

Commercio internazionale. Dalla Commissione europea arrivano le istruzioni per colpire gli scambi fittizi senza causare restrizioni

La Ue stana gli abusi transnazionali

Imposte dirette: il concetto di elusione è circoscritto alle costruzioni di «puro artificio»

PAGINA A CURA DI

Salvatore Mattia
Piergiorgio Valente

■ L'applicazione di misure antielusione può ritenersi legittima se ha l'obiettivo di impedire la realizzazione di transazioni fittizie e se, al tempo stesso, rispetta il principio di proporzionalità. Nella comunicazione n. 785 del 10 dicembre 2007, relativa all'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta, la Commissione europea rileva, sulla base dei recenti orientamenti della giurisprudenza della Corte di giustizia - sentenza Cadbury Schweppes del 12 settembre 2006, causa C-196/04, e ordinanza The Test Claimants del 23 aprile 2008 (sintetizzata a fianco) -, la necessità di realizzare il giusto equilibrio fra l'interesse generale a combattere i fenomeni di abuso e l'esigenza di evitare restrizioni ingiustificate all'attività transfrontaliera in ambito Ue.

I casi sotto esame

Secondo la Commissione, il concetto stesso di «elusione fiscale» è circoscritto alle «costruzioni di puro artificio finalizzate a eludere la normativa» di uno Stato membro. Con riferimento particolare all'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta, sia all'interno della Ue che nei confronti dei Paesi terzi, la Commissione evidenzia che «per essere giustificate, le norme antiabuso devono essere circoscritte a situazioni in cui sussiste un ulteriore elemento di abuso». Sulla base dei richiamati principi della Corte di giustizia, si precisa, inoltre, che

«le norme (antiabuso) non devono avere una portata troppo ampia, ma essere mirate a situazioni in cui non esiste un insediamento effettivo o, più in generale, in cui manca una motivazione commerciale».

L'individuazione di una costruzione di puro artificio corrisponde quindi, a parere della Commissione, a un'analisi di fatto basata sul criterio della prevalenza della sostanza sulla forma (*substance over form*). La determinazione del «livello di presenza economica» e di «commercialità delle transazioni» può sollevare alcune inevitabili criticità. Ciononostante, costituiscono fattori oggettivi di determinazione della sussistenza di una sostanza economica adeguata, la sede di direzione effettiva e la presenza tangibile della società su un determinato territorio, oltre al rischio commerciale dalla stessa assunto.

La proporzionalità

Al fine di individuare il carattere fittizio di una transazione, le norme antiabuso domestiche possono prevedere «criteri di sicurezza» (*safe harbours*) applicabili alle situazioni più probabilmente abusive.

La definizione di criteri presuntivi ragionevoli contribuisce a un'applicazione delle norme antiabuso nazionali in grado di garantire il giusto equilibrio tra certezza del diritto e praticabilità. Qualora la sussistenza di una costruzione di puro artificio si presuma, il contribuente deve essere messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi, di pro-

durre tutti gli elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali alla base della transazione considerata.

La Commissione ritiene che l'onere della prova non dovrebbe gravare solo sul contribuente e che si dovrebbe tener conto, da un lato, della capacità generale di quest'ultimo di conformarsi alle norme, dall'altro, del tipo di transazione in concreto effettuata. È parimenti essenziale, nell'interesse del rispetto del principio di proporzionalità, che il risultato della pertinente valutazione da parte dell'amministrazione finanziaria sia sottoposto al controllo di un organo giurisdizionale indipendente.

ANALISI DI FATTO

Caso per caso devono essere individuate le situazioni a rischio in base a criteri di sicurezza a livello nazionale

LA GIURISPRUDENZA

Gli orientamenti della Corte di giustizia hanno avuto effetti decisivi sulle recenti prese di posizione di Bruxelles

Segue

Quando c'è lesione del diritto comunitario

Corte di giustizia: il «puro artificio» per le società estere

La costituzione di enti giuridici deve corrispondere a un insediamento reale che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive nello Stato membro di stabilimento

Se si constata che la società corrisponde a un'installazione fittizia, che non esercita alcuna attività economica effettiva sul territorio dello Stato membro di stabilimento, la creazione di tale *legal entity* potrebbe essere ritenuta costruzione di «puro artificio» e, quindi, «abusiva» del diritto comunitario

