



L'abuso del diritto in materia tributaria: la giurisprudenza comunitaria

di Roberto Betti e Gianpaolo Sbaraglia^(*)

La tecnica di controllo dell'esercizio di prerogative individuali, fondata sulla nozione di abuso del diritto, costituisce espressione di un principio immanente alla funzione giurisdizionale che, come tale, fa parte dell'ordinamento comunitario, oltre che degli ordinamenti nazionali. Esso figura come uno dei principi che rappresenta il comune sostrato giuridico nell'ordinamento integrato.

1. Premessa

La giurisprudenza comunitaria ha fornito un notevole contributo in materia di abuso del diritto. Infatti, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee più volte si è pronunciata riguardo alla **frode alla legge**, all'**elusione**, all'**abuso del diritto**.

I primi tentativi del giudice europeo di formulare una nozione di abuso del diritto compiuta risalgono agli anni Settanta, con la sent. 3 dicembre 1974, n. 33¹. In tale sentenza, la prima in materia di abuso del diritto, i giudici individua-

no due profili importanti ai fini dell'individuazione del comportamento abusivo.

Con il primo profilo, la Corte individua con chiarezza gli elementi di base della fattispecie integrativa dell'elusione della legge nazionale.

Questa si verifica in presenza delle seguenti condizioni:

- a) il prestatore di servizi stabilito in uno stato membro svolge la sua attività per intero o principalmente sul territorio di un altro stato (c.d. stato di **destinazione**);
- b) l'operazione è realizzata dal soggetto allo scopo di **sottrarsi** alle norme sull'esercizio della sua professione, la cui osservanza gli sarebbe stata imposta ove egli si fosse stabilito nello stato di destinazione.

Il secondo profilo attiene all'**uso distorto** delle norme sulla libertà di stabilimento e di libera fornitura dei servizi. Infatti, nel caso di specie, il ricorrente aveva utilizzato le norme sulla libertà di stabilimento per **eludere la norma nazionale**. Tale comportamento, che configura un'ipotesi di abuso del diritto, secondo la Corte può consentire una limitazione dell'applicazione delle norme del Trattato al fine di contrastare i fenomeni elusivi².

La Corte, con pronunce successive, ha esteso la nozione di abuso del diritto nell'ambito della tematica del libero stabilimento in materia professionale.

^(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

L'articolo è il primo di due lavori sul tema ed è parte di un contributo più ampio pubblicato nel volume di P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, Ipsoa, 2011.

¹ Sentenza (Van Bingsbergen) in www.italgiure.giustizia.it, Centro Elettronico di Documentazione; commentata da M. Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, pagg. 55-57.

² Si veda anche commento in L. Daniele, *Diritto del mercato unico europeo*, Milano, pagg. 119-120.

Con una pronuncia del 1989, la Corte si è pronunciata in materia di una inesattezza manifesta su un attestato professionale dello stato d'origine³. Pur rispettando la direttiva che ha disciplinato la materia (Dir. n. 64/427), la Corte di Giustizia ha riconosciuto il diritto dello stato ospitante di non tener conto della dichiarazione rilasciata dallo stato di provenienza, in apparenza pienamente conforme al dettato della direttiva, qualora le circostanze concrete dimostrassero che la stessa era stata ottenuta in virtù di una **manovra fraudolenta**.

Successivamente, i giudici europei hanno perfezionato la definizione di abuso del diritto con altre pronunce in materia di telecomunicazioni. Si tratta delle cause Veronica⁴ e TV 10⁵.

Con la prima, il titolare del diritto, fittiziamente, come dimostrano i fatti accertati dai giudici europei, ha abusato della residenza violando il diritto interno.

In particolare, Veronica era un'associazione di diritto olandese creata per lo svolgimento di attività non commerciale di radiodiffusione sul territorio nazionale. Lo stato olandese aveva sostenuto che l'associazione aveva costituito una società nello stato del Lussemburgo per svolgere nella sostanza l'attività nello stato olandese. Così operando, Veronica aveva eluso numerose norme olandesi in materia di telecomunicazioni e si sarebbe, pertanto, sottratta al periodico controllo da parte delle autorità olandesi.

La Corte, ravvisando nel caso esaminato un'ipotesi di abuso del diritto comunitario (*melius*: un **uso distorto delle norme comunitarie**), ha motivato la sentenza sostenendo che le disposizioni interne dello stato c.d. di destinazione, che limitano la circolazione e la libertà di stabilimento, sono necessarie per perseguire obiettivi d'interesse generale⁶.

³ Sent. 27 settembre 1989, C-130/88, in www.italgiure.giustizia.it, Centro Elettronico di Documentazione.

⁴ Sent. 3 febbraio 1993, causa C-148/1991, in www.italgiure.giustizia.it, Centro Elettronico di Documentazione.

⁵ Sent. 5 ottobre 1994, causa C-23/1993, in www.italgiure.giustizia.it, Centro Elettronico di Documentazione.

⁶ A tale riguardo appare utile riportare le motivazioni della sentenza presa in esame.
 “12. Occorre infine rilevare che la Corte ha già affermato, a proposito dell'art. 59 del Trattato, che non si può negare ad uno Stato membro il diritto di adottare provvedimenti intesi a impedire che le libertà garantite dal Trattato siano utilizzate da un prestatore di servizi, la cui attività sia interamente o essenzialmente rivolta verso il suo territorio, per sottrarsi alle norme la cui osservanza gli sarebbe imposta ove egli si stabilisse nello Stato in questione (sen-

La giurisprudenza comunitaria ha fornito in altre occasioni spunti utili ai fini dell'indagine.

Si rammenta, ad esempio, la sentenza “Centros”⁷. I giudici, aditi per una controversia avente ad oggetto la libertà di stabilimento secondario, hanno fornito un decisivo contributo per un affinamento della nozione di **elusione della legge nell'ordinamento comunitario**.

Il caso concreto riguarda il rifiuto opposto dalla Direzione Generale del Commercio e delle Società della Danimarca di procedere alla registrazione di una succursale di Centros Ltd. (società a responsabilità limitata). Gli azionisti di tale società avevano la residenza in Danimarca e la sede si trovava nel Regno Unito. Nella fase istruttoria, risultò che gli azionisti non avevano mai operato nel Regno Unito. In altre parole, svolgendo l'attività esclusivamente in Danimarca con la succursale che aveva sede nel Regno Unito, si configurava un tipico esempio di società “pseudo straniera” (*pseudo-foreign corporation*). La vigente legislazione danese riconosce la possibilità per le succursali di società a responsabilità limitata costituite secondo l'ordinamento di un altro stato membro di operare in Danimarca,

tenza 3 dicembre 1974, causa 33/74, Binsbergen, Racc. p. 1299, punto 13 della motivazione).

