

**Alma Mater Studiorum – Università di Bologna**



**DOTTORATO DI RICERCA IN**

**Diritto Tributario Europeo**

**Ciclo XXIV**

**Settore scientifico-disciplinare di afferenza: IUS-12**

**L'elusione fiscale nell'IVA e l'antielusione  
nell'esperienza comunitaria e nazionale in Europa**

Presentata da: Wuyao Weng (翁武耀)

**Coordinatore Dottorato**

Ch.mo Prof.

Adriano Di Pietro

**Relatore**

Ch.mo Prof.

Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2012

## Sommario

Introduzione.....	8
-------------------	---

### **Capitolo I : L'elusione fiscale e l'elusione IVA**

#### **Sezione I : La definizione dell'elusione fiscale**

1. fenomeno elusivo.....	20
2. elusione fiscale: un'analisi qualitativa.....	23
2.1. elusione fiscale, risparmio d'imposta, evasione fiscale e simulazione.....	24
2.1.1. elusione fiscale contro risparmio d'imposta (e pianificazione fiscale).....	25
2.1.2. elusione fiscale contro evasione fiscale ( e frode fiscale).....	36
2.1.3. elusione fiscale contro simulazione.....	39
2.2. elusione fiscale, frode alla legge ed abuso del diritto.....	40
2.2.1. elusione fiscale e frode alle legge ( <i>fraus legi</i> ).....	41
2.2.2. elusione fiscale ed abuso del diritto.....	48
2.2.3. brevi considerazioni: il rapporto tra frode alla legge ed abuso del diritto nell'elusione fiscale.....	56
2.3. conclusione: la definizione dell'elusione fiscale.....	59

#### **Sezione II : l'IVA e l'elusione IVA**

1. introduzione.....	64
2. sistema comune dell'IVA nell'UE e caratteristiche dell'IVA comunitaria...67	
2.1. contesto storico relativo all'introduzione del sistema comune dell'IVA..67	
2.2. sistema comune dell'IVA dell'Unione europea: sintesi della Direttiva 2006/112/CE.....	69
2.3. brevi conclusioni: le caratteristiche dell'IVA comunitaria.....	78

3. definizione dell'elusione IVA: una nozione specifica e subordinata dell'elusione fiscale.....	79
3.1. aspetti di particolare interesse ai fini della definizione dell'elusione IVA.....	80
3.1.1. moventi dei soggetti passivi per commettere l'elusione IVA.....	80
3.1.2. funzioni dell'IVA come un'imposta armonizzata al livello comunitario.....	84
3.1.3. capacità contributiva e l'IVA.....	87
3.1.4. avveramento dei presupposti dell'IVA: un ricorso ai criteri oggettivi.....	90
3.1.5. specifico meccanismo applicativo dell'IVA: detrazione delle imposte a monte ai certi condizioni.....	94
3.2. conclusione: la nozione specifica dell'elusione IVA.....	99
3.3. cenni introduttivi sui confini tra elusione IVA, risparmio IVA (lecito) ed evasione IVA.....	101
3.3.1. elusione IVA contro risparmio IVA (lecito).....	101
3.3.2. elusione IVA contro evasione IVA (frodi IVA).....	107
4. principi e metodologie dell'elusione IVA.....	111
4.1. principi dell'elusione IVA.....	111
4.2. metodologie dell'elusione IVA.....	114

## **Capitolo II : l'antielusione e l'antielusione IVA**

### **Sezione I : le considerazioni generali dell'antielusione**

1. attributo giuridico dell'elusione fiscale: sottolineatura della censurabilità dell'elusione.....	124
---	-----

2. panorama degli strumenti antielusivi: le risposte governative all’elusione fiscale.....	127
2.1. strumenti antielusivi tradizionali o fondamentali.....	128
2.1.1. correzione normativa.....	129
2.1.2. presunzione legale.....	131
2.1.3. interpretazione antielusiva.....	138
2.2. strumenti antielusivi non tradizionali o fondamentali.....	151
2.2.1. norme specifiche antielusive.....	152
2.2.2. norma generale antielusiva.....	156

**Sezione II : l’antielusione IVA: la presentazione riassuntiva delle esperienze nell’ordinamento comunitario e negli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri dell’UE**

1. introduzione: la sfida dell’UE nell’antielusione IVA.....	163
2. esperienze relative all’antielusione IVA nell’ordinamento comunitario....	166
2.1. analisi semplice della specificità, dovuta all’impatto del diritto comunitario, dell’antielusione IVA.....	166
2.2. antielusione IVA nelle Direttive IVA e altri atti comunitari.....	168
2.2.1. status quo della normativa connessa all’elusione nella Direttiva 2006/112/CE.....	168
2.2.2. commenti sulla normativa che riguarda l’elusione nella Direttiva 2006.....	171
2.3. ruolo della Corte di Giustizia e antielusione IVA nelle giurisprudenze della Corte di Giustizia.....	176
2.3.1. ruolo della Corte di Giustizia e l’efficacia delle fonti giurisprudenziali.....	176
2.3.2. antielusione IVA nelle giurisprudenze della Corte di Giustizia.....	180

3. esperienze negli ordinamenti interni degli alcuni principi Stati membri.....	183
3.1. esperienze degli Stati membri muniti di un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva: Germania, Francia e Spagna.....	185
3.2. esperienze degli Stati membri non muniti di un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva: Italia, Regno Unito e Paesi Bassi.....	191
3.3. esperienze specifiche degli altri stati membri: Belgio.....	196

### **Capitolo III : l'applicazione nel profilo sostanziale delle soluzioni antielusive IVA**

#### **Sezione I: la norma antielusiva generale basata sul principio di divieto dell'abuso del diritto**

1. Rievocazione del cammino sull'affermazione da parte di giurisprudenze comunitari del principio dell'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario e nell'ambito tributario.....	198
2. parametri applicativi del principio antiabusivo: una disamina sul principio Halifax.....	207
2.1. giurisprudenze comunitarie riguardanti l'aggressiva pianificazione IVA che precedono la sentenza Halifax.....	207
2.2. presentazione di fonte, fatti e contesto normativo del caso Halifax e altri due casi riuniti al caso Halifax.....	210
2.3. accertamento dell'abuso del diritto nell'ambito dell'IVA nella sentenza Halifax.....	216
2.3.1. affermazione espressa dell'applicabilità del principio antilusivo al settore dell'IVA.....	217
2.3.2. parametri applicativi del principio antiabusivo: il primo requisito per integrare abuso IVA.....	218
2.3.3. parametri applicativi del principio antiabusivo: il secondo requisito per	

integrare abuso IVA.....	223
2.3.4. conclusioni brevi relativi all'originalità e innovazione della sentenza Halifax.....	229
3. osservazione del ruolo del principio Halifax: la clausola generale antielusiva non scritta nel sistema comune dell'IVA.....	232

**Sezione II: la considerazione delle altre soluzioni antielusive applicabili nell'IVA: da correzioni normative a clausole antielusive specifiche**

1. necessità e possibilità di introdurre altre certi soluzioni antielusive nel sistema comune IVA.....	236
2. riflessioni sul regime di esenzioni dall'IVA.....	238
3. considerazioni della correzione normativa ed introduzione di norme antielusive specifiche.....	241
3.1. negozi traslativi.....	242
3.1.1. conversione d'acquisto a locazione: assoggettamento ad IVA o l'esclusione dal diritto alla detrazione; segue: tassazione secondo il valore normale.....	242
3.1.2. conversione da vendita a conferimento o cessione d'azienda: assoggettamento ad IVA o l'esclusione dal diritto alla detrazione.....	250
3.2. gruppo IVA.....	253
3.2.1. le conseguenze tributarie e i vantaggi dell'adozione del regime del gruppo IVA.....	254
3.2.2. considerazione sulle soluzioni per affrontare le elusioni IVA concernenti il gruppo IVA; segue: gli schemi dell'elusione IVA mediante l'esercizio del gruppo IVA; Segue: le soluzioni per affrontare le elusioni IVA mediante l'esercizio del gruppo IVA.....	257

**Capitolo IV: la riflessione sulle questioni nell'attuazione dell'antielusione IVA**

**Sezione I: i limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA: aspetti sostanziali e procedurali**

1. introduzione.....	266
----------------------	-----

2. limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA: aspetti sostanziali.....	267
2.1. principio della certezza giuridica.....	267
2.2. principio dell'autonomia contrattuale e principio della neutralità.....	269
2.3. principio della proporzionalità.....	271
2.4. riflessioni sull'adozione delle soluzioni antielusive IVA al vaglio dei relativi principi in esame.....	274
2.4.1. disposizione generale antielusiva.....	275
2.4.2. correzione normativa ed interpretazione antielusiva delle norme tributarie.....	278
2.4.3. presunzioni legali antielusive e clausole antielusive specifiche.....	281
3. limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA: aspetti procedurali.....	284
3.1. onere di prova.....	286
3.1.1. onere di prova nell'applicazione della norma generale antielusiva....	286
3.1.2. onere di prova nell'applicazione delle norme specifiche antielusive...287	
3.2. obblighi di rilevazione e interpello.....	289
3.2.1. obblighi di rilevazione degli schemi di pianificazione IVA (facendo riferimento all'esperienza britannica).....	289
3.2.2. interpello (facendo riferimento all'esperienza italiana).....	295

## **Sezione II: gli effetti dell'antielusione IVA e riflessione sulla sanzionabilità o**

### **meno dell'elusione IVA**

1. introduzione breve.....	298
2. effetti dell'antielusione IVA.....	299
2.1. da riqualificazione all'irrilevanza fiscale delle operazioni.....	299
2.2. disconoscimento di vantaggio tributario nell'antielusione IVA.....	301
3. riflessione sulla sanzionabilità o meno dell'elusione IVA.....	304
3.1. considerazione generale sulla punibilità o meno dell'elusione fiscale (facendo riferimento all'esperienza italiana).....	304
3.2. esame della punibilità o meno dell'elusione IVA facendo ricorso al	

principio antiabuso.....	306
--------------------------	-----

**Capitolo V (Conclusioni) : l'analisi dell'utilizzabilità per la Cina delle esperienze europee in tema dell'antielusione IVA e le proposte relative al perfezionamento delle soluzioni antielusive IVA nell'ordinamento tributario cinese**

1. introduzione breve.....	309
2. principali regimi attuali dell'IVA cinese.....	310
2.1. evoluzione dell'IVA cinese: cammino delle riforme delle legislazioni relative all'IVA e la riforma perdurante dell'IVA verso il modello moderno.....	310
2.2. principali regimi attuali dell'IVA cinese: trasformazione in corso da un sistema impuro a quello puro.....	312
2.3. Conclusioni relative alle caratteristiche dell'IVA Cinese.....	324
3. elusione IVA ed antielusione IVA nel sistema fiscale cinese.....	325
3.1. esame generale dell'elusione fiscale nella dottrina cinese: le rilevanti differenze rispetto alle esperienze europee in materia.....	325
3.2. elusione IVA nel sistema fiscale cinese.....	329
3.3. antielusione IVA nel sistema fiscale cinese.....	338
3.3.1. status quo dell'antielusione.....	338
3.3.2. commento sullo status quo dell'antielusione e antielusione IVA.....	342
4. proposte relative al perfezionamento delle soluzioni antielusive IVA nell'ordinamento tributario cinese.....	347

**Bibliografia**

Parte I (italiana e inglese).....	352
Parte II (cinese).....	364

## **Introduzione**

Il tributo è un onere sul contribuente. Benché sia stato sempre dichiarato tradizionalmente che l'obbligo tributario è un obbligo legale e coercitivo, i contribuenti a razionalità economica tentano sempre di ridurlo o persino evitarlo. Proprio perciò, l'elusione fiscale, tra l'altro, costituisce sempre un problema scottante che i vari Stati sono costretti a fronteggiare, tenuto conto dei danni gravi che l'elusione fiscale può portare non solo agli interessi degli erari statali ma anche agli altri interessi sociali come l'equa ripartizione del carico fiscale. Non fa l'eccezione la Cina che ha bisogno di riformare ulteriormente il suo sistema fiscale nel contesto dell'approfondimento della riforma economica.

Però, è anche un fenomeno comune mondialmente che la reazione degli Stati all'elusione fiscale varia da settore a settore delle imposte: in genere, le legislazioni, giurisprudenze e dottrine nell'ambito dell'antielusione mettono meno attenzioni sulle imposte indirette, tra cui l'IVA è più rilevante, di quelle sulle imposte dirette. A tale aspetto, altrettanto non fa l'eccezione la Cina che nei ultimi 32 anni (da quando la Cina cominciava ad istituire il sistema fiscale coerente con il sistema dell'economia di mercato) ha dedicato quasi tutti i suoi sforzi in materia al settore d'imposta sui redditi.

Non è esagerato dire che i progressi della ricerca dedicata all'antielusione nel settore d'imposta sui redditi in Cina sono abbastanza abbondanti e al livello del diritto positivo, sono stati formati un sistema di controllo ai fini dell'antielusione e un sistema normativo relativamente completo relativo all'antielusione. Per esempio, nella legge nuova d'imposta dei redditi delle società che è andata in vigore dal primo gennaio del 2008 è già previsto un pacchetto delle misure dell'antielusione (orientate agli standard internazionali) che riguardano il rapporto delle transazioni tra le parti correlate, il controllo dei documenti contemporanei, la sottocapitalizzazione, il prezzi di trasferimento, il *controlled foreign company* (CFC rules), e la norma antielusiva generale (GAAR). Diversamente, non ci si tiene tanto alla ricerca dell'antielusione nel

settore dell'IVA ed non vi sono delle valide misure antielusive nelle legislazioni (né l'efficace pratica nella prassi amministrativa), meno che mai nelle giurisprudenze tributarie a causa del fatto che alla giurisprudenza cinese assai manca la creatività o lo spirito d'intervento nell'ambito della tassazione, benché l'IVA abbia un'importanza notevole nel sistema fiscale cinese, posto che il percento dei gettiti fiscali a titolo dell'IVA nei gettiti fiscali totali è più alto del quello a titolo di qualsiasi imposta diversa dall'IVA<sup>1</sup>, e le elusioni fiscali nell'IVA abbiano generato la ragguardevole perdita dei gettiti fiscali e provocato le distorsioni in grado di nuocere alla concorrenza equa nel mercato. Inoltre, va indicato che nel complesso, i principali problemi delle legislazioni antielusive cinesi sono che attualmente nelle operative normative antielusive cinesi non esiste una espressa definizione dell'elusione fiscale e manca l'attenzione necessaria da mettersi sugli danni che l'applicazione delle misure antielusive potrebbe portare agli interessi privati del contribuente.

È naturale che proprio per la crescente diffusione dei fenomeni dell'elusione IVA (quale un nuovo problema da risolvere con particolari attenzioni), l'insufficienza dei corrispondenti riscontri ai fini dell'antielusione IVA provenienti dalle legislazioni e la carenza di giurisprudenze in materia in Cina<sup>2</sup> hanno spinto o dovrebbero spingere agli studiosi cinesi di ricercare le esperienze al riguardo dei paesi stranieri ove l'IVA si è stata applicata (relativamente) naturalmente, di cui le esperienze comunitaria e nazionali in Europa in cui l'IVA moderna ha origine (in 1954 l'IVA è introdotta per la prima volta in Francia e in 1967 è introdotta in tutti gli Stati Membri dell'allora Comunità Economica Europea) costituiscono un oggetto ideale della ricerca, nel contesto che in Cina la perdurante riforma dell'IVA è stata e sarà sempre orientata al modello moderno dell'IVA, compreso quello comunitario dell'EU sotto i tanti

---

<sup>1</sup> Secondo i dati emessi dall'Amministrazione tributaria di Stato delle Cina, i gettiti fiscali semestrali da gennaio a luglio nel 2010 a titolo dell'IVA non compresa l'IVA riscossa nell'importazione rappresentano il 26.9% dei gettiti totali fiscali, quelli a titolo dell'IRES rappresentano il 20.9%, quelli a titolo dell'imposta sul business rappresentano il 14.9%, quelli a titolo dell'accisa non compresa l'accisa riscossa nell'importazione rappresentano l'8.1% e quelli a titolo dell'IREPF rappresentano il 6.8%. si vade: <http://cfi.cn/p20100731000334.html>

<sup>2</sup> Attualmente, nel sistema fiscale cinese, un'unica norma rilevante per combattere l'elusione IVA che è prevista sia dalla legge relativa all'amministrazione della riscossione delle imposte a portata generale sia dalla normativa basilare dell'IVA è che ove è basso ovviamente, senza ragione giusta, il prezzo delle transazioni o della cessione beni (e della prestazione dei servizi imponibili) determinato dai soggetti passivi, il fisco ha la competenza di accertare l'importo di vendita.

sostanziali profili, in modo che siffatta ricerca, a sua volta, possa spingere lo sviluppo delle legislazioni o giurisprudenze cinesi nell'ambito dell'antielusione IVA.

Infatti, sotto tanti aspetti le esperienze europee nell'ambito dell'antielusione IVA sono utilizzabili per la Cina, nel senso che la Cina (comepresa la dottrina cinese del diritto tributario) potrebbe e dovrebbe prenderle come riferimento qualora attualmente la Cina necessita degli sforzi tesi a perfezionare le misure antielusive e i regimi ad esse correlati nell'ambito dell'antielusione IVA. Certo, prima di rilevare questi aspetti, va sottolineato che il sistema comune dell'IVA è vulnerabile all'elusione per la sua complessità, e negli ultimi dieci anni, l'UE e gli alcuni Stati Membri hanno dichiarato di volta in volta l'esigenza specifica di lottare contro i fenomeni elusivi nell'ambito dell'IVA comunitaria, quale un'imposta armonizzata tra i diversi Stati Membri, nella consapevolezza del problema serio della diffusione dei fenomeni dell'elusione IVA nell'UE (nei loro propri ordinamenti). Inoltre, è senza dubbio che la lotta contro ogni possibile elusione ed abuso nell'ambito dell'IVA è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Direttiva IVA comunitaria. Di conseguenza, ci sono già state alcune efficaci soluzioni antielusive, in materia dell'IVA, operative sia nell'ordinamento comunitario sia negli ordinamenti interni degli Stati Membri.

Detto questo, per meglio comprendere queste soluzioni antielusive europee in materia dell'IVA, naturalmente ci viene subito in mente una questione fondamentale relativa alla definizione generale dell'elusione fiscale nell'esperienza europea. Si tratta di una questione molto importante anche dal punto di vista di distinguere l'elusione fiscale dagli altri relativi concetti, come il risparmio d'imposta (lecito), l'evasione fiscale e la simulazione, in particolare dal risparmio d'imposta (lecito), visto che negli ordinamenti comunitari e nazionali è stato diffusamente e espressamente riconosciuto il diritto o la libertà per il contribuente di porre in essere la sua attività economica nella forma che risulti meno oneroso fiscalmente. Certo, siffatta definizione generale dell'elusione fiscale varia a seconda dei paesi o ordinamenti o dei settori tributari sotto il profilo delle sfumature, e uno dei vari fattori che concorrono a formare tale fenomeno è che le diverse teorie, come la frode alla

legge e l'abuso del diritto nel continente europeo (*substance over form* nei paesi di *common law*)<sup>3</sup>, sono utilizzate per definire l'elusione fiscale quale una nozione non propria giuridica e stabilita nel diritto positivo. Infatti, l'abuso del diritto o la frode alla legge impregna e connota l'elusione fiscale, e in altri termini, l'elusione fiscale può essere vista come nozione simmetrica dell'abuso del diritto (in materia tributaria) o della frode alla legge (tributaria). Nonostante ciò, è ancora possibile creare una nozione unitaria dell'elusione fiscale che include gli elementi comuni minimi tra le diverse definizioni dell'elusione fiscale, almeno al livello della dottrina. Sulla base delle relative esperienze europee, l'elusione fiscale può essere definita con una nozione unitaria quanto segue: l'elusione fiscale è una forma di risparmio d'imposta condotta dal contribuente, generalmente in mezzo dell'utilizzo distorto (od abusivo) di negozi giuridici o di comportamenti che sono validi commercialmente o civilisticamente, formalmente conforme alla disposizione tributaria (o i canoni della fattispecie legale), ma sostanzialmente contrario alla "*ratio legis*" della stessa disposizione (consistente nell'aggiramento della disposizione tributaria con, da un lato, una norma onerosa elusa, e dall'altro, una norma favorevole applicata), in modo da sboccare in un indebito vantaggio fiscale la cui attribuzione al contribuente coinvolto derogherebbe al principio di equità.

Passando all'esame di una specifica definizione dell'elusione fiscale in materia dell'IVA, è chiaro che dovrebbero essere considerati alcuni aspetti di particolare interesse ai fini dell'esame di siffatta definizione dell'elusione IVA, grazie alle caratteristiche dell'IVA (sul consumo, neutrale, trasparente, plurifase con pagamento frazionato del tributo, con natura di credito e non di costo e reale). Questi aspetti di particolare interesse riguardano i moventi dei soggetti passivi per commettere l'elusione IVA, le funzioni dell'IVA come un'imposta armonizzata al livello

---

<sup>3</sup> Nonostante che esiste questa sorta di differenza, infatti la parte maggiore delle norme generali antielusive in tutto il mondo, sugli schemi di abuso del diritto, frode alla legge, o *substance over form*, sono molto simili e le differenze tra le norme generali antielusive non consistono negli elementi costitutivi di per sé, ma nell'importanza o attenzione specifica messa su uno degli elementi costitutivi, per esempio, mentre negli Stati Uniti l'importanza specifica è data all'assenza delle valide ragioni economiche, in Germania o Spagna l'importanza specifica è data all'abuso delle forme giuridiche. Cfr. Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 Intertax, p. 563.

comunitario, la capacità contributiva nell'IVA, l'avveramento dei presupposti dell'IVA (un ricorso ai criteri oggettivi) e il specifico meccanismo applicativo dell'IVA (detrazione delle imposte a monte ai certi condizioni). Così, una nozione specifica dell'elusione IVA può essere definita teoricamente, facendo riferimento alla nozione generale dell'elusione fiscale e considerando gli aspetti di particolare interesse grazie alle caratteristiche dell'IVA (si tratta di un approccio diverso da quello che definisce l'elusione IVA direttamente sulla base della certa norma antielusiva), quanto segue: è una forma di risparmio IVA condotta dai soggetti passivo dell'IVA, in mezzo dell'utilizzo distorto (od abusivo) di negozi giuridici o di comportamenti (comportante, per esempio, le operazioni artificiali o le operazioni tra le parti correlate ecc.) che costituiscono o avverano validamente il presupposto dell'IVA, più tipicamente per mitigare gli effetti dell'IVA irrecuperabile, in modo da ingenerare un vantaggio fiscale, come il recupero dell'IVA a monte, la riduzione dell'IVA a valle ecc., il cui ottenimento da parte dei soggetti passivo dell'IVA è contrario alla finalità, come la neutralità fiscale, la parità concorrenziale ecc., del sistema dell'IVA o della direttiva comunitaria in materia di IVA.

