

Analisi dell'art. 6 («Norma generale antiabuso») della direttiva (UE) del Consiglio 2016/1164 del 12 luglio 2016 “recante norme contro le pratiche di elusione fiscale”.

(Avv. Enrico Traversa - Ex Direttore-Consigliere giuridico principale nel Servizio giuridico della Commissione europea – Professore a contratto di diritto dell'Unione europea nell'Università di Bologna)

A. Art. 6 della direttiva n. 2016/1164

a) Contenuto essenziale.

Gli Stati membri devono ignorare (EN: “*shall ignore*”) le costruzioni “*non genuine*”, ovvero puramente artificiose in quanto: 1) poste in essere al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale; 2) un vantaggio fiscale in contrasto con le finalità della legislazione nazionale sull'imposta delle società (elemento “oggettivo”); 3) (costruzioni “*non genuine*”) in quanto prive di “*valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica*” (elemento “soggettivo”).

Si può rilevare “*in limine*” che l'art. 6 della direttiva 2016/1164 presenta un contenuto non nuovo rispetto a quello dell'art. 11.1.a) della prima direttiva “*Fusioni di società*” 90/434/CEE (oggi art. 15.1.a) della direttiva 2009/133/CE) ed anzi riproduce quasi alla lettera un'analogia norma antiabuso specifica contenuta all'art. 1, par. 2, della direttiva 2011/96/UE “*Madri e figlie*”.

b) Un primo problema interpretativo è quello del rapporto fra la disposizione generale antiabuso della direttiva del 2016 e le tre disposizioni specifiche antiabuso delle tre direttive particolari sull'imposizione delle società collegate aventi sede in Stati membri diversi (1) 2009/133/CE “*Fusioni*”; 2) 2011/96/UE “*Madri e figlie*”; 2003/49/CE “*Interessi e canoni*”). La risposta può essere che la norma generale contenuta all'art. 6 della direttiva del 2016 completa, se necessario, le disposizioni specifiche antiabuso delle direttive particolari, soprattutto il laconico art. 5 della direttiva “*Interessi e canoni*”.

Tale interpretazione trova sostegno e conferma nel punto 11 della motivazione della direttiva, che menziona l'esistenza nei vari diritti nazionali di norme generali antiabuso destinate a “*colmare lacune*” di norme antiabuso specifiche, le quali peraltro, laddove esistono, restano d'applicazione (“*Le norme generali antiabuso non dovrebbero pregiudicare l'applicabilità di norme antiabuso specifiche*”). D'altra parte, merita di essere rilevato che è proprio in considerazione di questo accresciuto ricorso dei legislatori nazionali

a norme generali antiabuso, che il legislatore europeo ha ritenuto opportuno armonizzare tali norme generali nazionali antiabuso mediante una norma generale antiabuso di diritto europeo, quella contenuta all'art. 6 della direttiva.

c) Allo stesso punto 11 della motivazione dell'art. 6, troviamo poi un'altra importante chiave interpretativa dell'art. 6 della direttiva: la norma generale antiabuso introdotta nella legislazione europea mira anche a garantire che le norme generali nazionali antiabuso *"si applichino in modo uniforme"* 1) a situazioni puramente interne ad uno Stato membro, 2) a situazioni che coinvolgono più Stati dell'Unione europea e 3) a situazioni che interessano anche paesi terzi. Questa applicazione uniforme delle norme generali nazionali antiabuso alle tre fattispecie, dovrebbe consentire di prevenire le restrizioni discriminatorie alle libertà fondamentali del Trattato, in particolare le restrizioni discriminatorie alla libera circolazione dei capitali, e dovrebbe quindi ridurre il contenzioso avente ad oggetto tali medesime violazioni del Trattato.

d) L'art. 6 della direttiva presenta invece due importanti novità.

La prima è rappresentata da un campo di applicazione estremamente vasto: l'art. 6 consente alle amministrazioni fiscali di ignorare le costruzioni puramente fittizie *"ai fini del calcolo dell'imposta delle società"* nel suo complesso, imposta che resta tuttavia in gran parte di competenza dei legislatori degli Stati membri.

La seconda consiste nell'imposizione agli Stati membri di un obbligo *"positivo"* di introduzione nella loro legislazione tributaria di una norma generale antiabuso a contenuto vincolato. Il contenuto di tale norma generale antiabuso è infatti definito, almeno in parte, dal legislatore tributario europeo.