13. Orbene, vietando agli enti nazionali di radiodiffusione di dare aiuti per la creazione di società commerciali di radio e di televisione all'estero, allo scopo di prestarvi servizi destinati ai Paesi Bassi, la normativa dei Paesi Bassi controversa nella causa principale arriva essenzialmente a impedire che, sfruttando le libertà garantite dal Trattato, detti enti possano sottrarsi abusivamente agli obblighi derivanti dalla normativa nazionale, relativi al contenuto pluralistico e non commerciale dei programmi.

14. Ciò nonostante, non si può ritenere incompatibile con gli artt. 59 e 67 del Trattato l'esigenza che gli enti nazionali di radiodiffusione esercitino solo le attività previste dalla legge o autorizzate dal *Commissariaat voor de Media*.

15. La questione sollevata dal giudice nazionale va pertanto risolta nel senso che le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali ed alla libera prestazione dei servizi devono essere interpretate nel senso che esse non si oppongono a che la normativa di uno Stato membro vieti ad un ente di radiodiffusione stabilito in questo Stato di partecipare al capitale di una società di radiodiffusione stabilita o da stabilirsi in un altro Stato membro e di fornire a quest'ultima una garanzia bancaria o di elaborare un '*businessplan*' e di svolgere consulenza giuridica per una società di televisione da creare in un altro Stato membro, quando queste attività sono orientate verso la creazione di una stazione di televisione commerciale destinata a raggiungere in particolare il territorio del primo Stato membro e questi divieti sono necessari per garantire il carattere pluralistico e non commerciale del sistema audiovisivo istituito da questa normativa”.

⁷ Sent. 9 marzo 1999, causa C-212/97, in www.italgiure.giustizia.it, Centro Elettronico di Documentazione.

previa autorizzazione concessa senza alcun sindacato di merito. Tuttavia, nel caso di specie, l'Amministrazione aveva negato la registrazione motivando che la fissazione della residenza nel Regno Unito costituiva uno strumento elusivo. La società, pertanto, aveva fatto ricorso dinanzi ai giudici di merito e questi avevano rinviato al giudice europeo la questione di diritto. La Corte, coerentemente con le pronunce precedenti, ha ritenuto in astratto abusivo l'esercizio del diritto di stabilimento operato dalla società anche se, nel caso di specie, pur confermando il principio astratto, non ha ravvisato un'ipotesi di abuso del diritto⁸.

Di particolare importanza è la sentenza *Diamantis*⁹. I giudici comunitari erano stati aditi da una Corte di merito Greca per una controversia in ambito societario. Il caso riguardava la **violazione di una clausola antiabusiva** presente nell'ordinamento greco da parte di una società che si era adeguata alla normativa europea in materia societaria.

Preliminarmente, la Corte ha ribadito che l'applicazione di una norma nazionale sull'abuso del diritto (art. 281 codice civile greco) non può pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli stati membri e ha aggiunto che spetta al giudice di rinvio verificare la sussistenza di tale condizione di compatibilità nel caso specifico. Tuttavia, il giudice comunitario è entrato nel merito non ritenendo incompatibile la clausola antiabusiva con la normativa comunitaria¹⁰.

⁸ Decisivo nei motivi di diritto il passaggio che segue: "Uno stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali, che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario".

⁹ Sent. 23 marzo 2000, causa C-373/97, in *www.italgiure.giustizia.it*, Centro Elettronico di Documentazione.

¹⁰ La Corte, chiarendo la nozione di abuso del diritto, ha affermato nella sentenza *Diamantis*, che "Occorre quindi risolvere la prima questione nel senso che il diritto comunitario non osta a che i giudici nazionali applichino una disposizione di diritto interno che consenta loro di valutare se un diritto derivante da una norma comunitaria venga esercitato in modo abusivo. Nell'ambito di tale valutazione non può essere tuttavia contestato ad un azionista che si avvalga del disposto dell'art. 25, n. 1, della seconda direttiva di aver esercitato abusivamente il diritto derivante da tale norma in base al rilievo che si tratta di un azionista di minoranza, che ha beneficiato del risanamento della società assoggettata ad un regime di risanamento, che non si è avvalso del proprio diritto di prelazione, che figurava tra gli azionisti che avevano chiesto l'assoggettamen-

to della società al regime applicabile alle società in situazione di grave dissesto o che ha lasciato trascorrere un determinato lasso di tempo prima della proposizione dell'azione giudiziaria. Per contro, il diritto comunitario non osta a che i detti giudici applichino la detta disposizione del diritto interno nel caso in cui un azionista abbia optato, tra i rimedi giuridici disponibili per ovviare ad una situazione determinata dalla violazione della direttiva, per quello produttivo di un danno talmente grave ai legittimi interessi altrui da risultare manifestamente sproporzionato".

Le sentenze esaminate mostrano chiaramente l'introduzione nell'ordinamento comunitario, ad opera della Corte, di un principio antiabusivo. Possono sinteticamente essere indicate come segue le ipotesi di divieto di comportamento abusivo a fronte della consolidata giurisprudenza comunitaria:

- a) l'elusione o la frode alla legge nazionale, cioè l'aggiramento di norme statali procurato attraverso l'uso strumentale di prerogative comunitarie (**elusione della legge nazionale**);
- b) la precostituzione fittizia o artificiosa delle condizioni prescritte da una norma comunitaria al fine dell'attribuzione di una prerogativa soggettiva di vantaggio (**frode alla norma comunitaria**);
- c) l'esercizio di un diritto fondato su di una disposizione comunitaria, da ritenersi in concreto non conforme alla finalità della disposizione o ad altri criteri generali di valutazione (**abuso del diritto in senso stretto**).

La teoria esposta è riconducibile a un'unica matrice teorica, e cioè l'esistenza di un immanente principio di abuso del diritto, inteso come **categoria generale**¹¹.

Alla luce di tali elementi, è ragionevole ritenere che la tecnica di controllo dell'esercizio di prerogative individuali, fondata sulla nozione di abuso del diritto, costituisca espressione di un principio immanente alla funzione giurisdizionale che, come tale, fa parte dell'ordinamento comunitario, oltre che degli ordinamenti nazionali. Esso figura come uno dei principi che rappresenta il comune sostrato giuridico nell'ordinamento integrato¹².

to della società al regime applicabile alle società in situazione di grave dissesto o che ha lasciato trascorrere un determinato lasso di tempo prima della proposizione dell'azione giudiziaria. Per contro, il diritto comunitario non osta a che i detti giudici applichino la detta disposizione del diritto interno nel caso in cui un azionista abbia optato, tra i rimedi giuridici disponibili per ovviare ad una situazione determinata dalla violazione della direttiva, per quello produttivo di un danno talmente grave ai legittimi interessi altrui da risultare manifestamente sproporzionato".