Allora, nei confronti dei fenomeni crescenti dell'elusione IVA, le principali metodologie della quale includono l'interposizione soggettiva, la separata conclusione di contratti e la sostituzione soggettiva, che soluzioni antielusive l'UE e i suoi Stati membri hanno adottato tra le diverse categorie delle soluzioni antielusive, comprese correzione normativa, presunzione legale, interpretazione antielusiva (teoricamente esistono due diversi approcci: interpretazione delle norme tributarie e interpretazione del negozio giuridico) e norme antielusive, di cui ognuna soluzione antielusiva ha propri pregi e difetti nell'applicazione (ad esempio, a differenza della correzione normativa, la norma specifica antielusiva corregge la disposizione di cui il soggetto passivo ha approfittato, ma consente all'ufficio finanziario di disapplicarla e logicamente, è opportuno adottare la norma specifica antielusiva invece della correzione normativa quando non è possibile in astratto fra situazioni meritevoli di tutela ed eventuale manipolazione; a differenza della norma antielusive generale, le

norme specifiche antielusive sono precise, nel senso che il loro campo di applicazione è solitamente definito con chiarezza, ma si applicano solo ai casi già previsti e dunque non possono prevenire i comportamenti elusivi non scoperti precedentemente). Per quanto riguarda le relative esperienze europee, è necessario esaminarle rispettivamente nell'ordinamento comunitario e negli ordinamenti interni degli Stati membri.

Nel primo luogo, nell'ordinamento comunitario, la normativa basilare comunitaria relativa all'IVA, cioè le direttive IVA, non contiene quasi nessuna disposizione sostanziale, o che definisce l'elusione, l'abuso o la frode, o che direttamente contrasta i casi in cui un soggetto passivo cerchi di eludere le normative IVA o i principi della direttiva, tranne alcuni articoli sull'autorizzazione per adottare le misure antielusive da parte di Stati membri e sulla dispensa di tale autorizzazione nei determinati settori previsti dalle direttive IVA, atteso che le direttive IVA si occupano principalmente di definire i risultati da raggiungere che attengono ai principi dell'IVA e alla base uniforme di tassazione o valutazione e lasciano prevedere le misure amministrative relative all'acertamento e alla riscossione delle imposte agli Stati membri. Infatti, le direttive IVA hanno lasciato (o attribuito) agli Stati membri il potere o la competenza di adottare o introdurre nei loro propri sistemi dell'IVA le proprie misure concrete, eventualmente diverse tra gli Stati membri, contro l'elusione IVA. A differenza della normativa basilare comunitaria, la giurisprudenza comunitaria ha svolto un ruolo rilevante nell'ambito dell'antielusione IVA. Nella famosa sentenza Halifax del 21 febbraio 2006 (successivamente, la segue un sacco di sentenze comunitarie che riguardano l'elusione IVA), affermando per la prima volta espressamente l'applicabilità del principio comunitario del divieto dell'abuso del diritto al settore dell'IVA, la Corte di Giustizia, principalmente in quanto interprete di normativa comunitaria, ha elaborato un principio antiabuso che è ritenuto come una clausola generale antielusiva non scritta nel sistema comune dell'IVA (inoltre, tale principio antiabuso è penetrato all'interno degli ordinamenti nazionali e accettato dagli ordinamenti nazionali) e ha il *landmark status* per il diritto tributario. Tale

principio antiabuso o in altri termini il principio Halifax ha previsto due requisiti come parametri applicativi per integrare abuso IVA: l'uno è che il conseguimento di un vantaggio fiscale è contrario alle finalità della norma e l'altro è che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale (si tratta di una posizione di Corte di Giustizia diversa da quella nell'ambito delle imposte dirette)<sup>4</sup>. Inoltre, corrispondendo alla definizione dell'elusione fiscale, in genere la conseguenza di applicazione di siffatta norma antielusiva generale comporta la riqualificazione e l'irrelevanza fiscale delle operazioni o il disconoscimento di vantaggio tributario.

Nel secondo luogo, negli ordinamenti interni degli Stati membri, le esperienze più interessanti nell'ambito dell'antielusione IVA sono quelle relative alle soluzioni o approcci antielusivi a cui le autorità impositive possono ricorrere per contrastare o colpire i comportamenti elusivi che le attuali misure antielusive specifiche non coprono. Inoltre, tale sorta di esperienze, che sono diverse dagli Stati membri agli Stati membri, si riferisce esclusivamente a quelle prima dell'elaborazione del principio Halifax suddetto da parte di Corte di Giustizia, visto che attualmente i giudici ed autorità fiscali nazionali possono combattere i fenomeni elusivi dell'IVA nei propri ordinamenti richiamando il principio Halifax. Così, possiamo scoprire che esistono tre diverse categorie delle esperienze al riguardo: le esperienze degli Stati membri muniti di un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva; le esperienze degli Stati membri non muniti di un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva; l'esperienza di Belgio che ha introdotto una norma antielusiva generale nella sua normativa dell'IVA. Per quanto riguarda la prima categoria, per esempio, in Germania una nozione dell'abuso è definita dal § 42 del codice tributario tedesco (*Abgabenordnung*(AO)) del 1977, in Francia l'art. L. 64 del codice di procedura tributaria francese (*Livre des procédures fiscales*) applica la nozione di abuso del

---

<sup>4</sup> Nel caso delle imposte dirette, la costituzione di un abuso è limitata al caso in cui le relative operazioni sono puramente artificiali, il che significa che si ha l'abuso solo in caso di mancanza di valide ragioni economiche; nel caso dell'IVA, la costituzione di un abuso non è limitata solo al caso in cui le relative operazioni sono puramente artificiali, e si ha l'abuso anche nel caso in cui le relative operazioni hanno una certa ragione valida economica, a condizione che le relative ragioni economiche siano assolutamente marginali od irrilevanti rispetto al risparmio fiscale.

diritto, compreso l'abuso del diritto attuato mediante operazioni fittizie o frode della legge, e in Spagna l'art. 15 della *Ley General Tributaria* (legge 17 dicembre 2003, n. 58) si basa sulla teoria di frode alla legge tributaria. Per quanto riguarda la seconda categoria, per esempio, nei Paesi Bassi e in Regno Unito, l'interpretazione antielusiva delle norme tributarie da parte delle corti ha ricoperto un ruolo molto importante nel contrastare le elusioni IVA, e per quanto riguarda gli approcci dell'interpretazione antielusiva, le Corti olandesi possono adottare quello di procedere ad una riqualificazione ai fini fiscali dei fenomeni elusivi e quello di applicare la dottrina della frode alla legge, e le corti inglesi possono ricorrere all'utilizzo della teoria di "*conforming construction*".

Inoltre, attualmente nel sistema comune dell'IVA (sia nell'ordinamento comunitario sia negli ordinamenti interni degli Stati membri), alcune situazioni elusive che accadono frequentemente, in modo da costituire le tipiche operazioni elusive, ci spingono a considerare l'introduzione delle corrispondenti misure specifiche antielusive di cui in particolare la norma antielusiva specifica può effettivamente ridurre il costo o semplifica la procedura di accertamento dell'elusione da parte di fisco, atteso che si fonda sulla presunzione relativa, senza bisogno di verificare se c'è l'elusione, diversamente dalla norma antielusiva generale. Infatti, queste tipiche situazioni elusive accadono principalmente negli alcuni determinati settori dell'IVA, compresi particolarmente quelli già indicati nella Direttiva 2006/69/CE (in modo che gli Stati membri possono adottare, senza l'autorizzazione, le norme antielusive in questi settori)—per esempio, le esenzioni, gruppo IVA, le transazioni correlate, e regimi specifici come quello forfettario (per i produttori agricoli)—, e una più rilevante di queste situazioni elusive nell'esperienza europea comporta che il soggetto passivo che non ha il diritto ordinario alla detrazione (di solito, un soggetto esente dall'IVA) fa esercitare alla sua parte correlata che ha il diritto ordinario alla detrazione le relative attività economiche come costruzione dei palazzi o acquisto dei certi beni, in modo che le imposte a monte assolate su queste attività economiche siano detraibili in capo della sua parte correlata, e poi la parte correlata fa passare al soggetto passivo

i relativi diritti o beni attraverso i certi negozi traslativi come locazione (o vendita) dei beni o conferimento (o cessione) d'azienda che sono assoggettati ad un'imposizione meno onerosa (per esempio, esenzione o bassa base imponibile), per ottenere un vantaggio fiscale rilevante per il gruppo aziendale. Di conseguenza, le corrispondenti misure specifiche antielusive potrebbero consistere nell'assoggettamento ad IVA, la tassazione secondo il valore normale o l'esclusione dal diritto alla detrazione.

È chiaro che le varie soluzioni antielusive suddette sono molto necessarie per la tutela o promozione degli interessi pubblici come l'erario per lo Stato, ripartizione equa del carico fiscale tra i contribuenti, concorrenza equa tra i operatori economici, ecc.. Però è altrettanto indubbio che l'adozione di tali soluzioni antielusive (di cui più rilevante il principio antiabuso come una clausola generale antielusiva non scritta nel sistema comune dell'IVA), in particolare nel caso in cui queste soluzioni antielusive si adottano o si utilizzano non giustamente, affligge più o meno gli interessi privati come la certezza legale, la prevedibilità degli obblighi tributari, il legittimo affidamento, (di conseguenza) dinamica negoziale, la garanzia della neutralità ecc.. Infatti, è un'esperienza molto importante che fa parte delle esperienze europee in materia d'antielusione sottoporre prima una nuova misura antielusiva (non solo nell'ambito dell'IVA) da adottare ai vagli dei relativi principi suddetti o al vaglio del principio della proporzionalità. In questo aspetto, come un soggetto che ha competenza di esercitare siffatti vagli la Corte di Giustizia ha assunto una responsabilità molto importante e inoltre, il vaglio del principio della proporzionalità costituisce un importante contenuto dell'esame delle misure antielusive, che gli Stati membri intendono adottare nei loro propri ordinamenti dell'IVA, da parte dalle istituzioni comunitarie (il Consiglio, ma su proposta della Commissione) per rilasciare l'autorizzazione agli Stati membri suddetti. Certo, va rilevato particolarmente che a differenza degli altri principi, ossia il principio della certezza giuridica, il principio dell'autonomia contrattuale e il principio della neutralità, il principio della proporzionalità non riguarda un nuovo interesse privato che l'attuazione delle soluzioni antielusive possono affliggere, come certezza giuridica, autonomia

contrattuale e neutralità, ed esso è piuttosto un concreto strumento con cui si valutano i vantaggi, che l'adozione delle soluzioni antielusive produce a favore degli relativi interessi pubblici, e gli svantaggi o i danni, che l'adozione delle soluzioni antielusive eventualmente porta agli relativi interessi privati, al fine di determinare se i predetti vantaggi sono equilibrati o proporzionali rispetto ai predetti svantaggi. Di conseguenza, il vaglio del principio della proporzionalità è la continuazione dei vagli del principio della certezza giuridica, del principio dell'autonomia contrattuale e del principio della neutralità, o dal certo punto, copre gli ultimi vagli.

Se possiamo dire che i vagli dei principi suddetti costituiscono i limiti a carattere sostanziale entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA, ci sono anche dei limiti a carattere procedurale, riguardanti principalmente i regimi di onere di prova e interpello (dal certo punto, compreso anche il regime di obblighi di rilevazione). Questi regimi sono molto importanti in particolare nel contesto che si introduce una norma antielusiva generale come la clausola generale antielusiva non scritta nel sistema comune dell'IVA. Perciò, merita di essere segnalato particolarmente che per quanto riguarda il regime di onere di prova nell'applicazione della norma generale antielusiva, si deve prevedere che il fisco deve dimostrare non solo che sia contrario alla finalità del regime dell'IVA il conseguimento ai soggetti passivi di un vantaggio fiscale cui le operazioni controverse poste in essere dai soggetti passivi, ma anche che lo scopo delle operazioni controverse sia stato essenzialmente l'ottenimento del vantaggio fiscale predetto (si tratta di un punto elaborato nel principio Halifax, e per quanto riguarda l'interpello, è necessario stabilire un apposito interpello antielusivo che riguarda principalmente l'applicazione della norma generale antielusiva (come si stabilisce nell'ordinamento tributario italiano). Inoltre, non può essere trascurato il regime di obblighi di rilevazione degli schemi di pianificazione fiscale, sebbene l'esercizio da parte dei soggetti passivi degli obblighi di rilevazione favorisca il controllo dell'amministrazione finanziaria. Infatti, oggettivamente la procedura degli obblighi di rilevazione in qualche modo possano garantire la certezza giuridica per i soggetti passivi che non veramente intendono

perpetrare l'elusione fiscale, almeno facendo sapere previamente ai soggetti passivi che il vantaggio fiscale che l'esercizio dei determinati schemi di pianificazione fiscale produce potrebbe essere contestato (il Regno Unito ha disciplinato appositamente gli obblighi di rilevazione degli schemi di pianificazione IVA).

Da tutto quanto precede, possiamo trarre una conferma che la ricerca presente relative alle esperienze europee utilizzabili per la Cina nell'ambito dell'antielusione IVA deve essere complessiva, tale da essere articolata in tanti diversi aspetti, riepilogandosi quanto segue:

Primariamente (Capitolo I), per fare una disamina sull'elusione IVA, la ricerca ha esordito con la definizione del concetto generale dell'elusione fiscale, sulla base della comparazione di due gruppi di concetti pertinenti: l'uno include risparmio d'imposta (pianificazione fiscale), evasione fiscale (frode fiscale) e simulazione, e l'altro include frode alla legge ed abuso del diritto. Inoltre, per definire un concetto specifico dell'elusione IVA, si è proceduto particolarmente ad analizzare gli aspetti del sistema comune dell'IVA di particolare interesse ai fini della definizione dell'elusione IVA.

Secondariamente (Capitolo II), si è proceduto a delineare lo status quo dell'antielusione IVA, concentrandosi principalmente sulle adozioni delle varie misure antielusive nell'ambito dell'IVA sia al livello comunitario sia al livello interno e nazionale. Per tale motivo, dapprima si è svolta un'indagine sulle generali misure antielusive disponibili comprese quelle di non norme antielusive, ad esempio correzioni normative, sistema di presunzioni e interpretazione antielusiva, e quelle di norme antielusive, ad esempio la norma generale e le norme specifiche. Poi, si è esaminata l'applicazione delle generali misure antielusive disponibili al sistema comune dell'IVA, presentando in modo riassuntivo le relative esperienze nell'ordinamento comunitario e negli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri dell'UE.

Nel terzo luogo (Capitolo III), si è proceduto dettagliatamente ad analizzare l'applicazione nel profilo sostanziale delle soluzioni antielusive IVA, dapprima

esaminando la norma antielusiva generale (non scritta) basata sul principio di divieto dell'abuso del diritto ed elaborata dalla Corte di Giustizia nella sentenza Halifax, e poi considerando altre soluzioni antielusive applicabili nell'IVA——da correzioni normative a clausole antielusive specifiche——rivolte agli alcuni tipici comportamenti elusivi IVA.

Nel quarto luogo (Capitolo IV), si è svolta una riflessione sulle questioni nell'attuazione dell'antielusione IVA che è divisa in due ordini: il primo riguarda i limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA, concernenti rispettivamente gli aspetti sostanziali, composti da certezza giuridica, autonomia contrattuale e proporzionalità, e gli aspetti procedurali, composti da onere di prova, obblighi di rilevazione e interpello; il secondo riguarda gli effetti dell'antielusione IVA e riflessione sulla sanzionabilità o meno dell'elusione IVA.

Finalmente (Capitolo V (Conclusioni)), si è proceduto ad avanzare le proposte relative al perfezionamento delle soluzioni antielusive IVA nell'ordinamento tributario cinese, dopo presentati i principali regimi attuali dell'IVA cinese e analizzate le situazioni attuali relative all'elusione IVA e all'antielusione IVA nel sistema fiscale cinese.

## Capitolo I

### L'elusione fiscale e l'elusione IVA

#### Sezione I

### La definizione dell'elusione fiscale

#### 1. Fenomeno elusivo

Vi è un vecchio proverbio abbastanza fatalistico e sardonico, che recita così: niente è certo, tranne la morte e le tasse<sup>5</sup>, sottolineando che lo sfuggire alla tassa è tanto impossibile quanto l'inevitabilità della morte. Però, per quanto riguarda la razionalità di tale proverbio, riteniamo soltanto plausibile, perché intanto esiste anche un'impressione altrettanto vecchia e assai diffusa che solo uno di questi due fenomeni è veramente inevitabile. E nel moderno ordinamento tale impressione è più condivisa. Infatti, l'elusione fiscale, come un fenomeno antico, ha una storia tanto lunga quanto il prelievo tributario di per sé,<sup>6</sup> in modo da costituire un duello costante tra il governo e il contribuente, e il problema dell'elusione fiscale è stato sempre più grave col complicare del moderno sistema fiscale. Va sottolineato che da un lato, l'insorgenza e la diffusione del fenomeno elusivo sono soprattutto connesse con una sorta di resistenza dei cittadini all'imposizione, naturalmente, premesso che attraverso l'imposizione giustificata generalmente da una responsabilità o un dovere civico di

---

<sup>5</sup> Alcuni autori famosi, tra cui Daniel Defoe e Benjamin Franklin, hanno espresso tale giudizio: "Things as certain as death and taxes, can be more firmly believed." Cfr. Daniel Defoe, *The Political History of the Devil*, Political Science, 2008, p246; "In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes." Cfr. John Bigelow, *The Complete Works Benjamin Franklin; Vol. X*. READ BOOKS, 2008, p170;

<sup>6</sup> N Tutt, *The History of Tax Avoidance* (Wisedene, 1989). Cfr. Duff, David G., *Tax Avoidance in the 21st Century* (June 1, 2009). *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect*, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, 2009. Si veda: <http://ssrn.com/abstract=1457453>

solidarietà che i cittadini devono assumere, lo Stato porta via direttamente una parte della ricchezza dei cittadini senza qualsiasi diretto corrispettivo<sup>7</sup>, e dall'altro, i multipli fattori hanno contribuito ad e fuso una cosiddetta cultura d'elusione fiscale ed i legislatori nazionali hanno alimentato e continuano ad alimentare la crescita di tale cultura d'elusione fiscale contando sul sistema fiscale per concedere le sovvenzioni e varare gli stimoli economici e per, in alcuni casi, promuovere la politica sociale<sup>8</sup>. Se il primo aspetto riguarda l'impulso originale del contribuente di ricorrere all'elusione fiscale, il secondo aspetto riguarda la "terra alimentare" che rende tale impulso originale trasformabile verso l'azione concreta<sup>9</sup>. I fatti ci hanno dimostrato che nei confronti di un'operazione o una fattispecie rilevante fiscalmente, la tassazione è per sempre uno degli argomenti più importanti da considerare nell'esercizio delle attività economiche e il contribuente (in particolare quello delle grandi imprese e quello dei lavoratori autonomi<sup>10</sup>) non perde mai nessuna occasione di evitare o ridurre l'obbligo tributario. Perciò, non è sorprendente sentire le prospettive come quella "*a deal done by very smart people that, absente tax condiderations, would be very stupid*"<sup>11</sup>. In particolare, nel contesto attuale della depressione economica che segue la crisi finanziaria mondiale esplosa nel settembre-ottobre 2008, il ridurre i pagamenti delle tasse sembra essere considerato una nuova fonte del finanziamento da parte del contribuente. È sintomatico, infatti, che negli anni recenti, per la globalizzazione e l'innovazione tecnologica, gli incrementi nella domanda ed offerta degli schemi dell'elusione fiscale hanno spinto la crescita del mercato dell'elusione fiscale<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> Certo, lo Stato presta o dovrebbe prestare il corrispettivo, si può dire indirettamente, nel senso che ai cittadini lo Stato offre i servizi pubblici utilizzando i gettiti che lo stato percepisce dai cittadini.

<sup>8</sup> Cfr. Ordower Henry, *The Culture of Tax Avoidance* (April 27, 2010). Saint Louis University Law Journal, Vol. 55, 2010; Saint Louis U. Legal Studies Research Paper No. 2010-06. Si veda: <http://ssrn.com/abstract=1596684>

<sup>9</sup> Per quanto riguarda le cause dell'elusione fiscale, esamineremo più diffusamente in seguito, ossia nel paragrafo I della Sezione I del Capitolo II.

<sup>10</sup> Invece, i lavoratori dipendenti sono sovente chiamati "le classi tragleggiate", principalmente per l'applicazione dei regimi di sostituto d'imposta e di ritenuta alla fonte.

<sup>11</sup> Tale prospettiva è espressa da Michael Graetz e citata da Tom Herman, *Tax Report*, Wall Steet Journal, 10 February 1999, p. A-1. Cfr. Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, (2005) 33 Intertax p562.

<sup>12</sup> Cfr. Finance Quebec, *Aggressive Tax Planning* (Working Paper January 2009), p. 9. L'autore ha spiegato così: "*The development of communication technologies and electronic finance, the introduction of innovative financial products and the global integration of national economies, are exogenous factors that have led to greater competition among businesses as well as a greater need for them to control their costs, including their tax costs, which usually represent a significant expense item*

Infatti, il fenomeno dell'elusione fiscale ha raggiunto dimensioni allarmanti cui l'elusione IVA (imposta sul valore aggiunto), che nel corso del tempo attira sempre più l'attenzione sia del contribuente che dell'amministrazione finanziaria, concorre a formare<sup>13</sup>, mentre i governi dei diversi paesi hanno già conosciuto da tanto tempo che l'elusione fiscale, tra l'altro, severamente nuoce agli interessi fiscali dello Stato<sup>14</sup>, sebbene l'opinione pubblica cominciasse a capire quanto dannosi fossero per i conti dello Stato gli effetti dell'elusione fiscale non tanti anni fa e prima di capirlo fosse prevalsa per molto tempo una concezione fuorviata, che ha alimentato sentimenti di avidità e di emulazione, più che di condanna<sup>15</sup>. È concorde nel ritenere che l'elusione fiscale con le forme molteplici può provocare autentica voragine nelle casse dello Stato e il fatto, che i mancati gettiti fiscali relativi al fenomeno elusivo possono ammontare ad un'entità tale da risolvere, sostanzialmente, il deficit del bilancio dello Stato, ha dimostrato che lo è<sup>16</sup>.

