

***ABUSO DEI DIRITTO, ELUSIONE E
PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA.
PROFILI SOSTANZIALI E MEZZI DI TUTELA
DEL CONTRIBUENTE***

Bologna, 16 Dicembre 2014

Francesco Montanari

Università di Bolzano – Facoltà di Economia

Avvocato e Dottore commercialista in Bologna

f.montanari@delfedericoeassociati.it

Abuso nel diritto europeo

- Il contrasto all'abuso del diritto è un principio generale dell'ordinamento europeo?
- Varie tesi: certamente è un valore comune da salvaguardare sul piano europeo ed internazionale.
- Viene applicato dalla CGCE con grande attenzione e proporzionalità.
- Non viene mai data la prevalenza al contrasto all'abuso rispetto ad altri principi.

Abuso nel diritto europeo

- Art. 54 *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea* «*Divieto dell'abuso del diritto*»: Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta.

Abuso nel diritto europeo

Ma che cosa si intende per abuso nel diritto europeo?

Corte di Giustizia: le persone non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto europeo.

La casistica applicativa, specie in materia non tributaria, è estremamente significativa.

- Si passa dalle politiche agricole alle libertà fondamentali.

Abuso nel diritto europeo

Art. 35 della direttiva 2004/38, sulla circolazione delle persone, rubricato espressamente «*Abuso di diritto*»: «*gli Stati membri possono adottare le misure necessarie per rifiutare, estinguere o revocare un diritto conferito dalla presente direttiva, in caso di abuso di diritto o frode, quale ad esempio un matrimonio fittizio.*»

Abuso nel diritto europeo

Caso particolare della circolazione degli aspiranti avvocati italiani verso Stati membri aventi standard di accesso alla professione più bassi rispetto al nostro.

Sentenza Torresi (C-58/13-59/13 del 17/07/2014). Nella fattispecie, i ricorrenti, laureati in Italia e subito dopo in Spagna, avevano avuto l'abilitazione all'esercizio della professione di avvocato in Spagna e chiedevano di potersi iscrivere all'albo in Italia come avvocati stabiliti ai sensi della direttiva 98/95.

Abuso nel diritto europeo

Cosa ha detto la Corte? Sul piano oggettivo, il comportamento non può costituire, di per sé, un abuso del diritto di stabilimento.

Il fatto che il cittadino di uno Stato membro abbia scelto di acquisire un titolo professionale in un altro Stato membro, diverso da quello in cui risiede, allo scopo di beneficiare di una normativa più favorevole, non consente, di per sé, di concludere nel senso della sussistenza di un abuso del diritto.

Abuso nel diritto europeo

Direttiva 2009/133 (regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una Società Europea e di una Società Cooperativa Europea tra Stati membri)

Abuso nel diritto europeo

*«Uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni degli articoli da 4 a 14 o di revocarne il beneficio, qualora risulti che una delle operazioni di cui [trattasi]... **ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l'elusione o l'evasione fiscale**; il fatto che l'operazione non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l'elusione o l'evasione fiscali»*

Abuso nel diritto europeo

Direttiva Madre Figlia – Modifiche del 9 Dicembre 2014 approvate dal consiglio Ecofin alla Direttiva 2011/96/UE: è stata prevista una clausola generale antiabuso che prevede il disconoscimento dei benefici della Direttiva laddove l'operazione venga effettuata al solo scopo di ottenere vantaggi fiscali e non rispecchi la realtà economica.

Abuso nel diritto europeo

Molti stati europei hanno clausole generali anti abuso ed, in particolare:

- Inghilterra (2013) – Forse la più interessante.
- Germania
- Belgio
- Irlanda
- Francia

Casistica giurisprudenziale europea e prassi

Corte di Giustizia (monolitica): «*spetta ai giudici nazionali competenti assicurarsi che l'operazione non costituisca una costruzione di puro artificio, priva di effettività economica, effettuata unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale*» (C-326/11, 2012).

La Corte di Giustizia, al tempo stesso, è netta nel ritenere che anche operazioni dirette a conseguire un vantaggio fiscale, ma connotate dalla genuinità “commerciale” e da una logica imprenditoriale, sono perfettamente lecite e non ammettono “riqualificazioni” dell'assetto negoziale voluto dalle parti.