¹¹ L'istituto dell'abuso è stato più rapidamente sviluppato in materia civilistica a seguito dell'istituzione della commissione Lando per l'unificazione del diritto privato. Così Zimmermann, Whittaker, *The good faith in European contract law*, Cambridge university press, 2000, pag. 8, affermano che: "The European court of justice develops rules and concepts transcending national legal borders and constituting an embryonic general part of European contract and liability law".

¹² Cfr. G. Strozzi, *Diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale*, Giappichelli, Torino, 2006, pagg. 221 e seguenti.

2. Le norme antielusive nell'ordinamento comunitario

Anche gli interventi legislativi della Comunità Europea nella materia tributaria hanno contribuito a delineare e individuare i comportamenti abusivi. Difatti, in base all'armonizzazione dei diritti interni con il diritto comunitario, prevista dal Trattato, in ambito fiscale sono stati emanati numerosi atti normativi comunitari, al fine di rendere omogenea la regolamentazione dell'imposizione per agevolare gli scambi e per favorire e non distorcere la concorrenza tra gli Stati membri, **evitando** imposizioni aventi come unico scopo il **protezionismo**¹³.

La Comunità Europea, con molteplici interventi normativi, ha inciso sull'evoluzione della **disciplina antielusiva** influenzando sia la giurisprudenza comunitaria, sia la giurisprudenza italiana.

In primo luogo, giova ricordare la VI Direttiva, del 17 maggio 1977, n. 388, emanata in merito all'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari e, in particolare, sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto e calcolo della base imponibile uniforme.

L'art. 27 della menzionata Direttiva afferma che:

“1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al paragrafo 1 ne riferisce alla Commissione fornendole tutti i dati atti alla valutazione.

3. La Commissione ne informa gli altri Stati membri entro un mese.

4. La decisione del Consiglio sarà ritenuta acquisita se, entro due mesi dall'informazione di cui al paragrafo 3, né la Commissione né uno Stato membro hanno chiesto che il caso sia esaminato dal Consiglio (...)”.

In seguito, a distanza di pochi mesi, le Istituzioni Europee hanno emanato un ulteriore atto normativo avente lo scopo di rendere omogenea la fase di accertamento e riscossione tra gli Stati membri in materia fiscale. Si tratta della direttiva 19 dicembre 1977, n. 799¹⁴.

Nell'ambito delle operazioni straordinarie, la Comunità Europea ha emanato una direttiva *ad*

hoc la quale disciplina il regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo e agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE (Società Europea) e di una SCE (Società Cooperativa Europea) tra Stati membri¹⁵.

Con tale direttiva il diritto comunitario ha riconosciuto la possibilità di eseguire i conferimenti comunitari in regime di neutralità fiscale.

Tale atto ha previsto all'art. 11 quanto segue:

- hanno un'incidenza diretta ed immediata negli ordinamenti giuridici degli stati membri, creando diritti individuali;
- impongono agli stati membri degli obblighi di *non facere*, la inosservanza dei quali costituisce infrazione del trattato che deve essere sanzionata da una sentenza della Corte di Giustizia [...]”.

¹⁴ Tale direttiva è rubricata: “Direttiva relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli stati membri in materia di imposte e di premi assicurativi”.

¹⁵ Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 434.

¹³ Si segnala l'acuta analisi di De Mita, *Diritto tributario interno e norma comunitaria*, in “Bollettino tributario d'informazioni” n. 5/1981, pag. 325, il quale afferma che: “Non esiste o, quanto meno non esiste ancora un ordinamento fiscale comunitario quale espressione di una politica della Comunità. Le basi giuridiche del trattato non consentono una vera e propria politica comune in materia fiscale, come avviene per altre materie come quella agricola ad esempio.

Il Trattato di Roma si limita alla fissazione di regole dirette a garantire la neutralità fiscale degli scambi fra i paesi membri della comunità, ponendo la regola fondamentale del divieto di discriminazione fiscale in una prospettiva libero scambista la quale, vent'anni fa, non tenne conto di un'altra prospettiva, intrinseca allo spirito del Trattato di Roma che a partire dal 1971 si identificò con la nozione di unione economica e monetaria. Le disposizioni fiscali del trattato, pertanto, hanno queste caratteristiche:

- concernono solo le imposte indirette;

“1. Uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che l’operazione di fusione, di scissione, di conferimento d’attivo o di scambio di azioni:

- a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l’evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni di cui all’articolo 1 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 la frode o l’evasione fiscali;
- b) ha come conseguenza che una società, a prescindere dalla partecipazione della medesima all’operazione, non soddisfa più le condizioni richieste per la rappresentanza dei lavoratori negli organi della società secondo le modalità applicabili prima di detta operazione (...).”

Alla base dell’intervento comunitario, vi è la considerazione che le suddette operazioni possono svolgere un ruolo importante nella creazione di quel mercato interno auspicato dalla comunità e, quindi, non devono essere ostacolate da restrizioni, svantaggi, o distorsioni derivanti dalle disposizioni fiscali vigenti nei vari stati membri.

Il regime fiscale comune, creato dalla Comunità per superare le diversità esistenti tra i regimi fiscali degli Stati, evita, così, l’applicazione d’imposte all’atto della fusione, della scissione, del conferimento, dello scambio azionario, pur sempre tutelando gli interessi finanziari degli stati cui appartengono le società conferenti o acquisite e negando qualsiasi beneficio, allorché obiettivo delle operazioni sia la **frode** o l’**evasione fiscale**¹⁶.

La norma antielusiva, contenuta nella direttiva, qualifica come comportamento abusivo nell’ambito di tali operazioni quello che ha come obiettivo principale, o come uno degli obiettivi principali, la frode o l’evasione fiscale, **privo**, pertanto, di **valide ragioni economiche**.

L’esigenza del legislatore comunitario di prevedere ipotesi potenzialmente elusive deriva dal fatto che non in tutti i paesi esistono norme antielusione e, laddove esistano, possono avere formulazione, finalità ed obiettivi sostanzialmente diversi¹⁷.

La Direttiva n. 435 del 1990 ha introdotto disposizioni comuni in materia di società madre e figlia con riguardo alla distribuzione dei dividendi, in entrata ed in uscita. La neutralità fiscale di tali operazioni poteva portare un soggetto non residente a costituire una società *ad hoc* per usufruire dei vantaggi fiscali. Per tale motivo, la stessa direttiva ha previsto che la non elusività del comportamento fosse confermato dalla procedura di interpello¹⁸.