Infine, va rilevato che il fenomeno dell'elusione fiscale può essere esaminato da diverse prospettive, ad esempio, giuridica, economica e persino politica, tra cui la prospettiva giuridica consiste principalmente, da un lato, nell'astrazione, analisi sulle cause e valutazione del fenomeno elusivo, e dall'altro, nella ricerca delle soluzioni giuridiche per affrontare il fenomeno elusivo, e la prospettiva economica consiste principalmente nell'analisi dell'origine e effetti economici del fenomeno elusivo (il

---

... *This need among businesses in turn fostered the expansion of firms of tax intermediaries – lawyers, accountants, investment banks, in particular – and the development among the latter of an advanced knowledge of various tax regimes as well as sophisticated expertise for integrated management of their clients' tax situation on a global basis.*” Si veda:

[http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/AUTEN\\_DocCons\\_PFA.pdf](http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/AUTEN_DocCons_PFA.pdf)

<sup>13</sup> Va preliminarmente rilevato che in quanto all'elusione fiscale, tradizionalmente l'attenzione si mette principalmente sul comparto dell'imposta sui redditi, sia da parte della prassi tributaria che da parte della dottrina tributaria. Per quanto riguarda il fenomeno dell'elusione fiscale nell'IVA, faremo un'apposita introduzione, di seguito, nella Sezione II del Capitolo I.

<sup>14</sup> Per ulteriori delucidazioni delle conseguenze provocate dall'elusione fiscale, si rinvia al paragrafo 1 della Sezione I del Capitolo II.

<sup>15</sup> Ad esempio, in Italia, è verso la metà degli anni '80, con il dilagare delle c.d. *fusioni di comodo*, che l'opinione pubblica comincia a capirlo. Cfr. P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p26-29.

<sup>16</sup> Ad esempio, secondo quanto indicato recentemente dal Labour Party Conference di Gran Bretagna, l'elusione fiscale costa all'economia di Gran Bretagna più di £50 miliardi all'anno e priva gradualmente il tesoro dei fondi, specialmente nel momento in cui il deficit nazionale rappresenta £160 miliardi tra cui £100 miliardi da tagliare. Si veda:

[http://webcache.googleusercontent.com/search?](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:A6rffUKr22AJ:www.gmb.org.uk/newsroom/latest_news/end_tax_dodging_says_gmb.aspx+tax+avoidance+conference&cd=6&hl=zh-CN&ct=clnk)

[q=cache:A6rffUKr22AJ:www.gmb.org.uk/newsroom/latest\\_news/end\\_tax\\_dodging\\_says\\_gmb.aspx+tax+avoidance+conference&cd=6&hl=zh-CN&ct=clnk](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:A6rffUKr22AJ:www.gmb.org.uk/newsroom/latest_news/end_tax_dodging_says_gmb.aspx+tax+avoidance+conference&cd=6&hl=zh-CN&ct=clnk)

risultato dell'esame dalla prospettiva economica appresta il supporto teorico e i dati empirici per la definizione dell'elusione e la regolamentazione dell'antielusione)<sup>17</sup>, ma dovrebbe essere pacifico che “quella dei comportamenti umani resta la più congeniale all'indagine giuridica”<sup>18</sup>.

## 2. Elusione fiscale: un'analisi qualitativa

Presentato in parole descrittive il fenomeno elusivo, ora passiamo all'analisi approfondita dell'elusione fiscale, ossia un'analisi qualitativa avente ad oggetto la questione nevralgica “cosa è l'elusione fiscale o come si definisce il concetto dell'elusione fiscale”. Ma va premesso che tale sorta dell'analisi sulla definizione dell'elusione fiscale non può procedersi astraendo dalla disciplina relativa all'elusione fiscale nell'ordinamento di un paese. È proprio per ciò<sup>19</sup>, si può dire che finora in pratica non c'è una definizione unitaria rispetto all'elusione fiscale a causa delle diverse normative, del diritto positivo, adottate dai diversi singoli paesi. Ma grazie agli sforzi che tanti studiosi nel diritto tributario hanno fatto nel promuovere una visione unitaria in relazione del fenomeno elusivo superando le naturali differenze normative<sup>20</sup> e anche grazie agli atti emessi da qualche organizzazione internazionale nel chiarire i confini dell'elusione fiscale con gli altri relativi concetti<sup>21</sup>, personalmente resto della convinzione che la ricerca dell'elusione fiscale è quella con tendenza forte di unitarietà ed è altamente futuribile definirsi il concetto unitario

---

<sup>17</sup> La tesi presente prende la prospettiva giuridica. Per un'analisi dalla prospettiva economica, cfr. Stiglitz, Joseph E., *The General Theory of Tax Avoidance*, National Tax Journal, Volume XXXVIII, No. 3, September 1985, pp. 325-338.; Roger H. Gordon and Soren Bo Nielsen. *Tax Evasion In An Open Economy: Value-Added Vs. Income Taxation*, Journal of Public Economics, 1997, v66 (2,Nov), 173-197. Per un'analisi dalla prospettiva politica, cfr. Fabrizio Mancinelli, *Evasione ed elusione: alcuni aspetti politici e giuridici*, in AA.VV., *Evasione ed elusione, a cura di Fabrizio Mancinelli*, Napoli, 1989, p7-11. Per quanto riguarda la prospettiva politica, di seguito ci citeremo qualche tesi di Fabrizio Mancinelli che è espressa in tale articolo.

<sup>18</sup> Paolo M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, p.1.

<sup>19</sup> È certo che anche le differenze in termini delle culture e linguaggi, su cui ci soffermeremo in seguito in particolare sul secondo fronte, nei diversi paesi hanno contribuito alla non creazione di una definizione unitaria dell'elusione fiscale, ma personalmente credo che tali differenze si misurano riflettendo sulle normative.

<sup>20</sup> Cfr. Adriano Di Pietro, <Ringraziamento>, in AA.VV., *l'elusione fiscale nell'esperienza europea, a cura di A. Di Pietro*, Milano, 1999, pag. VI.

<sup>21</sup> Cfr. OECD, *International Tax Terms for the Participants in the OECD Programme of Cooperation with Non-OECD Economies*. Si vede: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/21/33967016.pdf>. I relativi contenuti verranno illustrati di seguito.

dell'elusione fiscale, quale un fenomeno specifico che è già diventato un contenuto significativo autonomamente nel diritto tributario moderno, sebbene il concetto dell'elusione fiscale non possa assurgere a categoria giuridica (piuttosto una formula logica e descrittiva di un fenomeno articolato)<sup>22</sup>. Qui, anche per fondare i capisaldi del concetto dell'elusione IVA su cui soffermeremo nella Sezione II del Capitolo presente, cerchiamo di definire un concetto unitario dell'elusione fiscale generale con esposti l'attributo giuridico e i caratteri dell'elusione dopo un'analisi tesa alla comparazione dell'elusione fiscale con i relativi concetti tra cui soprattutto quelli di risparmio d'imposta, pianificazione fiscale, evasione fiscale, frode fiscale e simulazione, e poi quelli di abuso del diritto e frode alla legge<sup>23</sup>.

### **2.1. Elusione fiscale, risparmio d'imposta (pianificazione fiscale), evasione fiscale (frode fiscale) e simulazione**

Va premesso che tra le altre forme di reazione del contribuente al dovere contributivo, ossia il risparmio d'imposta o la pianificazione fiscale, l'evasione fiscale o la frode fiscale, l'elusione fiscale è collocata in un posto, più o meno, delicato, consistente nel "fenomeno grigio", quale un'etichetta che la dottrina tributaria generalmente attribuisce al fenomeno elusivo. "Grigio" significa in genere che tale fenomeno non è assolutamente legittimo né assolutamente illegittimo<sup>24</sup>. In altri termini, *"this is an activity we all recognise is on the fringes of the law"*<sup>25</sup>. Ma di qui, il problema direttamente connesso con la definizione dell'elusione fiscale e l'analisi

---

<sup>22</sup> Perego Enrico, *Elusione d' imposta: il risparmio d' imposta e il negozio in frode alla legge fiscale nell' ottica del diritto civile*, in Rassegna tributaria, 1989 fasc. 11, p. 513.

<sup>23</sup> In genere, la differenza tra l'elusione fiscale e il primo gruppo dei relativi concetti consiste nella natura, e invece la differenza tra l'elusione fiscale e il secondo gruppo dei relativi concetti consiste principalmente nel linguaggio o nell'espressione. Con ciò, la comparazione si procede dividendosi in tali due gruppi i relativi concetti. Oltre a tali concetti principali già detti, altri relativi concetti di rilievo si sfioreranno nel corso delle comparazione.

<sup>24</sup> Nel richiamare il termine "fenomeno grigio", ho pensato naturalmente un altro termine parallelo in cinese, cioè "il reddito grigio", un termine tradotto letteralmente dal termine in cinese "灰色收入" corrispondente al termine in inglese "semi-overt income/off-the-book income", collocandosi tra il reddito legittimo e il reddito illegittimo. Il aggettivo "grigio" nel "fenomeno grigio" e "il reddito grigio" sembra avere lo stesso significato in né legittimo né illegittimo. Però va rilevato che il responso al come affrontare il cosiddetto reddito grigio è diverso da quello al come affrontare il fenomeno grigio dell'elusione fiscale, come vedremo appresso.

<sup>25</sup> R. Broadbent, *VAT compliance in the 21st century*, (2003) British Tax Review, p.127.

dell'attributo dell'elusione fiscale, è che come si inquadra più precisamente l'elusione fiscale tra tali altre forme dette? Per rispondere a tale domanda e anche per la definizione dell'elusione fiscale, dobbiamo procedere a una relativa comparazione in base delle due copie divise secondo la transizione dalla legittimità all'illegittimità della natura dei relativi concetti.

### **2.1.1. Elusione fiscale contro risparmio d'imposta (e pianificazione fiscale)**

Innanzitutto, si deve riconoscere che non è facile ravvisare la differenza tra l'elusione fiscale e il risparmio d'imposta, considerando, tra l'altro, che il risparmio d'imposta, di per sé, dovrebbe essere una categoria "neutrale", o economica, priva di connotazione di liceità o meno, ovvero "è soltanto conseguenza economica finale della qualificazione della fattispecie operata dal contribuente in forza della sua libertà negoziale"<sup>26</sup>. Dunque, il risparmio d'imposta deve comprendersi, più che altro, nel senso del risultato che il contribuente paga l'imposta meno di quella che altrimenti dovrebbe pagare a prescindere dall'approccio che tale contribuente utilizza alla realizzazione di tale risultato. Pur essendo normale naturalmente il tenore del contribuente di pagare meno imposte——l'uomo è un soggetto (economico) propenso ad assumere i comportamenti che lo espongano al minor sacrificio possibile: ed il pagamento di un tributo è fra quelli più gravosi<sup>27</sup>——sulla base della razionalità economica, non tutti comportamenti del contribuente fondati su tale tenore sono riconosciuti dall'ordinamento, una parte dei quali infatti devono essere opposti e/o persino sanzionati dall'ordinamento. Dunque, corrispondendo alla descrizione "grigia" dell'elusione fiscale, la categoria di risparmio d'imposta è suddivisa nelle tre sottocategorie per meglio comprendere la differenza tra relativi concetti: il risparmio d'imposta lecito, il risparmio d'imposta non riconosciuto che corrisponde all'elusione fiscale<sup>28</sup>, e il risparmio d'imposta illecito, ossia la c.d. evasione fiscale su cui

<sup>26</sup> Alessandro Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in "Rassegna tributaria" n. 4 di luglio-agosto 2010.

<sup>27</sup> A. Smith, *Ricerche sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, trad. Campolongo, intr. Graziani, Rist., Torino, 1965, p.754. Cfr. Paolo M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, p.14.

<sup>28</sup> È almeno temporaneamente e semplicemente che consideriamo l'elusione fiscale come il risparmio d'imposta non riconosciuto.

soffermeremo, di seguito, nel prossimo punto<sup>29</sup>. Quindi, la questione da chiarire qui, più precisamente, è quella sulla differenza tra l'elusione fiscale e il risparmio d'imposta lecito.

Ma cosa è il risparmio d'imposta lecito? Si tratta di un concetto da definire dalla prospettiva giuridica e appare che non vi sia un concetto valido normativamente. Il risparmio d'imposta lecito si ha, soprattutto, in un caso estremo in cui ad una tassazione su un'attività economica il contribuente reagisce abbandonandola o riducendo la dimensione di tale attività economica (ad esempio, limitando il consumo di un prodotto imponibile)<sup>30</sup>. È chiaro che il governo non apprezza tale categoria del risparmio d'imposta lecito. Poi si ha il risparmio d'imposta lecito quando il contribuente adotta i provvedimenti sollecitati esplicitamente dal legislatore tributario per la finalità non propriamente fiscale, ma politica, economica oppure sociale, ad esempio, i provvedimenti per favorire il finanziamento del debito pubblico, stimolare gli investimenti o l'occupazione, discriminare i consumi e ridurre il contenzioso ecc.<sup>31</sup>. È chiaro che tale risparmio d'imposta lecito è, più o meno, connesso con l'applicazione della disciplina delle agevolazioni ed esenzioni tributarie. Però, in certo punto, l'applicazione dei provvedimenti di tipo d'agevolazione e d'esenzione sembra

---

<sup>29</sup> Tale ulteriore suddivisione della categoria del risparmio d'imposta è parzialmente ispirata dalla tesi secondo cui ogni ulteriore classificazione dei risparmi(d'imposta) non può prescindere dal fattore distintivo dell'illiceità. Cfr. P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p18. Inoltre, è utile segnare un altro concetto in inglese analogo al risparmio d'imposta, ossia *tax minimisation*, e si può dire che "*the concepts of tax evasion, avoidance and planning cover a wide range of behaviour direct to minimize tax burdens and can be split into categories of legal or illegal behaviour.*" Paulus Merks, *Tax evasion, tax avoidance and tax planning*, in *INTERTAX*, Volume 34, Issue 5, 2006.

<sup>30</sup> Per quanto riguarda tale categoria del risparmio d'imposta lecito, esiste lo studioso che la tratta come la cosiddetta elusione fiscale sostanziale (*substantial tax avoidance*), diversa dalla cosiddetta elusione fiscale formale (*formal tax avoidance*) corrispondente all'elusione fiscale di cui solitamente si parla. Cfr. Barry Bracewell-Milnes, *Is Tax Avoidance Harmful?*, in *INTERTAX*, (2003) 31, p. 96.

<sup>31</sup> Cfr. P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p16.

condurre ad un fenomeno da considerarsi negativo, ossia l'erosione fiscale<sup>32</sup> che costituisce una delle due facce della stessa medaglia, l'altra delle quali è il risparmio d'imposta lecito in questione. Finalmente, si ha il risparmio d'imposta lecito anche quando fra alcuni leciti procedimenti alternativi ad un risultato economico identico o sostanzialmente equivalente, il contribuente sceglie quello fiscalmente meno oneroso<sup>33</sup>, potendo comportarsi la rimozione, la riduzione o il differimento di un obbligo tributario, a condizione che il legislatore non appresti alcuni strumenti che consentano all'amministrazione finanziaria di esigere l'imposta dovuta secondo la normativa meno favorevole<sup>34</sup>. Rispetto alle altre due categorie del risparmio d'imposta lecito, la verità sull'esistenza della terza categoria non è intuitiva nel senso che occorre un'argomentazione che sia parsa necessaria. A tale proposito, ci serve citare una relazione resa dalla Commissione Tributaria Biasco dell'Italia nella quale la Commissione ha osservato che non sia considerata elusiva la scelta tra vari regimi giuridici consentiti dal sistema<sup>35</sup>. Inoltre, la stessa Commissione ha indicato che tale scelta è legata al concetto di <opzioni>, espressione che sembra riferirsi all'alternatività tra regimi strutturali, con medesima valenza sistematica.<sup>36</sup> Così, riteniamo che in genere, dovrebbero esservi tre categorie del risparmio d'imposta lecito la loro liceità deriva dall'esercizio da parte del contribuente, rispettivamente, della libertà assoluta, del comportamento incoraggiato dal legislatore tributario e della

---

<sup>32</sup> L'erosione fiscale consiste in una riduzione della base imponibile soggetta a tributo, grazie a varie forme di agevolazione ed esenzione, di inadeguatezze nel metodo di accertamento o di regimi fiscali sostitutivi, come materia imponibile sottratta ad una tassazione ordinaria in via legislativa diretta. Si veda: <http://www.tuttotrading.it/glossari/glossariofinanziario/E/erosionefiscale.php>; Giuseppe Vitaletti, *Evasione elusione e politica economica*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, p17. In quanto al tema dell'erosione fiscale, un punto degno di riguardo è che di recente il ministro dell'Economia dell'Italia Giulio Tremonti ha indicato che anche il tema dell'erosione fiscale nella quale la regola ha spesso troppe eccezioni, riguardandosi l'area della amplissima forbice aperta dalla dialettica tra la regola (il principio generale dell'imposizione fiscale) e l'eccezione (la deviazione legale da questo principio, via esenzioni, agevolazioni, regimi sostitutivi di favore fiscale eccetera), si deve affrontare nella riforma fiscale. si veda:

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2010-10-29/tremonti-scrive-parti-quattro-215342.shtml?uid=AY1PSVfC>

<sup>33</sup> Cfr. P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p18. Quanto a tale categoria, facciamo un esempio: è possibile che conseguendo il medesimo fine, il contribuente preferisce trasferire le partecipazioni sociali possedute, anziché cedere la propria azienda, ma così il contribuente potrebbe risparmiare le imposte permesse.

<sup>34</sup> Cfr. F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006, p.248.

<sup>35</sup> Cfr. Lupi Raffaello, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2007 fasc. 35, p. 2815.

<sup>36</sup> *Ibid.* pp. 2816.

facoltà di scelte legittima. Va rilevato, in particolare, che la conferma della terza categoria è di particolare interesse in quanto si conferma nel frattempo anche un diritto vero e proprio del contribuente, ossia il diritto di scegliere il comportamento con il trattamento fiscale più favorevole o il diritto di regolare gli affari in modo da minimizzare il carico fiscale gravante sui rapporti, (fermo restando il rispetto delle norme e regole della legislazione tributaria)<sup>37</sup>. Infatti, tale diritto connesso con facoltà è già diffusamente riconosciuto nei paesi europei, anche se si giustifica in modo diverso<sup>38</sup>. Di conseguenza dobbiamo sempre tenere a mente che l'ottenimento di un vantaggio tributario non è un esame sufficiente per identificare l'elusione fiscale. Infine, appare utile segnalarsi una tesi interessante relativa alla categoria del risparmio lecito d'imposta, secondo cui, oltre al cosiddetto risparmio di imposta fisiologico che si riferisce alla terza categoria qui interessata<sup>39</sup>, esiste un'altra categoria del risparmio lecito d'imposta, ossia la cosiddetta elusione legittima che si verifica allorché "il

---

<sup>37</sup> Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria: commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini : Maggioli, 1997, p.18. Per quanto riguarda l'affermazione di tale diritto, comunque, va ricordato che di regola, il carico fiscale si impone su una realtà economica che è stata disciplinata, classificata o caratterizzata da altri diritti come il diritto civile e commerciale e i cittadini sono liberi di optare per qualsiasi forma legale tra le numerose scelte.

<sup>38</sup> Cfr. Malherbe, *L'esperienza belga*, in AA.VV., *l'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, p. 41.

<sup>39</sup> Cfr. Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.67. Quanto al risparmio di imposta fisiologico, lo studioso di cui la tesi si interessa qui, soprattutto, mette in luce che in generale, le operazioni che realizzano i mutamenti soggettivi ma non modificano il contenuto della relazione personale e/o dell'elemento oggettivo del presupposto del tributo sono in ogni caso idonee a costruire un risparmio d'imposta fisiologico, e poi espone ed analizza dettagliatamente uno schema logico, per una verifica ulteriore di un risparmio d'imposta fisiologico, schematizzato da tre prove in rapporto, ossia prova comparativa, prova di "sopravvivenza" e prova di "coerenza". Secondo lo stesso studioso, la prova comparativa consiste nel verificare se vi sono altre operazioni che possono dar luogo ad analogo vantaggio tributario e nel caso in cui ne vi sono altre, l'interprete deve riconoscere che il vantaggio è connaturato ad una certa conformazione dell'ordinamento e si atteggia come un risparmio d'imposta fisiologico. Quando venga superata la prova comparativa, lo studioso ritiene che il vantaggio tributario risulterà correlato con l'operazione posta in essere e potrà presentarsi alternativamente: a) come una conseguenza necessaria ed automatica; b) come una conseguenza eventuale che si manifesta soltanto in concomitanza di certe condizioni di fatto, preesistenti o concomitanti, e non di altre. Nell'ipotesi di a) in cui infatti, il vantaggio si accompagna necessariamente all'operazione che di per sé è consentita o comunque non è esplicitamente disapprovata dall'ordinamento, si serve la prova di "sopravvivenza" secondo cui se dal momento che l'opzione è esercitabile *ex lege* e non vi sono fattispecie in cui dall'esercizio dell'opzione non scaturisca quel medesimo risultato, il vantaggio non può che essere connaturato al sistema, e si atteggia come un risparmio d'imposta fisiologico. Nell'ipotesi di b), si serve la prova di "coerenza" secondo cui l'indagine deve essere allora rivolta ad appurare se esiste una disposizione che tende ad escludere o limitare gli effetti dell'operazione quando essa conduca ad un vantaggio e quando una disposizione relativa non esiste o non è applicabile, la coerenza e l'unità dell'ordinamento esigono che un eventuale giudizio di disvalore debba concernere l'operazione in sé e che debba quindi o essere applicato sempre oppure non valere mai. Comunque, non si può esprimere mai un giudizio negativo su una operazione che genera un risparmio d'imposta soltanto con il verificarsi di altre circostanze concomitanti.

risparmio d'imposta discende da un comportamento che, pur esulando dalla ratio e dai principi di una determinata disciplina tributaria, non è infrenabile né in via interpretativa, né mediante il discorso alle vigenti norme antielusive<sup>40</sup>.

