

Le presunzioni e l'inversione dell'onere della prova nei casi di Esteroinvestizione e CFC

Alessandro Savorana

tratto da

9° Seminario aperto ai Magistrati tributari della Lombardia

16 maggio 2017

Esterovestizione / CFC

- Art. 73, commi 5 *bis*, *ter* e *quater* TUIR
- Art. 167, commi 8-*bis* e 8-*ter* TUIR.
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006
- Nota prot. Ag. Entrate n.39678 del 19 marzo 2010
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 51/E del 6 ottobre 2010
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 35/E del 4 agosto 2016
- Denunce AIDC: giugno 2009 - marzo 2016

Esterovestizione / CFC (Sentenze di riferimento)

- 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, in 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**
e Conclusioni (19 gennaio 2017) dell'Avv. Generale Juliane Kokott sul
caso **Eqiom SAS**

Esterovestizione

Fattispecie

- Per **esterovestizione** si intende l'artificiosa localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero con interessi economici/patrimoniali nel territorio dello Stato, controllata da soggetti residenti e la cui direzione (gestione) è stabilita in Italia, con la finalità di usufruire di un trattamento fiscale più vantaggioso e, pertanto, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale.

Esterovestizione

Insediamiento effettivo

- Esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato. La costituzione di una società deve pertanto corrispondere a una **realtà economica**, cioè ad un **insediamento reale** che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive nello Stato membro di stabilimento.

Esterovestizione

Insediamiento effettivo

- La constatazione deve poggiare su elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi, in particolare, al livello di presenza fisica società in termini di **locali, di personale e di attrezzature**. Se la verifica di questi elementi portasse a constatare che la società domiciliata in uno Stato UE corrisponde a un'installazione fittizia **che non esercita alcuna attività economica effettiva sul territorio dello Stato membro di stabilimento**, la creazione di questa società **dovrebbe essere ritenuta costruzione di puro artificio**. Potrebbe essere questo il caso, in particolare, di una società «fantasma» o «schermo».

Esterovestizione

Nozione di sede dell'attività economica

La **nozione di sede dell'attività economica**, indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima. La determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie. Di conseguenza un insediamento fittizio, come quello caratterizzante una società «casella postale» o «schermo», non può essere definito sede di un'attività economica.

Esterovestizione

- **Corte di Cassazione sentenza n. 2869 del 7 febbraio 2013 (massima)**
- Non può considerarsi esterovestita, e quindi fiscalmente residente in Italia, una società di diritto lussemburghese partecipata al 99,9% da una società stabilita nel territorio nazionale, giacché la sua sede legale e amministrativa è all'estero. L'insediamento in un altro Stato membro non comporta una pratica abusiva qualora la società sia ivi radicata, ossia svolga nel Paese straniero un'effettiva attività economica per una durata di tempo indeterminata. Si considera esterovestita soltanto la società che localizza all'estero la propria residenza fiscale allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. Ai fini della configurazione dell'abuso del diritto di stabilimento, è altresì necessario accertare se il trasferimento vi sia effettivamente stato o meno, ossia se l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica di puro artificio. Va esclusa la configurabilità, in Italia, della residenza fiscale della società lussemburghese, in quanto l'essere stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce di per sé una pratica elusiva se l'insediamento è giustificato da valide ragioni economiche.