Si rileva peraltro che, nella menzionata direttiva, sussiste un esplicito riferimento al **divieto di elusione e frode fiscali**, anche attraverso l’intervento della normazione interna degli Stati membri.

Così l’art. 1, comma 2, della Dir. n. 435/1990 stabilisce che:

“La presente direttiva non pregiudica l’applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi”.

Viene quindi formulato un espresso rinvio alle legislazioni interne degli Stati membri, i quali sono liberi di assumere ogni occorrente iniziativa al riguardo, avendo come soli limiti il fatto che dette norme risultino necessarie per evitare frodi ed abusi, e siano proporzionate allo scopo perseguito, cioè derogano alle norme sostanziali comunitarie nei limitistrettamente necessari per il raggiungimento dell’obiettivo prefissato¹⁹.

In materia di disposizioni antielusive, va altresì citata la Dir. n. 49/2003, rubricata “Il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di stati membri diversi”.

Nella norma comunitaria in commento, il pagamento di interessi e di *royalties* è soggetto all’applicazione di una ritenuta a titolo d’imposta nel caso in cui il beneficiario sia soggetto non residente nello Stato di colui che effettua il pagamento.

La Direttiva stessa, al fine di evitare che l’adozione di tale regime fiscale possa sottendere **fini elusivi**, ha previsto all’art. 5 che:

¹⁶ Cfr. S. Carmini, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, II ed., Cedam, Padova, 2002, pag. 165.

¹⁷ Cfr. S. Carmini, *op. cit.*, pag. 183.

¹⁸ Cfr. S. Carmini, *op. cit.*, pagg. 440-446.

¹⁹ Cfr. S. Carmini, *op. cit.*, pag. 210.

“La presente direttiva non osta all’applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per impedire frodi o abusi. Gli Stati membri, nel caso di transazioni aventi come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l’evasione o l’elusione fiscali, o gli abusi, possono revocare i benefici della presente direttiva o rifiutarne l’applicazione”.

È evidente la funzione antielusiva della norma che vuole evitare l’interposizione di comportamenti mirati a strumentalizzare i benefici previsti a livello comunitario. Nel caso in cui si registri un abuso di tal genere, la direttiva prevede che gli stati possano revocare tali benefici²⁰.

Oltre alle norme summenzionate, va ricordata anche la disposizione contenuta nell’art. 80 della Direttiva n. 112 del 2006 in ambito di norme comuni in materia di imposta sul valore aggiunto (Iva).

L’articolo citato prevede che:

“Allo scopo di prevenire l’elusione e l’evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione dei beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:

- a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l’acquirente dei beni e il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177;
- b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 e l’operazione è esente ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, dell’articolo 378, paragrafo 2), dell’articolo 379, paragrafo 2) o degli articoli da 380 a 390;
- c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177”.

3. L’orientamento della Corte di Giustizia

Come anticipato nel precedente paragrafo, a seguito dell’evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia, i giudici comunitari hanno progressivamente elaborato una **nozione di abuso del diritto** applicabile anche **in campo tributario**, conseguenza questa in parte dovuta anche alla lacunosità delle leggi e alla ritrosia del legislatore comunitario a introdurre nell’ordinamento comunitario una clausola generale antielusiva.

In questo contesto appaiono del tutto innovative alcune rilevanti pronunce della Corte di Giustizia di seguito analizzate.

Si segnala, in primo luogo, la sent. della Corte di Giustizia²¹ n. 28 del 1995.

In questo caso, al fine di agevolare il contrasto di comportamenti abusivi connotati dal carattere della frode, è stato chiarito che gli Stati membri possono adottare le misure necessarie. Infatti, la Corte ha affermato:

“(l’)art. 18, n. 4, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - non osta, in linea di principio, a provvedimenti come quelli controversi nelle cause principali. Tuttavia, il principio di proporzionalità si applica a provvedimenti nazionali che, come quelli controversi nelle cause principali, vengono adottati da uno Stato membro nell’esercizio della sua competenza in materia di IVA, nei limiti in cui, qualora eccedessero quanto necessario per raggiungere il loro obiettivo, essi arrecherebbero pregiudizio ai principi del sistema comune dell’IVA, e in particolare al regime delle deduzioni che ne costituisce un elemento essenziale”.

²⁰ Cfr. M. Damiani, *Libertà europee e imposizione fiscale. Per una convivenza senza distorsioni*, Milano, 2004, pagg. 135-137.

²¹ Si tratta della sent. 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, in www.italggiure.giustizia.it, Centro Elettronico di Documentazione.

Oltre alle sentenze sopra commentate, la Corte di Giustizia, dopo l'emanazione delle direttive sulle operazioni societarie straordinarie, è ritornata sulla **nozione di abuso del diritto**.

A tal proposito si ricorda la sent. 17 luglio 1997²². La signora *Leur-Bloem* ha chiesto all'Amministrazione finanziaria dei Paesi Bassi di ritenere che l'operazione che essa intendeva effet-

tuare fosse una "fusione per scambio di azioni" ai sensi della normativa dei Paesi Bassi, il che le consentiva di fruire dell'esenzione dall'imposta sul plusvalore eventualmente ottenuto sulla cessione di azioni e della possibilità di compensare le eventuali perdite all'interno dell'entità fiscale in tal modo creata. I giudici invece hanno affermato che:

"(l)'art. 11 della direttiva va interpretato nel senso che per accertare se l'operazione che si intende effettuare abbia come obiettivo principale o come uno dei suoi obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali le autorità nazionali competenti devono procedere, in ciascun caso, ad un esame globale della detta operazione. Tale esame deve poter costituire oggetto di un controllo giurisdizionale. Ai sensi dell'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva, gli Stati membri possono prevedere che il fatto che l'operazione progettata non venga effettuata per valide ragioni economiche legittima una presunzione di frode o di evasione fiscali. Spetta loro predisporre le procedure interne necessarie a tal fine nel rispetto del principio di proporzionalità. Tuttavia, l'istituzione di una norma di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di operazioni dall'agevolazione fiscale, sulla scorta di criteri come quelli menzionati nella seconda soluzione sub a), e a prescindere dal sussistere di un'effettiva evasione o frode fiscale, eccederebbe quanto è necessario per evitare una tale frode o evasione fiscale e pregiudicherebbe l'obiettivo perseguito dalla direttiva. La nozione di valida ragione economica ai sensi dell'art. 11 della direttiva dev'essere interpretata nel senso che trascende la ricerca di un'agevolazione puramente fiscale come la compensazione orizzontale delle perdite".