Riferimenti giurisprudenziali

- Ici, 16 luglio 1998, causa C-264/96
- Saint-Gobain ZN, 21 settembre 1999, causa C-307/97
- Lankhorst-Hohorst, 12 dicembre 2002, causa C 324/00
- De Lasteyrie du Saillant: 11 marzo 2004, causa C-9/02
- Marks & Spencer, 13 dicembre 2005, causa C-446/03
- Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd, 12 settembre 2006, causa C-196/04
- Emsland-Staerke, 14 dicembre 2000, causa C-110/99
- Halifax e a, 21 febbraio 2006, causa C-255/02
- Part Service Srl, 21 febbraio 2008, causa C-425/06
- The Test Claimants, ordinanza del 23 aprile 2008

Sentenza 1. Leur-Bloem

Limiti alla caccia di vantaggi fiscali

Le valide ragioni economiche richiamate dalle norme anti-abuso contenute nell'articolo 11 della direttiva 90/434/Cee non possono consistere soltanto nella ricerca di un vantaggio puramente fiscale. È, tuttavia, illegittima la previsione di una regola generale che, escludendo automaticamente alcune operazioni di ristrutturazione societaria dai benefici della direttiva - quando abbiano fini evasivi o elusivi - prescinda da un'analisi della singola fattispecie. Così si è pronunciata la Corte di giustizia delle Comunità europee nella sentenza *Leur-Bloem* del 17 luglio 1997 (C-28/95).

Nell'interpretare l'articolo 11 della direttiva, la Corte comunitaria ha precisato che l'assenza di valide ragioni economiche può costituire elemento presuntivo del fatto che una determinata operazione abbia come scopo principale l'evasione o l'elusione fiscale. Spetta agli Stati membri, nel rispetto del principio di proporzionalità tra mezzi adottati e fine perseguito, il diritto di attuare (o meno) nel proprio ordinamento interno le disposizioni anti-abuso previste dalla direttiva. Non è, però, ammissibile l'adozione di un criterio generale che prescinda da una verifica puntuale dell'esistenza dell'intenzione di evadere (o eludere) le imposte nel caso concreto. Tuttavia, ove la ricerca di un vantaggio meramente fiscale non sia accompagnata da altre giustificazioni di carattere extra-fiscale, può essere causa di esclusione dal regime comunitario di favore.

Segue

Sentenza 2. Cadbury Schweppes

Quali restrizioni allo stabilimento

Nella sentenza *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland Revenue* del 12 settembre 2006 (C-196/04), la Corte di giustizia delle Comunità europee precisa che «il concetto di stabilimento (...) implica l'effettivo svolgimento di un'attività economica». Affinché la restrizione alla libertà di stabilimento possa ritenersi giustificata dall'esigenza di contrastare comportamenti abusivi, «tale restrizione deve avere come obiettivo la prevenzione di quelle pratiche che implicano la creazione di strutture fittizie le quali non riflettono la realtà economica (della società)».

Le società irlandesi controllate da *Cadbury Schweppes* possono avvalersi della libertà prevista dagli articoli 43 e 48 del Trattato Ue, in quanto esercitano effettivamente un'attività economica in Irlanda. La costituzione di controllate sul territorio irlandese al solo fine di usufruire di un regime fiscale più favorevole non rappresenta di per sé abuso del principio della libertà di stabilimento. La lotta all'evasione fiscale può giustificare la restrizione, nei limiti in cui persegua la finalità di escludere da un vantaggio fiscale «le costruzioni artificiose intese ad eludere la normativa nazionale». La valutazione circa la sussistenza di una costruzione fittizia, da effettuare in concreto, deve tenere conto dell'effettività dello stabilimento nello Stato ospite, nonché della concreta sostanza delle attività ivi svolte.

Sentenza 3. The Test Claimants

Gli utili effettivi della partecipata

Il contribuente deve essere messo nella condizione di produrre, senza oneri eccessivi, gli elementi relativi a dimostrare l'effettività dell'insediamento della partecipata estera e delle sue attività. Così si pronuncia la Corte di giustizia nella causa che ha visto contrapposte la società *The Test Claimants in the Cfc and Dividend Group Litigation* alla *Commissioners of Inland Revenue*, decisa con ordinanza del 23 aprile 2008. Gli articoli 43 e 48 del Trattato Ue ostano all'inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una società partecipata estera stabilita in un altro Stato, a meno che «tale inclusione riguardi esclusivamente costruzioni di puro artificio destinate a eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta». La misura impositiva deve pertanto essere esclusa «ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la società partecipata estera è realmente impiantata nello Stato membro di stabilimento, ivi esercitando attività economiche effettive». La società residente nel primo Stato, la quale «vanta la miglior posizione» al fine di accertare che non siano state effettuate costruzioni «prive di effettività economica e finalizzate a eludere la normale imposta sugli utili», deve «essere messa in condizione di produrre elementi relativi all'effettività dell'insediamento, della (partecipata estera) e delle sue attività».