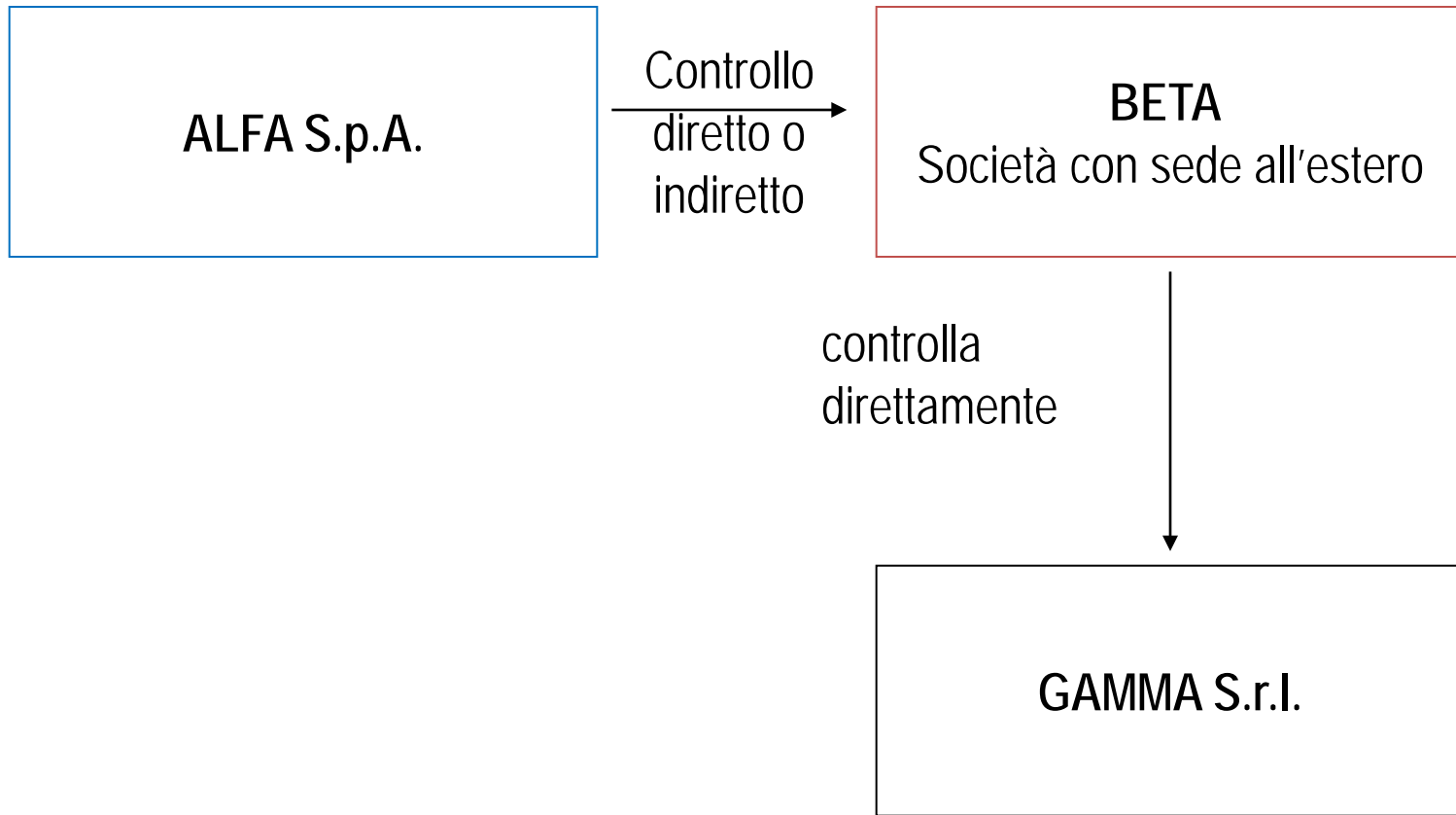
Esterovestizione

La presunzione ex art. 73 TUIR, comma 5 bis

Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell' articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

- sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;*
- sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.*