Si può osservare a questo riguardo che si tratta di un obbligo del tutto inedito nella legislazione dell'Unione europea: l'imposta sul reddito delle società rimane disciplinata al 99% dal diritto degli Stati membri, ma la norma generale antiabuso è dettata dal legislatore europeo ed è quindi largamente armonizzata. Questa dissociazione fra, da una lato, disciplina sostanziale di un regime di imposizione e, dall'altro, norma generale volta a contrastare i tentativi di elusione fiscale, porrà certamente ai contribuenti, alle amministrazioni tributarie ed ai giudici tributari nazionali dei problemi applicativi e interpretativi del tutto nuovi e certamente delicati, quali, ad

esempio, l'identificazione della finalità della legislazione fiscale nazionale con la quale la costruzione presunta "*non genuina*" (puramente artificiosa) si porrebbe per ipotesi in contrasto. La finalità di un regime impositivo disciplinato dal diritto dell'Unione europea, quale ad esempio L'IVA, è sempre individuata in ultima istanza dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, che alla luce di quella finalità valuterà la sussistenza, o meno, di un caso di abuso. Potrà la Corte di giustizia individuare con gli stessi poteri interpretativi di ultima istanza e con la stessa certezza gli obiettivi di norme o istituti puramente nazionali della legislazione disciplinante in ogni Stato membro l'imposta sulle società? E' facilmente prevedibile che la Corte di giustizia dovrà dare prova di grande creatività nel trattare le prime cause pregiudiziali aventi ad oggetto l'interpretazione dell'art. 6 della direttiva 2016/1164.

B. L'art. 6 della direttiva 2016/1164 è il seguito della sentenza 3M Italia della Corte di giustizia, in causa C-417/10, del 29.03.2012.

- a) Secondo quanto affermato dalla Corte di giustizia nell'importante sentenza 3M Italia, non esiste nel diritto dell'Unione europea alcun obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta, dato che in questo settore di legislazione nazionale non è applicabile il diritto dell'Unione, a parte le tre direttive particolari precitate sull'imposizione delle società collegate aventi sede in Stati membri diversi (sentenza 3M Italia, punto 33).
- b) Diverso, sempre secondo la sentenza 3M Italia, è il caso dell'IVA, imposta che è disciplinata in gran parte dal diritto dell'Unione. Nell'ambito dell'IVA esiste al contrario un principio generale di divieto di pratiche abusive, anche se la legislazione europea (ed eventualmente la legislazione nazionale di recepimento della direttiva IVA 112/2006) non contiene una norma generale antiabuso (sentenza 3M Italia, punto 30, confermato nella sentenza Cussens, C-251/16, del 22.11.2017, punto 27).
- c) Diverso è anche il caso delle tre direttive specifiche sull'imposizione delle società collegate aventi sede in Stati membri diversi, che contengono una norma antiabuso specifica, la quale a sua volta deve essere trasposta esplicitamente in diritto nazionale (aspetto chiarito dalla Corte al punto 38 della sentenza Cussens, precitata, C-251/16). E comunque il principio generale del divieto dell'abuso del diritto impone alle amministrazioni tributarie degli Stati membri di negare il beneficio delle esenzioni fiscali previste nelle tre direttive specifiche sull'imposizione delle società, anche in assenza di

disposizioni di diritto nazionale volte a disciplinare espressamente le ipotesi di abuso (sentenze danesi C-115/16 e C-116/16 del 26 febbraio 2019).

- d) Ne consegue che prima dell'adozione dell'art. 6 della direttiva del 2016, le norme nazionali antiabuso nel settore delle imposte sui redditi – laddove esistevano, generali o particolari – formavano l'oggetto di un controllo soltanto “*negativo*” della Corte di giustizia. Questo comportava che i legislatori degli Stati membri erano del tutto liberi di definire il contenuto delle norme nazionali antiabuso, ma tali disposizioni nazionali antiabuso non dovevano costituire restrizioni ingiustificate - ingiustificate ad esempio, in quanto sproporzionate - alla libera circolazione delle società, dei servizi e soprattutto dei capitali (si veda, a questo riguardo, l'ampia giurisprudenza UE sull'inammissibilità delle presunzioni generali e/o legali di abuso o di frode).

C. Cambiamento significativo della rilevanza della giurisprudenza della Corte di giustizia, determinato dall'entrata in vigore dell'art. 6 della direttiva 2016/1164.