Casistica giurisprudenziale europea e prassi

C-103/09 – 22 dicembre 2010 - Il vantaggio fiscale derivante dal fatto che una società ricorra ad operazioni di leasing, invece che all'acquisto diretto di tali beni, non costituisce un vantaggio fiscale il cui ottenimento sarebbe contrario allo scopo perseguito dalle disposizioni contenute nella Direttiva, purché le condizioni contrattuali relative a tali operazioni, in particolare quelle riguardanti la fissazione dell'importo dei canoni locativi, corrispondano a normali condizioni di mercato e il coinvolgimento in tali operazioni di una società terza intermediaria non sia atto ad ostacolare l'applicazione delle citate disposizioni. Il fatto che tale impresa non effettui operazioni di leasing nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali è influente a tale proposito.

Casistica giurisprudenziale europea e prassi

Comunicazione del 6 dicembre 2012 della Commissione Europea, intitolata “*Piano d’azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all’evasione fiscale*” e Raccomandazione 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva.

Pianificazione fiscale aggressiva: «*La pianificazione fiscale aggressiva consiste nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l’ammontare dell’imposta dovuta*».

Casistica giurisprudenziale europea e prassi

- Vengono esortati gli Stati membri ad introdurre una clausola generale antiabuso.

Quando è abusiva un'operazione secondo la Commissione? Quando è **artificiosa**.

Una **costruzione di puro artificio** o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere **ignorata**. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica».

Casistica giurisprudenziale europea e prassi

Quando è possibile definire una operazione come **artificiosa** secondo la Commissione?

- la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme;

- la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale;

Casistica giurisprudenziale europea e prassi

- la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa;
- le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali;

Orientamenti internazionali

- Sino al 2003 non vi era un espresso richiamo all'abuso del diritto nel diritto tributario internazionale.
- La priorità era quella di evitare fenomeni di doppia imposizione.
- Modifiche al commentario OCSE nel corso degli anni: oggi il contrasto ai comportamenti abusivi viene espressamente richiamato e valorizzato e, quindi, viene valorizzata la lotta alle “doppie non imposizioni”.

Orientamenti internazionali

OCSE: *Action plan on base erosion and profit shifting (BEPS)*, 19 luglio 2013: “*fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it*”.

Orientamenti internazionali, europei e domestici

Nella logica convenzionale, però, è “abusiva” un’operazione artificiosa quando, oltre ad essere priva di effettività commerciale, è finalizzata, anche dal punto di vista soggettivo, ad ottenere una **“doppia non imposizione”** (intesa in senso lato): quindi, si pone in contrasto con lo **spirito del sistema delle convenzioni** stipulate dai singoli paesi.

Orientamenti internazionali, europei e domestici

Lo stesso BEPS afferma, al tempo stesso, chiaramente, che il conseguimento di vantaggi fiscali o la «non tassazione» **non sono «valori» da tutelare in quanto tali**: tali fenomeni sono da combattere nella misura in cui si concretizzano in operazioni artificiose (cioè prive di sostanza economica/commerciale).

Orientamenti internazionali, europei e domestici

- Dalla analisi delle Convenzioni stipulate dall'Italia emergono inequivocabili segnali della ricerca di principi generali di contrasto a comportamenti di natura elusiva, a volte in maniera implicita, in altri casi con rinvii espressi a fenomeni abusivi.
- Paradigmatica la clausola del beneficiario effettivo (presente in tutte le Convenzioni);

Orientamenti internazionali, europei e domestici

- Nelle 93 Convenzioni stipulate dall'Italia sono previste, in larghissima misura, clausole specifiche antiabuso, soprattutto in quelle più recenti.
- Sono, ancora, significative quelle clausole, implicitamente antielusive, secondo cui sono esclusi dai benefici convenzionali gli interessi e canoni eccedenti i normali limiti di mercato in conseguenza di relazioni particolarmente qualificate tra creditore e debitore.

