

II. Dottrina

IL NUOVO APPROCCIO EUROPEO ALL'ABUSO DI DIRITTO IN CAMPO FISCALE - LE RECENTI PRESE DI POSIZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

Giancarlo Cervino
Centre for International Fiscal Studies S.A.
Lugano

Il legittimo risparmio d'imposta si concretizza nel diritto del contribuente di scegliere l'opzione meno gravosa di imposizione del proprio reddito o patrimonio fra quelle offerte dal legislatore.

Per esempio la possibilità offerta dal legislatore tributario di una rivalutazione degli immobili posseduti con conseguente tassazione della plusvalenza latente ad un'aliquota ridotta rispetto a quella ordinaria prima di una successiva vendita reale, non è un'opzione elusiva, ma una finestra aperta di cui il contribuente può legittimamente approfittare.

Questo tipo di provvedimenti sono talvolta emanati per consentire delle operazioni di smobilizzo patrimoniale tese a rivitalizzare o rendere più dinamica l'economia oppure semplicemente a "fare cassa" di fronte ad una contingente necessità di bilancio.

Naturalmente, il contribuente che abbia appena acquistato un immobile da un terzo e che non abbia intenzione di rivenderlo o la cui vendita ulteriore non generi una plusvalenza imponibile non avrà alcun interesse a beneficiare del provvedimento.

L'elusione fiscale consiste invece in « ogni atto tendente a eliminare o ridurre il carico tributario mediante comportamento giuridicamente lecito ». Si tratta in sintesi di una condotta che, formalmente lecita da un punto di vista commerciale e civilistico per quanto riguarda i contratti ed i negozi giuridici posti in essere, ha uno scopo meramente fiscale e non prevalentemente economico.

Volendo esemplificare, prima dell'abolizione in Italia dell'imposta di successione e donazione in linea retta, esisteva per quest'ultima un'esenzione dal pagamento nel caso di donazione in linea retta di titoli del debito pubblico dello Stato italiano.

Quindi, se il padre voleva effettuare una donazione "mascherata" del patrimonio immobiliare al figlio, non aveva che da acquistare a debito dei titoli di Stato pari al valore degli immobili, donarli al figlio in esenzione di imposta che utilizzava i titoli per acquistare al padre il patrimonio immobiliare. Il padre a sua volta saldava il debito con i titoli ricevuti in contropartita della vendita.

Questa semplice sequenza di contratti e negozi: indebitamento, donazione e vendita, era perfettamente lecita da un punto di vista giuridico ma non aveva alcun altro scopo che quello di risparmiare l'imposta di donazione applicata sulla donazione di immobili.

Pur con differenti modalità, le varie Amministrazioni fiscali hanno sempre cercato di combattere questa tipologia di comportamenti del contribuente tesi alla riduzione del carico di imposta con strumenti giuridici leciti e cioè senza utilizzare dei documenti falsi o alterati oppure con omissioni dolose.

Uno dei primi esempi giurisprudenziali al riguardo è dato dalla sentenza *Ramsay v. IRC* della Camera dei Lords britannica.

Il principio "Ramsay" è in pratica un principio generale antielusivo che si applica ogniqualvolta in una serie di transazioni si introduce un passo preordinato per ragioni fiscali elusive **che può essere intellettualmente rimosso**.

In *Ramsay v. IRC*, la società Ramsay aveva realizzato un piccolo guadagno (per rapporto ad oggi) di £187.977, e voleva evitare l'imposta. Quindi acquistò le azioni della società Caithmead per £185.000 e fece due prestiti alla stessa ognuno per £218.000 al 11%.

A questo punto aveva un costo di acquisto di £185.000, e due prestiti di pari importo.

Le condizioni dei prestiti avevano delle speciali caratteristiche che permettevano al tasso di interesse di uno di essere raddoppiato e dell'altro di essere ridotto a zero e nel momento in cui ciò avveniva potevano essere rimborsati al più grande fra la pari ed il valore di mercato.