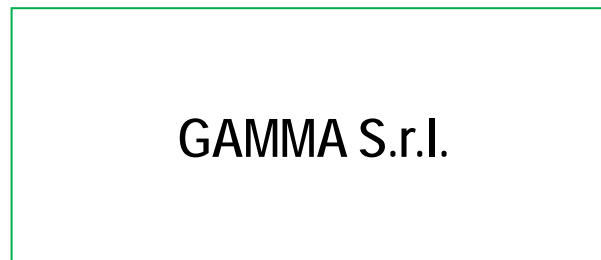
Esterovestizione



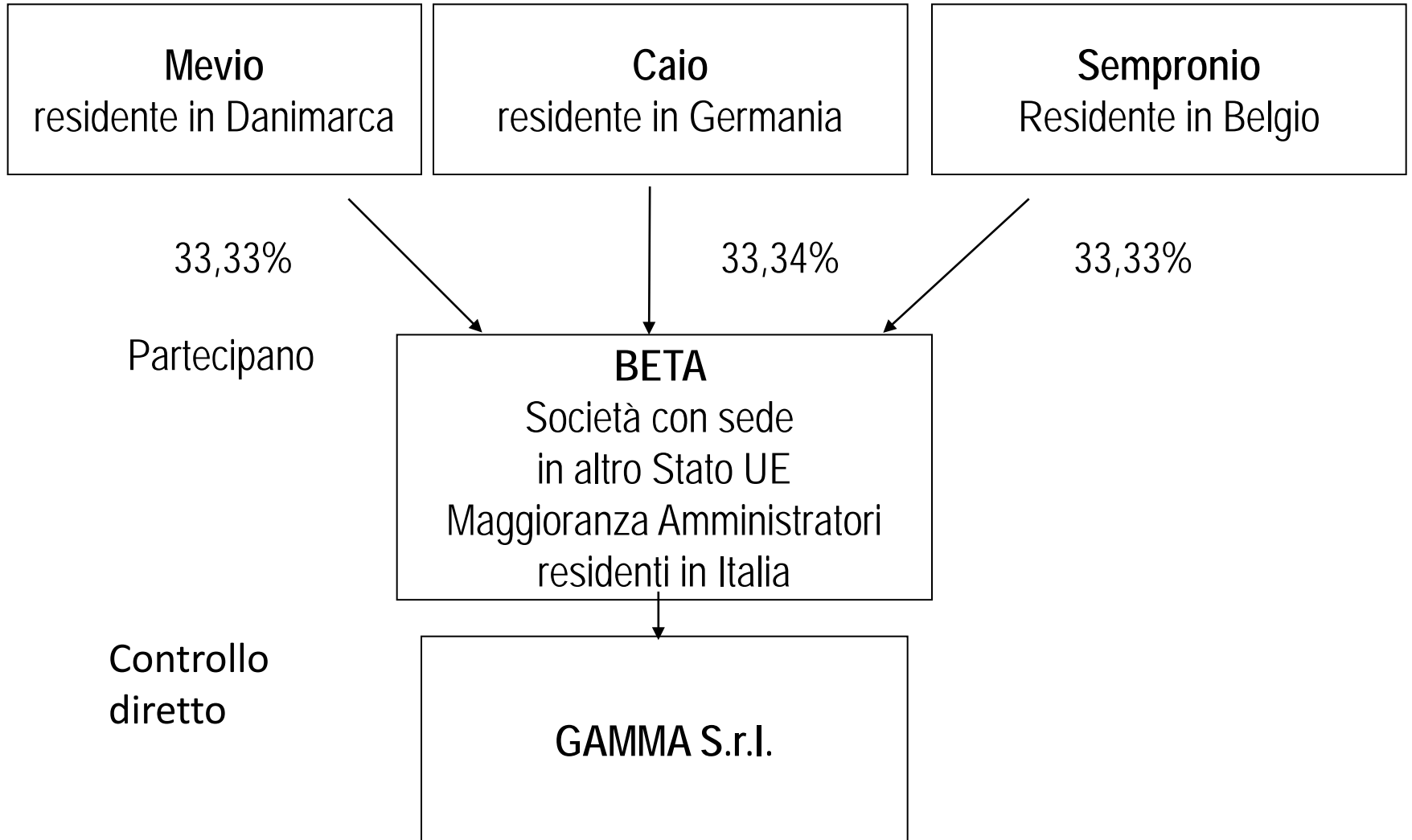
Esterovestizione



controlla
direttamente

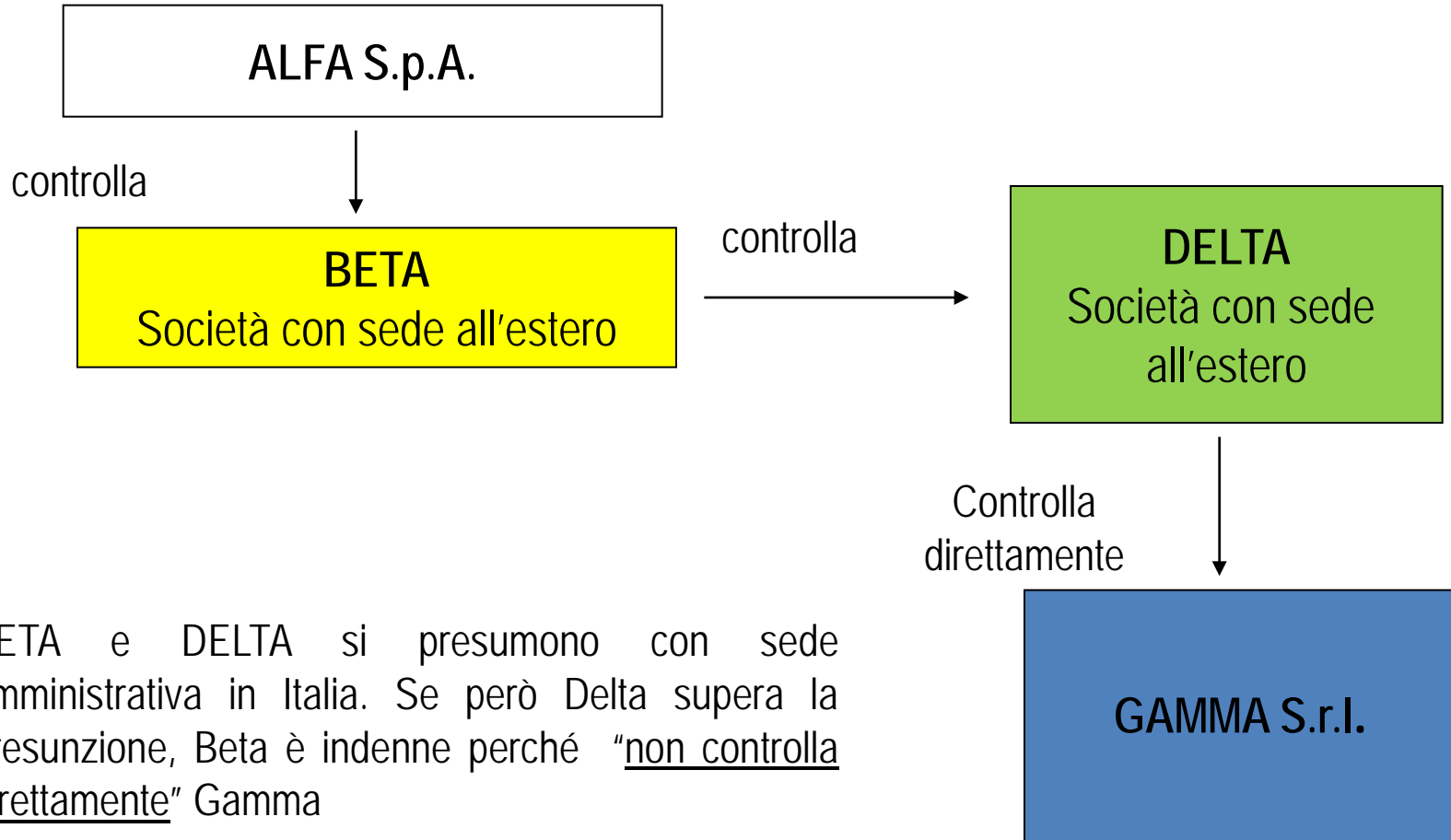


oppure