Certo è che per il contribuente, in effetti, il conseguimento di un risultato del risparmio d'imposta lecito non è semplice, specificamente, nel regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso. È senza dubbio che solitamente, tale lavoro del regolare dei propri affari per realizzare un risultato del risparmio d'imposta lecito occorre considerare in modo complessivo gli affari del contribuente, nel caso del contribuente della società, concernenti il finanziamento, l'investimento e il management ecc., presupponendo che il contribuente abbia conosciuto i relativi regimi tributari, in tanti casi, compresi quelli fiscali e contabili. Tale lavoro è proprio il lavoro di pianificazione e in certo punto si può dire che non c'è un risparmio d'imposta senza pianificazione. Da ciò, possiamo trarre una conferma che la pianificazione fiscale, consistente nella ricerca della soluzione fiscalmente meno onerosa, emerge proprio per soddisfare l'esigenza del risparmio d'imposta ed il concetto della pianificazione fiscale, di per sé, non ha la connotazione di liceità, tale da che esistono le espressioni come lecita pianificazione fiscale, nella sfera della quale entra il diritto del contribuente di scegliere il comportamento con il trattamento fiscale più favorevole, ed aggressiva pianificazione fiscale (*aggressive tax planning*) che copre, al livello tecnico, entrambi l'elusione fiscale e l'evasione fiscale<sup>41</sup>. Va aggiunto che il "pervadere" della pianificazione fiscale è strettamente correlato alle caratteristiche delle moderne discipline tributarie che "sono sempre più minuziose, articolate, analitiche, asistematiche", con cui "moltiplicano le strade che i contribuenti possono percorrere nella ricerca delle soluzioni fiscalmente più convenienti per le loro iniziative"<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.67.

<sup>41</sup> Cfr. Finance Quebec, *Aggressive Tax Planning* (Working Paper January 2009). Si veda: [http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/AUTEN\\_DocCons\\_PFA.pdf](http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/AUTEN_DocCons_PFA.pdf)

<sup>42</sup> La Rosa Salvatore, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in Rivista di diritto tributario, 2010, fasc. 7-8, p. 791. Lo stesso autore indica, nello stesso articolo, che tali caratteristiche è "sotto la spinta di esigenza sia di certezza sui comportamenti da tenere che di aderenza delle discipline fiscali alle sempre più diversificate forme dei fenomeni economico-giuridici che si intendono colpire."

Ora, passiamo all'esame sul rapporto tra il risparmio d'imposta lecito (la lecita pianificazione fiscale o l'accettabile pianificazione fiscale<sup>43</sup>) e l'elusione fiscale. Soprattutto, va sottolineato che è proprio la ricerca del risparmio d'imposta, ad ogni costo, che alimenta il germe dell'elusione,<sup>44</sup> e l'elusione fiscale è l'estensione, che non si aspetta ed è inaccettabile, del risparmio d'imposta lecito. Ciò, da una parte, determina che tra loro esistono alcuni punti di contatto, estrinsecandosi principalmente nel stesso obiettivo di pagare meno imposte attraverso il rivolgimento alle norme tributarie esistenti nell'ordinamento che connotano il trattamento fiscale più favorevole rispetto alle altre relative norme tributarie, e dall'altra, anche determina nebuloso il confine tra loro e persino convertibile dall'uno all'altro<sup>45</sup>. Pur essendo difficile segnare la linea di riparto tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale, è un impegno a cui non si può sfuggire. Infatti, il dubbio sul confine tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale riflette su una domanda cruciale, vuol dire che a che punto sia lecito spingersi nella ricerca delle norme tributarie le cui applicazioni sono incoraggiate dal legislatore, ad esempio quelle d'agevolazione, o nella ricerca della soluzione fiscalmente meno onerosa. Qui, vorrei rispondere a tale domanda dalle due prospettive seguenti, rispettivamente, in termini positivi e negativi:

Nel primo luogo, dalla prospettiva in termini positivi, è normale pensare che dovrebbe esserci una sorta d'azione condotta da parte del contribuente che esiste oggettivamente ma ravvisabile difficilmente nel commettere l'elusione fiscale, ma non nel commettere il risparmio d'imposta lecito. Con questa idea in testa, merita richiamare alla relazione della Commissione Tributaria Biasco, già citata sopra, ed a una relazione ministeriale, anche dell'Italia: la prima conferma che "sarebbe grottesco infatti che il mero fatto di aver esercitato nel modo più conveniente una scelta esplicitamente prevista dalla legge possa dare adito ad un'elusione...il che equivale,

---

<sup>43</sup> Per quanto riguarda l'accettabile pianificazione fiscale, OCSE ha menzionato così: "*it is possible to reduce or remove tax liability by perfectly acceptable tax planning (e.g. choosing among tax reliefs and incentives the most advantageous route consistent with normal business transactions)*". Si veda: *International Tax Avoidance And Evasion, Four Related Studies* (OECD, Paris, 1987), p11.

<sup>44</sup> P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p21.

<sup>45</sup> Tale conversione mutuale potrebbe accadere, in particolare, dal punto di vista dei diversi paesi e dei diversi tempi a seconda dei quali si cambia l'accettabilità o meno nei confronti del certo comportamento del contribuente.

per converso, ad affermare la necessità, per aversi elusione, di uno stratagemma giuridico, una scappatoia, un espediente formalmente legittimo, ma sostanzialmente disapprovato dall'ordinamento<sup>46</sup>; la seconda, nel dichiarare quando si verifica il risparmio d'imposta (lecito), aggiunge che "non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi sviluppati che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso e dove le norme antielusive scattano soltanto quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che, pur formalmente legali, finiscono per stravolgere i principi del sistema."<sup>47</sup> Da queste due relazioni discende che proprio è una disposizione (o regolamentazione negoziale) formalmente legale ma sostanzialmente disapprovata per stravolgere un certo principio dell'ordinamento, creata dal contribuente e definita in parola come stratagemma, scappatoia e parole, ad esso o essa, equiparate, che servono a contrapporre l'elusione fiscale al risparmio d'imposta lecito. Però, siamo tenuti a riconoscere che si tratterebbero di parole che ci ammaliano e pur funzionali al chiarimento, di per sé, devono essere chiarite in altri termini. Ma, comunque, si è avanzato nel segnare la linea di riparto tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale. Sotto questo profilo, per meglio comprendere, è utile segnare la posizione della Corte di Giustizia dell'UE. La Corte di Giustizia ha confermato che come una regola principale, il *tax jurisdiction shopping* è un'attività legittima in un mercato interno<sup>48</sup>, anche se la scelta della giurisdizione sia fondata solamente sull'intenzione di sfuggire i domestici regimi fiscali meno attraenti, mentre ci sono alcuni limiti imposti a tale regola principale, tra cui quello che secondo quanto concluso nel caso ICI (C-264/96), è accettabile adottare i restrittivi provvedimenti anti-abusi se le

---

<sup>46</sup> Lupi Raffaello, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2007 fasc. 35, p. 2816.

<sup>47</sup> È la relazione ministeriale di accompagnamento alla più recente versione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Cfr. Perrucci Ubaldo, *Risparmio d'imposta ed elusione*, in *Bollettino tributario d'informazione*, 2008 fasc. 21, p. 1665.

<sup>48</sup> Tale attività rientra nella sfera dell'esercizio del diritto di scegliere un comportamento fiscalmente meno oneroso.

disposizioni nelle transazioni sono artificiali interamente, trascurando gli effetti tributari<sup>49</sup>. Dalla posizione della Corte di Giustizia, l'artificialità delle relative operazioni del contribuente serve a contrapporre l'elusione fiscale al risparmio d'imposta lecito e da ciò possiamo dedurre logicamente che anche l'artificialità, trattandosi di creazione artificiosa di condizioni giuridiche che consentono l'acquisizione di un vantaggio fiscale, caratterizza le parole sopramenzionate che ci ammaliano, come stratagemma, scappatoia, espediente (od equiparate). Certo, qui occorre spiegare che significa la terminologia "artificiale": in genere, significa che la relativa disposizione non è attuata in modo normale commercialmente<sup>50</sup> e in parole più chiare, significa la mancanza della corrispondenza logica e coerente tra la regolamentazione negoziale e la sottostante realtà economica e nello svolgersi la comparazione interessata dovrebbe sempre trasformarsi ulteriormente a quella che risiede nelle norme tributarie, consistente nel giudicare se la regolamentazione negoziale è in concordanza con le norme tributarie, necessariamente considerando la finalità delle norme tributarie e, in particolare, la questione se le norme provvedono la regolamentazione di un incentivo<sup>51</sup>. Certo è che l'artificialità delle operazioni soltanto serve a distinguere l'elusione fiscale al risparmio d'imposta lecito, e non è un criterio assoluto. Il criterio assoluto in materia non può essere che se le operazioni siano conformi alla finalità del regime fiscale.

Ma tutto sommato, l'elusione fiscale si dovrebbe definire, mettendo l'accento sull'anomalia delle scelte negoziali rispetto a quelle a disposizione per ottenere i medesimi effetti economici<sup>52</sup>. Però, va rilevato particolarmente che nell'elusione fiscale, le relative operazioni compiute dal contribuente, considerate come

---

<sup>49</sup> Cfr. Paulus Merks, *Tax evasion, tax avoidance and tax planning*, in *INTERTAX*, Volume 34, Issue 5, 2006, p279.

<sup>50</sup> A tale proposito, anche OSCE ha concluso la stessa opinione. Si veda: *International Tax Avoidance And Evasion, Four Related Studies* (OECD, Paris, 1987).

<sup>51</sup> Cfr. Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 *Intertax*, p. 566. Merita di essere segnalato ulteriormente che secondo tale autore, per la comparazione in parola, sarebbe cruciale determinare se le norme tributarie sono neutrali o meno per la regolamentazione negoziale: laddove c'è una neutrale norma tributaria, il comportamento fiscalmente orientato ha una possibilità buona di essere una transazione elusiva. In conseguenza di ciò, si può dire che "how neutrality in tax systems constitutes a breeding ground for the proliferation of tax avoidance".

<sup>52</sup> Cfr. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.* 1999, p. 72.

stratagemma, scappatoia, espediente od artificialità, dovrebbero essere valide commercialmente dal punto di vista del diritto privato, tale da ingenerare gli effetti economici al fine di ottenere l'effetto, desiderato dal contribuente, in forma di un vantaggio fiscale, vale a dire che l'elusione fiscale presuppone l'esistenza delle valide operazioni commerciali<sup>53</sup>. È certo che in qualche modo, ciò aggrava il confine nebuloso tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale.

Nel secondo luogo, dalla prospettiva in termini negativi, si tratta di non necessità dell'esistenza delle valide ragioni economiche<sup>54</sup>, diverse dalla quella di ottenere un vantaggio fiscale, per il contribuente quando esso sceglie un comportamento fiscalmente meno oneroso. Come abbiamo accentato, il scegliere un comportamento fiscalmente meno oneroso nell'ambito dei vari regimi fiscali consentiti dal sistema è un diritto del contribuente, senza la necessità dell'esistenza delle valide ragioni economiche per giustificare tale scelta resa dal contribuente. Ciò significa irrilevante, almeno direttamente, l'esistenza o meno delle valide ragioni economiche per identificare l'elusione fiscale nel caso in cui il contribuente pone in essere un comportamento fiscalmente meno oneroso. A tale proposito, la tesi della Commissione Tributaria Biasco dell'Italia espressa nella sua relazione indicata sopra è molto costruttiva, dicendosi che l'idea della norma come obbligo di scegliere il comportamento fiscalmente più oneroso, salvo disporre di valide ragioni economiche per adottarne uno più conveniente, viene respinta<sup>55</sup>. Infatti, l'OCSE nella sua relativa relazione e la Corte di Giustizia nei suoi relativi casi non indicano la carenza delle valide ragioni economiche nella conferma delle condizioni da possedere per

---

<sup>53</sup> Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 *Intertax*, p.579. Questo punto è molto importante, nel senso che esso determina alcune caratteristiche relative all'elusione fiscale, per esempio, come abbiamo indicato e indicheremo, la natura di né legale né illegale dell'elusione fiscale, una differenza tra l'elusione fiscale e l'evasione fiscale, la conservazione della validità civilistica delle operazioni da parte del fisco nel corso dell'antielusione con solo la disapplicazione delle operazioni ai fini fiscali al livello della tassazione, una differenza cruciale tra la simulazione ed abuso del diritto, ecc.

<sup>54</sup> Si riguarda un requisito per identificare l'elusione, come previsto nelle disposizioni antielusive italiane, ossia l'art.37 bis del D.P.R. 29-9-1973 n. 600, recante così: "sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti...".

<sup>55</sup> Cfr. Lupi Raffaello, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2007 fasc. 35, p2816.

individuare l'elusione fiscale<sup>56</sup>. Ma da ciò possiamo trarre una conferma che nel individuare un comportamento elusivo, si vanifica il ricorrere alla considerazione dell'esistenza o meno delle valide ragioni economiche nelle relative operazioni del contribuente? È pacifico che la risposta a tale dubbio è certamente quella negativa. Infatti, la Corte di Giustizia concepisce l'assenza di valide ragioni extrafiscali semplicemente come un indicatore dell'eventuale esistenza di un abuso e la stessa corte ritiene non sostanziale il ruolo dell'esistenza delle valide ragioni economiche (extrafiscali).<sup>57</sup> Con ciò, al mio parere, l'esistenza o meno di valida ragione economica nelle operazioni del contribuente, in particolare, nella scelta tra vari regimi fiscali, non direttamente consiste nel requisito indispensabile che si deve possedere per considerare il comportamento del contribuente elusivo o meno, nel senso che si dovrebbe considerare un comportamento volto al lecito risparmio d'imposta quando il contribuente sceglie tale comportamento che conduce l'applicazione di un regime fiscalmente meno oneroso tra vari regimi fiscali, pur essendo scarsa valida ragione economica, ma consiste in un elemento cruciale idoneo all'identificazione o meno di uno stratagemma giuridico, una scappatoia, un espediente di cui le due relazioni italiane sopramenzionate indicano, o una disposizione artificiale di cui l'OSCE e la Corte di Giustizia indicano. Più precisamente, il contribuente può presentare le valide ragioni economiche per contestare l'esistenza di uno stratagemma ed equiparato, oppure una disposizione artificiale sulla base della quale l'amministrazione finanziaria verifica l'elusione fiscale.<sup>58</sup> Insomma, la tesi secondo cui la verifica dell'esistenza o meno delle valide ragioni economiche è un punto essenziale, anzi —per essere chiari— è l'unico elemento regolatore della fattispecie elusiva o l'unico canone normativo, non è condivisibile. In fatti, fondare l'accertamento dell'elusione all'esistenza di valide ragioni extrafiscali porta non solo a sconfessare il

---

<sup>56</sup> Cfr. Paulus Merks, *Tax evasion, tax avoidance and tax planning*, in *INTERTAX*, Volume 34, Issue 5, 2006, pp. 274-279.

<sup>57</sup> Cfr. Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008 fasc. 12, pt. 1, pp. 1069 – 1088.

<sup>58</sup> Come indicato nella tesi secondo cui “l'esistenza in questo contesto delle varie ragioni economiche sembra, dunque, posta dal legislatore non come diretto (ed unico) sintomo dell'elusione, ma al contrario come possibilità per il contribuente di superare la configurazione elusiva della fattispecie”. Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008 fasc. 12, pt. 1, pp. 1069 – 1088. Inoltre, infatti, qui si riguarda una questione sul riparto dell'onere della prova tra il contribuente e il fisco e su questo punto di concentrerà l'analisi nella Sezione I del Capitolo IV.

principio di legalità e di certezza del diritto che dovrebbe connotare il ordinamento tributario<sup>59</sup>.

Infine, per sollevare altre considerazioni illuminanti volte a tratteggiare la linea di riparto tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale, è utile fare presente un altro relativo concetto in inglese, cioè *tax shelter*, e il risparmio d'imposta lecito corrisponde al *tax shelter* definito in primo modo da OCSE e l'elusione fiscale corrisponde al *tax shelter* definito in secondo modo<sup>60</sup>. Comunque, va ribadito che non è facile distinguere l'elusione fiscale dal lecito risparmio d'imposta e il confine tra risparmio d'imposta lecito ed elusione è molto labile e tende a spostarsi (per l'effetto dell'impostazione accolta dall'interprete, principalmente riguardo alla finalità del regime fiscale, e il grado di evoluzione raggiunto dall'ordinamento)<sup>61</sup>, essendo tanto sottile che rischia di sparire, e persino l'una potrebbe essere assorbito dall'altra e viceversa<sup>62</sup>, il che in qualche modo conduce ai problemi connessi con la repressione del fenomeno dell'elusione fiscale. Ma credo che la linea di riparto tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale diventerà relativamente più chiara dopo l'analisi

---

<sup>59</sup> Cfr. Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in Rivista di diritto tributario, 2008 fasc. 12, pt. 1, p1086. Finalmente, al punto sul confine tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale, è utile per rendere i contorni dell'elusione fiscale chiari quanto possibile segnalare una lista di "cartelli indicatori", creata da Anti-Avoidance Group of Majesty's Revenue and Customs in Gran Bretagna, in modo da identificare i fattori che indicherebbero l'elusione fiscale quando il contribuente adotta le certe transazioni o disposizioni. La lista è redatta quanto segue (i relativi esempi corrispondenti ai rispettivi cartelli indicatori qui non si segnalano e, assieme ai tali cartelli indicatori che qui si presentano, si rinvia al sito: <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/aag-risk-assessing.htm>): "1) Transactions or arrangements which have little or no economic substance or which have tax consequences not commensurate with the change in a taxpayer's (or group of related taxpayers') economic position; 2) Transactions or arrangements bearing little or no pre-tax profit which rely wholly or substantially on anticipated tax reduction for significant post tax profit; 3) Transactions or arrangements that result in a mismatch such as: between the legal form or accounting treatment and the economic substance; or between the tax treatment for different parties or entities; or between the tax treatment in different jurisdictions; 4) Transactions or arrangements exhibiting little or no business, commercial or non-tax driver; 5) Transactions or arrangements involving contrived, artificial, transitory, pre-ordained or commercially unnecessary steps or transactions; 6) Transactions or arrangements where the income, gains, expenditure or losses falling within the UK tax net are not proportionate to the economic activity taking place or the value added in the UK - especially where the transactions or arrangements are between associates within the same economic entity and would not have occurred between parties acting at arm's length and/or add no value to the economic entity as a whole".

<sup>60</sup> Alla luce di OECD Glossary of Tax Terms, il *tax shelter* si può definire in due modi: "(1) An opportunity to use, quite legitimately, a relief or exemption from tax to pay less tax than one might otherwise have to pay in respect of similar activities, or the deferment of tax. (2) The polite term usually given to a contrived scheme to avoid or reduce a liability to taxation".

<sup>61</sup> Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria : commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini :Maggioli, 1997, P.19.

<sup>62</sup> Cfr. Ripa Giuseppe, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in Corriere tributario, 2000 fasc. 18, p. 1277.

sui concetti della frode alla legge e dell'abuso del diritto che verrà illustrata nel paragrafo 2.2 nella Sezione presente.

### 2.1.2. Elusione fiscale contro evasione fiscale ( e frode fiscale)

A differenza del confine, nebuloso e sovente interrogato, tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale, il confine tra l'elusione fiscale e l'evasione fiscale è ben riconosciuto, sicché qualcuno ha descritto la differenza tra l'elusione fiscale e l'evasione fiscale in termine "spessore di un muro della prigione"<sup>63</sup>. Ma soprattutto, vediamo la definizione dell'evasione fiscale, su cui tante letterature si sono già soffermate: "l'evasione fiscale è un comportamento *contra legem* che consiste nel sottrarsi all'obbligo di pagare i tributi,"<sup>64</sup> "l'evasione è una condotta di più agevole individuazione, in quanto caratterizzata da atti e fatti compiuti *contra legem* che attribuiscono una responsabilità diretta all'autore in termini di omesso o parziale assolvimento dell'onere fiscale";<sup>65</sup> "*tax evasion: taxpayer avoids the payment of tax without avoiding the tax liability, consequently escapes the payment of tax and even breaks the letter of law*";<sup>66</sup> Dalle definizioni dell'evasione fiscale esposte sopra, si può dire che in genere l'evasione fiscale si ha quando il contribuente non paga l'imposta o paga l'imposta meno di quella dovuta, utilizzando alcuni certi metodi, consistenti nel occultare del tutto o in parte la fattispecie imponibile che è realizzata, tra cui l'occultamento o la distruzione delle scritture contabili o prove contabili, l'utilizzo delle scritture contabili false o prove contabili false con cui meno elementi attivi o più elementi passivi sono registrati nelle scritture contabili<sup>67</sup>, e la non emissione di fattura o di ricevuta o scontrino fiscale nelle operazioni di vendita effettuate ecc., con conseguente dichiarazione fraudolenta, quella infedele o quella

<sup>63</sup> Cfr. Chris Evans, *Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies*, [2008] University of New South Wales Faculty of Law Research Series 40, p. 4. Si veda:

<http://law.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1115&context=unswwps>

<sup>64</sup> La definizione in Wikipedia. Si veda: [http://it.wikipedia.org/wiki/Evasione\\_ed\\_elusione\\_fiscale](http://it.wikipedia.org/wiki/Evasione_ed_elusione_fiscale)

<sup>65</sup> Melillo C., *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 3, p. 416.

<sup>66</sup> Definito da V. Uckmar. Cfr. Paulus Merks, *Tax evasion, tax avoidance and tax planning*, in *INTERTAX*, Volume 34, Issue 5, 2006, p273.

<sup>67</sup> Certamente, a volta, il contribuente registra direttamente meno elementi attivi o più elementi passivi nelle scritture contabili, senza le prove contabili false.

omessa. È chiaro che l'evasione fiscale è una violazione diretta dei regimi fiscali, ripercuotendosi principalmente sull'utilizzazione dei metodi sopradetti a causa di cui si rende più difficoltosa l'opera di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Proprio per la natura della violazione dei regimi fiscali, all'evasione fiscale si applicano le sanzioni amministrative e persino quelle penali. Infatti esistono due categorie dell'evasione fiscale, cioè quella meno seria e quella più seria, alla prima applicandosi solo la sanzione amministrativa ed alla seconda anche la sanzione penale. In genere, si definisce la seconda categoria dell'evasione fiscale con un apposito termine, ossia la frode fiscale<sup>68</sup>. La frode fiscale si verifica, tranne che si soddisfano le condizioni per identificare l'evasione fiscale, in un specifico caso in cui al fine di evadere le imposte, il contribuente effettua una condotta fraudolenta insidiosamente, con un sostegno dei documenti falsi, tale da impedire all'amministrazione tributaria l'accertamento e la determinazione della situazione reddituale o del volume d'affari<sup>69</sup>, ed altresì, l'importo dell'imposta evasa deve raggiungere un grado molto grave che si misura normativamente nella cosiddetta soglia di punibilità penale prevista nella disciplina penale tributaria<sup>70</sup>.