Orientamenti internazionali, europei e domestici

- Non sono, invece, frequenti Convenzioni che prevedano **clausole generali antiabuso**, anche se in taluni Trattati emerge, nitidamente, la volontà degli Stati contraenti di contrastare comportamenti caratterizzati dal “*fine esclusivo di trarre vantaggi*” dalle disposizioni convenzionali (come, ad es. nel trattato Italia – Messico in tema di interessi e canoni) o, comunque, da finalità che esulano dalla logica commerciale.

Orientamenti internazionali, europei e domestici

Es. Convenzione Italia – Qatar: *un residente di uno Stato contraente non beneficerà di alcuna riduzione o esenzione per le imposte previste nella presente Convenzione da parte dell'altro Stato contraente qualora **lo scopo principale o uno degli scopi principali della creazione o esistenza di tale residente** o di qualsiasi persona collegata a tale residente fosse l'ottenimento, ai sensi della presente Convenzione, di agevolazioni non altrimenti fruibili.*

Orientamenti internazionali, europei e domestici

Rapporti tra Convenzioni, abuso, elusione e singole norme antielusive: sia l'art 37-*bis*, sia il generale principio dell'abuso del diritto, non possano prevalere sulle norme contenute nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

- Le convenzioni devono prevalere su principi di matrice interna i quali, questi ultimi, non si possono porre in contrasto con i primi.
- Ciò deriva dal fatto che il diritto pattizio prevale su quello interno.

Orientamenti internazionali, europei e domestici

- **Norme specifiche interne:** la sussistenza di Convenzioni contro le doppie imposizioni non può pregiudicare l'applicazione di specifiche norme antielusive interne;
- Peraltro, i singoli Trattati stipulati dall'Italia, specialmente quelli maggiormente recenti, indicano, espressamente, che le norme convenzionali non escludono l'applicazione di quelle interne.

Abuso del diritto, elusione e pianificazione fiscale aggressiva

- Difficoltà ad individuare una netta linea di demarcazione tra le diverse categorie;
- Confusione terminologica (voluta?) sul piano internazionale ed europeo;
- Operazione abusiva = Operazione di puro artificio = Operazione priva di sostanza commerciale.

Abuso del diritto, elusione e pianificazione fiscale aggressiva

- E' necessario concludere:
 - Abuso, elusione e pianificazione fiscale aggressiva vengono posti sulla stessa scala di valori;
 - Pianificazioni fiscali aggressive, ma **genuine**, sul piano commerciale, non possono essere considerate abusive.
 - Possono essere contrastate solamente operazioni che implicano un **significativo** vantaggio fiscale;
 - Il contrasto al «risparmio fiscale» non può essere considerato come un obiettivo.

Situazione Italiana e casistica applicativa

- E' evidente lo spostamento nell'applicazione dell'abuso dall'alto verso il basso: cioè da operazioni di gruppi multinazionali (o, comunque, molto complesse) ad operazioni di base.
- Dopo le sentenze delle Sezioni Unite, l'abuso del diritto riguarda qualunque tipologia di operazione.
- Si passa dalla nozione di contratto in frode alla legge ad una applicazione, pressoché illimitata del principio di capacità contributiva.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Corte di Cassazione 1372/2011 sembrava un punto di svolta: *“l’applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d’impresa”*.

- Tale sentenza viene pressoché trascurata da tutte le sentenze successive.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Imposizione diretta:

- 1) *Transfer pricing* interno: Cass. 8849/2014 – Criterio del valore normale (art. 9 TUIR) come clausola antielusiva di portata generale espressione del principio dell'abuso del diritto;
 - E' tutt'altro che scontato che il transfer pricing abbia natura elusiva.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Imposta di registro:

Art. 20, D. P. R. 131/1986 – Cass.
5877/2013 – Il principio del divieto di abuso
del diritto implica che occorra fare
riferimento alla causa in concreto dei
negozi. Tale principio è generalmente
affermato nella pressoché monolitica
giurisprudenza della Corte.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Imposta sul valore aggiunto:
tendenzialmente, la giurisprudenza interna
rinvia a quella europea.

- Filo conduttore tra le varie sentenze: è abusiva una operazione artificiosa finalizzata ad un utilizzo strumentale del diritto di detrazione.

Per esempio: si tenta di mascherare una operazione ex se esente, in imponibile.