In primo luogo, il giudice di merito, a detta della Corte di Giustizia, non può esaminare la controversia riguardante **frodi od evasioni** basandosi su principi generali, bensì deve effettuare una **valutazione caso per caso sulla operazione globale**. In secondo luogo, l'individuazione del comportamento abusivo deve essere attribuita al sindacato giurisdizionale.

Con tale sentenza, si afferma la preminenza del diritto pretorio nell'ordinamento comunitario e si consolida la nozione dell'abuso del diritto in materia tributaria.

Sempre in ambito di imposte indirette armonizzate, si ricorda altresì la sentenza C-110/99²³.

La Corte di Giustizia, con la sentenza in commento, ha affrontato la problematica dell'abuso del diritto in ambito di dazi doganali, secondo la disciplina della Direttiva n. 2730 del 1979.

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria tedesca, dinanzi al giudice di merito, ha contestato un'operazione abusiva che viene di seguito succintamente descritta.

Una società "x", in base al combinato disposto degli artt. 10, n. 1, e 20, nn. da 2 a 6, del Regolamento (CEE) n. 2730/79, ha esportato la merce in un paese terzo, ha acquisito il diritto al pagamento di una restituzione all'esportazione fissata sulla base di un'aliquota unica, successivamente ha ceduto ad una società "y", collegata alla società "x" la medesima merce che, subito dopo l'immissione in libera pratica nel paese terzo considerato, è stata reintrodotta nella Comunità in regime di transito comunitario esterno ed ivi, previo prelievo dei dazi all'importazione, è stata sdoganata per l'immissione in libera pratica, senza che fossero accertate infrazioni. In altri termini, attraverso la restituzione in quota fissa nel paese terzo, solo di transito, dell'aliquota, la società "x", **senza valide ragioni economiche**, realizzava un indebito vantaggio fiscale.

I giudici di merito, data l'incertezza del diritto comunitario nella fattispecie concreta, hanno rinviato pregiudizialmente la questione di diritto ai giudici comunitari.

La Corte, soffermandosi sul fatto che la norma menzionata sui dazi doganali non può essere utilizzata per contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto, osserva che:

²² CGCE 17 luglio 1997, C-28/1995, in *www.italgiure.giustizia.it*, Centro Elettronico di Documentazione.

²³ Sent. 14 dicembre 2000, C-110/99, in *www.italgiure.giustizia.it*, Centro Elettronico di Documentazione.

“per il concretarsi dell’ipotesi di abuso di diritto, sarebbe necessaria la presenza di tre elementi concomitanti:

- un elemento oggettivo, vale a dire la prova che le condizioni per la concessione di una prestazione sono state create artificialmente, cioè che l’operazione commerciale non è stata conclusa per uno scopo economico, bensì esclusivamente per l’ottenimento delle sovvenzioni, a carico del bilancio comunitario, che accompagnano questa operazione. Ciò richiederebbe un’analisi, da compiere caso per caso, tanto del senso e dello scopo della normativa comunitaria di cui trattasi, quanto del comportamento di un operatore economico avveduto che gestisca i propri affari nel rispetto delle norme giuridiche in materia ed in conformità agli usi economici e commerciali esistenti nel settore interessato;
- un elemento soggettivo, ovvero il fatto che l’operazione commerciale in questione è stata compiuta fundamentalmente per ottenere un vantaggio finanziario in contrasto con lo scopo della normativa comunitaria;
- un elemento procedurale relativo all’onere della prova. Questo sarebbe a carico dell’amministrazione nazionale competente. Tuttavia nei casi più gravi di abuso sarebbe possibile anche un “principio di prova” il quale porti eventualmente ad un’inversione dell’onere della prova.

La verifica della presenza di questi tre diversi elementi sarebbe di competenza del giudice nazionale”.

Orbene, a detta della Corte di Giustizia, la verifica, caso per caso, è affidata al giudice di merito nazionale, il quale deve effettuare una precisa analisi del **comportamento potenzialmente abusivo** alla luce dei requisiti sopra citati.

Nella materia in esame, risulta altresì particolarmente importante la sentenza *Halifax*²⁴.

Halifax è un istituto bancario. La grande maggioranza delle sue prestazioni è esente da Iva. All’epoca dei fatti del procedimento, essa poteva recuperare meno del 5% dell’Iva assolta a monte.

Ai fini della sua attività commerciale, *Halifax* doveva istituire dei centri di chiamata (“*call centers*”) su quattro diversi siti, nel nord-est dell’Inghilterra, per i quali era titolare o di contratto di affitto di circa 125 anni o della piena proprietà o ancora del pieno godimento. Alcune società presenti nel Regno Unito avevano stipulato più contratti di locazione con *Halifax* il quale, a sua volta, aveva in essere contratti di sub locazione, con oggetto i medesimi beni. Con decisioni 4 e 7 luglio 2000, i *Commissioners* respingevano le domande di detrazione delle società all’Iva fatturata a quest’ultima.

La società *Halifax*, in base ai fatti succintamente esposti, ha ritenuto valide le operazioni poste in essere e ha ritenuto altrettanto valida, in conformità alla Direttiva n. 388 del 1977, la detrazione dell’Iva.

²⁴ CGCE, 21 febbraio 2006, C-255/2002, in *www.italgiure.giustizia.it*, Centro Elettronico di Documentazione, e in banca dati “*fisconline*”.

Per contro, il primo argomento dei *Commissioners* era che un’operazione condotta ai soli fini dell’evasione dell’Iva non è in sé stessa né una “cessione” o “prestazione”, né un atto compiuto nell’ambito di un’attività economica” ai sensi della sesta direttiva. Applicando questo criterio interpretativo agli accordi in causa, si sarebbe giunti al risultato che gli obblighi assunti dalle altre società nei confronti di *Halifax* non riguardavano cessioni di beni o prestazioni di servizi, difettando quindi il presupposto oggettivo per l’applicazione (e la detrazione) dell’imposta.

Il secondo argomento dei *Commissioners* era che, in conformità al generale principio dell’ordinamento comunitario che impone di prevenire **abusi del diritto**, operazioni condotte ai **solli fini dell’evasione dell’Iva** non devono essere prese in considerazione, mentre la sesta direttiva troverà applicazione alla loro natura effettiva dell’operazione stessa.

Poiché dinanzi ai giudici di merito la questione di diritto era controversa, il giudizio è stato inviato, come questione pregiudiziale, alla Corte di Giustizia.