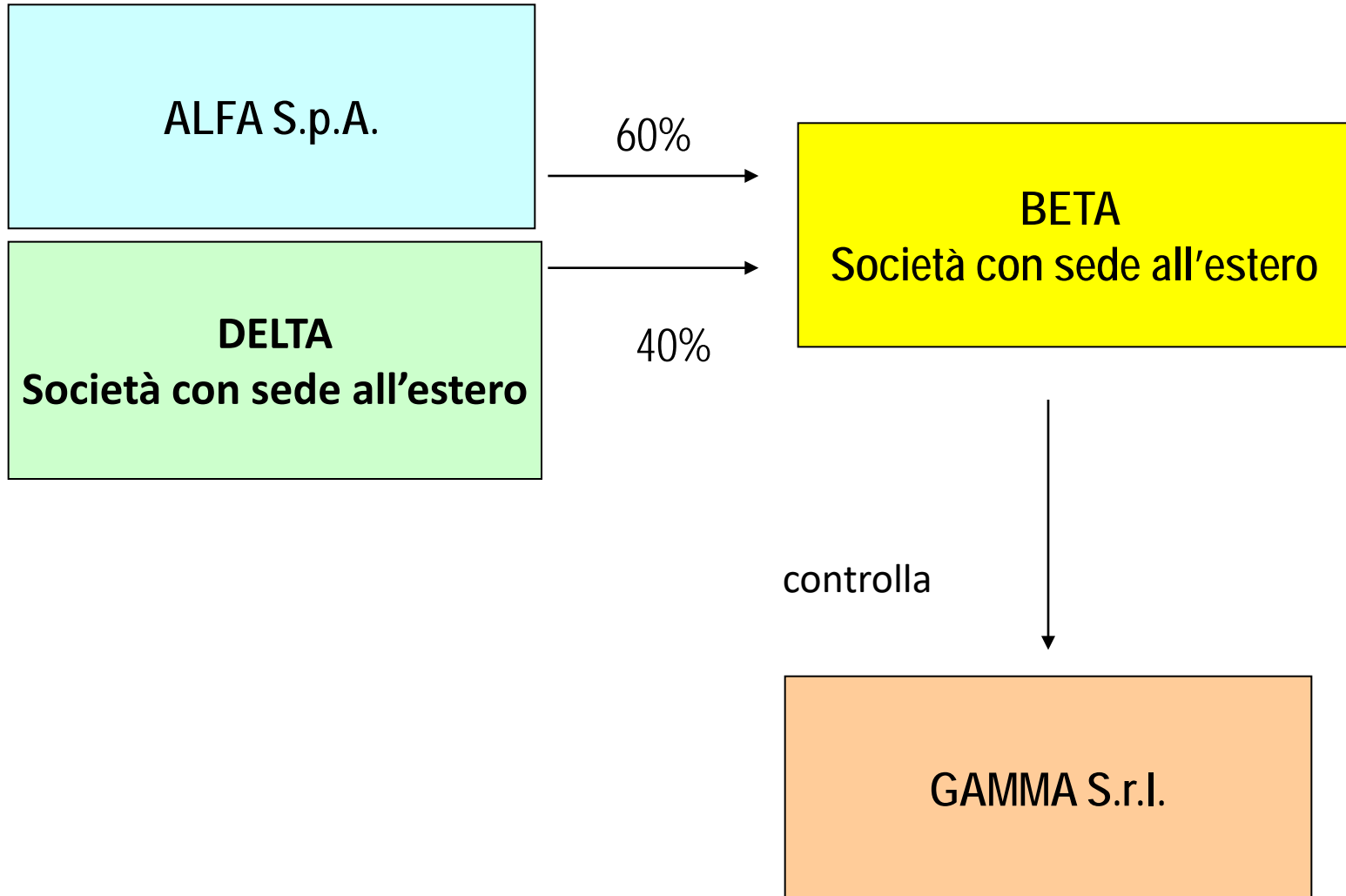
Esterovestizione

Circolare 28/E



BETA e DELTA si presumono con sede amministrativa in Italia. Se però Delta supera la presunzione, Beta è indenne perché "non controlla direttamente" Gamma