Celebre il caso Goed Wonen della cessione del diritto di usufrutto riqualficata in contratto di locazione (C-326/99, 2001).

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Cass. 653/2014 – E' stato considerato abusivo l'acquisto, da parte di una società immobiliare, delle partecipazioni totalitarie in alcune S.r.l., ciascuna delle quali deteneva dei terreni fabbricabili, sul presupposto che la società avrebbe dovuto acquistare direttamente i terreni, pagando l'Iva, anziché le quote, che sono esenti Iva.

- Questa sentenza è davvero problematica.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

CTP di Genova n. 6/2012: ha considerato un abuso/elusione una fusione tra più società all'interno dello stesso gruppo, finalizzata a semplificare la struttura partecipativa, perché, in assenza di valide ragioni economiche, anziché a una fusione fiscalmente neutrale, si doveva procedere a una liquidazione realizzativa di plusvalori imponibili.

Ma la fusione non ha, come operazione di riorganizzazione, “pari dignità” rispetto alla liquidazione?

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Fiscalità internazionale: Rapporto tra principio interno dell'abuso e convenzioni per evitare le doppie imposizioni (Cass. 4165/2013).

Caso paradigmatico:

In applicazione del principio dell'abuso del diritto, la Suprema Corte non ha riconosciuto un credito d'imposta richiesto da una società inglese sulla base della Convenzione Italia – Inghilterra, relativo ai dividendi distribuiti dalla sua controllata italiana.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

La Cassazione, pur ritenendo applicabile, nella fattispecie concreta, la Convenzione, ha ritenuto non applicabili i benefici convenzionali in quanto, nella sostanza, la costruzione “artificiosa” dell’operazione avrebbe determinato una “doppia non imposizione”.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Posto che, secondo la Corte, non vi sarebbe stata una effettiva percezione di dividendi, è stato stabilito che *“l’operazione in parola appare finalizzata ..a consentire” alla controllante inglese “di costituire in Italia un fondo in elusione della corporation inglese, costituito dall’ammontare dei dividendi concessi a mutuo e non effettivamente corrisposti, sottratti, quindi, alla tassazione inglese ed – al contempo – di conseguire l’indebito rimborso di imposta nella misura riconosciuta dalla Convenzione Italia – Regno Unito”*

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Orientamento totalmente infondato e criticabile in quanto:

- vengono forzate le categorie convenzionali;
- infatti, secondo il modello di Convenzione OCSE (art. 10) alla espressione “pagamento di dividendi” deve essere “*attribuito un significato lato, che include le varie forme di soddisfacimento del diritto dell’azionista a percepire i dividendi*”, non essendo, in alcun modo, possibile restringerla a quella della consegna effettiva del denaro.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Nel caso concreto, in particolare, secondo la Corte, non vi sarebbe stata una concreta percezione dei dividendi da parte della controllante inglese, in quanto il debito della controllata italiana era stato “convertito” in un muto fruttifero e, dunque, estinto per novazione.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Quindi, osservano i Giudici di Legittimità, *“l’operazione in parola appare finalizzata ..a consentire”* alla controllante inglese *“di costituire in Italia un fondo in elusione della corporation inglese, costituito dall’ammontare dei dividendi concessi a mutuo e non effettivamente corrisposti, sottratti, quindi, alla tassazione inglese ed – al contempo – di conseguire l’indebito rimborso di imposta nella misura riconosciuta dalla Convenzione Italia – Regno Unito”*.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Esterovestizione: abuso o evasione? Cass. 2869/2013 – *“l’esterovestizione societaria, intesa in senso ampio, quale localizzazione di una società in uno Stato a fiscalità più favorevole allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime fiscale nazionale rientra tra le fattispecie che possono configurare un abuso del diritto”*.

Ma l’estero vestizione non è un caso tipico di evasione? Tale posizione può portare a conclusioni paradossali: se in un caso di estero vestizione, il contribuente spiega le valide ragioni economiche, la genuinità della operazione, ecc, cosa accade?