La Corte, preliminarmente, riporta nella sentenza la descrizione della **nozione di abuso del diritto nel diritto comunitario**, citando le pronunce analizzate nel precedente paragrafo. In tal senso, la medesima Corte fonda il suo pronunciamento sul principio dell’immanenza di un generale divieto di abuso del diritto. Con tali premesse, nelle motivazioni di diritto afferma che:

“Tutto ciò considerato, risulta che, nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.

Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Come ha precisato l'avvocato generale al paragrafo 89 delle conclusioni, il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali”.

I giudici comunitari, tuttavia, si spingono oltre. Infatti, individuano precisamente, come in precedenza avevano fatto in altri ambiti dell'ordinamento comunitario, gli **elementi essenziali**

perché si possa verificare un **comportamento abusivo in materia fiscale**.

In tale ottica, la Corte aggiunge:

“(q)uanto al secondo elemento, in base al quale le operazioni controverse devono avere come scopo essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale, si deve ricordare che spetta al giudice nazionale stabilire contenuto e significato reali delle operazioni. Egli può così prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di queste ultime nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale (v., in tal senso, sentenza Emsland-Stärke, cit., punto 58).

In ogni caso, dalla decisione di rinvio risulta che per il VAT and Duties Tribunal le operazioni oggetto del procedimento principale avevano l'unico scopo di procurare un vantaggio fiscale”.

Attraverso tali considerazioni, la Corte di Giustizia ha riconosciuto nel caso di specie la sussistenza di un **comportamento abusivo** volto ad ot-

tenere **esclusivamente un vantaggio fiscale**²⁵. Infatti, nel dispositivo della medesima sentenza, i giudici hanno affermato che:

“(p)erché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare 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 oggettivi 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”.

La sentenza *Halifax*, inoltre, contiene anche specificazioni sull'**inapplicabilità di sanzioni, amministrative o penali**, nel caso di **comportamento abusivo**: ciò perché, si afferma nella sentenza, per l'applicazione di tali sanzioni è necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco.

Naturalmente, però, una volta accertato il comportamento abusivo occorre “ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”, ricalcolando opportunamente le imposte a debito o a credito, anche nei confronti dei terzi contraenti. Questo riferimento alle sanzioni, secondo alcuni autori, non dovrebbe essere sopravvalutato, in quanto non risulta che il diritto comunitario e le

direttive in particolare, specificatamente quelle sull'Iva, includano un riferimento di qualsiasi sorta alle sanzioni, anche perché le misure sanzionatorie sono fuori dall'armonizzazione, come risulta dall'entità problematica di quelle italiane, considerate enormi e spesso oggetto di attenzione e di critiche negli stessi ambienti comunitari²⁶.

La **nozione di abuso del diritto** in campo tributario, in base alla giurisprudenza fin qui esa-

²⁵ Si veda in merito l'attenta analisi di M. Poggioli, *Il “principio anti-abuso” nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in “Bollettino tributario d'informazioni” del 15 ottobre 2009, pagg. 1420-1426.

²⁶ AA.VV., *Abuso del diritto in campo tributario*, 2007, pagg. 47-48.

minata, ha assunto nel corso degli anni nel **diritto comunitario** il ruolo di **categoria generale**.

Tale precisazione, è stata consacrata da una successiva sentenza dei giudici comunitari. Trattasi della sentenza *Part Service*²⁷.

Nel caso specifico, la domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il Ministero dell'economia e delle finanze italiano e la *Part Service S.r.l.*, già *Italservice S.r.l.*, in ordine a un avviso di accertamento in rettifica dell'imposta sul valore aggiunto, notificato per l'esercizio 1987 per operazioni di locazione finanziaria (*leasing*) aventi ad oggetto, per la maggior parte di esse, autoveicoli. Precisamente, erano state realizzate molteplici operazioni che comportavano, secondo la *Part Service*, l'esenzione dall'Iva secondo quanto disposto dall'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Le operazioni venivano realizzate secondo il seguente schema. L'Ifim concludeva con un utilizzatore un contratto avente ad oggetto il godimento di un autoveicolo e un'opzione di acquisto di quest'ultimo, in cambio del versamento di canoni di locazione, della costituzione di una cauzione corrispondente al costo del bene non coperto dai canoni, nonché della prestazione di una fideiussione illimitata.

L'*Italservice* concludeva con l'utilizzatore un contratto in forza del quale essa assicurava il bene contro i rischi diversi dalla responsabilità civile e garantiva, attraverso il finanziamento della cauzione e la prestazione della fideiussione illimitata, l'adempimento degli obblighi assunti da tale utilizzatore nei confronti dell'Ifim. Come

corrispettivo, l'utilizzatore versava in anticipo all'*Italservice* un importo che comportava una diminuzione del totale dei canoni di locazione convenuti tra esso e l'Ifim, fino a ridurre tale totale, nella maggior parte dei casi, a un importo di poco superiore al costo del bene, oltre a una provvigione dell'1%, corrisposta a un consulente. L'utilizzatore incaricava l'*Italservice* di versare l'importo finanziato all'Ifim, per proprio conto, a titolo di cauzione prevista dal contratto. L'*Italservice* affidava all'Ifim l'esecuzione del contratto con l'utilizzatore.

L'Ifim riceveva dall'*Italservice* un compenso integrativo a titolo d'intermediazione e, in caso d'inadempimento dell'utilizzatore, una somma equivalente a quella promessa dall'*Italservice* a quest'ultimo a titolo di sconto, in caso di rispetto dei suoi obblighi di pagamento dei canoni di locazione.

In applicazione dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, l'Ifim assoggettava ad Iva i canoni versati dall'utilizzatore.

Per contro, i corrispettivi versati dall'utilizzatore all'*Italservice* e da quest'ultima all'Ifim venivano fatturati in esenzione da Iva in base all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972.

Tale operazione, in sede di accertamento, è stata contestata dall'Amministrazione finanziaria.

I giudici di merito, ritenendo controversa la questione di diritto, hanno sospeso il procedimento e hanno rinviato la causa alla Corte di Giustizia. I giudici comunitari, riprendendo le motivazioni della già analizzata sentenza *Halifax*, hanno osservato che:

“(p)er valutare se tali operazioni possano essere considerate come rientranti in una pratica abusiva, il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta (...).

Per quanto riguarda il primo criterio, tale giudice può tener conto del fatto che il risultato perseguito è l'ottenimento del vantaggio fiscale collegato all'esenzione, in forza dell'art. 13, parte B, lett. a) e d), della sesta direttiva, delle prestazioni affidate alla società controparte contrattuale della società di locazione finanziaria.