Ora, esaminiamo le differenze tra l'elusione fiscale e l'evasione fiscale che come già indicato, sono abbastanza ovvie, sebbene sia l'elusione fiscale che l'evasione abbiano a finalità l'ottenimento di un risparmio d'imposta consistente nell'eliminare o ridurre il prelievo fiscale, entrambe due essendo indifendibile moralmente<sup>71</sup>. Tali differenze si possono esaminare, principalmente sul piano formale<sup>72</sup>, in ordini

---

<sup>68</sup> In effetto, in Francia, si dice direttamente *fraude fiscale*, come una controparte di evasione fiscale in Italia. Si veda: <http://en.bab.la/dictionary/french-english/fraude-fiscale>

<sup>69</sup> Su questo punto, nella legislazione italiana sul reato tributario, si è confermata esplicitamente. Cfr. B. Sechi, *Riforma dei reati tributari: più pregi che difetti*, disponibile nel sito: [http://www.tidona.com/pubblicazioni/febbraio01\\_2.htm](http://www.tidona.com/pubblicazioni/febbraio01_2.htm).

<sup>70</sup> Su questo punto, la L. n. 80/2003 dell'Italia dispone che la sanzione fiscale penale debba essere applicata soltanto qualora siano contestualmente presenti due requisiti: la frode e l'effettivo e rilevante danno per l'Erario. Pertanto, un'evasione fiscale di importo milionario, ma realizzata attraverso una mera condotta omissiva o commissiva senza frode, non dovrebbe costituire reato. Cfr. E. Mastrogiacomo, *Problemi e dibattiti. I reati tributari a sei anni dalla riforma. Carenze giurisprudenziali e proposte della dottrina*, in "il fisco" n. 18 del 1° maggio 2006.

<sup>71</sup> Come descritto da Danny Alexander, quale il Chief Secretary al Tesoro britannico. Si veda: <http://politicalhackuk.blogspot.com/2010/09/avoidance-and-evasion-is-morally.html>

<sup>72</sup> Si dice che la differenza (dell'elusione) con l'evasione è netta sul piano formale, ma da un punto di vista sostanziale l'obiettivo e i risultati delle due attività sono identici. V. Visco, *Evasione fiscale*, in Dig. Comm., Torino, 1990, vol. V, p. 293.

seguenti: 1) l'evasione fiscale non opera sui presupposti d'imposta e si realizza o con una mera sottrazione della prestazione tributaria (mancato pagamento d'imposta) ovvero attraverso la realizzazione di certi metodi, sopramenzionati, volti a travisare la corretta rappresentazione della realtà. Al contrario, l'elusione fiscale riproduce nelle scritture contabili o nel bilancio la realtà delle operazioni poste in essere, ancorché la scelta dei negozi giuridici utilizzati sia produttiva di elusione di imposta<sup>73</sup>; 2) l'evasione consiste nel diretto occultamento della fattispecie imponibile e nella diretta violazione delle relative norme. Invece, l'elusione è data da un comportamento realizzato alla luce del sole<sup>74</sup> e consiste nel deliberato abuso delle forme negoziali civilistiche<sup>75</sup>; 3) ulteriormente, i comportamenti condotti dal contribuente nell'evasione fiscale ingenerano negli organi verificatori una erronea percezione della realtà o rendono difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione<sup>76</sup>, e in certo punto l'evasione fiscale, specialmente nel caso della frode fiscale, inerisce alla frode (direttamente) al fisco, essendo una forma rozza<sup>77</sup> e primitiva<sup>78</sup> di resistenza al tributo. A differenza dell'evasione, l'elusione fiscale inerisce piuttosto alla frode alla legge<sup>79</sup>, ancorché l'elusione produca indirettamente anche gli effetti di disorientare l'amministrazione finanziaria, ma nel senso che il contribuente sottopone a travestimento la sua effettiva volontà negoziale; 4) conseguentemente, l'evasione fiscale si caratterizza da atti e fatti compiuti *contra legem*, con il risultato che segue: il recupero d'imposta dovuta e la sanzione amministrativa e/o penale. Contrariamente, l'elusione fiscale si caratterizza da atti e fatti compiuti (validi commercialmente nell'ottica del diritto privato) *extra legem* (nell'ottica del diritto tributario), o si può dire, formalmente legali (ma sostanzialmente disapprovati) e scarseggianti della

---

<sup>73</sup> Cfr. Bruno Assumma, *Aspetti penali della elusione*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, p. 85. Inoltre, su questo punto, possiamo dire che l'elusione fiscale, attraverso un determinato procedimento intenzionale, consiste in non integrare i presupposti per l'imposizione oppure consiste in attenuare la grossezza dell'imposta dovuta. Blumenstein, *Sistema del diritto delle imposte*, Milano 1954. Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria: commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive: elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini: Maggioli, 1997, p.38.

<sup>74</sup> F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006, p. 249.

<sup>75</sup> Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, p.29.

<sup>76</sup> Melillo C., *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 3, p.416.

<sup>77</sup> Cfr. Cipollina S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, CEDAM 1992, p. 135.

<sup>78</sup> Cfr. *La cosiddetta "evasione fiscale legittima"*, in *Riv. Dir. Fin.*, I, 1974, p.51 e ss.

<sup>79</sup> Su questo punto, discuteremo più dettagliatamente di seguito.

violazione immediata della normativa<sup>80</sup>, con il risultato che segue: il recupero d'imposta dovuta in seguito alla ridefinizione delle operazioni in maniera da ristabilire la situazione, e l'eventuale sanzione amministrativa<sup>81</sup>; 5) finalmente, se è vero che l'evasione fiscale e l'elusione fiscale riguarderebbero maggiormente le imprese ed i lavoratori autonomi, l'evasione fiscale tanto più riguarda le piccole imprese ed i lavoratori autonomi, ma l'elusione fiscale tanto più riguarda le grandi imprese<sup>82</sup>.

### 2.1.3. Elusione fiscale contro simulazione

In questa sede, esaminiamo in parole semplici la differenza tra l'elusione fiscale e la simulazione. Innanzitutto, non può essere trascurato che anche la simulazione può portare alla divergenza fra ciò che il soggetto passivo avrebbe inteso assoggettare a tassazione e ciò che deve essere tassato correttamente——si tratta di una caratteristica importante dell'elusione fiscale——, nonostante che tale divergenza ricorra non in tutte le ipotesi di simulazione, perché a volte la simulazione non persegue la finalità fiscale<sup>83</sup>. Ma, l'elusione fiscale deve distinguersi dalla simulazione, essendo “autonoma rispetto al concetto di simulazione, in quanto prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione”<sup>84</sup>. Quindi, come è noto, l'elusione fiscale concerne operazioni realmente volute dalle parti e prive di vizi di validità, e però, certo è che tali operazioni elusivamente costituite non rilevano per il fisco o non si oppongono al fisco. Invece, la simulazione si tratta di un'operazione a natura fittizia o fraudolenta e significa una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore la vera natura dell'operazione o a rendere difficile al fisco di coglierla:

---

<sup>80</sup> Infatti, proprio per questo, è impossibile ricondurre l'elusione fiscale nell'alveo dell'illecito.

<sup>81</sup> Finora, è senza dubbio che per quanto riguarda la sanzione penale, l'elusione fiscale non è perseguibile. Ma si dubiterebbe ancora l'applicazione della sanzione amministrativa all'elusione fiscale. Su questa questione, soffermeremo in un apposito punto della Parte quarta “conseguenze giuridiche dell'antielusione”.

<sup>82</sup> Cfr. Giuseppe Vitaletti, *Evasione elusione e politica economica*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, p18.

<sup>83</sup> Cfr. Guglielmo Fransoni, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere Tributario*, 1/2011, p. 17.

<sup>84</sup> Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p.62.

la operazione simulata non è realmente voluta dalle parti non produca alcun effetto tra i parti, sebbene inopponibile ai terzi per la tutela dei diritti dei terzi. Inoltre, nel caso di simulazione, infatti esistono due negozi, uno simulato e l'altro dissimulato, e nei confronti del fisco, si rileva solo il negozio dissimulato i cui relativi effetti valgono *inter partes*<sup>85</sup>. Invece, nel caso dell'elusione fiscale, "il negozio è unico nel senso che non vi è alcuna divergenza tra apparenza e realtà"<sup>86</sup>.

## 2.2. Elusione fiscale, frode alla legge ed abuso del diritto

Finora, esaminate le differenze dell'elusione fiscale con il risparmio d'imposta (e la pianificazione fiscale) e l'evasione fiscale (e la frode fiscale), abbiamo preliminarmente tratto l'inquadramento dell'elusione fiscale in una serie delle forme di resistenza al tributo e abbiamo conosciuto che l'elusione fiscale occupa uno spazio intermedio tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione fiscale, nel senso di larghezza<sup>87</sup>. Però, per meglio definire l'elusione fiscale e trarre le sue caratteristiche, non è sufficiente esercitare l'esame, come già fatto sopra, dal punto di vista orizzontale, ed è necessario esercitare un esame dal punto di vista verticale (si definisce un esame "verticale" rivolto a tre concetti omogenei perché, da un lato, corrisponda all'esame "orizzontale" rivolto a tre concetti eterogenei e, dall'altro, rappresenti il significato profondo), come sarà esposto dettagliatamente in appresso, che riguarda un'analisi sulla natura intrinseca dell'elusione fiscale esclusivamente con riferimento ai concetti, rispettivamente, di frode alla legge e di abuso del diritto. Va rilevato preliminarmente che nonostante l'analisi in appresso svoltasi separatamente nei due paragrafi concernenti, rispettivamente, la frode alla legge e l'abuso del diritto,

---

<sup>85</sup> Per quanto riguarda il disposto normativo tributario relativo alla simulazione, secondo me, si possa rinviare all'art. 16 del codice tributario nazionale (Brasiliano), recitandosi quanto segue: l'autorità amministrativa potrà sconsiderare atti o affari giuridici pratici con il fine di dissimulare l'avvenimento del fatto generatore dei tributi o la natura degli elementi costitutivi degli obblighi tributari, osservando i procedimenti che saranno stabiliti in legge tributaria. Si vede: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/anotada/2331075/art-116-par-1-do-codigo-tributario-nacional-lei-5172-66>

<sup>86</sup> Guglielmo Franson, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere Tributario*, 1/2011, p. 18.

<sup>87</sup> Infatti, mi sembra che il lecito risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione fiscale sono tre concetti paralleli e costituiscono una rete integra trasversalmente in materia interessata da essi.

è impossibile distaccarsi in assoluto tali due concetti che si intrecciano nell'esame attorno all'elusione fiscale.

### 2.2.1. Elusione fiscale e frode alle legge (*fraus legi*)

Nell'analisi svolta sopra, abbiamo rilevato semplicemente che l'elusione fiscale si caratterizza dai certi comportamenti formalmente legali ma sostanzialmente disapprovati dall'ordinamento. Ora in un secondo momento, il compito principale è analizzare profondamente alcuni aspetti fondamentali di tale caratteristica al fine di esporre l'essenza dell'elusione fiscale. Ciò ci conduce naturalmente a ricorrere al concetto della frode alla legge, un concetto più antico e più ampio di quello dell'elusione fiscale.

Parlando della frode alla legge, non può che risalire al diritto romano e infatti i discorsi successivi sulla frode alla legge si sono sempre ricondotti alla tradizione romana<sup>88</sup>. Secondo quanto descritto dal diritto romano, la frode alla legge (*fraus legi* in latino) significa “*to evade the intention of a statute but respect his wording*”, ed a differenza di *contra legem* che significa “*to do what the law forbids*”, una frode alla legge avviene “*when something is done what the law expressly did not forbid, but what it did not want to be done*”<sup>89</sup>. Da siffatte descrizioni, fatte dal diritto romano, in tema di frode alla legge, possiamo trarre l'essenza di frode alla legge, comportante che si rispetta, apparentemente o formalmente, un comando legislativo, ma si trasgredisce, sostanzialmente, l'intenzione legislativa (lo spirito, la finalità o la *ratio* della legge), ovvero che i risultati perseguiti a mezzo dei atti compiuti rispettando formalmente la lettera di una legge sono sostanzialmente proibiti dall'ordinamento o contrari all'ordinamento. Ora, conseguentemente con l'istituto del diritto romano, quando si parla di frode alla legge, nei termini minuti, si riferisce ai casi in cui “un

---

<sup>88</sup> Per quanto riguarda la tradizione romana sulla frode alla legge, si può ridurre sostanzialmente ai seguenti frammenti (in latino) di Paolo ed Ulpiano: 1) D. 1, 3, 29: Paulus, *libro singulari ad legem Cinciam: Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*; 2) D. h.t., 30: Ulpianus, *libro IV ad edictum: Fraus enim legi fit, ubi quod (lex) fieri noluit, fieri autem non vetuit; id fit; et quod distat ρητὸν ἀπὸ διάνοιάς hoc distat fraus ad eo quod contra legem fit*. Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969, p.14.

<sup>89</sup> Adolf Berger, *Encyclopedic dictionary of Roman law*, The Lawbook Exchange, Ltd., 2002, p477.

soggetto, per ottenere un vantaggio cui non avrebbe altrimenti avuto titolo o per evitare l'applicazione di una regola a lui sfavorevole, si fa scudo, in materia tecnicamente ineccepibile, di una regola giuridica, resa applicabile grazie alla manovra fraudolenta<sup>90</sup>. In altri termini, si tratta di casi in cui “il comportamento del soggetto, in quanto apparentemente conforme ad una norma giuridica, viene a godere di una sorta di presunzione di legittimità”<sup>91</sup>. Non è sorprendente che le condizioni, rilevate nei casi qui menzionati, per costituire la frode alla legge sono essenzialmente identiche con le caratteristiche, già segnalate nei paragrafi precedenti, dell'elusione fiscale. La differenza è solo che alle ultime si aggiungono gli elementi tributari. In realtà, nonostante il fatto che tradizionalmente o all'inizio, la teoria generale della frode alla legge radicata nel diritto romano in pratica limitò principalmente al settore del diritto privato o diritto civile, in particolare, al diritto contrattuale con il termine “negozio in frode alla legge”<sup>92</sup>—infatti, il diritto tributario non si mai considerò nel diritto romano come un'autonoma disciplina quanto oggigiorno si considera<sup>93</sup>—non si dubita che ora la teoria della frode alla legge ha già, da tanto tempo, travalicato la materia del diritto civile e si può applicare a qualsiasi settore del diritto<sup>94</sup>, compreso quello del diritto tributario in interesse particolare, in quanto un rimedio generale nei confronti dei comportamenti fraudolenti che da un lato, in genere, consiste nel rendere nulli i comportamenti fraudolenti, ed nel settore del diritto tributario, consiste nel

---

<sup>90</sup> Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.12.

<sup>91</sup> Ibid.

<sup>92</sup> Si veda l'art. 1344 codice civile italiano sul contratto in frode alla legge, recitante così: si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa. Si veda anche l'art. 21 del codice civile portoghese, stabilendo che nell'applicazione delle norme di conflitto non si deve tener conto delle situazioni di fatto o di diritto create con l'intento fraudolento di evitare l'applicazione della legge altrimenti competente. Cfr. Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.31. Inoltre, rientrano nell'ambito della nozione di frode alla legge, come codificata dal legislatore spagnolo, gli atti “realizzati al riparo del testo di una norma che perseguano un risultato proibito dall'ordinamento giuridico, o contrario allo stesso”. Cfr. Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.35. Per quanto riguarda le relative norme civilistiche italiane riguardanti l'abuso del diritto, cfr. Maria Cristina Boiardi e Monica Pisotti (a cura di), *Norme civilistiche*, in documento di *Abuso del diritto: Profili civilistici, tributari e di legislazione speciale*, da Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova, il 23 novembre 2009. si veda: <http://www.odcege.net/joomla/images/stories/file/abuso%20del%20diritto%20FINALE.pdf>

<sup>93</sup> Greggi, Marco, *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1, pp. 23-44. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1153166>

<sup>94</sup> Compresi il diritto amministrativo, il diritto internazionale privato e il diritto penale. Quanto all'evoluzione del movimento di pensiero sulla frode alla legge, si veda: Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969, pp.39-150.

disapplicare i comportamenti fraudolenti ai fini fiscali, ossia nel rendere irrilevanti fiscalmente gli stessi comportamenti<sup>95</sup>, e dall'altro, consiste nella sottoposizione della fattispecie alle norme che sarebbero risultate applicabili in carenza della manovra fraudolenta<sup>96</sup>. Però va aggiunto che la ricerca della frode alla legge nel diritto tributario non può essere assolutamente avulsa dal diritto civile, premesso che il diritto tributario spesso utilizzano i concetti e schemi elaborati nel diritto civile e dalle certe forme del diritto civile discendono gli determinati effetti economici che il diritto tributario prende in considerazione nella tassazione<sup>97</sup>.

Ora, passiamo ad un esame ulteriore relativo all'elusione fiscale sulla base di una lettura della frode alla legge. Come segnalato sopra, ci consta che l'elusione fiscale si ha quando si tradisce l'intenzione di una legislazione, ma formalmente conformemente alla legge (al contrario, il risparmio d'imposta lecito è congruente con l'intenzione della norma che la prevede). Ma non ci ancora consta che cosa è l'intenzione (lo spirito o la *ratio*) di una legislazione e perché esiste un comportamento "formalmente conformemente alla legge, ma sostanzialmente disapplicato dall'ordinamento". Per quanto riguarda la prima domanda, poiché qui non si tratta di una concreta normativa, possiamo rispondere soltanto in termini generali, come così: l'intenzione di una legislazione si riferisce a qualcosa i legislatori abbiano in mente nel legiferare e si prefisse di conseguire, e la sua espressione corretta è in qualche modo connesso con l'interpretazione della legge (elusa)<sup>98</sup>. È

---

<sup>95</sup> Ma va rilevato che in funzione del principio della proporzionalità, nel caso dei negozi che costituiscono la frode alla legge, sarebbe sufficiente la disapplicazione dei negozi ai fini fiscali al livello della tassazione e quindi si conserverebbero la validità civilistica, considerando che il risultato da ottenere, più rispondente all'esigenza del fisco, è recuperare l'imposta, non invadere la sfera dell'autonomia delle parti. Cfr. Silvia Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale: il problema dell'elusione fiscale*, Padova: CEDAM, 1992, p.156. Chiaro è che si può trarre questo punto anche dal fatto, sopramenzionato, che l'elusione fiscale presuppone l'esistenza delle valide operazioni commerciali.

<sup>96</sup> Cfr. Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.32.

<sup>97</sup> Ciò consente una notevole semplificazione dei rapporti e conseguentemente un grado elevato della certezza del diritto, nonostante il fatto che gli scopi che il legislatore fiscale persegue sono ben diversi da quelli che il legislatore civilistico persegue e le tecniche impiegate per affrontare l'elusione si cambiano a seconda del diritto civile o il diritto tributario. Cfr. Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano: A. Giuffrè, 1969, p.131.

<sup>98</sup> In realtà, oltre ad un problema di interpretazione della norma elusa, la questione della frode alla legge si può ridurre, nel frattempo, ad un problema di tensione fra forme legali e sostanza economica degli affari intrapresi dalle parti, e la riduzione stessa ci permette di tracciare le linee di un discorso unitario per i diversi diritti tra cui il diritto tributario. Cfr. Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano: A. Giuffrè, 1969, p.224.

senz'altro che la comprensione giusta della normativa attraverso l'interpretazione è una precondizione per accertare le lacune o gli gaps di cui parleremo immediatamente di seguito. Per quanto riguarda la seconda domanda, possiamo dire che l'esistenza di tale fenomeno in discorso è connesso con l'utilizzazione di gap e lacuna normativa che il legislatore intende colmare, ma non copre per una ragione<sup>99</sup>. Più profondamente, è connesso con "l'astrattezza della norma giuridica, la quale difficilmente può contemplare tutte le possibili variabili dei comportamenti concreti, e conseguentemente può prestarsi a manovre individuali dirette alla realizzazione di fini diametralmente contrastanti con lo spirito della disciplina legislativa"<sup>100</sup>. Passando in concreto alle norme tributarie, anche la tradizione di tipo formalistico o le esigenze formali del regime nel diritto tributario hanno contribuito alla formazione delle lacune normative<sup>101</sup>. Di conseguenza, nel tale contesto, si genera facilmente il contrasto tra esigenza formale ed esigenza sostanziale del sistema<sup>102</sup>, potendo ulteriormente trasformarsi alla tensione fra forme legali e sostanza economica degli affari. È certo che tali due aspetti richiamati si sono correlati, specialmente nel punto che il gap o la lacuna normativa va colmata in seguito ad una interpretazione dedicata ad estrapolare l'intenzione legislativa corretta. In funzione di ciò, possiamo dire che "*tax avoidance may be seen as the exploitation of areas which the legislator intended to cover but, for one reason or another did not*"<sup>103</sup>, ovvero che "*tax avoidance has to do with the*

---

<sup>99</sup> A questo punto, è utile segnalare la tesi di Fabrizio Mancinelli dal punto di vista degli aspetti politici, secondo cui le ragioni circa l'esistenza delle lacune normative siano da ricercarsi in due spiegazioni seguenti: sul primo fronte, nell'impostazione di tipo illuminista, si ravvisano errori, omissioni, ignoranza ed inefficienza del legislatore nelle lacune normative; sul secondo fronte, nell'impostazione di tipo classista e/o lobbista, le smagliature configurino oscure connivenze e complicità del legislatore. Cfr. Fabrizio Mancinelli, *Evasione ed elusione: alcuni aspetti politici e giuridici*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, pag. 9

<sup>100</sup> Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.2.

<sup>101</sup> "Le esigenze formali del sistema nel diritto tributario siano facilmente individuabili sia sotto il profilo dell'interpretazione delle norme che sotto il profilo del rispetto delle forme civili". Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969, p.224. Infatti, il sistema tributario italiano è influenzato fortemente dalla tradizione giuridica formalistica.

<sup>102</sup> Rispetto agli altri diritti, in particolare il diritto civile, tale contrasto si pone più nettamente nel diritto tributario, "poiché da una parte occorrerebbe (col rispetto delle forme e con la rigida interpretazione delle leggi) garantire in modo notevole la prevedibilità delle decisioni, allo scopo di consentire previsioni d'entrata allo Stato e sicurezza dei cittadini sulle imposte a cui saranno tenuti; dall'altra però s'impone la necessità di realizzare almeno un certo grado di giustizia sostanziale (perequazione tributaria) di fronte al numero grandissimo delle elusioni d'imposta." Cfr. Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969, p.133.

<sup>103</sup> Paulus Merks, *Tax evasion, tax avoidance and tax planning*, in INTERTAX, Volume 34, Issue 5, 2006, p276.