- a) Grazie all'entrata in vigore dell'art. 6, il controllo della Corte di giustizia sulle norme nazionali antiabuso nel settore dell'imposizione dei redditi delle società diventa “*positivo*”, vale a dire ha per oggetto, in primo luogo, la conformità della norma nazionale (italiana) di recepimento rispetto alla lettera e alle finalità dell'art. 6 della direttiva 2016/1164.
- b) La norma nazionale di recepimento (in Italia: l'art. 10-bis della legge n. 212/2000 “*Statuto del contribuente*”) deve essere interpretata secondo il principio generale dell'ordinamento europeo dell' “*interpretazione conforme*”, ovvero in modo coerente con l'oggetto e gli obiettivi della direttiva. Chi decide in ultima istanza quali sono la portata e le finalità dell'art. 6 della direttiva del 2016? La Corte di giustizia. Tutte le giurisdizioni degli Stati membri, incluse le corti di cassazione, si devono allineare all'interpretazione di una norma di diritto europeo decisa dalla Corte di giustizia. In caso di giurisprudenza difforme di una corte di cassazione, prevale l'interpretazione della Corte di giustizia (sentenza esemplare Olimpclub, C-2/08: disapplicazione della giurisprudenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione italiana in materia di “*giudicato esterno*” nel settore dell'IVA).
- c) Il principio dell' “*interpretazione conforme*” si estende inoltre a tutta la giurisprudenza della Corte di giustizia avente ad oggetto l'abuso del diritto,

comprese quindi: 1) tutte le sentenze della Corte relative all'abuso del diritto del settore dell'IVA e 2) tutte le sentenze riguardanti l'interpretazione delle norme specifiche antiabuso contenute nelle tre direttive particolari precitate, relative all'imposizione delle società collegate con sede in Stati membri diversi.

Un esempio molto significativo è dato dalla sentenza Leur-Blum, causa C-28/95, nella quale la Corte ha interpretato l'art. 11.1.a) della prima direttiva "Fusioni" 90/434/CEE e ha enunciato i due principi molto importanti in materia di prova dell'abuso: 1) sono inammissibili le presunzioni di abuso o frode "per intere categorie di operazioni" (nella fattispecie: scambi di azioni fra società collegate); 2) è l'amministrazione che deve provare l'abuso o la frode "caso per caso" (individuazione del soggetto al quale incombe l'onere della prova). Questi due principi sono stati costantemente riaffermati dalla Corte di giustizia, fino alle recentissime sentenze danesi C-115/16 e C-116/16 del 26 febbraio 2019.

- d) L'esistenza dell'art. 6 della direttiva fa sì che tutte le norme nazionali di recepimento di tale medesimo articolo – e quindi anche l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente – diventano norme nazionali di attuazione del diritto europeo ai sensi dell'art. 51 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Ne consegue che all'art. 10-bis della legge italiana di recepimento dell'art. 6 della direttiva e alla sua pratica applicazione da parte dell'amministrazione diventano potenzialmente applicabili tutti gli articoli "operativi" - cinquanta - della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione.

Gli articoli più rilevanti della Carta, in sede di applicazione dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, risultano, ad una prima sommaria analisi, i seguenti:

d.1) Art. 41.2.a): diritto del destinatario di un atto amministrativo "che gli reca pregiudizio" di essere ascoltato prima dell'emanazione del provvedimento. Tale articolo della Carta si applica alle Istituzioni europee, ma la Corte ne ha fatto un principio generale dell'ordinamento dell'Unione.

d.2) Art. 47 "Diritto a un ricorso effettivo" e art. 48 "Rispetto dei diritti della difesa". Un esempio concreto dell'incidenza di tali due articoli della Carta vale più di una spiegazione teorica. Questo caso concreto è dato dalla sentenza Webmind Licences, causa C-419/14, del 17.12.2015, in materia di IVA. La Corte è stata adita da un giudice tributario ungherese affinché questa si pronunciasse sull'utilizzo, da parte dell'amministrazione

finanziaria, al fine di provare una pratica abusiva, di prove ottenute in un procedimento penale non ancora concluso, e precisamente di intercettazioni telefoniche e di messaggi di posta elettronica sequestrati. La Corte di giustizia ha enunciato vari principi interpretativi a tutela del contribuente nel processo tributario *a quo*, quali, in particolare, a) la verifica, da parte del giudice tributario, se il contribuente aveva avuto accesso a tali prove e se era stato ascoltato dall'amministrazione in ordine al valore di tali medesime prove e a) la verifica, da parte dello stesso giudice tributario, se nel corso del procedimento penale ancora in corso erano state rispettate le garanzie previste per l'imputato dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione.