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Cass. 2193/2012 - Retroattività

Veniva contestata dall'Agencia, sulla base del 37-*bis*, una operazione precedente alla entrata in vigore della stessa e, dunque, non era vigente all'epoca dei fatti. Il Collegio ha ritenuto irrilevante tale circostanza, osservando che sussiste **"il potere dell'amministrazione di contestare la deducibilità della componente passiva esposta dalla contribuente, ritenendola inopponibile, in forza del generale principio antielusivo immanente nell'ordinamento, e la cui fonte va rinvenuta nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, di cui all'art. 53 Cost., commi 1 e 2"**

- Ma perché l'abuso dovrebbe prevalere sul principio della tutela del legittimo affidamento?

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Cass. 11/11/2014, n. 24027 - la Cassazione ha riconosciuto come condotta abusiva l'acquisto della partecipazione totalitaria in una società, già esistente nel 2001, con cui sono stati acquistati degli immobili beneficiando della detassazione prevista dalla c.d. Tremonti-bis e riservata alle imprese in attività alla data del 25 ottobre 2001.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Tematica del giudicato esterno: Cass. 16996/2012; Cass. 23561 del 5 novembre 2014.

“le controversie in materia di IVA richiedono il rispetto di norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove sia impedita la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato d'imposta ... Ciò maggiormente rileva in fattispecie, come quella in esame, dove si controverte in tema di operazioni ritenute inesistenti per varie annualità d'imposta”.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Tuttavia, la stessa Corte di Giustizia ha, recentemente, “invitato” i giudici nazionali ad applicare con molta cautela tali principi affermando che il diritto dell'Unione **non impone a un giudice nazionale di disapplicare norme nazionali che attribuiscono forza di giudicato a una pronuncia giurisdizionale**, neanche quando ciò permetterebbe di porre rimedio a una situazione nazionale contrastante con detto diritto (ma potremmo aggiungere, con i principi generali dell'Unione) (**CGCE 10/07/2014, C-213/13**).

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

In sostanza, ciò che la Corte di Giustizia chiede, anche espressamente, è una ponderazione tra diversi principi e valori (cioè quello della stabilità dei rapporti giuridici e della certezza del diritto e quello del primato del diritto dell'Unione europea).

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Lease back: Cass. 05/12/2014 n. 25758

La Corte ha ritenuto tale operazione non abusiva. Pur **non essendo possibile escludere l'esistenza di un risparmio** mediante la stipula del *lease back* rispetto all'ammortamento, **la comparazione deve essere compiuta**, non necessariamente in relazione alla scelta tra le diverse operazioni negoziali che avrebbero potuto essere realizzate dal soggetto (non potendo l'Amministrazione finanziaria sindacare la preferenza tra mutuo, finanziamento, prestito soci, leasing, ecc.), ma **in relazione ai "risultati" che la impresa viene a conseguire** con l'attività negoziale svolta.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

- La Corte valorizza l'esistenza di non marginali finalità diverse dal mero risparmio di imposta;
- il fatto che la società sia "florida", non impedisce alla stessa di attingere al credito al fine di rinegoziare, come nel caso di specie, le passività verso la banca finanziatrice;
- la **previsione di una maxi-rata iniziale**, è legittima sulla base del principio di libera determinazione negoziale delle parti e della libera valutazione della convenienza economica dell'affare in relazione al costo di accesso al finanziamento offerto sul mercato dalle società di leasing.

Evoluzione della giurisprudenza e casistica

Cass. 10/12/2014 – n. 25972 – Sale and lease back

Il divieto di comportamenti abusivi non vale ove le operazioni di *sale and lease back* possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta e manchi il presupposto dell'esistenza di un alternativo strumento giuridico che sia comunque idoneo e funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito”

Profili procedurali e forme di tutela

- Art. 37-bis D.P.R. 600/1973 – Contraddittorio obbligatorio codificato.
- Principio del contraddittorio: dovrebbe valere anche nel caso di contestazioni che riguardano l'abuso del diritto, pena palesi disparità di trattamento;
- Per Es: sul piano delle operazioni internazionali alcune sono indicate nel 37-bis (quindi contraddittorio obbligatorio), mentre negli altri casi non è stabilito il contraddittorio.

Profili procedurali e forme di tutela

- Principio del contraddittorio fondamentale nel diritto interno ed europeo.
- Sentenza Sopropè, C-329/2007, 2008: *«il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo»*.
- Cass. SS. UU., 26635/2009: il contraddittorio deve ritenersi un *“elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa:*
- La Legge delega va nella direzione corretta.

