



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia CE

La giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di imposte dirette

Fabio Aramini, Partner, Studio CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni



Indice

- **Rilevanza delle sentenze della Corte di Giustizia**
- Il concetto di abuso del diritto nelle **imposte dirette**
- **Confronto** tra principi sanciti dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione



14.12.00 – C-110/99 Emsland-Stärke

“La constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, **da una parte**, un insieme di **circostanze oggettive** dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, **l'obiettivo** perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto” (52)

“Essa richiede, **d'altra parte**, un **elemento soggettivo** che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria **mediante** la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento” (53)



14.12.00 – C-110/99 **Emsland-Stärke**

“La constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, **da una parte**, un insieme di **circostanze oggettive** dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, **l'obiettivo** perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto” (52)

21.2.06 – C-255/02 **Halifax**

“... 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 ” (74)



14.12.00 – C-110/99 Emsland-Stärke

“Essa richiede, **d'altra parte**, un **elemento soggettivo** che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria **mediante** la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento” (53)

21.2.06 – C-255/02 Halifax

“**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” (75)

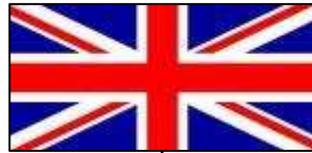


Halifax ed Emsland-Stärke a confronto

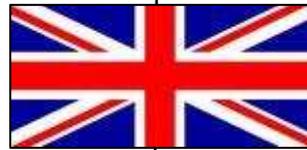
- Mancato riferimento alle “**creazioni artificiali**” → **diversa definizione?**
- Lo scopo è essenzialmente l’ottenimento di un vantaggio fiscale
 - Halifax: deve altresì risultare da un insieme di **elementi oggettivi**
 - Carattere fittizio e nessi giuridici, economici e sociali tra gli operatori
 - Emsland-Stärke → **elemento soggettivo** → **diversa definizione?**
 - Esiste già nella sentenza passata un approccio oggettivo
 - » “*L’esistenza di un simile elemento soggettivo può essere dimostrata, in particolare, dalla prova di una collusione tra l’esportatore comunitario... e l’importatore*” (59)
 - » Esempio: rivendita a soggetto collegato al cessionario nello stesso Paese (60)



12.9.06 – C-196/04 *Cadbury Schweppes*



CS Ltd



CS Overseas



CS Treasury Service



CS Treasury
International



12.9.06 – C-196/04 *Cadbury Schweppes*

- La constatazione dell'esistenza di una **costruzione di puro artificio** richiede (64)
 - Elemento soggettivo → scopo fiscale
 - Elementi oggettivi → l'obiettivo della norma è stato distorto
 - → Richiamo HS e Halifax
- **Obiettivo della libertà di stabilimento (52 e ss.)**
 - **Interpenetrazione economica**
 - Partecipare in maniera **stabile e continuativa** alla vita economica di uno SM

*“Perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione... deve avere lo scopo specifico di ostacolare... **costruzioni puramente artificiose**, prive di **effettività economica** e finalizzate ad **eludere** la normale imposta sugli utili...” (55)*



12.9.06 – C-196/04 *Cadbury Schweppes*

- **Proporzionalità**
 - Implica l'esercizio di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata e presuppone un **insediamento effettivo**
 - Verifica di elemento oggettivi quali presenza fisica, locali, attrezzature (67 e 68)
 - Se manca esercizio di attività economica → costruzione di puro artificio
 - » Società fantasma
 - » Società schermo



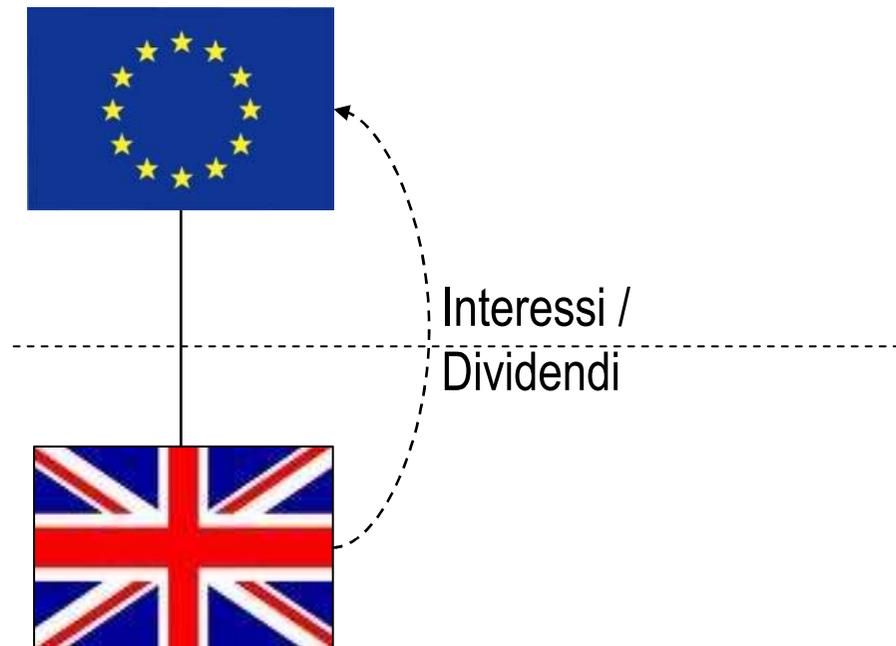
Corte di Giustizia vs. Corte di Cassazione