Grazie all'art. 6 della direttiva del 2016, questa giurisprudenza della Corte sarà applicabile non solo nell'ambito IVA, ma anche a processi tributari su presunti casi di elusione dell'imposta sulle società ex art. 6 della direttiva.

d.3) Qualora dall'accertamento dell'abuso derivi anche l'applicazione di una sanzione amministrativa¹, si applicano i principi generali enunciati all'art. 49 della Carta: 1) principio di legalità delle infrazioni e delle sanzioni tributarie e 2) principio di proporzionalità delle sanzioni tributarie.

Grazie all'art. 6 della direttiva diventa applicabile, in caso di accertato abuso, tutta la vasta giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di sanzioni tributarie. Tale giurisprudenza è nata negli anni 80 nei settori di imposizione disciplinati da direttive europee di armonizzazione fiscale (importazione temporanea di autoveicoli e IVA). Grazie all'art. 6 della direttiva 2016/1164, tutti i principi giurisprudenziali enunciati dalla Corte di giustizia a tutela del contribuente saranno d'ora in poi applicabili anche ai casi di sanzioni tributarie che dovessero essere inflitte dall'Amministrazione finanziaria a seguito dell'accertamento di un caso di elusione fiscale nell'ambito dell'imposta (nazionale) sulle società.

Il contenuto essenziale di tale giurisprudenza consiste in vari limiti che la Corte di giustizia ha posto alla potestà sanzionatoria degli Stati membri, a tutela del contribuente: 1) divieto di sanzioni eccessive, vale a dire sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione; 2) divieto di sanzioni discriminatorie, vale a dire sanzioni di entità diversa, rispettivamente per operazioni imponibili (in ipotesi: abusive) puramente interne ad uno Stato membro e per operazioni imponibili inter-statali; 3) divieto di sanzioni

¹ V. punto 11 della motivazione della direttiva 2016/1164: «*Agli Stati membri non dovrebbe essere impedito di imporre sanzioni nei casi in cui è applicabile la norma generale antiabuso*» e l'art. 10-bis, par. 13, dello Statuto del contribuente: «*Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*».

prive di nesso logico/causale rispetto all'infrazione commessa (sanzioni ingiustificate).

D. Conformità dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente rispetto al dettato dell'art. 6 della direttiva 2016/1164.

Ad una prima analisi, la norma italiana di recepimento, ovvero l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, appare conforme al testo dell'art. 6 della direttiva. Va anzi rilevato che l'art. 10-bis recepisce anche alcuni principi della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di abuso del diritto che non sono riprodotti nell'art. 6 della direttiva, primo fra tutti il principio secondo il quale l'onere della prova della condotta abusiva incombe all'amministrazione finanziaria², ad esclusione quindi di presunzioni "*per intere categorie di operazioni*" (sentenza Leur-Bloem, precitata, C-28/95). Non si pone quindi un problema di "*effetto diretto*" dell'art. 6 della direttiva a fronte di una disposizione di legge italiana incompatibile, effetto diretto di una norma di direttiva che in ogni caso è da escludere quando si tratta non di diritti che un privato intende invocare contro lo Stato, ma di obblighi che un organo dello Stato (inadempiente) intende imporre ad un privato: a) sulla sola base di una disposizione di direttiva e: b) in assenza di una norma nazionale di corretta attuazione della stessa (sentenza Cussens, C- 251/16, precitata, punto 26, confermata da ultimo nelle due sentenze danesi C-115/16 e C-116/16, del 26 febbraio 2019, rispettivamente punto 114 e punto 86 della motivazione).

Merita di essere infine ricordato che, "*a valle*" della conformità dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente rispetto all'art. 6 della direttiva, si porrà molto probabilmente il problema della conformità con il medesimo art. 6 e con tutta la vasta giurisprudenza della Corte di giustizia avente ad oggetto la tutela dei diritti del contribuente, della prassi applicativa dell'amministrazione finanziaria italiana in materia di accertamento dei casi di presunti abusi del diritto o di elusione fiscale (si veda, ad esempio, la sentenza Webmind Licences C-419/14 precitata, che riguardava un processo avente ad oggetto un caso di abuso in materia di IVA e specificamente la legittimità dei mezzi di prova che l'amministrazione finanziaria aveva utilizzato per accertare le intenzioni elusive del contribuente).

² Art. 10-bis, par.9, dello Statuto del contribuente: "*L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza di ragioni extra-fiscali di cui al comma 3.*"