Profili procedurali e forme di tutela

- **PARADOSSO**: Cass. 5/11/2013 n. 24739
- sembrava (ad una superficiale lettura della sentenza) che la Cassazione avesse rinviato alla Corte la mancanza di contraddittorio in tema di abuso del diritto. Invece, la Corte ritiene irragionevole e contrastante con l'art. 53 della Costituzione, **non il fatto che sia assente una forma di contraddittorio per le operazioni abusive**, ma che un **avviso di accertamento sia dichiarato nullo se non preceduto dal contraddittorio nel 37-bis**.

Profili procedurali e forme di tutela

- In sostanza, ciò che viene chiesto alla Corte Costituzionale è se la sanzione della nullità in mancanza di un contraddittorio sia “**eccessiva**” rispetto al principio di capacità contributiva.
- Secondo la Corte, poi, la regola contenuta nell’art. 37-bis sarebbe “*distonica rispetto al diritto vivente e creatrice di irragionevoli disparità di trattamento*”. Addirittura, la Cassazione arriva a ritenere che la mancanza di contraddittorio costituisca una “*mera formalità*”.

Profili procedurali e forme di tutela

- Paradosso ancora maggiore: SS. UU. 18/09/2014, n. 19667.
- *la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endo-procedimentale"... Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97 Cost*

Profili procedurali e forme di tutela

- Ecco il paradosso del sistema: qui, addirittura, le Sezioni Unite applicano, in via retroattiva, norme sulla iscrizione di ipoteca entrate in vigore dopo, sancendo la nullità (e non, eventualmente, la annullabilità) del provvedimento di iscrizione non preceduto dalla comunicazione, anche se non codificata.

Profili processuali e strategie difensive

- Problema della rilevabilità d'Ufficio dell'abuso: la Cassazione a Sezioni Unite (Cass. 3055/2008) ha ritenuto che l'abuso del diritto possa essere rilevato d'Ufficio.
- Confermata da Cass. 7393/2012: l'abuso può essere rilevato dal giudice a prescindere da qualunque allegazione da parte dell'AF.

Mutamento di orientamento:

Cass. 17949/2012 – La Corte ha stabilito la nullità della sentenza della CTR che aveva rilevato d'ufficio l'abuso, in quanto lesiva del principio del contraddittorio (c.d. sentenze “a sorpresa”).

Profili processuali e strategie difensive

- Cass. 7961/2014 – Il giudice tributario non può mutare, d'Ufficio, la motivazione del provvedimento impositivo in applicazione del principio di abuso del diritto.
- Cass. 7056/2014 – E' nulla la sentenza che applichi d'Ufficio l'abuso laddove l'Agenzia non abbia rilevato, in fatto, l'antieconomicità delle operazioni.
- Contrasto con i basilari principi del contraddittorio che contraddistinguono l'ordinamento processuale.

Profili processuali e strategie difensive

- Ancora un mutamento di orientamento: , **Cass. 8 ottobre 2014, n. 21190**. Nel qual caso era stata eccepita una ipotesi di interposizione reale di persona riqualficata dalla CTR come abuso del diritto.
- - La Cassazione ha ritenuto che il percorso argomentativo della CTR è legittimo.

Profili processuali e strategie difensive

- Contrasto con il principio dispositivo sul quale poggia il processo tributario.
- Cass. 16577/2005 (tra le tante): *la mancata segnalazione, da parte del giudice, di una questione sollevata d'ufficio che comporti nuovi sviluppi della lite non presi in considerazione dalle parti, modificando il quadro fattuale, determina la nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa delle parti*".

Profili processuali e strategie difensive

- Contrasto con il principio per cui è il contribuente che deve allegare le valide ragioni economiche che hanno determinato il compimento di una certa operazione: il contraddittorio è connaturato alla nozione stessa di elusione e abuso del diritto.
- **Come ci si può difendere** in caso di abuso rilevato d'Ufficio?
- Art. 183 c.p.c. (applicabile nel processo tributario): in udienza, il giudice indica alle parti le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione.
- La violazione di tale norma da parte del giudice determina la nullità della sentenza.