Ramsay raddoppiò il tasso di interesse di un prestito al 22% e ridusse quello dell'altro a zero. Vendette a quel punto il primo al doppio del suo costo con la pretesa che la plusvalenza non era tassabile.

Ma Caithmead dovette pagare per scaricarsi dei suoi debiti sul primo prestito due volte in più di quello che aveva preso a prestito e rimborsare il secondo, con il risultato che il valore delle sue azioni crollò a zero.

Ramsay richiese la svalutazione fiscale delle azioni Caithmead in suo possesso per azzerare la plusvalenza realizzata di £187.977.

La Camera dei Lords negò la svalutazione perché si trattava in realtà di una serie preordinata di transazioni a motivazione esclusivamente elusiva. Concluse quindi che la perdita non solo non era utilizzabile, ma in pratica non esisteva.

Non contestò la validità giuridica dei contratti di prestito bensì ne disconosce l'effetto fiscale.

In Francia, l'articolo L 64 B, rende inopponibili all'Amministrazione fiscale gli atti che dissimulano la reale portata di un contratto o di una convenzione grazie a delle clausole:

- a. Che riducono l'importo dei diritti di registro o dell'imposta fondiaria;
- b. O che mascherano o il realizzo, o un trasferimento di profitti o di redditi;
- c. O che permettono di evitare, in tutto o in parte, il pagamento delle tasse sulla cifra d'affari corrispondenti alle operazioni effettuate in esecuzione di un contratto o di una convenzione.

L'Amministrazione ha il diritto di restituire all'operazione controversa il suo carattere genuino.

In caso di disaccordo sulle correzioni notificate sulla base del presente articolo, la controversia è sottoposta, su richiesta del contribuente, al parere del Comitato Consultivo per la Repressione degli Abusi di Diritto. L'Amministrazione può egualmente sottoporre la controversia al parere del Comitato.

La procedura definita all'articolo L 64 non è applicabile quando un contribuente, preventivamente alla conclusione di un contratto o di una convenzione, abbia consultato per iscritto l'Amministrazione centrale fornendogli tutti gli elementi utili per apprezzare la reale portata di questa operazione e che l'Amministrazione non abbia risposto entro i sei mesi successivi al deposito della domanda (la cosiddetta procedura del « rescrit » fiscale).

L'ultima opzione ha comunque il difetto di essere troppo lenta per i ritmi commerciali frenetici imposti dalla moderna economia e quindi molte volte resta di fatto inutilizzabile per il contribuente.

La sentenza Ramsay e l'art. L 64 B costituiscono delle norme generali antielusive in applicazione del principio, anch'esso di origine prevalentemente anglosassone della "prevalenza della sostanza sulla forma", e cioè cercando di dimostrare che lo scopo reale finale delle transazioni poste in essere è di natura squisitamente fiscale.

Non in tutti i Paesi la norma ha una portata così generale. In Italia, per esempio, l'art. 37-bis del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 e successive modificazioni, rende inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario ed a ottenere così riduzioni d'imposta o rimborsi, altrimenti indebiti.

L'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti ed i negozi di cui sopra, applicando le imposte in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione.

E' importante notare che tutte le condizioni devono verificarsi per l'applicazione della norma antielusiva. Non ci si deve limitare all'intenzione o al tentativo.

Noi possiamo quindi avere delle operazioni potenzialmente e latentemente elusive che, prive di valide ragioni economiche e dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, non realizzino immediatamente delle riduzioni o rimborsi indebiti.

In pratica, si mette in essere un'operazione con uno scopo elusivo, non passando però alla cassa del fisco immediatamente ma solo dopo svariati anni confidando nella possibilità che l'Amministrazione "dimentichi" o non tenga più in debito conto gli effetti fiscali perversi dell'operazione. In alcuni casi, il contribuente spera anche che l'operazione venga legittimata con un provvedimento legislativo successivo oppure venga "perdonata" con un condono o un'amnistia fiscale che gli consenta di incassare quanto indebitamente dovuto con una minima ammenda e senza eventuali strascichi di natura penale.