Tale risultato appare contrario all'obiettivo dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, cioè l'imposizione di tutto ciò che costituisce la contropartita ottenuta o da ottenere da parte dell'utilizzatore (...).

Quanto al secondo criterio, il giudice nazionale, nell'ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti (citata sentenza *Halifax*, punto 81), essendo tali elementi idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia.

Occorre quindi risolvere la seconda questione dichiarando che è compito del giudice del rinvio determinare, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla presente sentenza se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, operazioni come quelle controverse nella causa principale possano essere considerate rientranti in una pratica abusiva ai sensi della sesta direttiva”.

In primo luogo, si addivene alla **nozione di abuso del diritto** per mezzo di una **interpretazione dei principi generali dell'ordinamento comunitario**.

In altri termini, pur non essendo presente una **clausola generale antiabuso codificata nel diritto comunitario**, il giudice, ai fini della corretta applicazione delle norme comunitarie, può, in ipotesi di uso anormale del diritto del titolare, reputarlo come comportamento abusivo. Infatti, in ambito fiscale, l'uso formalmente corretto di un diritto al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio d'imposta, come nei casi sopra citati, è valutato, caso per caso, come abuso del diritto.

In secondo luogo, data la connotazione pretoria dell'istituto, si conferma l'**immanenza del divieto di abuso del diritto nell'ordinamento comunitario**.

Tuttavia la Corte di Giustizia va oltre.

Con un'altra pronuncia in materia di Iva, chiarisce **alcuni aspetti fondamentali del comportamento abusivo**. È il caso della sentenza *Olimpiclub*²⁷.

È utile ripercorrere brevemente i fatti su cui si fonda la decisione dei Giudici comunitari.

Nel 1992, l'Amministrazione finanziaria Italiana ha effettuato verifiche concernenti un comodato ed è giunta alla conclusione che le parti di tale contratto, mediante un atto formalmente lecito, avevano perseguito, in realtà, esclusivamente il fine di eludere la legge per conseguire un vantaggio fiscale.

Così, l'*Olimpiclub* avrebbe trasferito ad un'associazione non avente fini di lucro tutte le incombenze amministrative e gestionali del complesso sportivo interessato, pur beneficiando del reddito prodotto da tale associazione sotto forma di quote associative versate dai membri della medesima e, a tale titolo, non soggette ad Iva.

Avendo pertanto ritenuto che il contratto di comodato fosse inopponibile, l'Amministrazione finanziaria ha attribuito all'*Olimpiclub* tutto il reddito lordo prodotto dall'Associazione durante gli anni oggetto del controllo fiscale e ha rettificato, di conseguenza, con quattro avvisi di rettifica, le dichiarazioni dell'Iva presentate dall'*Olimpiclub* per le annualità fiscali 1988-1991.

²⁷ CGCE, 21 febbraio 2008, C-425/2006, in www.italgiure.giustizia.it, Centro Elettronico di Documentazione e in banca dati "fisconline".

²⁸ CGCE 3 settembre 2009, C-02/08, in www.italgiure.giustizia.it, Centro Elettronico di Documentazione e in banca dati "fisconline".

L'*Olimpiclub* ha proposto ricorso avverso tali avvisi di rettifica dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma la quale ha accolto tale ricorso, dichiarando che l'Amministrazione fiscale aveva erroneamente vanificato gli effetti giuridici del contratto di comodato, poiché non aveva dimostrato l'esistenza di un accordo fraudolento.

L'Amministrazione finanziaria ha interposto appello avverso tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale l'ha confermata.

Secondo tale giudice, l'Amministrazione finanziaria non aveva dimostrato l'esistenza di un intento fraudolento delle due parti che avevano stipulato il comodato, posto che le ragioni che le avevano indotte a stipularlo potevano legittimamente essere individuate nell'antieconomicità della gestione diretta di attività essenzialmente sportive da parte di una società commerciale. L'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso per cassazione avverso tale ultima decisione. Intervenuto, nelle more, il fallimento dell'*Olimpiclub*, il curatore fallimentare si è costituito in giudizio nel procedimento per cassazione in qualità di resistente.

Nell'ambito di tale procedimento, il curatore ha fatto valere due sentenze della Commissione tributaria regionale del Lazio, passate in giudicato, e aventi ad oggetto avvisi di rettifica in materia di Iva redatti in seguito al medesimo controllo fiscale riguardante l'*Olimpiclub*, ma concernenti altre annualità fiscali.

Anche se tali sentenze si riferivano a periodi d'imposta diversi, gli accertamenti ivi operati, nonché la soluzione adottata, sarebbero diventati vincolanti nella causa principale, in virtù dell'art. 2909 del codice civile che sancisce il principio dell'autorità di cosa giudicata.

Risulta dalla decisione di rinvio che, in materia fiscale, i giudici italiani, interpretando l'art. 2909 del codice civile, sono restati a lungo ancorati al cosiddetto principio della frammentazione dei giudicati, in base al quale ogni annualità fiscale conserva la propria autonomia rispetto alle altre ed è oggetto, tra contribuente e fisco, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi alle annualità precedenti e successive, per cui, qualora le controversie vertenti su annualità diverse di una medesima imposta (pur riguardando questioni analoghe) siano decise con sentenze separate, ciascuna controversia conserva la propria autonomia e la decisione che vi pone fine non ha alcuna autorità di giudicato nei confronti delle controversie afferenti ad altre annualità fiscali. Le annualità citate potrebbero essere,

pertanto, coperte dal giudicato sostanziale come prescrive l'art. 2909 del codice civile.

Tuttavia, non essendo pacifica la questione, tale dubbio interpretativo ha indotto la Corte di Cas-

azione a rinviare alla Corte di Giustizia la controversa questione di diritto.

I giudici comunitari, preliminarmente, hanno osservato che:

“(n)ella fattispecie si pone, più in particolare, la questione se l'interpretazione del principio dell'autorità di cosa giudicata cui fa riferimento il giudice del rinvio, secondo cui, nelle controversie in materia fiscale, la cosa giudicata in una determinata causa, in quanto verte su un punto fondamentale comune ad altre cause, ha, su tale punto, una portata vincolante, anche se gli accertamenti operati in tale occasione si riferiscono ad un periodo d'imposta diverso, sia compatibile con il principio di effettività.

A tal riguardo, occorre ricordare che la Corte ha già affermato che ciascun caso in cui si pone la questione se una norma processuale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto comunitario dev'essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta norma nell'insieme del procedimento, dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso, dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali. Sotto tale profilo si devono considerare, se necessario, i principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento (...).