- **Stesso concetto di abuso del diritto nelle imposte dirette ed indirette**
 - Presupposto soggettivo
 - Presupposti oggettivi
- **Mancato riferimento ai presupposti oggettivi da parte della Cassazione?**
 - Possibili conseguenze?
 - Quando la norma (o interpretazione) anti abuso nazionale colpisce, in chiave anti abuso, fenomeni di “localizzazione” il riferimento è alla **attività economica**
 - Es. società italiana trasferisce tutte o parte delle sue attività in Irlanda a scopo fiscale
 - » Nessun riferimento al mercato di sbocco
 - **Attenzione!** Non chiara applicazione nel caso di *Holding, IP e Finance companies*



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

13.3.07 – C-524/04 *Thin cap*





13.3.07 – C-524/04 *Thin cap*

*“Perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione... deve avere lo scopo specifico di ostacolare... **costruzioni puramente artificiose**, prive di **effettività economica** e finalizzate ad **eludere** la normale imposta sugli utili...” (74)*
→ Richiamo a CS (55)

- **Presupposto soggettivo (scopo fiscale) → Rispetto del valore normale (81)**
 - **Elemento oggettivo e verificabile** per stabilire se la transazione rappresenti in tutto o in parte una costruzione di puro artificio finalizzata a sottrarre l'impresa alla legislazione fiscale di uno Stato membro
- **Proporzionalità**
 - Possibilità di fornire la prova contraria senza eccessivi oneri (82)
 - Riqualficazione limitata alla parte eccedente il valore normale (83)



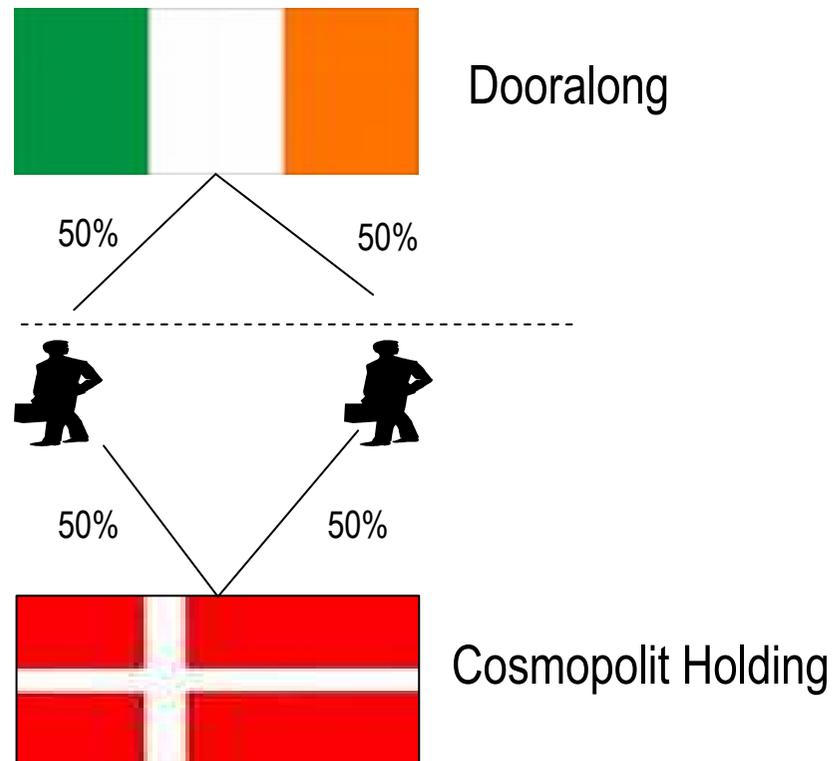
Corte di Giustizia vs. Corte di Cassazione (2)

- Quando la norma (o interpretazione) anti abuso nazionale colpisce, in chiave anti abuso, “transazioni” il riferimento è al valore normale
 - Inversione dell’onere della prova da parte della Cassazione
 - Prova basata su elementi oggettivi è accettabile
- **Principio di proporzionalità? e/o di certezza del diritto comunitario?**
 - Concetto di abuso introdotto in Cassazione?
 - Possibilità di fornire la prova contraria senza eccessivi oneri (82)
- Giurisprudenza della Corte di Giustizia
 - Interpretazione della Corte di Giustizia dovrà evolversi ulteriormente



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

5.7.07 – C-325/05 **Kofoed**





5.7.07 – C-325/05 **Kofoed**

*“purché la situazione giuridica derivante dai provvedimenti nazionali di trasposizione **sia sufficientemente precisa e chiara** per consentire ai singoli interessati di conoscere la portata dei loro diritti e obblighi, la trasposizione di una direttiva nel diritto interno non esige necessariamente un’azione legislativa in ciascuno Stato membro... per la trasposizione di una direttiva può essere sufficiente... un contesto normativo generale di modo che non è necessaria una formale ed esplicita riproduzione delle disposizioni nazionali” (44)*

*“spetta... al giudice del rinvio esaminare se nel... esiste una disposizione o un **principio generale** sulla cui base l’abuso del diritto è vietato...” (45)*



Corte di Giustizia vs. Corte di Cassazione (3)

- In relazione al comparto delle imposte dirette (non armonizzato) non esiste nel diritto comunitario una clausola generale antiabuso direttamente applicabile nell'ordinamento interno
- Sentenze 8772 e 10257 vs. 30055, 30056 e 30057 del 2008



Conclusioni: differenze tra Corte di Giustizia vs. Corte di Cassazione

- In merito ai **presupposti oggettivi**
 - Anche transazioni aventi lo scopo solo fiscale devono essere accettate
- In merito al **presupposto soggettivo**
 - Onere della prova non deve trasformarsi nella valutazione soggettiva delle intenzioni del contribuente
- In merito alla **proporzionalità** e **certezza** del diritto
 - Possibilità di sollevare il concetto di abuso in Cassazione