Profili processuali e strategie difensive

- **Art. 6 CEDU:** l'ordinamento europeo ha aderito espressamente alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, la quale, all'art. 6, nel *minimum* di diritti che devono essere garantiti ai fini del giusto processo, annovera il “*diritto di disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa*”.

Profili processuali e strategie difensive

- **Cons. di Stato 11984/2010:** *il riconoscimento dei diritti fondamentali sanciti dalla CEDU come principi interni al diritto dell'Unione ha immediate conseguenza di assoluto rilievo, in quanto le norme della Convenzione divengono immediatamente operanti negli ordinamenti nazionali degli Stati membri dell'Unione, e quindi nel nostro ordinamento nazionale, in forza del diritto comunitario*

Profili processuali e strategie difensive

- **Caso particolare (e assai frequente nella pratica)** - Accertamento in materia di imposta di registro: riqualficazione della operazione da conferimento di immobile/cessione di quote in cessione di immobile sulla base dell'interpretazione anti - abuso:
 - viene comunemente valorizzato il collegamento negoziale e «l'effetto pratico» dell'intera operazione.

Profili processuali e strategie difensive

- Se le singole operazioni avvengono tra parti «correlate», ovviamente, diviene più difficile smontare la riqualificazione ed il collegamento negoziale
- se la cessione delle quote, invece, avviene nei confronti di soggetti terzi, non vi può essere alcun automatismo. Infatti, se l'acquirente interviene solo nell'atto di acquisto delle quote sociali, non si può affermare che egli sia stato attore di una operazione unitaria rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di atti.

Profili processuali e strategie difensive

Possibilità difensive: occorre che venga **ricostruita la volontà di tutte le parti coinvolte.**

- occorre che sia dimostrato che tutti i soggetti hanno partecipato al «disegno abusivo»;
- se vi è collegamento negoziale sul piano sostanziale, dal punto di vista processuale vi deve anche essere una trattazione unitaria.

Profili processuali e strategie difensive

Anche «nell'ipotesi di cause che, riguardando due (o più) rapporti scindibili ma logicamente interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune, meriterebbero, per ovvie esigenze di non contraddizione, l'adozione di soluzioni uniformi nei confronti delle diverse parti» (Cass. 1225/2007).

Profili processuali e strategie difensive

Proprio nell'ambito dell'imposta di registro: *«l'intenzione effettiva dei contraenti, di trasferire non un singolo bene o parte di esso, ma l'intera azienda o parte di essa come risultato finale della complessa negoziazione ...deve essere accertata dal giudice tributario di merito, previa riunione di tutte le cause aventi ad oggetto i singoli contratti, attraverso l'esame congiunto delle singole pattuizioni, stipulate contestualmente o non contestualmente»* (Cass. 9162/2010).

Applicabilità delle sanzioni amministrative e penali

- Distinzione tra:
 - ✓ Elusione codificata
 - ✓ Abuso del diritto

Cosa si intende per e. codificata? Norme espressamente antielusive (ad. Es. 37-bis);

Abuso del diritto: non vi sono espresse previsioni normative.

Applicabilità delle sanzioni amministrative e penali

Cass. 25537/2011

- Elusione codificata: condotta sanzionabile. Si concretizza la fattispecie di infedele dichiarazione.

- Abuso del diritto: devono essere disapplicate le sanzioni «*in presenza di obiettive condizioni di incertezza della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l'abuso del diritto*».

Applicabilità delle sanzioni amministrative e penali

CGCE C-25/02 del 2006 (Halifax): *la constatazione di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco*".

- Principio di tassatività oltre che profilo delle obiettive condizioni di incertezza;

Applicabilità delle sanzioni amministrative e penali

- *Contra*: **Cass. 2234/2013** (precedente isolato).
- Conta anche l'elemento soggettivo? Probabilmente sì.
- Certamente conta con riferimento ai reati tributari, cioè alla applicabilità delle sanzioni penali.
- Cass. 19100/2013: sono sanzionabili, penalmente, le condotte elusive codificate: *«se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazioni fiscali e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici ben può coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile»*

La codificazione dell'abuso

- Cosa succederà dopo la codificazione? Quali sono i principi contenuti nella legge delega?
- Sembra che debba essere inserita la disciplina dell'abuso nello Statuto dei Diritti del contribuente.
- Quindi, il contrasto all'abuso diventerebbe un principio generale "rafforzato" dallo stesso Statuto.