*interpretation of tax law, that is using gaps and loopholes because the law has omitted to mention taxable events*<sup>104</sup>. Da questo punto, l'elusione fiscale si riferisce ai comportamenti tesi ad utilizzare le lacune della legge tributaria al fine di ottenere un risparmio d'imposta.

Successivamente, un relativo punto da rilevare o sottolineare qui è che l'elusione è un atteggiamento teso ad aggirare le norme tributarie con lo scopo di pagare meno imposte<sup>105</sup>, fondato sulla tesi secondo cui “il problema della frode alla legge si è storicamente posto come il tentativo di descrivere con una formula unitaria i sistemi escogitati in ogni tempo per eludere ed aggirare disposizioni sfavorevoli alle parti con mezzi inattaccabili sotto il profilo dello stretto diritto positivo”<sup>106</sup>. Qui, per identificare l'elusione fiscale, cosa abbiamo voluto mettere in luce è il requisito “aggirare le norme tributarie” come espressione di condotta sostanzialmente non conforme all'ordinamento tributario<sup>107</sup>, o si può dire “aggiramento dell'imposta”<sup>108</sup>. In altri termini, il comportamento che non viola direttamente ma aggira obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario, ottenendo vantaggi fiscali che altrimenti sarebbero stati indebiti, costituisce in frode alle norme normative. Su questo punto, dobbiamo di nuovo richiamare la relazione della Commissione Tributaria Biasco, già citata sopra, secondo cui l'elusione richiede uno stratagemma, immanente nel concetto di frode alla legge e comunque evocato dal concetto tributaristico di aggiramento<sup>109</sup>.

Inoltre, un altro punto fondamentale sulla frode alla legge, che ha particolare

---

<sup>104</sup> Frans Vanistendael, *Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law*, in *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2010, n. 3, pp. 209 – 216.

<sup>105</sup> Ripa Giuseppe, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in *Corriere tributario*, 2000 fasc. 18, p. 1277.

<sup>106</sup> Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969, p.1.

<sup>107</sup> Cfr. Alessandro Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in “Rassegna tributaria” n. 4 di luglio-agosto 2010.

<sup>108</sup> Tale locuzione si indica in una tesi, appartenente alla dottrina di Griziotto quale uno, più influente, dei fondatori della nascita e lo svolgimento del diritto tributario in Italia, secondo cui la ricerca del contenuto effettivo degli atti ed operazioni tassabili era mossa dal fine di evitare un totale o parziale aggiramento dell'imposta. Cfr. Gaspare Falsità, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario In italia*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2000, p.81. Inoltre, nelle disposizioni antielusive italiane, ossia l'art.37 bis del D.P.R. 29-9-1973 n. 600, come già indicato sopra, è espressa la parola di “aggirare”.

<sup>109</sup> Cfr. Lupi Raffaello, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2007 fasc. 35, p2816.

interesse per l'elusione fiscale, è sul ruolo che l'intenzione del soggetto assume nell'identificare la frode alla legge che è attuata con procedimenti obliqui od indiretti, su cui ruotano due opinioni contrapposte, sia al livello della teoria sia al livello della giurisdizione ed a ciascuno di cui non mancano numerosi sostenitori e giurisprudenze<sup>110</sup>. Tali due opinioni sono rappresentate rispettivamente dalla cosiddetta posizione soggettiva, per la quale doveva considerarsi essenziale del comportamento elusivo l'individuazione di un intento delle parti di sottrarsi all'applicazione della norma, e dalla cosiddetta posizione oggettiva per la quale non occorre individuare tale intento elusivo. Qui, non procediamo ad una disquisizione sui propri ragionamenti di tale due posizioni, ma semplicemente evidenziamo che infatti, seppure per la posizione soggettiva (al fine di costruire l'intento elusivo), si riduce al problema sul verificarsi degli indici economici oggettivi dai quali desumere l'esistenza di una frode<sup>111</sup>, e "la reale presenza di un intento delle parti di eludere la legge (la dimostrazione di una concreta volontà in questo senso) non ha quindi molto rilievo: parlare di volontà di fare scacco alla legge è soltanto un conveniente modo di semplificare i problemi legittimando più disinvolute valutazioni da parte dell'interprete, nel rispetto di un sistema e di impostazioni ormai tradizionali"<sup>112</sup>. Se è necessario scegliersi una posizione tra quella soggettiva e quella oggettiva, assumo l'ultima posizione, almeno nei confronti dell'elusione fiscale (infatti, soltanto per la frode fiscale, ossia l'evasione fiscale più seria, esclusa l'evasione fiscale meno seria, si considera l'intenzione soggettiva)<sup>113</sup>.

Alla luce delle considerazioni esposte, la frode alla legge nel senso del contrasto

---

<sup>110</sup> Cfr. Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969, p.21.

<sup>111</sup> Per esempio, nel caso delle alienazioni a scopo di garanzia, l'esistenza di un interesse dal compratore a garantirsi, più che ad acquistare il bene, il possesso che non vari artifici resta al venditore, come anche il carico degli oneri fondiari (spese, tributi, ecc.) la sproporzione tra valore del bene e corrispettivo pattuito, sono gli indici che risultano dalla reale situazione economica e dagli interessi in gioco, da cui si desume l'esistenza di una frode. Cfr. Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969, p.271.

<sup>112</sup> Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969, p.270.

<sup>113</sup> Corrispondentemente, nella nozione dell'abuso del diritto su cui soffermeremo di seguito, genericamente parlando, non è necessario avere un'apposita intenzione abusiva, significando che "*the user has deliberately or at least knowingly used the law for a purpose which it has (objectively) not been intended to serve*", ma è necessario soltanto "*the user establishes the formal elements of a legal provision and objectively makes use of it for a purpose that does not conform to its rationale*". H. Eidenmüller, *Abuse of Law in the Context of European Insolvency Law*. Si veda: <http://www.reference-global.com/doi/pdfplusdirect/10.1515/ECFR.2009.1>

con l'intenzione (lo spirito, la finalità, o la ratio) della legge nell'elusione fiscale riflette, da un lato, sull'utilizzare le lacune normative tributarie, dall'altro, ulteriormente, sull'aggirare le norme tributarie, più precisamente, sull'aggirare gli obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario.

Finalmente e conclusivamente, dobbiamo renderci conto che la frode alla legge impregna e connota l'elusione fiscale ed l'elusione fiscale inerisce alla frode alla legge tributaria——Perciò, non è incomprensibile che in qualche documentazione<sup>114</sup>, nell'esprimere l'elusione fiscale, il termine di frode si sostituisce contestualmente<sup>115</sup> a quello di elusione. Beninteso, per il termine di frode qui interessato, si deve intendere quello nella locuzione di frode alla legge, non quello nella locuzione di frode fiscale che appartiene all'evasione fiscale——, comportante che si tradisce lo spirito della normativa tributaria, pur rispettandone formalmente la lettera. L'elusione fiscale, da parte del contribuente, consiste nell'eludere l'applicazione di una normativa tributaria per ottenere un determinato risultato vietato dalla tale normativa. Da certo punto, si può dire che l'elusione fiscale, quale l'abbreviazione del termine di elusione (fraudolenta) della legge tributaria, dovrebbe essere un apposito termine nel diritto tributario che si è creato per rispondere al eventuale termine di frode alla legge tributaria. Inoltre, per quanto riguarda il rapporto, nell'ottica funzionale, tra la frode alla legge e l'elusione fiscale, particolarmente dal punto di vista dello svolgimento delle tecniche italiane di contrasto al fenomeno dell'elusione fiscale<sup>116</sup>, si può riassumere quanto segue: per affrontare il fenomeno dell'elusione fiscale, in

---

<sup>114</sup> Ad esempio, si vede la comunicazione della Commissione Europea del 3 maggio 2005 dal titolo “ Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l'evasione e l'elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie” (COM(2005) 89)e Direttiva 2006/69/CE che si presenteranno dettagliatamente nella Sezione II del Capitolo II.

<sup>115</sup> Nel senso che nel caso della mancanza del contesto, il termine di frode solitamente si riferisce a quello dell'evasione fiscale.

<sup>116</sup> In Italia, nel periodo antecedente il varo della legge n. 408 del 1990 contenente, nel suo art. 10, una prima clausola antielusione di tenore generale seppur di applicazione parziale (Franco Gallo, *Note minime sull'abuso del diritto in materia fiscale*, in Fascicolo N° 1 Rivista del 2010 di Giurisprudenza delle Imposte), ricercare i principi latenti nel sistema tributario e applicare analogicamente le categorie proprie di altri settori dell'ordinamento sono le due alternative per l'esigenza dell'antielusione, e la dottrina italiana ha prevalentemente trascurato la prima alternativa ed ha cercato di ricondurre il fenomeno (dell'elusione fiscale) nell'alveo delle nullità negoziali, proponendone la lettura, prima in termini di simulazione e poi di frode alla legge. Cfr. Paolo M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, p. 1.

particolare nel caso in cui non esiste una disciplina antielusiva nel regime fiscale, si può proporre ai fini fiscali un *modus operandi* parallelo a quello della norma del codice<sup>117</sup> o si può discutere l'utilità di applicare in campo fiscale una norma generale antielusiva sullo schema della frode alla legge<sup>118</sup>. Alla luce di quanto precede, conclusivamente, possiamo dire che da un lato, l'elusione fiscale si deve definire nel concetto della frode alla legge, e dall'altro, la teoria della frode alla legge assuma la funzione di affrontare il problema dell'elusione fiscale nell'ipotesi della mancanza della definizione dell'elusione fiscale nelle disposizioni tributarie, almeno nella considerazione teorica<sup>119</sup>.

### 2.2.2. Elusione fiscale ed abuso del diritto

Nell'affrontare sopra l'elusione fiscale, il risparmio d'imposta e l'evasione fiscale, l'elemento d'abuso si è rilevato nella configurazione dell'elusione fiscale. Qui, allo scopo di analizzare la natura dell'elusione fiscale dall'altra prospettiva, vorremo

---

<sup>117</sup> Cfr. Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in Rivista di diritto tributario, 2008 fasc. 12, pt. 1, p.1078. Qui, si implica una questione relativa all'applicazione dell'articolo sulla frode alla legge nel diritto non tributario nell'ambito fiscale. A tale proposito, in Italia, in particolare nel periodo antecedente il varo della prima clausola antielusiva, si è già discusso il problema dell'applicazione dell'art. 1344 c.c. nell'ambito fiscale, ma appare che non si sia emersa una opinione condivisibile (Cfr. *Elusione tributaria e verifica fiscale*, pp.97-101. (Luciano Carta e Francesco Fratini, *Elusione tributaria e verifica fiscale*, Bari : Cacucci, 2000)). Però la gran parte degli studiosi italiani hanno preso la posizione negativa per le ragioni come la difficoltà di individuare la norme imperativa nell'ambito fiscale, l'inadeguatezza dell'art. 1344 c.c. a fungere da strumento antielusivo, per esempio, nel caso l'elusione sia perpetrata tramite un mero comportamento ma non negozi giuridici a cui l'articolo si riferisce, o tramite una serie di negozi collegati tra di loro che, presi isolatamente, siano perfettamente legittimi ma la sfera di applicazione dell'articolo essendo limitata ad un singolo negozio, e la difficoltà processuale. Cfr. Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.15.

<sup>118</sup> Cfr. Gallo Franco, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in Giurisprudenza commerciale, 1989 fasc. 3, pp. 377 – 401.

<sup>119</sup> Cfr. Ripa Giuseppe, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in Corriere tributario, 2000 fasc. 18, p.1277. Qui occorre esporre ulteriormente due aspetti: nel primo luogo, tale considerazione teorica presuppone la mancanza della disposizione antielusiva generale che definisce la fattispecie di elusione ai fini fiscali, come già rilevata, e l'impossibilità dell'applicazione (o l'esclusione di diretta operatività) nell'ambito fiscale dell'articolo civile sulla frode alla legge, come l'art. 1344 codice civile italiano, a cui pervengono la dottrina e la giurisprudenza italiana ( cfr. Fiorentino Stefano, *Il problema dell' elusione nel sistema tributario positivo*, in Rivista di diritto tributario, 1993, fasc. 7-8, p. 818.); nel secondo luogo, tale considerazione teoria consiste nell' "accertare se esistesse o meno un principio generale antifrode (non scritto o estrapolabile da altri principi dell'ordinamento), la cui applicazione consentisse l'inopponibilità al fisco o, addirittura, la nullità del negozio fraudolento od elusivo", ed a questo punto, il più delle volte nella dottrina e la giurisprudenza italiana, "si è ritenuto inesistente tale principio generale antifrode con la conseguenza di considerare fiscalmente illecite solo quelle operazioni elusive previste come tali – e perciò vietate – da una specifica norma". Franco Gallo, *Note minime sull'abuso del diritto in materia fiscale*, in Fascicolo N° 1 Rivista del 2010 di Giurisprudenza delle Imposte.

disquisire appositamente l'impatto della teoria dell'abuso del diritto sull'elusione fiscale nel settore fiscale e il rapporto tra l'abuso del diritto e l'elusione fiscale, anche parzialmente per ricercare ulteriormente in modo profondo l'elemento d'abuso nella configurazione dell'elusione fiscale.

Ma cosa è l'abuso del diritto?<sup>120</sup> In via preliminare, l'abuso del diritto è una problematica essenzialmente storica prima che concettuale<sup>121</sup> ed è un fenomeno sociale prima che giuridico (o di naturale collocazione metagiuridica)<sup>122</sup>. “Con l'espressione abuso del diritto si indica un limite all'esercizio del diritto soggettivo, che altrimenti sarebbe potenzialmente illimitato. Si ha abuso quando il soggetto titolare del diritto soggettivo lo esercita in maniera anormale, o comunque per scopi che non rientrano nel novero di quelli considerati dall'ordinamento giuridico quando questo diritto soggettivo ha previsto e riconosciuto”<sup>123</sup>. Col terminarsi la tesi secondo cui esisteva un diritto assoluto, come la proprietà, al cui esercizio non si applica nessuno limite, e contemporaneamente col riconoscersi la tesi secondo cui anche l'esercizio di un diritto assoluto doveva soddisfare le condizioni specifiche, la teoria dell'abuso del diritto nasceva. In realtà, la nascita e lo svolgimento successivo della teoria dell'abuso del diritto si può ripercorrere fino all'era del diritto romano ed al

---

<sup>120</sup> Abuso del diritto è un termine di origine francese, ossia *abus de droit*, una nozione che costituisce una parte centrale della posizione costituzionale francese dell'individuo o la persona giuridica nei confronti di altri ed organi di Stato e d'amministrazione. Cfr. P. Harris, *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, (2003) British Tax Review 2, p.133.

<sup>121</sup> Rescigno, *L'abuso del diritto*, in Riv. Dir. Civ., 1965, I, p. 216. Lo stesso autore, nello stesso articolo, proceda ad “un'analisi delle due tradizionali concezioni ideologiche dell'abuso, e sulle rispettive differenti forme di controllo (degli atti abusivi): la prima, di ispirazione cattolica, che finalizzata ad un rispetto dei valori della morale e dell'etica, supera l'astratto valore giuridico dell'atto configurando un controllo sui motivi ispiratori dello stesso, e la seconda invece di orientamento laico che esprime un criterio di valutazione (dell'abuso) improntato ad un esame oggettivo dell'interesse meritevole di tutela (causa)”. Cfr. Fiorentino Stefano, *Il problema dell' elusione nel sistema tributario positivo*, in Rivista di diritto tributario, 1993, fasc. 7-8, p.812.

<sup>122</sup> Uno studioso italiano che si chiama Rotondi, in un suo articolo pubblicato in Riv. Dir. Civ., 1923, persino evidenzia che “l'abuso del diritto è un fenomeno sociale, non un concetto giuridico, anzi uno di quei fenomeni che il diritto non potrà mai disciplinare in tutte le applicazioni che sono imprevedibili: è uno stato d'animo, è la valutazione etica di un periodo di transazione. Lo stesso autore sottolinea ancora come l'influenza di tale valutazione e della riprovazione sociale che ne deriva, agisce sul piano psicologico, distraendo il titolare dall'esercizio di poteri che la legge gli riconosce ma la coscienza comune riprova; incide inoltre sulla politica legislativa preparando le modifiche e le riforme che porteranno a qualificare come illecite situazioni attualmente dotate di carattere della legittimità”. Cfr. Fiorentino Stefano, *Il problema dell' elusione nel sistema tributario positivo*, in Rivista di diritto tributario, 1993, fasc. 7-8, P.812.

<sup>123</sup> Da Wikipedia, l'enciclopedia libera. Si veda: [http://it.wikipedia.org/wiki/Abuso\\_del\\_diritto](http://it.wikipedia.org/wiki/Abuso_del_diritto)

medievale evo in Europa<sup>124</sup>. Secondo la tradizione del diritto romano, di abuso si parlare quando l'esercizio di un diritto è incoerentemente con i principi generali di correttezza, buona fede, ovvero persino con le regole fondamentali d'etica<sup>125</sup>. Inoltre, nelle letterature giuridiche Romane, si dice anche che "*owner of a thing has a complete right over it, but rather that it is in the interest of somebody else to exercise that right in a specific way and within specific boundaries, and the latter interest prevails*"<sup>126</sup>; "*found in various guises in Civil Law jurisdictions, the doctrine of abuse of right refers to the concept that the malicious or antisocial exercise of otherwise legitimate rights can give rise to civil liability*"<sup>127</sup>. Da ciò, si può trarre una conferma che la teoria dell'abuso del diritto consiste nel riconoscere che una responsabilità si porta al titolare di un diritto quando egli esercita tale diritto in modo anormale, eccessivo od abusivo. Oggigiorno, per quanto riguarda l'abuso del diritto, la grande maggioranza degli ordinamenti giuridici ha parlato di "si" e ad esempio, si è prevista esplicitamente la disciplina relativa all'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico, più precisamente nel settore del diritto civile, dei alcuni paesi europei<sup>128</sup>.

Nonostante il fatto che il diritto tributario non si mai considerò nel diritto romano come un'autonoma disciplina, come già indicato, e il diritto romano (o il diritto medievale) non riguardarono il fenomeno dell'elusione fiscale che oggi giorno diciamo<sup>129</sup>, ora non si dubiterebbe che sia necessario ed opportuno applicarsi la teoria dell'abuso del diritto, che ha origine nel diritto civile, nel settore del diritto tributario,

---

<sup>124</sup> Per quanto riguarda le relative esperienze nel diritto romano e diritto medievale, si veda: Greggi, Marco, *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1, pp. 23-44. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1153166>

<sup>125</sup> Cfr. Greggi, Marco, *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1, pp. 23-44. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1153166>

<sup>126</sup> Ibid.

<sup>127</sup> Elspeth Reid, *The Doctrine of Abuse of Rights: Perspective from a Mixed Jurisdiction*, vol 8.3 ELECTRONIC JOURNAL OF COMPARATIVE LAW, (October 2004). Available at site: <http://www.ejcl.org/83/art83-2.html>

<sup>128</sup> Secondo l'art. 344 del codice civile portoghese, risulta abusivo l'esercizio di un diritto quando il titolare ecceda manifestamente i limiti imposti dalla buona fede, dai buoni costumi, dallo scopo sociale od economico del diritto stesso. Cfr. Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.30. Inoltre, secondo l'art. 288 del codice civile greco, l'esercizio di un diritto è vietato qualora ecceda manifestamente i limiti imposti dalla buona fede o dal buon costume o dalla finalità socioeconomica del diritto. Cfr. Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.29.

<sup>129</sup> Cfr. Greggi, Marco, *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1, pp. 23-44. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1153166>

almeno nei paesi di *civil law*. Su questo punto, si rende necessario citare il ragionamento, fatto da uno studioso italiano, nei confronti dell'interrogazione sulla nozione di abuso del diritto——secondo cui si ha l'abuso “quando atti o negozi, pur esattamente corrispondenti al contenuto di una situazione giuridica soggettiva e di un precetto normativo, sono determinati per il perseguimento di interessi dell'agente che nell'ordinamento non trovano apprezzamento positivo e in spregio all'interesse oggettivo del creditore, interesse il cui rispetto costituisce limite esterno alle libertà giuridiche individuali”<sup>130</sup>——definita da stesso studioso nell'argomento in materia fiscale, che risente fortemente dell'elaborazione civilistica. Nel ragionamento coinvolto, tale studioso, anzitutto, dice che “l'obbligazione tributaria coincide, nel nocciolo sostanziale, con l'obbligazione civilistica e si differenzia da questa non per le sue connotazioni essenziali ma per la sua attuazione ed esecuzione, e semmai per aspetti riflessi di diritto processuale”, poi indica che tale nozione che si aggancia, per un verso, a situazioni soggettive espresse in atti e negozi e all'interesse in concreto perseguito dal contribuente, per altro verso, al diritto (potenziale) del creditore erariale, legittima l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria degli effetti giuridici di quei negozi, senza vanificarne gli effetti privatistici<sup>131</sup>. Da ciò, si dimostra ancora una volta la connessione intrinseca tra diritto civile e diritto tributario e possiamo confermare che l'applicazione della teoria dell'abuso del diritto, avente origine nel settore del diritto civile, si estende al settore del diritto tributario, le conseguenze ai fini fiscali distaccandosi dalle quelle ai fini privatistici.

In base di quanto segnalato sopra, è vero che per trovare la natura dell'elusione fiscale, è opportuno esaminare la natura dell'abuso del diritto. A tale proposito, soprattutto e anche più superficialmente (relativamente), l'abuso del diritto, che si tratta dell'uso distorto del diritto e delle libertà negoziali (attraverso la creazione artificiosa delle operazioni o altri comportamenti, per esempio, le operazioni tra le parti correlate), consiste nella maniera anormale in cui si esercita il diritto, essendo in contrasto alla normalità dell'attività economica (in fondo, tale profilo si corrisponde

---

<sup>130</sup> Alessandro Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in “Rassegna tributaria” n. 4 di luglio-agosto 2010.