Occorre dunque esaminare più in particolare se l'interpretazione soprammenzionata dell'art. 2909 del codice civile possa essere giustificata alla luce della salvaguardia del principio della certezza del diritto, tenuto conto delle conseguenze che ne derivano per l'applicazione del diritto comunitario”.

Con tali premesse, la Corte, facendo proprie le osservazioni contenute nella sentenza *Halifax*, ha riconfermato l'**immanenza del divieto di abuso del diritto in materia fiscale**. Esso, infatti, viene ancora una volta elevato a categoria generale dell'ordinamento.

Non può impedire il contrasto di pratiche abusive, in ambito fiscale, l'applicazione rigorosa del giudicato sostanziale esterno prescritto dall'art. 2909 del codice civile, limitando così il **principio di effettività del diritto comunitario**. I giudici, infatti hanno affermato che:

“occorre risolvere la questione proposta nel senso che il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'IVA concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta”.

La **nozione di abuso del diritto in ambito comunitario** è stata confermata da un'altra pronuncia dei giudici comunitari nel 2010²⁹.

La Corte sulla scorta dell'orientamento già espresso nelle sentenze *Halifax* e *Part Service* ha affermato che:

“(c)on la sua quarta questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, quale sia la ridefinizione appropriata delle operazioni controverse nella causa principale se esse o una parte di esse dovessero costituire una pratica abusiva.

A tale proposito si deve rammentare che, qualora si accerti l'esistenza di una pratica abusiva, le operazioni implicate in quest'ultima devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che hanno fondato tale pratica abusiva (...).

In primo luogo, spetta dunque al giudice del rinvio determinare, in base alle indicazioni fornite in risposta alla prima e alla seconda questione, se taluni elementi delle operazioni di leasing di cui trattasi nella causa principale possano fondare una pratica abusiva.

In caso di soluzione affermativa spetterebbe, in secondo luogo, a tale giudice ridefinire tali operazioni in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza gli elementi che hanno fondato tale pratica abusiva.

Quindi, nell'ipotesi in cui il giudice del rinvio giungesse alla conclusione che alcune delle condizioni contrattuali relative alle operazioni di leasing controverse nella causa principale e/o l'intervento della

Suas in tali operazioni costituiscono una pratica abusiva, tale giudice dovrebbe ridefinire le citate operazioni senza tener conto dell'esistenza della Suas e/o modificando o disapplicando tali condizioni contrattuali.

In tale contesto, la ridefinizione operata da detto giudice non deve eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi (...).

Si deve pertanto risolvere la quarta questione dichiarando che, se talune condizioni contrattuali relative alle operazioni di leasing controverse nella causa principale e/o il coinvolgimento di una società terza intermediaria in tali operazioni costituiscono una pratica abusiva, dette operazioni devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita in assenza degli elementi di tali condizioni contrattuali che hanno natura abusiva e/o senza il coinvolgimento di tale società”.

I giudici comunitari osservano, nella causa esaminata, che l'**uso formalmente lecito di strumenti giuridici** da parte del contribuente non esime il giudice di merito dal disconoscere gli effetti dei medesimi atti ai fini fiscali quando si accerti che uno degli scopi principali sia un indebito vantaggio fiscale. Peraltro, la Corte ha attribuito al giudice di merito il potere di ridefinire e ristabilire le condizioni contrattuali, sterilizzando le pratiche abusive.

La pronuncia in esame evidenzia un ulteriore consolidamento della giurisprudenza comunitaria in materia di **pratiche abusive** nel comparto fiscale e l'estensione dei poteri del giudice di merito nel contrastare i fenomeni elusivi.

I confini del **comportamento abusivo** ai fini fiscali, fin qui tracciato, sono stati ulteriormente precisati, questa volta a favore del contribuente con un'altra recente sentenza. Si tratta della sent. C-277/09³⁰.

La controversia aveva ad oggetto le detrazioni Iva

assolte a monte per l'acquisto di beni strumentali effettuati da una società tedesca nel Regno Unito e successivamente concessi in *leasing* a società residenti in quest'ultimo paese. Tali prestazioni non sono state assoggettate ad Iva giacché, secondo l'Amministrazione finanziaria inglese, in base alla legge nazionale, erano rilevanti nel paese di residenza della società. Tuttavia, la società in questione non aveva scontato l'Iva nemmeno nel paese di residenza (Germania) poiché, secondo la normativa di tale Stato membro, le medesime operazioni dovevano essere assoggettate al regime fiscale del paese nel quale avveniva la cessione dei beni e servizi, cioè Regno Unito.

L'Amministrazione finanziaria aveva, in sostanza, contestato alla società un indebito vantaggio fiscale per la diversa e contrastante nozione di base imponibile fornita dalle diverse normative nazionali in materia di Iva.

In questo senso, la Corte di Giustizia ha risolto la questione di diritto affermando che:

“la seconda, terza e quarta questione pregiudiziale devono essere risolte nel senso che il principio del divieto di pratiche abusive non osta, in circostanze come quelle oggetto della causa principale, in cui un'impresa stabilita in uno Stato membro decide di effettuare, tramite la propria controllata stabilita in un altro Stato membro, operazioni di leasing su beni ad una società terza stabilita nel primo Stato membro, al fine di evitare l'applicazione dell'IVA sui canoni relativi a tali operazioni, ove queste sono qualificate, nel primo Stato membro, come prestazioni di servizi di locazione effettuate nel secondo Stato membro e invece, in questo secondo Stato membro, come cessioni di beni effettuate nel primo Stato membro, al diritto alla detrazione dell'IVA sancito dall'art. 17, n. 3, lett. a), della direttiva”³¹.

La rassegna giurisprudenziale analizzata mostra l'evoluzione della nozione dell'abuso del diritto in ogni settore dell'ordinamento comunita-

rio³², ivi compreso quello tributario, e i criteri direttivi per contrastarlo.

L'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia ha influenzato in modo decisivo la giurisprudenza nazionale riguardo al contrasto al fenomeno dell'abuso del diritto e ai criteri distintivi per la sua individuazione.

²⁹ Sent. 22 dicembre 2010, C-103/09, in *www.italgiure.giustizia.it*, Centro Elettronico di Documentazione e in banca dati “fisconline”.

³⁰ Sent. 22 dicembre 2010, C-277/09, in *www.italgiure.giustizia.it*, Centro Elettronico di Documentazione e in banca dati “fisconline”.

³¹ Cfr. R. Portale-G. Romano, *Leggi Iva diverse non creano “abuso”*, in *Norme e tributi* del 23 dicembre 2010.

³² Si veda al riguardo E. De Mita, *Seguire la UE travolge anche il giudicato*, in *Norme e tributi*, 22 agosto 2010.