La norma dell'art. 37-bis del DPR 600/1973, non ha però una portata generale, ma si applica solo ad alcune tipologie di atti e negozi che ad oggi sono i seguenti:

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi.

In pratica, il contribuente potrebbe mettere in essere delle operazioni a sfondo elusivo senza poter essere contestato dall'Amministrazione qualora esse non siano comprese nella lista suddetta. Questo approccio è stato caldamente appoggiato da un'autorevole dottrina che ha sempre temuto che una norma antilesiva di portata generale quale quella francese avrebbe potuto portare a degli abusi da parte dell'Amministrazione fiscale. Questo atteggiamento è purtroppo il riflesso di un sentimento diffuso di sfiducia nello Stato e nei suoi apparati che non si ritrova in altri Paesi europei.

Ma questo tipo di approccio al problema con una normativa limitata potrebbe essere superato da una recente sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (CGCE).

Nel procedimento C-255/02, avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE, proposta dal VAT and Duties Tribunal di Londra con decisione 27 giugno 2002 nel procedimento tra Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excise, il 21 febbraio 2006, la CGCE ha, nella massima, statuito che:

La Sesta direttiva deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo.

Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Sesta direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.

Non entrerà nel merito dei fatti relativi alle operazioni IVA intracomunitarie secondo la Sesta Direttiva IVA, ma voglio soffermare l'attenzione sulla definizione e la configurazione del concetto di "abuso di diritto" in campo fiscale che per la prima volta è stato definito dalla giurisprudenza della CGCE.

Si parla di operazioni formalmente legittime che portino ad un vantaggio fiscale indebito rispetto agli obiettivi economico-contributivi dalle stesse previste, ma deve esserci un insieme di "elementi obiettivi" e non semplicemente delle considerazioni di natura soggettiva portate avanti dalle Amministrazioni fiscali in reazione ad un comportamento potenzialmente elusivo.

A opinione di chi scrive, l'esistenza di una valida ragione economica che porti all'esistenza di alcuni "elementi economicamente obiettivi" di esistenza dell'operazione potrebbe prevalere sull'esistenza di un van-

taggio fiscale contrario alla volontà, non sempre purtroppo espressa chiaramente, del legislatore nell'introduzione delle norme in esame.

All'indomani di questa sentenza, la dottrina si è però spaccata fra coloro che hanno acclamato l'introduzione nel corpus normativo europeo di un principio generale antielusivo (anche se di origine giurisprudenziale) applicabile da tutte le Amministrazioni fiscali dei Paesi membri, qualora siano esse sprovviste di adeguati strumenti normativi interni atti a contrastare queste operazioni elusive sicuramente dannose per le politiche di bilancio degli Stati, e chi invece ha affermato che le affermazioni della Corte sono eccessivamente generiche e troppo riferite ad un caso particolare per poter essere generalmente applicate.

In pratica, si è rimandato il tutto a successive pronunce della Corte stessa in merito a questioni che verranno sollevate dalle Amministrazioni fiscali che cercheranno di applicare il "principio Halifax" a controversie interne e che si vedranno contrapporre la reazione del contribuente.

Personalmente ritengo che sia accettabile la prima ipotesi di applicazione del principio della CGCE anche a quei contesti sprovvisti di normativa adeguata, come per esempio l'Italia (nonostante il parere sfavorevole della Corte di Cassazione italiana che si è espressa a più riprese, anche se non in maniera molto decisa, contro l'applicabilità nell'ordinamento tributario italiano di una clausola generale "anti abuso" del diritto), anche perché non è vero che questo deponga necessariamente a favore dell'Amministrazione stessa quando il contribuente dimostri l'esistenza di elementi obiettivi la cui forza economica sia sufficientemente prevalente sulle ragioni fiscali elusive che potrebbero comunque coesistere fra gli scopi delle transazioni poste in essere.

Si tratta quindi di un capitolo aperto da seguire con estrema attenzione nel suo immancabile seguito normativo e giurisprudenziale.