Esterovestizione



Esterovestizione

**Presunzione di residenza
con inversione dell'onere
della prova**

ALFA
Società con sede in Italia

controlla

BETA
Società con sede all'estero

controlla

GAMMA S.r.l.

Soci Esteri

controllano

BETA
Società con sede all'estero

controlla

GAMMA S.r.l.

Esterovestizione

La posizione (originaria) dell'Agenzia

*«La norma prevede, in definitiva, l'inversione, a carico del contribuente, dell'onere della prova, dotando l'ordinamento di uno strumento che solleva l'amministrazione finanziaria dalla necessità di provare l'effettiva sede della amministrazione di entità che presentano elementi di collegamento con il territorio dello Stato molteplici e significativi.»
(Circ. n. 28/E).*

Esterovestizione (La posizione di AIDC)

- La norma antielusiva recata dall'art. 73, commi 5- *bis*, *ter* e *quater* del D.P.R. n. 917/1986, costituisce una presunzione predeterminata assoluta della residenza fiscale, poiché rende di fatto **gravoso**, se *non impossibile*, l'onere per la società di provare l'effettivo insediamento nello Stato UE della sede della direzione effettiva, attesa **la discrezionalità** di decisione cui usufruisce l'amministrazione fiscale.

Esterovestizione (La posizione di AIDC)

- Non prevista la possibilità di fornire, preventivamente, alcuna prova liberatoria per vincere la presunzione, sì che in assenza di una procedura preventiva o di regole puntuali l'art. 73 in commento finisce per imporre un regime di *probatio diabolica*: ne deriva un'insopportabile ed illegittima limitazione della libertà di stabilimento.
- Pertanto, l'art. 73, commi 5-*bis*, *ter* e *quater* del D.p.r. n. 917/1986, finisce per **fondare una presunzione generale di frode fiscale**, misura che pregiudica l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato.
- L'*inversione dell'onere della prova* si appalesa, dunque, misura sproporzionata ed eccessiva rispetto al fine perseguito.

Esterovestizione

(La posizione (successiva) dell'Agenzia)

Nota prot. AGE n.39678 del 19 marzo 2010

- La presunzione **non esonera l'amministrazione** dal provare in concreto l'effettività dell'esterovestizione.
- La disciplina dell'onere della prova previsto dalla norma, **in ogni caso**, non vale ad addossare **in toto** al contribuente la dimostrazione necessaria ad identificare il luogo di residenza effettivo della società.
- al fine di ".....fondare la residenza effettiva di un soggetto estero in Italia, i relativi riscontri degli organi verificatori devono basarsi su un'analisi complessiva della situazione di fatto dell'impresa, **non limitata da una valutazione acritica fondata soltanto su dette presunzioni.**"




Esterovestizione

(La posizione (successiva) dell'Agenzia)

La disciplina **non limita** in alcun modo il contenuto della prova contraria a carico del contribuente, utilizzando liberamente qualunque documentazione a sua disposizione, che ritiene più idonea allo scopo di dimostrare l'effettività dell'insediamento all'estero.

In particolare la dimostrazione della prova contraria può essere fornita *«sulla base non solo del dato documentale, ma anche sulla base di tutti gli elementi concreti da cui risulti, in particolare, il luogo in cui le decisioni strategiche, la stipulazione dei contratti e le operazioni finanziarie e bancarie siano effettivamente realizzate»*, sì da provare che la società è di fatto amministrata/gestita al di fuori dell'Italia.



Esterovestizione

(La posizione (successiva) dell'Agazia)

- Elementi di prova:
 - regolare periodico svolgimento delle riunioni dell'organo amministrativo presso la sede sociale con la partecipazione di diversi consiglieri (mediante l'esibizione delle relative delibere, dei biglietti aerei/ricevute di alberghi che attestano lo spostamento dei consiglieri residenti in Italia);
 - effettività della gestione, attraverso l'adozione di atti volitivi da parte dei medesimi (es. decisioni strategiche, progetti, interventi diretti a migliorare la performance della società, ecc.);
 - dimostrazione dell'effettivo svolgimento in loco della gestione operativa. Sotto tale profilo, rileva il grado di autonomia funzionale della società, dal punto di vista organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile; 

Esterovestizione

(La posizione (successiva) dell'Agenzia)

- Elementi di prova (continua):
 - grado di autonomia accordato ai country managers con riferimento all'organizzazione del personale, alle decisioni di spesa, alla stipula di contratti;
 - atti di gestione adottati e attività gestionale posta in essere, ad esempio: direttive interne, contratti di natura commerciale o finanziaria stipulati dall'impresa ovvero corrispondenza e documenti che precedono o integrano le trattative commerciali cui è orientata la strategia aziendale e, in generale, la normale conduzione dell'attività caratteristica.