<sup>131</sup> Idid.

alle parole, come stratagemma, scappatoia e espediente, indicate sopra nel paragrafo sulla comparazione tra l'elusione fiscale e il risparmio lecito d'imposta). Ma scendendo nel più dettaglio è da rilevare che l'abuso del diritto consiste nello sconfinarsi dai limiti imposti dai principi generali di correttezza o di buona fede, dai buoni costumi, dallo scopo sociale-economico, o persino dalle norme basilari di etica, tra cui il principio di buona fede (anzi: buona fede oggettiva<sup>132</sup>) e lo scopo sociale-economico hanno una rilevanza particolare nell'abuso del diritto ai fini fiscali: Per quanto riguarda il primo, esiste un argomento quanto segue: la valutazione dell'abuso del diritto si deve legare al giudizio sulla condotta secondo i parametri della buona fede oggettiva (e solo all'esito di questa complessa valutazione il risparmio d'imposta può essere qualificato come lecito o indebito)<sup>133</sup>. Con ciò, logicamente, appare che le teorie dell'abuso del diritto e della buona fede oggettiva siano dotate di una medesima connotazione<sup>134</sup>; Per quanto riguarda il secondo, l'enfasi dello scopo sociale-economico da non derogabile, che altrimenti l'abuso si potrebbe divenire, nell'ambito fiscale, denota l'enfasi della funzione sociale dell'imposta che la Costituzione attribuisce all'imposta, ovvero di cui, in moderno mondo, l'imposta dovrebbe essere dotato intrinsecamente. Tale funzione sociale che l'imposta assume è, proprio, la

---

<sup>132</sup> Rispetto alla buona fede soggettiva che si riferisce all'ignoranza di ledere una situazione giuridica altrui, la buona fede oggettiva significa il generale dovere di correttezza e di reciproca lealtà di condotta nei rapporti tra i soggetti. Si veda:

[http://web.tiscalinet.it/dirittoprivato/schema\\_buonafede.htm](http://web.tiscalinet.it/dirittoprivato/schema_buonafede.htm)

<sup>133</sup> Cfr. Alessandro Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in "Rassegna tributaria" n. 4 di luglio-agosto 2010. Inoltre, lo stesso autore nello stesso articolo si evidenzia che "l'uso distorto del diritto non deve essere riferito a un tanto generico quanto insignificante comportamento scorretto o sleale o ad una equivoca regola di diligenza morale o sociale o ancora a una confusa nozione di "risparmio asistemico d'imposta", ma deve essere riferito direttamente a un principio immanente nell'ordinamento, quello della buona fede oggettiva, e alle connesse regole di comportamento, pilastro del principio stesso, regole che di per sé non tollerano aggiramento di qualsivoglia precetto".

<sup>134</sup> "Entrambe le nozioni si caratterizzano per esigere una valutazione bilaterale: Da un lato, infatti, impongono di valutare i diritti del privato alla realizzazione del ventaglio di interessi suoi propri e le ragioni sostanziali che lo hanno indotto all'adozione di atti o negozi, nel rispetto della libertà dei traffici giuridici e dell'autodeterminazione negoziale; Dall'altro, esigono che sia valutato il diritto del creditore alla realizzazione della pretesa secondo la sua reale configurazione, in ossequio al principio di congruità sostanziale degli atti con i fini effettivi degli stessi". Alessandro Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in "Rassegna tributaria" n. 4 di luglio-agosto 2010.

solidarietà<sup>135</sup>. Va rilevato ulteriormente un elemento d'imposta connesso con la solidarietà d'imposta nel senso che si svolge il ruolo di limitare la solidarietà giustificandola, ossia la capacità contributiva sulla base di cui si paga l'imposta. Dunque, ciò sottintende che l'esercizio di un diritto ai fini fiscali deve essere coordinato con la funzione solidale socialmente dell'imposta e con il principio di capacità contributiva<sup>136</sup>, ed altrimenti si potrebbe costituire l'abuso del diritto. In realtà, si può dire che tale valutazione dell'abuso si svolge alla luce dei valori rilevanti costituzionalmente<sup>137</sup>, considerato che per lo più sia la solidarietà che la capacità contributiva sono previste esplicitamente dalla Costituzione nei paesi europei<sup>138</sup>. Di conseguenza, si tratterebbe di un approccio costituzionale, di tipo interpretativo<sup>139</sup>, per contrastare l'elusione fiscale.

Finalmente, concludiamo il rapporto tra l'abuso del diritto e l'elusione fiscale. Ma prima di addentrarci nella discussione, è necessario segnalare che l'accezione a due livelli della nozione dell'abuso del diritto: sul primo luogo, l'accezione al primo livello, che ritengo originale, è rappresentata da, più chiaramente in termine inglese (considerato che il termine italiano "diritto" riveste un duplice significato sia di un diritto rispetto ad un'obbligazione sia di un diritto corrispondente ad una disciplina giuridica<sup>140</sup>), *abuse of right*. A tale proposito, possiamo trarlo dall'origine, già indicata sopra, della teoria dell'abuso del diritto e qui, occorre chiarire che diritto, nel settore del diritto tributario, a cui si potrebbe riferire il diritto che si abusa. Tale diritto quale oggetto dell'abuso nel diritto tributario dovrebbe essere, prima dal punto di

---

<sup>135</sup> Significa che "l'imposta è il sacrificio economico individuale per finanziare lo sforzo comune cui i membri della collettività sono tenuti per il fatto di appartenervi economicamente, socialmente, politicamente, non perché ricevano (o pretendano di ricevere) un beneficio". Gaspare Falsitta, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario In Italia*, in AA.VV., *Evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno "i settanta anni di Diritto e pratica tributaria" (Genova 2-3 luglio 1999), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2000, p.83.

<sup>136</sup> Infatti, il principio di capacità contributiva dovrebbe valere come sia il limite vincolante per il legislatore tributario sia la norma che impone un limite rilevante per la libera esplicazione dell'autonomia privata. Cfr. Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.13.

<sup>137</sup> Cui appartiene, generalmente, anche l'equità.

<sup>138</sup> Per esempio, tali due principi sono previsti rispettivamente nell'art. 3 e l'art. 53 della Costituzione italiana.

<sup>139</sup> Sull'interpretazione del diritto tributario come un strumento antielusivo, ci soffermeremo più dettagliatamente, in seguito, in un apposito paragrafo nel Capitolo II.

<sup>140</sup> In tale significato, il diritto si significa nel senso astratto e funziona come il diritto naturale, rispetto al termine "legge" nel senso concreto che si riferisce al diritto positivo.

vista generale, il diritto al conseguimento di risparmio (lecito) d'imposta, ossia il diritto di scegliere il comportamento con il trattamento fiscale più favorevole che come abbiamo già accennato, dovrebbe essere determinato nel sistema fiscale moderno. Poi dal punto di vista dettagliato, prevedendosi esplicitamente dai regimi fiscali i vari diritti concreti del contribuente, ad esempio nell'ambito dell'IVA, il diritto alla detrazione, il diritto al godimento del trattamento tributario del gruppo IVA, possono essere l'oggetto dell'abuso del diritto; Sul secondo luogo, l'accezione al secondo livello, che ritengo derivata (od evolutiva), è rappresentata da *abuse of law*<sup>141</sup>, cioè abuso delle norme giuridiche. Qui, derivata perché il *abuse of law* si emerge essendo una circostanza concomitante del *abuse of right*, quale l'accezione originale dell'abuso del diritto, nel senso che il *abuse of right* si realizza necessariamente attraverso il cosiddetto *abuse of law*. Dunque, non è falso dire che il *abuse of law* e il *abuse of right* sono omogenei o si può dire che riguardano la stessa cosa affrontandola dalle diverse prospettive. In fatti, nelle letterature inglesi relative al diritto tributario, ora il *abuse of law* si usa non di rado in sostituzione del *abuse of right*<sup>142</sup>. Certamente, in termine italiano, tali due termini trasformano ad un unico termine "abuso del diritto"<sup>143</sup> che consiste nell'utilizzare o rivendicare un diritto (*right*) in una maniera (di *abuse of law*) che è in conflitto con l'intenzione della normativa stessa<sup>144</sup>. Però, va rilevato semplicemente in questa sede che appare necessario distinguersi il *abuse of law* dal *abuse of right*, secondo una nuova tesi molto interessante che definisce il *abuse of law* come "*a person seeks to rely on a European legal right to circumvent or displace national law*" e il *abuse of right* come "*a person seeks to take advantage of a right in European law, but in a manner*

---

<sup>141</sup> Per quanto riguarda il concetto di *abuse of law*, c'è una definizione quanto segue: "as a general concept, it is an interpretative concept on the scope of a particular legal provision. Its two main elements are (i) use of law contrary to its purpose and (ii) a deliberate action of the user in the establishment of the formal requirements of the provision in question." H. Eidenmüller, *Abuse of Law in the Context of European Insolvency Law*. Si veda: <http://www.reference-global.com/doi/pdfplusdirect/10.1515/ECFR.2009.1>

<sup>142</sup> Nel OECD Glossary of Tax Terms, c'è solo il termine "*abuse of law*" che si spiega così: "*the doctrine which allows the tax authorities to disregard a civil law form used by the taxpayer which has no commercial basis*". si veda: [http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en\\_2649\\_34897\\_33933853\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html)

<sup>143</sup> In effetto, in quanto all'abuso del diritto i contenuti, che finora abbiamo già discusso, si sono discussi principalmente nel senso del *abuse of right*.

<sup>144</sup> Cfr. Paulus Merks, *Tax evasion, tax avoidance and tax planning*, in INTERTAX, Volume 34, Issue 5, 2006, p276.

*running contrary to its spirits*<sup>145</sup>. Però, al mio parere tale differenza ha soltanto un senso formale, e comunque, ancorche esistesse siffatta differenza, il *abuse of law* e il *abuse of right* sono essenzialmete omogeni e l'abuso del diritto sostanzialmente consiste in *abuse of right*. Inoltre, il *abuse of law* è soltanto un concetto derivato dell'abuso del diritto<sup>146</sup>.

Ora torniamo nel prosieguo del tema indicato all'inizio del presente paragrafo, cioè il rapporto intrinseco tra l'elusione (fiscale) e l'abuso del diritto. A tale proposito, nell'ordinamento italiano, c'è una tesi secondo cui tra abuso del diritto ed elusione esiste un rapporto di concorrenza (da risolversi in base al principio di specialità)<sup>147</sup>. Una tesi, al mio parere, si concentra piuttosto sulla prospettiva antielusiva nell'enucleare il rapporto tra abuso del diritto ed elusione<sup>148</sup> e sul rapporto in parola, è ancora necessario trattarsi nei seguenti tre aspetti: soprattutto, nell'ottica di connotazione, va segnalato che nei paesi di *civile law* la nozione di elusione si è incastrata fortemente nel concetto di abuso del diritto<sup>149</sup> e in altre parole, come la frode alla legge impregna e connota l'elusione fiscale, anche l'abuso del diritto impregna e connota l'elusione fiscale, l'elusione fiscale stando nella rilevanza fiscale dell'abuso del diritto. Con ciò, è corretto credere che in alcuni paesi l'elusione fiscale è conosciuto anche come l'abuso del diritto<sup>150</sup>; Successivamente, nell'ottica di utilizzo del termine nella pratica, infatti, elusione ed abuso sono nozioni simmetriche<sup>151</sup> e si può dire che l'abuso del diritto è “*alias*” del contrasto all'elusione (fiscale)<sup>152</sup>, e in tanti casi, in particolare nei paesi di *civile law*, la nozione di abuso si utilizza in

---

<sup>145</sup> Paolo Piantavigna, *Tax abuse in European Union law: A theory*, in EC Tax Review, 2011/3, p.137.

<sup>146</sup> Per quanto riguarda tale punto e le differenze dettagliate tra *abuse of law* e *abuse of right* nell'ordinamento comunitario secondo la tesi in parola, ci soffermeremo nel paragrafo 1 della Sezione I del Capitalo III.

<sup>147</sup> Guglielmo Franson, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in Corriere Tributario, 1/2011, p. 13.

<sup>148</sup> Con ciò, su tale punto, ci soffermeremo più dettagliatamente nella seconda parte della trattazione presente, in particolare sul principio di specialità.

<sup>149</sup> Cfr. Greggi, Marco, *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1, pp. 23-44. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1153166>

<sup>150</sup> Una ragione per cui il termine d'abuso del diritto non si utilizza in altri paesi è quella che tale termine si conosce solamente nei paesi di *civil law*.

<sup>151</sup> F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006, 247-249.

<sup>152</sup> Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in Rivista di diritto tributario, 2008 fasc. 12, pt. 1, pp. 1069 – 1088

sostituzione della nozione di elusione di una norma giuridica. Insomma, “*the abuse of law could be considered a synonym of tax avoidance in those countries where the former term is accepted*”<sup>153</sup>. Dunque, è comprensibile che si tratta di elusione fiscale quando si parla di abuso del diritto nel settore fiscale<sup>154</sup>; In fine, come nel caso della frode alla legge, anche la teoria dell’abuso del diritto assuma la funzione di affrontare il problema dell’elusione fiscale, anche se nell’ipotesi dell’esistenza della definizione dell’elusione fiscale nelle disposizioni tributarie, e in pratica, la disciplina del cosiddetto “divieto di abuso del diritto”, quale norma generale antielusiva sullo schema dell’abuso del diritto e generalmente come frutto dell’interpretazione giurisprudenziale, si è già emersa applicandosi nel campo fiscale, in particolare nelle esperienze comunitaria e nazionali in Europa<sup>155</sup>.

### **2.2.3. Brevi considerazioni: il rapporto tra frode alla legge ed abuso del diritto nell’elusione fiscale**

Acquisita la necessaria consapevolezza sulle questioni di fondo connesse all’elusione fiscale, rispettivamente, dalla prospettiva della frode alla legge e dalla prospettiva dell’abuso del diritto, ora è necessario procedere ad una conclusione, nell’ottica unitaria, sul rapporto tra frode alla legge e abuso del diritto nell’elusione fiscale. Soprattutto, sulla base delle considerazioni fin qui svolte, in particolare, sulla natura dell’elusione fiscale che risiede sia nella frode alla legge sia nell’abuso del diritto, non è difficile trarre una conferma che la frode alla legge e l’abuso del diritto si intrecciano nel senso che l’uno contiene una certa connotazione dell’altro e

---

<sup>153</sup> Gregg, Marco, *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1, pp. 23-44. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1153166>

<sup>154</sup> Però, è doveroso precisare che “l’abuso del diritto non rappresenta un *tertium genus* da affiancare all’elusione e all’evasione, ma costituisce una dimensione diversa e più ampia del concetto di elusione fiscale, frutto dell’interpretazione giurisprudenziale”. G. Zopponi, abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell’elusione fiscale), in riv. dir. Trib., 2005, pag. 809.

<sup>155</sup> In genere, tale disciplina antielusiva di tipo giurisprudenziale, sulle cui relative esperienze in Europa soffermeremo dettagliatamente di seguito, preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Da Wikipedia, l’enciclopedia libera. Si veda: [http://it.wikipedia.org/wiki/Abuso\\_del\\_diritto](http://it.wikipedia.org/wiki/Abuso_del_diritto)

viceversa, per esempio, nel descrivere la frode alla legge si accenna anche un elemento di abuso e nel descrivere l'abuso del diritto (in particolare quando si parla di il cosiddetto *abuse of law*) si accenna anche un elemento del contrario allo scopo di una legislazione, sebbene rispettandosi formalmente la lettera, in modo da necessitare d'interpretazione di una norma<sup>156</sup>. Ma, va sottolineato che l'eventuale differenza tra frode alla legge ed abuso del diritto risiede nelle diverse prospettive da cui si delucida la propria teoria: per la prima, si svolge principalmente dalla prospettiva di risultato e per il secondo, si svolge principalmente dalla prospettiva di modo o forma<sup>157</sup>. Inoltre, c'è una tesi secondo cui l'abuso del diritto si manifestava quale comportamento antisociale e amorale, mentre l'antisocietà o l'amoralità deriva dal conseguimento di un fine che, sostanzialmente, può essere ricondotto alla frode alla legge<sup>158</sup>. Considerato ciò, logicamente, mi sembra che la frode alla legge e l'abuso del diritto siano nozioni simmetriche nel senso che si può utilizzare l'uno per descrivere l'altro. Per esempio, da un lato, si può dire che la frode alla legge è la patologica ipotesi di abuso del diritto<sup>159</sup>, ovvero "la frode alla legge si presenta come un prodotto di un lungo processo di depurazione tecnica che immerge le sue radici nell'abuso delle forme giuridiche"<sup>160</sup>, dall'altro, si può dire che l'abuso del diritto si riconduce sostanzialmente nell'alveo dei negozi realizzati in frode ad una legge. Successivamente, come abbiamo già indicato rispettivamente nei paragrafi che precedono, la frode alla legge e l'abuso del diritto sono due strumenti antielusivi (o di

---

<sup>156</sup> A questo punto, c'è una descrizione sull'abuso del diritto così: "*there is only an abuse of law if the law is used according to its formal wording but contrary to its purpose. This implies that abuse of law in essence is about the proper interpretation of a particular legal provision. Such a proper interpretation does not stick to the wording of a rule but also takes into account its rationale. Abuse of law, therefore, is an interpretative concept, not a self-standing principle that is independent from the purpose of the provision in question*". H. Eidenmüller, *Abuse of Law in the Context of European Insolvency Law*. Si veda: <http://www.reference-global.com/doi/pdfplusdirect/10.1515/ECFR.2009.1>

<sup>157</sup> Infatti, appare che su questo punto si possa ispirare alle loro denominazioni di per sé.

<sup>158</sup> Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria : commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini :Maggioli, 1997, p.39.

<sup>159</sup> Cfr. Lupi Raffaello, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2007 fasc. 35, pp. 2817. Per quanto riguarda l'espressione originale e integrale, l'autore stesso dice così: "Spetta quindi agli studiosi, e alle istituzioni, prima di tutto amministrative e quindi giurisdizionali, distinguere la frode alla legge, patologica ipotesi di abuso del diritto, dalla fisiologica utilizzazione dei meccanismi in concreto più convenienti".

<sup>160</sup> Gonzales, *La cosiddetta "evasione fiscale legittima"*, in *Riv. Dir. Fin.*, I, 1974, p. 65. Per quanto riguarda l'espressione originale e integrale, l'autore stesso dice così: la frode alla legge tributaria, in generale, "si presenta come uno strumento di carattere ibrido, prodotto di un lungo processo di depurazione tecnica che immerge le sue radici nell'abuso delle forme giuridiche".

controllo sull'esercizio dei diritti soggettivi in funzione di reazione ad un certo pericolo<sup>161</sup>), però qui dobbiamo renderci conto che l'impiego dell'abuso del diritto nell'ambito fiscale quale strumento antielusivo non va confuse con l'applicabilità del negozio in frode alla norma tributaria, dopotutto, pur essendo possibile ipotizzare, da quanto rilevato sopra, che l'abuso del diritto possa determinare fenomeni di frode alla legge<sup>162</sup> e viceversa, ed essendo simili, la frode alla legge e l'abuso del diritto appartengono a due istituti differenti nei profili della fonte, della natura e dell'applicazione. In realtà, in Europa continentale, le esperienze nelle scelte tra la frode alla legge e l'abuso del diritto come il principio antielusivo applicato nell'ambito fiscale, si cambiano o si cambiavano a seconda dei diversi paesi: ad esempio, alla differenza di Germania che ha recepito l'abuso del diritto applicandolo come l'abuso delle forme giuridiche del diritto nell'ordinamento tributario a partire da 1977<sup>163</sup>, l'Italia non riconosceva, almeno fino a 1997, l'applicabilità dell'abuso del diritto al diritto tributario, preferendo l'approccio del negozio in frode alla norma tributaria<sup>164</sup>. Finalmente, si deve mettere in luce che lo svolgimento della ricerca dell'elusione fiscale non si può distaccare dallo studio dei negozi giuridici (civili), posto che da una parte, si intercorre un rapporto stretto tra il diritto privato e il diritto tributario<sup>165</sup> ed infatti "il problema della configurazione dell'elusione fiscale sia un chiara conseguenza dell'assetto e della corretta impostazione dei rapporti tra il diritto civile e il diritto tributario"<sup>166</sup>, e dall'altra parte, sia la teoria della frode alla legge sia

---

<sup>161</sup> Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.2. Secondo lo stesso autore, tale pericolo si riferisce a ciò che "gli istituti giuridici e le situazioni soggettive predisposte dal legislatore a vantaggio dei privati, per la soddisfazione di legittimi interessi individuali, potessero essere concretamente utilizzate per fini maliziosi, immeritevoli di tutela".

<sup>162</sup> Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria : commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini :Maggioli, 1997, p.38.

<sup>163</sup> Più precisamente, si riferisce alla clausola antiabuso tedesco del § 42 AO 1977. Per quanto riguarda l'esperienza tedesca sull'applicazione delle norme antiabuso nell'ambito fiscale, si veda: P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.

<sup>164</sup> Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria : commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini :Maggioli, 1997, p.38. Per quanto riguarda la ragione per cui in Italia l'istituto dell'abuso del diritto è stato sicuramente trascurato, lo stesso autore ha spiegato così: tale istituto è contrario al principio della certezza del diritto, temendone un generalizzato utilizzo a scapito delle garanzie riconosciute al singolo individuo.

<sup>165</sup> Nel senso che al diritto privato fa riferimento il diritto tributario per l'individuazione del presupposto di fatto di ciascun tributo. G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2003, p.4.

<sup>166</sup> P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995. p.274. Per quanto riguarda la

la teoria dell'abuso del diritto hanno una connessione naturale col diritto privato e infatti l'applicazione di entrambe due teorie nell'ambito fiscale, più o meno, riguarda i negozi privatistici. Di conseguenza, si può dire che l'elusione fiscale consiste nell'abuso di forme offerte dal diritto civile, nonostante il fatto che l'elusione fiscale può essere perpetrata tramite un mero comportamento ma non negozi giuridici a cui l'articolo si riferisce<sup>167</sup>.

### **2.3. Conclusione: la definizione dell'elusione fiscale**

Svolta la necessaria e completa riflessione sulle questioni di fondo, riguardanti, da un lato, il risparmio d'imposta e l'evasione fiscale, dall'altro, la frode alla legge e l'abuso del diritto, connesse ad un'esatta comprensione dell'elusione fiscale, ora è futuribile procedere ad un tentativo di definire l'elusione fiscale per quanto più profondamente possibile e con una nozione unitaria. Infatti, le osservazioni che precedono ci hanno fatto sapere che la difficoltà della definizione dell'elusione fiscale risiede in come distinguere l'elusione fiscale dal risparmio legittimo d'imposta, e per sormontare tale difficoltà, è necessario addentrarci nel esame dell'elusione fiscale basandosi su sia la teoria della frode alla legge sia la teoria dell'abuso del diritto, posto che nell'elusione fiscale si incapsulano sia la frode alla legge sia l'abuso del diritto. Fatto questo esame che ci ha consentito di affrontare nuovamente e in modo più approfondito il problema sui confini, ben nebulosi, tra elusione fiscale e risparmio lecito d'imposta (qui si riferisce esclusivamente a quello come il risultato della scelta del regime meno oneroso), qui concludiamo, in termini definitivi, alcuni aspetti sulla differenza pertinente quando segue: l'elusione fiscale si concretizza nella scelta di un regime fiscale anomalo che perciò da luogo ad un vantaggio tributario che il sistema disapprova attraverso un'operazione diretta all'aggiramento di un regime, invece il risparmio lecito d'imposta si concretizza nella scelta del regime meno oneroso tra

---

delucidazione di tale punto, ci soffermeremo nei paragrafi successivi riguardanti le metodologie concrete dell'elusione dell'IVA.