La codificazione dell'abuso

Legge Delega 11/03/2014:

- Rinvio espresso alla posizione della Commissione UE ma con evidenti differenze.

Principi direttivi della delega:

- 1) Definire una operazione abusiva intesa come **«uso distorto di strumenti idonei ad ottenere un risparmio d'imposta»**;
- 2) Garantire la libertà di scelta tra varie soluzioni imprenditoriali;

La codificazione dell'abuso

In quali casi deve prevalere la libertà di scelta?

- quando le ragioni extrafiscali sono “non marginali” e riguardano scelte organizzative dell'imprenditore (anche se non direttamente connesse ad una maggiore redditività);

- in altri termini, deve prevalere una normale logica di mercato sulla finalità meramente fiscale.

- quindi, gli “***indebiti vantaggi fiscali***” non devono costituire la “***causa prevalente dell'operazione***”.

La codificazione dell'abuso

Consiglio costituzionale francese (sent. 29 dicembre 2013, n. 685): e ha dichiarato illegittima la previsione che collegava l'abuso alla finalità “**prevalente**” – e non più solamente esclusiva - del risparmio fiscale, per violazione del principio di “*piena accessibilità e conoscibilità delle leggi*” derivante dagli artt. 4,5, 6 e 16 della dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789.

La codificazione dell'abuso

E le sanzioni? Nella legge delega è stato eliminato il riferimento.

- Se passa la linea della Suprema Corte, le sanzioni saranno applicabili.
- Anzi, la Legge Delega rafforzerà l'applicabilità delle sanzioni.
- Sembra che vengano previste le sanzioni amministrative ma non quelle penali.
- Ad oggi, però non si può dire nulla.

La codificazione dell'abuso

Onere della prova e garanzie:

- nel caso in cui venga contestato un comportamento abusivo, spetta all'AF provarne gli estremi;
- occorre che siano previste specifiche garanzie per il contribuente nella fase procedimentale. In altri termini, viene enfatizzato il ruolo del contraddittorio preventivo.
- si parla di “***specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio.....e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento***”. Inizialmente si parlava di “*in ogni stato e grado del giudizio*”.

La codificazione dell'abuso

Chiaramente, si tratta di un tentativo, un po' maldestro, di arginare la rilevabilità d'Ufficio dell'abuso.

- Essendo stato stralciato il riferimento al processo, è evidente che la volontà del legislatore delegato è quella di ipotizzare un contraddittorio endoprocedimentale.

La codificazione dell'abuso

Se passa il principio della legge delega, viene superato, definitivamente, il problema della rilevabilità d'Ufficio dell'abuso.

- Tuttavia, se passa il principio del contraddittorio, senza "sanzioni" per l'Amministrazione finanziaria, rimangono aperti tutti i problemi già noti in altri ambiti (ad. Es. le indagini bancarie, l'art. 12, comma VII dello Statuto, ecc.).

- Siamo sicuri che la giurisprudenza non dica che, comunque, il contraddittorio in sede giudiziale è idoneo a garantire il diritto di difesa del contribuente, com'è stato sostenuto dalla giurisprudenza in passato in materia di accertamenti bancari?

La codificazione dell'abuso

Onere della prova: nulla viene aggiunto rispetto al principio generale di cui all'art. 2697 c.c.

- **Nullità dell'accertamento:** è espressamente stabilito che deve essere prevista *“una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso”*.

- Chiaramente, questo profilo risolverebbe, in larga misura, anche il problema della rilevabilità d'Ufficio (pur non eliminandolo definitivamente).

La codificazione dell'abuso

- Il giudice, infatti, potrebbe rilevare, d'Ufficio, l'abusività dell'operazione ma sarebbe costretto a sancire la nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di motivazione.
- Nulla, però, vieterebbe all'Amministrazione finanziaria, se nei termini, di rimettere un avviso di accertamento "nuovo".
- Sussistono, comunque, notevoli margini di tutela.