Esterovestizione

(La posizione (successiva) dell'Agenzia)

- *In presenza di documentazione formalmente idonea a dimostrare la localizzazione della sede di amministrazione all'estero, l'onere di contestare la validità delle prove fornite dal contribuente viene ribaltato in capo all'amministrazione finanziaria.*

Per cui :

1. l'AF deve comunque provare che l'insediamento all'estero sia solo apparente (cioè fittizio);
2. In caso di documentazione fornita dalla società UE, spetta all'AF assumere l'onere di contestare la validità delle prove fornite e darne puntuale giustificazione nell'atto di accertamento.



Esterovestizione

(La posizione (successiva) dell'Agencia)

- Il certificato di residenza fiscale o altra certificazione attestante l'assoggettabilità a imposizione in altro Stato membro "...rilevano significativamente ai fini della prova dell'insussistenza di un attendibile collegamento con l'Italia. Tuttavia, si tratta di una prova necessaria e valida, ma non sufficiente a rigettare la presunzione in questione.";
- laddove vengano ravvisati gli elementi riconducibili alla presunzione che l'entità sia di fatto amministrata in Italia in forza dell'art. 73 commi 5-bis, ter e quater, "... viene di prassi attivata l'assistenza amministrativa con gli Stati membri dell'Unione Europea...";



Esterovestizione

Conclusioni

- le fattispecie al verificarsi delle quali la società estera si considera "*esterovestita*" e, pertanto, fiscalmente residente in Italia, assurgono a meri elementi indiziari, che depotenziano la presunzione legale insita nella norma in esame;
- l'attivazione della procedura prevista dalla Direttiva 77/799/CEE, appare **passaggio obbligato per l'autorità fiscale** (obbligo più pregnante ove sia esibito un certificato di residenza fiscale da parte dell'autorità estera), i cui risultati, in caso di eventuale contenzioso, dovranno essere presentati e, quindi, messi a disposizione del contribuente per preservare il principio del contraddittorio.

Controlled Foreign Companies (CFC)

Nozione

- Le **CFC rules** sono normative adottate al fine di contrastare il trasferimento di reddito imponibile verso i paesi a regime di fiscalità privilegiata.
- Al verificarsi delle condizioni stabilite dalle singole normative nazionali, l'Amministrazione Finanziaria sarà legittimata ad imputare alla società controllante residente i redditi dei soggetti partecipati non residenti (*Controlled Foreign Companies*).

Controlled Foreign Companies (CFC)

Art. 167, 1° comma - Disposizioni in materia di imprese estere controllate

- Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o altro ente, residente o localizzato in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea ovvero da quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tale disposizione si applica anche per le partecipazioni di controllo in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati.

Controlled Foreign Companies (CFC)

Art. 167, comma 8-bis

La disciplina di cui al comma 1 trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi dello stesso comma sono localizzati in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati o in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero a quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;

b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché 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.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione di cui alla precedente lettera a), tra cui quello dell'irrelevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile..

Controlled Foreign Companies (CFC)

Art. 167, 8-ter

Le disposizioni del comma 8-bis non si applicano se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ai fini del presente comma il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria secondo le modalità indicate nel comma 5. Per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo l'interpello di cui al precedente periodo può essere presentato indipendentemente dalla verifica delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 8-bis.

Controlled Foreign Companies (CFC)

Art. 167, 8-quater

L'Amministrazione finanziaria, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, **deve notificare all'interessato 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 comma 1 o del comma 8-bis.** Ove l'Amministrazione finanziaria non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

Controlled Foreign Companies (CFC)

Posizione AIDC

- Il combinato disposto dei commi 8-*bis* e 8-*ter*, essendo tra loro strettamente collegati, va infatti interpretato attraverso una loro lettura al contrario e precisamente:
- *“ Si considerano costruzioni artificiali le società che traggano più del 50% dei loro proventi da passive income o servizi intragruppo, anche finanziari, fatta salva la dimostrazione da parte del soggetto controllante che l’insediamento nello Stato UE è reale e non volto a conseguire un indebito vantaggio fiscale”.*
- L’inversione dell’onere della prova, unita al fatto che si verte nell’ambito del diritto positivo, quindi all’applicazione diretta della pretesa tributaria, contrasta sia con la libertà di stabilimento sia con il principio di proporzionalità in quanto eccessiva rispetto a quanto necessario per conseguire l’obiettivo di contrastare gli arbitraggi fiscali.

