento dell'inversione dell'onere della prova? Riflessioni sulle Conclusioni dell'avvocato generale Juliane Kokott nel caso Eqiom SAS. di Alessandro Savorana

Le recenti conclusioni dell'avvocato generale della Corte di giustizia Juliane Kokott nel caso Eqiom SAS^{1-2,3} aprono uno spiraglio verso una declaratoria di illegittimità comunitaria delle norme che impongono al contribuente l'inversione dell'onere della prova. Se la Corte UE aderirà alle proposte dell'avvocato generale, le norme domestiche restrittive lasceranno posto al generale principio che è a carico delle autorità fiscali provare il comportamento non corretto dei soggetti passivi ai quali, comunque, spetterà nell'ambito dell'istituto del contraddittorio, di produrre tutti i documenti idonei e le giustificazioni atte a dimostrare che non si è perseguito un obiettivo di evasione/elusione fiscale.

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* TUIR⁴⁻⁵.

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 decine di 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 deteriore riservato ai debitori d'imposta che si erano avvalsi di una delle suddette libertà, un paventato pericolo di evasione o di elusione 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.⁶

¹ Conclusioni depositate il 19 gennaio 2017, nel procedimento C-6/16.

² 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 avente sede in Francia versati alla società madre lussemburghese. L'impresa avente sede in Lussemburgo era, a sua volta, indirettamente controllata da una società avente sede in Svizzera e 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 "*non comprovi che la catena di partecipazioni non abbia come fine principale o fra i suoi fini principali quello di trarre vantaggio dall'esenzione*"

³ 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 nell'altro Stato membro, ma in realtà, direttamente, di una persona di uno Stato terzo. Infatti, le libertà previste da trattato tutelano, in via generale e fin dal principio, solo le persone, fisiche e giuridiche, appartenenti a Stati membri.

⁴ Di sui alle denunce della Commissione incompatibilità norme di AIDC, sez. Milano, rispettivamente del giugno 2009 e marzo 2016.

⁵ Alle presenti riflessioni sono allegate le slides della relazione tenuta il 16 maggio 2017 a Milano, al 9° Seminario aperto ai Magistrati tributari della Lombardia organizzato AIDC, sez. Milano,

⁶ 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.

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 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.
- 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.*"
- E, 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.

Cosa c'è di nuovo, dunque, nelle conclusioni dell'avvocato generale J. Kokott nel caso *Eqiom SAS*?

Ho sopra evidenziato che 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 fiscale⁷.

Rispetto ai casi esaminati in precedenza, l'Avvocato Generale evidenzia due punti da dirimere della norma controversa: i) se una disciplina "antiabuso" domestica sui dividendi madre-figlia (peraltro prevista, per deroga, nella stessa direttiva e che riflette il principio generale del diritto dell'Unione, secondo il quale l'abuso del diritto è vietato), incontri limiti interpretativi nella sua applicazione da parte degli Stati membri; ii) se "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.

Con riferimento al primo dei due argomenti, in forza di un consolidato orientamento della Corte di giustizia⁸ 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 eccedendo un abuso."*

Pertanto, ove una norma interna escludesse la concessione di una agevolazione in quanto il comportamento è concretamente volto ad approfittare dei vantaggi fiscali previsti nella norma comunitaria, la disposizione norma interna di contrasto sarebbe in linea con i precetti comunitari.

Viceversa, secondo l'avvocato generale, è incompatibile con l'ordinamento comunitario 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, eccedendo quanto necessario a evitare le elusioni fiscali (violazione del principio di proporzionalità). Ciò che contrasta, in sostanza, è l'automatismo di disposizioni presuntive previste dagli ordinamenti tributari, o se si preferisce l'equazione: "presunzione, salvo prova contraria, = evasione/elusione".

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

⁷ 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).

⁸ 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, *Zwijenburg*, C-352/08; 10 novembre 2011, *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10.

se la struttura utilizzata o l'operazione attuata può avere anche una spiegazione diversa dal semplice conseguimento del vantaggio fiscale⁹.

Di maggiore impatto, a mio avviso, è l'indirizzo dell'avv. J. Kokott sul secondo argomento e precisamente se una restrizione a una delle libertà fondamentali garantite dal TFUE (nel caso in esame sono prese in considerazione sia la libertà di stabilimento sia la libera circolazione dei capitali), sia giustificata da motivi imperativi d'interesse generale.

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 fiscale¹⁰. 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 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.

Secondo l'avvocato generale, la disposizione francese si basa, invece, e in maniera determinante, sul mero perseguimento (presunto) di un vantaggio fiscale, lasciando una notevole discrezionalità all'autorità fiscale di valutare le prove prodotte dal contribuente¹¹. In tal guisa la normativa controversa eccede quanto necessario a combattere le elusioni fiscali atteso che impone, in definitiva, ai contribuenti l'onere della prova dell'inesistenza di un abuso. Richiamando la giurisprudenza della Corte sul caso **SIAT**, l'avv. J. Kokott conclude 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.

In definitiva, per essere compatibile con le norme comunitarie, una disposizione interna dovrebbe limitarsi a statuire che costruzioni giuridiche o operazioni volte ad aggirare l'obbligo fiscale verranno disconosciute, il che, però, pone sempre a carico delle autorità fiscali l'onere di provare, in base a elementi e circostanze probanti, che il fine è quello di conseguire, essenzialmente, un indebito vantaggio fiscale.

Il punto di particolare importanza della conclusione, a mio parere, è quello di aver affrontato specificatamente l'illegittimità di disposizioni domestiche che impongono l'inversione dell'onere della prova: norme 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, a prescindere da un'effettiva evasione o frode 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

⁹ 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.

¹⁰ 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, cit.; 4 dicembre 2008, *Jobra*, C-330/07; 5 luglio 2012, *SIAT*, C-318/10, cit.

¹¹ Questo passaggio era già stato affrontato nella causa **SIAT**, ove la Corte ha censurato una procedura per la quale non essendo sufficiente presentare atti, nonché documenti, giuridicamente validi, occorra indurre "..... il ragionevole convincimento del funzionario dell'amministrazione tributaria in merito al carattere effettivo e veritiero delle operazioni".

fiscali di acquisire maggiori e più puntuali dati e notizie al fine di contrastare pratiche di elusione/evasione fiscale¹².

In conclusione, il punto non è l'utilità intrinseca delle norme, quanto se i provvedimenti restrittivi siano proporzionati in ragione dell'effetto che intendono raggiungere. La compatibilità con l'ordinamento comunitario si persegue, infatti, con il contrasto a costruzioni prive di sostanza economica di cui l'AF, come detto, deve dare per primo la prova, ponendo poi al contribuente l'onere di giustificare il suo operato e non il contrario.

Non resta dunque che attendere il giudizio della Corte di giustizia. In caso di accoglimento delle proposte dell'avvocato generale, è molto probabile che gli Stati membri allineeranno i loro ordinamenti a principi più rispettosi del TFUE, ma (forse) anche per ciò che riguarda le fattispecie prettamente interne ai propri confini nazionali. Sarebbe un atto di civiltà giuridica.

Alessandro Savorana

¹² 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).