Controlled Foreign Companies (CFC)

Posizione AIDC

- Pur essendo del tutto giustificato che uno Stato reagisca contro società “schermo” o “fantasma” a difesa del legittimo potere impositivo, la disciplina colpisce *indistintamente* ed *indiscriminatamente* tutte le *legal entities* domiciliate negli Stati dell’UE che usufruiscono di un livello impositivo effettivo inferiore al 50% rispetto a quello domestico, laddove si limitino a gestire *passive income* o prestare servizi, anche finanziari, infragruppo, lasciando all’amministrazione fiscale ampia ed eccessiva discrezionalità nella valutazione delle prove addotte dal contribuente.
- L’amministrazione fiscale non è tenuta, sia in sede di interpello sia in sede di accertamento (ex comma 8-quater del citato art. 167 del T.U.I.R.), a fornire anch’essa la prova della reale artificiosità della *legal entity* UE.

Controlled Foreign Companies (CFC)

Posizione AIDC

- Le disposizioni **non** si applicano a condizione che il soggetto residente dimostri che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. A tale fine il contribuente ha la facoltà di rivolgere all'amministrazione finanziaria apposito interpello ai sensi del comma 5 del citato articolo 167. Questo interpello ha natura di **accertamento preventivo** e, secondo la vigente normativa, **non è consentito al contribuente d'impugnare la risposta dell'amministrazione finanziaria ove negativa.**
- Questa negata procedura di sindacato giurisdizionale dell'interpello, è lesiva del diritto a un **ricorso effettivo** ex art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione .

Controlled Foreign Companies (CFC)

Posizione AIDC

- I penetranti poteri d'indagine dell'amministrazione finanziaria, unitamente al rafforzamento dello scambio d'informazioni in ambito internazionale e comunitario, possono consentire a quest'ultima di validare la propria pretesa tributaria; appare dunque sproporzionato consentire agli organi preposti all'accertamento una ampia discrezionalità delle ragioni portate dal contribuente, sia in sede di eventuale interpello (non impugnabile), sia in sede di accertamento discrezionalità che si può tradurre in un "*libero convincimento*" dei funzionari preposti al controllo.

Controlled Foreign Companies (CFC)

Posizione AIDC

- La nuova disciplina introduce, pertanto, una presunzione legale relativa considerandole "*costruzioni artificiali*" (fino a prova contraria) allorché ricorrono le condizioni di legge, sì da assoggettarne a tassazione l'eventuale reddito, per trasparenza, in capo al controllante residente in Italia.
- Ciò comporta, nella sostanza, **una gravosa inversione dell'onere della prova** (anche in sede di eventuale interpello) a carico del soggetto controllante residente.
- Principi di certezza del diritto, di legittimo affidamento e di ricorso al rimedio giurisdizionale, portano dunque a considerare le controverse disposizioni italiane del tutto sproporzionate secondo i dettami comunitari. I commi *8-bis* e *8-ter* dell'art. 167 del T.U.I.R. e finiscono per costituire **una predeterminata presunzione di evasione/elusione fiscale**.

Il tema centrale

- 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 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.

Il tema centrale

- 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 la legal entity o l'operazione posta in essere, è vera ed effettiva e non ha come unico fine quello di eludere o ridurre il debito d'imposta.
- Inoltre, queste norme "antiabuso" costituiscono presupposto per l'imposizione, **ponendosi quindi a "monte"** rispetto al contraddittorio endo-procedimentale, istituto, 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).

Il tema centrale

- Nella causa *Leur Bloem*, (Sentenza 17.07.1997, causa C-28/95), la prima e più significativa sentenza in materia di presunzioni di frode nel settore della legislazione tributaria, 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.

Il tema centrale

- 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 Stato membro.

Il tema centrale

- 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.

Il tema centrale

- 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 tema centrale

- I “fulmini” della Corte di giustizia si sono abbattuti sulla 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.

Il tema centrale

- 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.

Il tema centrale

- Nel caso **Euro Park Service** (Sentenza 8 marzo 2017, causa C-14/16), secondo la Corte, gli articoli 49 TFUE e l'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 90/434, **ostano** a una normativa nazionale che, nel caso di un'operazione di fusione transfrontaliera, subordini la concessione dei vantaggi fiscali applicabili a una procedura di previa autorizzazione nell'ambito della quale, per ottenere tale autorizzazione, il contribuente deve dimostrare che l'operazione interessata è giustificata da una ragione economica, che non ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali e che le sue modalità consentono di garantire la futura imposizione delle plusvalenze in sospensione di imposta.

Il tema centrale

- E ancora, sempre nel caso Euro Park Service, secondo la Corte, *“una decisione dell’amministrazione finanziaria che negail 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).
- Il che riapre il discorso anche sulla non impugnabilità dell’interpello probatorio per le CFC. (segue)

Il tema centrale

- Gli interpelli come quello connesso alle norme *CFC* **analizzano e qualificano casi concreti**, dando luogo a **un'attività di accertamento preventivo** da parte dell'amministrazione finanziaria, per cui negare il ricorso a giudice terzo espone il contribuente al dubbio fra scegliere un'obbligata imposizione anticipata, al fine di evitare un sicuro accertamento e l'addebito delle sanzioni, oppure resistere demandando la controversia in successiva sede contenziosa.
- L'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che riprende il contenuto dell'art. 13 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, prevede il diritto ad un ricorso effettivo. A tale diritto, per costante giurisprudenza, corrisponde a carico degli Stati l'obbligo di rendere possibile agli interessati l'accesso ad un mezzo di ricorso che sia effettivo non solo sul piano pratico, ma anche su quello giuridico. (Corte europea dei diritti dell'Uomo, GC, *Ilhan c. Turchia*, 22277/93, par. 97)
-

Il tema centrale

- Come sostenuto da AIDC nella denuncia *CFC*, il diritto ad un ricorso effettivo deve pertanto essere garantito, sulla base della Carta dei diritti fondamentali, ogniqualvolta l'atto emesso dalla pubblica amministrazione sia idoneo a produrre effetti lesivi della sfera giuridica del destinatario, il che si configura, per necessaria aderenza alla ratio dell'art. 47, non solo laddove l'atto della pubblica amministrazione rechi prescrizioni di immediata applicazione, **ma anche nel caso in cui il contenuto dell'atto sia così univoco da configurare il successivo e conseguente atto di accertamento come necessitato**. Tale vincolo di **conseguenzialità e necessità** risulta indubbiamente sussistente nei rapporti tra risposta negativa all'interpello probatorio ed avviso di accertamento emesso dalla pubblica amministrazione per effetto del mancato adeguamento da parte del contribuente alla risposta negativa.
- Vero che può instaurare un contraddittorio prima della notifica dell'accertamento nonché ricorrere in sede contenziosa, ma oltre al fatto che, nel primo caso, appare difficile che l'amministrazione possa mutare opinione su una precedente risposta negativa, appare inaccettabile impedire il ricorso a un giudice terzo che verifichi se si sia o meno in presenza di una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Il tema centrale

- Le recenti conclusioni dell'avvocato generale della Corte di giustizia Juliane Kokott nel caso **Eqiom SAS** (depositate il 19 gennaio 2017, nel procedimento C-6/16) aprono uno spiraglio verso una declaratoria di illegittimità comunitaria delle norme che impongono al contribuente l'inversione dell'onere della prova.
- 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.

Il tema centrale

- 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"***.
- 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.

Il tema centrale

- Con riferimento al primo dei due argomenti, 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.

Il tema centrale

- 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 se la struttura utilizzata o l'operazione attuata può avere anche una spiegazione diversa dal semplice conseguimento del vantaggio fiscale. (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, Itecar, 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.)

Il tema centrale

- Di maggiore impatto 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 (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.), 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 fiscale. 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.

Il tema centrale

- 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 contribuente. 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.
- 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*".

Il tema centrale

- Più in particolare, per quanto concerne il superamento della presunzione da parte del contribuente, l'Avvocato generale ritiene irrazionale imporre sistematicamente alla società *"l'onere di provare l'esistenza di motivi non fiscali, senza che l'amministrazione sia tenuta a fornire sufficienti indizi di elusione fiscale"* ed evidenzia come la prova che essa è chiamata a fornire si risolva in una petizione di principio: la società, infatti, anziché dimostrare che, nel caso di specie, il vantaggio fiscale perseguito non si ponga in contrasto con la ratio della direttiva che concede il beneficio, è invece chiamata inspiegabilmente a rappresentare all'Amministrazione finanziaria ragioni giustificative diverse dal mero perseguimento del vantaggio fiscale previsto dalla direttiva.

Il tema centrale

- 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. In sintesi le disposizioni dovrebbero imporre all'AF di individuare elementi idonei a fondare la dimostrazione della natura abusiva in quanto costruzione "non genuina.
- Il punto di particolare importanza della conclusioni, 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 fiscali di acquisire maggiori e più puntuali dati e notizie al fine di contrastare pratiche di elusione/evasione fiscale. 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).

Conclusioni

- Entrambe le norme su esteroinvestizione e CFC sono volte a contrastare “costruzioni artificiali” ponendo a carico del contribuente l’obbligo di dimostrare che non lo sono, basandosi in maniera determinante sul perseguimento di un vantaggio fiscale o, se si preferisce, in una pianificazione volta a conseguire un risparmio fiscale.
- In entrambi i casi non è posto a carico dell’AF l’obbligo di prova. 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.