<sup>167</sup> Cfr. Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.15. Secondo lo stesso autore, il caso in cui l'elusione fiscale è perpetrata tramite un mero comportamento è rappresentato dal caso del produttore di maglioni di cachemire che, al solo fine di non ricadere nell'aliquota IVA del 38%, inserisce un filo di lana di tipo diverso.

quelli che il sistema considera di pari dignità e possono valutarsi come fisiologicamente alternativi attraverso un'operazione diretta allo soddisfacimento delle condizioni per l'applicazione del regime prescelto<sup>168</sup>; l'elusione fiscale è contraddistinta dall'utilizzo accorto di strumenti negoziali e dalla strumentalizzazione di lacune e/o imperfezioni del sistema fiscale, mentre il risparmio lecito d'imposta è contraddistinto dalla perfetta integrazione con i principi che regolano la tassazione di una fattispecie<sup>169</sup>; l'elusione fiscale consiste nell'uso distorto di un diritto, a differenza il risparmio lecito d'imposta consiste nell'uso appropriato di un diritto; l'elusione fiscale tradisce la *ratio* di una norma o i principi di un sistema normativo, al contrario il risparmio lecito d'imposta sta in coerenza con la *ratio* di una norma o i principi di un sistema normativo.

Prima di addentrarci nella definizione dell'elusione fiscale con una nozione unitaria, è opportuno segnalare che esistono delle diverse prospettive da cui si definisce l'elusione fiscale, con la conseguenza che vi sono diverse definizioni corrispondenti. Per esempio, si può dire che l'elusione fiscale è una forma di risparmio d'imposta in cui "il contribuente pone in essere una fattispecie che gli consente di realizzare un risultato economico sostanzialmente equivalente a quello che consegue da un'altra fattispecie prevista da una norma impositiva che egli ha inteso aggirare"<sup>170</sup>; l'elusione fiscale è un comportamento del contribuente teso ad evitare o ridurre l'onere fiscale senza violare la legge o senza commettere un illecito<sup>171</sup>, ossia non attraverso occultamento, ma in mezzo di sostituzione di un presupposto; l'elusione fiscale è un atteggiamento, formalmente corrispondente alle condizioni imposte ma sostanzialmente non corrispondente alle finalità del regolamento, teso ad aggirare le norme tributarie con lo scopo di pagare meno imposte<sup>172</sup>, o "*action taken to reduce or defer tax liabilities in a way that Parliament*

<sup>168</sup> Cfr. Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.65 e 70.

<sup>169</sup> Ibid., p.66.

<sup>170</sup> Pasquale Pistone, *L'elusione fiscale ed il diritto comunitario*, in AA.VV., *la normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno "gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria" (Genova 9-10 febbraio 2007), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2007, p.91.

<sup>171</sup> Cfr. Cosciani, *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p. 145.

<sup>172</sup> Cfr. Ripa Giuseppe, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in

*plainly did not intend or could not possibly have intended had the matter been put to it*<sup>173</sup>; l'elusione fiscale si riferisce ad un esercizio del diritto, per ottenere un vantaggio tributario, al di fuori dei canoni previsti dall'ordinamento giuridico e per quanto ci riguarda, del diritto tributario<sup>174</sup>. Qui, dobbiamo rendere noto che l'elusione fiscale è una cosa più facile descrivere che definire. Infatti, le osservazioni di tipo esemplificativo sopra presentate, più che si tratta di definizioni dell'elusione fiscale dalle diverse prospettive, sembrano, piuttosto, le descrizioni relative all'elusione fiscale dalle diverse prospettive<sup>175</sup>. Nonostante ciò, sono convinto che è altamente possibile e necessario definire l'elusione fiscale con una nozione unitaria. Però, va rilevato particolarmente che nel definire l'elusione fiscale con una nozione unitaria e diversamente dalle definizioni o le descrizioni sopramenzionate, ci sono alcuni punti, secondo me, da osservare particolarmente quanto segue in via preliminare: 1) tenuto conto della linea nebulosa tra l'elusione fiscale e il risparmio legittimo d'imposta, la definizione si deve dedicare a, di più, distinguere l'elusione fiscale dal risparmio legittimo d'imposta, significando che si deve mettere in rilievo o puntualizzare, di più, la differenza tra l'elusione fiscale e il risparmio legittimo d'imposta, rispetto alla differenza tra l'elusione fiscale e l'evasione fiscale; 2) va connotato che l'elusione fiscale presuppone l'esistenza delle valide operazioni commerciali; 3) la nozione

---

Corriere tributario, 2000 fasc. 18, p1277.

<sup>173</sup> Si tratta di una definizione dell'elusione fiscale effettuata in 1997 da *UK Tax Law Review Committee*. Cfr. *Tax Law Review Committee, Tax Avoidance, (The Institute for Fiscal Studies, 1997) ix, para 7.*

<sup>174</sup> Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria : commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini : Maggioli, 1997, p.38. In realtà, per quanto riguarda la definizione dell'elusione fiscale, ci sono altre versioni: l'elusione fiscale è come la minimizzazione del prelievo che il soggetto realizza abusando di "forme" tipizzate da effetti pienamente leciti e meritevoli di tutela: non è dunque la forma, in se stessa, che produce il fenomeno, ma l'impiego distorto che ne viene fatto. Cfr. Paolo M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, p14.; l'elusione è una forma di risparmio fiscale che è conforme alla lettera, ma non alla ratio delle norme tributarie: il contribuente che elude segue il percorso che gli permette di evitare la tassazione più onerosa e di beneficiare di quella meno onerosa. (vi è dunque una norma impositiva elusa ed una norma (favorevole) abusivamente applicata. Il contribuente non applica il trattamento fiscale appropriato per quel comportamento, ed applicata indebitamente una normativa più favorevole). Cfr. F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006, p248.

<sup>175</sup> Inoltre, si osserva che l'elusione, al di là delle varie definizioni che si contendono il campo, è un concetto elaborato essenzialmente in funzione descrittiva. Cfr. Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.65. Si osserva anche che non è facile dare una definizione dell'elusione fiscale per il semplice motivo che una definizione presuppone sempre un concetto unitario che, nel caso di specie, manca. Cfr. Luciano Carta e Francesco Fratini, *Elusione tributaria e verifica fiscale*, Bari : Cacucci, 2000, p. 19.

dell'elusione fiscale si deve integrare con elementi che discendono dalla frode alla legge e/o dall'abuso del diritto; 4) corrispondendo alla verifica oggettiva, si deve escludere l'elemento soggettivo, ossia l'intento elusivo del contribuente, nella definizione dell'elusione fiscale; 5) corrispondendo al fatto che il contribuente possiede il diritto di scegliere il comportamento con il trattamento fiscale più favorevole, non è necessario incastrare l'elemento di valide ragioni economiche nella definizione<sup>176</sup>; 6) è necessario mettersi in evidenza la non osservanza del principio di equità (più precisamente, è il principio di capacità contributiva).

Ora, passiamo alla definizione dell'elusione fiscale con una nozione unitaria. A conferma di quanto sopra esposto, al mio parere, l'elusione fiscale è una forma di risparmio d'imposta condotta dal contribuente, generalmente in mezzo dell'utilizzo distorto (od abusivo) di negozi giuridici o di comportamenti che sono validi commercialmente o civilisticamente, formalmente conformi alla disposizione tributaria (o i canoni della fattispecie legale), ma sostanzialmente contrari alla "*ratio legis*" della stessa disposizione (consistente nell'aggiramento della disposizione tributaria con, da un lato, una norma onerosa elusa, e dall'altro, una norma favorevole applicata), in modo da sboccare in un indebito vantaggio fiscale la cui attribuzione al contribuente coinvolto derogherebbe al principio di equità.

Infine, per quanto riguarda la definizione dell'elusione fiscale, è necessario aggiungersi due punti, anche per spianare, in qualche modo, la strada alla transizione dal primo capitolo presente ai capitoli successivi: il primo punto è che l'elusione fiscale, come abbiamo definito sopra, è "innanzitutto una nozione meramente dottrinale o logica, ed essa è giuridicamente irrilevante se l'ordinamento non la prende in considerazione e non appresta alcun rimedio. Quando non vi sono strumenti antielusivi, l'elusione non è distinguibile, in pratica, dal risparmio lecito d'imposta"<sup>177</sup>; il secondo punto è che la nozione unitaria dell'elusione fiscale, come presentata sopra, deve essere una nozione generale nel senso che si potrebbe applicare

---

<sup>176</sup> Corrispondentemente, si può dire che "si deve abbandonare la concezione secondo cui se il contribuente si fosse comportato diversamente avrebbe pagato più imposte, e quindi ha eluso, a meno di non avere buone ragioni economiche per comportarsi in modo diverso". Lupi Raffaello, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2007 fasc. 35, pp. 2816.

<sup>177</sup> F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006, p.249.

a tutte le singole imposte. Però, qualora l'esame passa alle imposte concrete, la nozione dell'elusione fiscale dovrebbe cambiarsi a seconda delle diverse imposte, in particolare (in senso più rilevante), tra l'IVA e le imposte sui redditi, tenuto conto della grande differenza nel meccanismo impositivo tra le diverse imposte.

## Sezione II

### **I'IVA e l'elusione IVA**

#### **1. Introduzione**

Nei paragrafi che precedono, abbiamo già intrattenuto sul fenomeno generale dell'elusione fiscale e sottoposto la definizione generale dell'elusione fiscale a una scrupolosa disamina. Da ora in avanti, concentreremo la discussione relativa all'elusione fiscale sull'ambito dell'IVA, passando formalmente all'esame apposito sul tema dell'elusione IVA come l'oggetto della presente trattazione.

Parlando del fenomeno specifico dell'elusione IVA, innanzitutto, va indicato che, come indicato nel Parere dell'Avvocatura Generale della Corte di Giustizia in caso *Emsland Starke*, “*the common system of the VAT is likewise not immune to the risk, inherent in every legal system, that actions may be taken which, despite formally complying with a legal provision, amount to abusive exploitation of the possibilities left open by that provision, contrary to its purposes and objectives*”<sup>178</sup>. Poi, è senza dubbio che non abbiamo una conoscenza tanto buona quanto abbiamo nei confronti del fenomeno generale dell'elusione fiscale che riguarda principalmente il settore delle imposte dirette<sup>179</sup>. In altri termini, possiamo dire che l'elusione IVA è ancora un fenomeno relativamente nuovo, essendo non tanto antico quanto il fenomeno elusivo generale, posto che nel 1954, l'IVA è per la prima volta introdotta in Europa, più precisamente, in Francia. Tra l'altro, ciò determina il fatto che rispetto all'elusione fiscale nelle imposte dirette, tradizionalmente si metteva poca attenzione sull'elusione IVA, scarseggiando la conoscenza sistematica del fenomeno o del problema relativo

---

<sup>178</sup> Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 Intertax, p.581.

<sup>179</sup> Per quanto riguarda i principali profili dell'elusione nelle imposte dirette, ci soffermeremo in un apposito paragrafo, in seguito, sulla comparazione dell'elusione IVA con l'elusione nelle imposte dirette.

all'elusione IVA e la ricerca profonda specializzata nell'antielusione IVA.

Ma perché ora dobbiamo mettere un'attenzione specifica sul fenomeno dell'elusione IVA o mettere in luce particolarmente il problema dell'elusione IVA<sup>180</sup>? A rispondere a tale domanda, è meglio prima farci vedere un insieme di dati relativi all'IVA. Nel 2008, le entrate IVA erano pari al 21,4% del gettito fiscale nazionale degli Stati membri dell'UE (compresi i contributi di previdenza sociale), con un aumento del 12% rispetto al 1995<sup>181</sup>. Inoltre, anche nel 2008, il gettito IVA ha rappresentato in media il 7,8% del PNL degli Stati membri, una percentuale che ha registrato un aumento di quasi il 13% dal 1995<sup>182</sup>. Da ciò, possiamo trarre una conferma che l'IVA già rappresenta un'importante fonte di entrate per i bilanci nazionali e in molti Stati membri ne è la principale nell'UE<sup>183</sup> (in fatti, l'IVA anche concorre alla formazione della risorsa propria dell'UE sulla base dell'applicazione di un tasso percentuale ad una base imponibile determinata in modo uniforme). Però, intanto, merita evidenza il fatto che nel 2006, il divario dell'IVA nell'UE (ossia la differenza tra le entrate IVA effettivamente riscosse e quelle che gli Stati membri dovrebbero in teoria percepire sulla base delle rispettive economie) è pari al 12% delle entrate IVA teoriche e raggiunge valori superiori al 20% in diversi Stati membri<sup>184</sup>. E per quanto riguarda i fattori che provocano il severo divario dell'IVA sopramenzionato, oltre alle perdite

---

<sup>180</sup> Certamente, è innegabile che il fenomeno dell'elusione IVA dovrebbe nascere coll'applicare del regime dell'IVA in pratica e non di recente (nei ultimi dieci anni) si inizia appena a sfiorare l'argomento sull'elusione IVA e l'antielusione IVA.

<sup>181</sup> COM(2010) 695 del 1.12.2010, *Il libro verde sul futuro dell'IVA: verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*. Sul fonte originale, si veda: *Taxation trends in the European Union*, edizione 2010, allegato A, tabelle 7 e 8.

<sup>182</sup> Ibid. Per quanto riguarda i dati più dettagliati relativi all'IVA per descriverla come una fonte in grande delle entrate, portiamo l'esempio britannico: 1.7m contribuenti IVA, 5 milioni di rimborsi all'anno, oltre £ 300 bilioni di imposte a monte e £ 235 bilioni di imposte a valle. Cfr. R. Broadbent, *VAT compliance in the 21 century* (2003) *British Tax Review* 2, 122-130, P. 125.

<sup>183</sup> COM(2010) 695 del 1.12.2010, *Il libro verde sul futuro dell'IVA: verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*. Infatti, si può confermare che le entrate dell'IVA già rappresentano una percentuale alta e ancora in aumento dei gettiti fiscali non solo nei paesi dell'UE, ma anche negli altri paesi nel mondo. Come uno studioso indica, nel sottolineare dell'importanza di concentrare anche sull'IVA, "some countries are adopting the VAT to replace sales taxes (Australia recently, for example), while others are shifting the composition of the tax take away from direct taxes as a means of alleviating the tax burden on capital and labour. Developing countries are also adopting the VAT as trade liberalisation is reducing their traditional reliance on import duties as a means of raising revenue". Luiz de Mello, *Avoiding the value added tax: Theory and cross-country evidence*, Working Paper available through OECD's Internet Web site at: [http://www.oecd.org/eco/Working\\_Papers](http://www.oecd.org/eco/Working_Papers)

<sup>184</sup> Una conclusione raggiunta secondo le stime dello studio finalizzato a quantificare e analizzare il divario dell'IVA negli Stati membri dell'UE-25, effettuato da Reckon LLP su richiesta della Commissione. Cfr. COM(2010) 695 del 1.12.2010.

dovute ai casi d'insolvenza e alle frodi nell'IVA, anche l'elusione IVA<sup>185</sup>, che il contribuente, in particolare, quello delle imprese grandi che assumono il consulente tributario<sup>186</sup>, sempre insegue nel sistema complesso dell'IVA<sup>187</sup>, specialmente nell'ambiente attuale di business sempre più grosso e dinamico insieme con un'economia internazionale, concorre alla formazione di tale divario dell'IVA. In altri termini, per ridurre effettivamente per quanto possibile il divario dell'IVA, è necessario affrontare, dando sufficiente peso a, non solo l'evasione IVA (frode IVA)<sup>188</sup>, su cui quasi per tutto il tempo si mette l'attenzione grossa, ma anche l'elusione IVA. In realtà, vi è la sempre più frequente ricorrenza di operazioni commerciali destinate non tanto e non solo ad evadere l'IVA, quanto piuttosto ad eludere i fondamentali principi impositivi in materia dell'IVA<sup>189</sup>. Dopotutto, è già stato giunto il momento di considerare completamente con l'attenzione specifica il problema dell'elusione IVA.

È positivo che le operazioni commerciali, che si esercitano più frequentemente, orientate all'elusione dei regimi dell'IVA hanno attirato l'attenzione della Commissione dell'UE<sup>190</sup> e dei governi dei Stati membri dell'UE, in particolare Gran Bretagna e Olanda<sup>191</sup>, essendo state sotto gli occhi di tutti, con il risultato che

---

<sup>185</sup> Va aggiunto che nell'ambito delle imposte indirette, per quanto riguarda la non osservanza (*non-compliance*) nell'IVA, alla differenza dell'accisa in cui la non osservanza equivarrebbe alla frode, "there is a whole spectrum of non-compliance which ranges from legal avoidance through to error, through to differing interpretations in the cases, confusion, negligence, to some deliberate suppression, to quite deliberate criminal attacks on the systems by organised crime". R. Broadbent, *VAT compliance in the 21 century* (2003) *British Tax Review* 2, 122-130, P. 125.

<sup>186</sup> È senz'altro che si creerebbero più frequentemente le nuove operazioni sospette dell'elusione in un paese, come Gran Bretagna, in cui c'è una professione tributaristica più avanzata e creativa.

<sup>187</sup> Sebbene il sistema dell'IVA sia meno complesso di quello delle imposte dirette, è certo che il sistema dell'IVA è più complesso delle altre imposte indirette, ad esempio, l'accisa.

<sup>188</sup> Per quanto riguarda i principali profili dell'elusione nelle imposte dirette, ci soffermeremo in un apposito paragrafo, in seguito, sulla comparazione dell'elusione IVA con l'elusione nelle imposte dirette.

<sup>189</sup> Cfr. Christian Attardi, *L'elusione nell'Iva: l'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto*, in "il fisco" n. 13 del 2 aprile 2007.

<sup>190</sup> Nel COM(2005) 89 definitivo, quale la proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l'evasione e l'elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie, la Commissione rileva espressamente che "il numero di deroghe e i problemi analoghi da cui sono motivate dimostrano che negli ultimi anni l'elusione e le frodi relative all'IVA sono diventate un problema serio". Inoltre, la Commissione segnala che "L'esperienza degli Stati membri dimostra anche che i piani di elusione sono messi a punto da specialisti e che quelli efficaci sono successivamente commercializzati come un prodotto destinato alle imprese. Ci si chiede pertanto se sia ancora appropriato affrontare la questione in modo puntuale quando invece risulta trattarsi di problemi comuni".

<sup>191</sup> Michael Ridsdale, *Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT*, (2005) 14 *EC Tax Review* p. 83. Va rilevato in particolare che in 2004, il governo olandese ha dichiarato che, durante la loro presidenza del

l'argomento sull'elusione IVA è sempre più concentrato, in particolare, nei ultimi dieci anni, coll'emergere di un ammasso dei casi aventi ad oggetto l'elusione in materia dell'IVA, e, corrispondentemente, coll'elaborare delle alcune giurisprudenze importanti sia nazionali che comunitarie in Europa<sup>192</sup>. Con ciò, si può dire che per il momento, è sia necessario che possibile procedersi uno studio sistematico ed profondo relativo all'elusione IVA e l'antielusione IVA.

Certamente, prima di trattare in modo specifico l'oggetto dello studio qui interessato, occorre presentare ed esaminare, in forma sintetica e schematica, il sistema comune dell'IVA nell'Unione europea, principalmente sulla base del quale lo studio stesso è redatto, e le caratteristiche dell'IVA comunitaria, al fine di creare le basi e le premesse necessarie per le argomentazioni successive<sup>193</sup>.

## **2. Sistema comune dell'IVA nell'UE e caratteristiche dell'IVA comunitaria - 2.1. contesto storico relativo all'introduzione del sistema comune dell'IVA<sup>194</sup>**

Per la Comunità economica europea, il Trattato CEE 1957 definisce degli obiettivi<sup>195</sup> da raggiungere attraverso la creazione di un mercato comune e lo sviluppo armonioso delle attività economiche. Ai tali fini, non solo i dazi doganali e le restrizioni quantitativi sull'importazione e esportazione dei beni, ma anche le altre misure con effetto equivalente, erano vietati<sup>196</sup> e una tariffa doganale comune nei

---

Consiglio dell'UE, "work will be carried out on... a proposal for a general anti-abuse provision in the Sixth Directive". The Dutch Presidency of the Council of the European Union: Priorities, p.11. Si veda: [http://www.europe.bg/upload/docs/Dutch\\_Priorities.pdf](http://www.europe.bg/upload/docs/Dutch_Priorities.pdf)

<sup>192</sup> Tra cui, la sentenza del caso Halifax (sentenza depositata il 21 febbraio 2006) è quella più importante con il significato di pietra miliare. Per quanto riguarda le giurisprudenze in materia, si presenteranno dettagliatamente nei paragrafi relativi nel capitolo III. Qui, va indicato in anticipo succintamente che la Corte di Giustizia dell'UE svolge un ruolo molto importante nel dare forma al sistema comune dell'IVA e, in particolare, nel risolvere i problemi relativi alle lacune del corrente sistema comune dell'IVA, colmandole, a causa del fatto che è molto difficile approvare la nuova legislazione nell'ambito dell'IVA al livello comunitario, tenuto conto del requisito dell'unanimità. Per quanto riguarda il ruolo della Corte di Giustizia, si sarà sottoposto a disamina in un apposito paragrafo nella parte seconda della trattazione presente.

<sup>193</sup> È senza dubbio che la comprensione profonda dei contenuti sopramenzionati è indispensabile alla ricerca, svolta di seguito, relativa allo studio presente.

<sup>194</sup> La presentazione breve in materia svolta in appresso si fa riferimento ai relativi contenuti nel libro seguente: Oskar Henkow, *Financial activities in European VAT: a theoretical and legal research of the European VAT System and preferred treatment of financial activities*, Alphen aan den Rijn: Kluwer law international, c2008, pp.58-61.

<sup>195</sup> Si veda l'art. 2 del Trattato stesso.

<sup>196</sup> Si veda l'art. 9 del Trattato stesso.

confronti dei paesi terzi era istituita<sup>197</sup>. In aggiunta, tutti gli ostacoli alla libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali erano da abolire<sup>198</sup>. Inoltre, si considerava necessario armonizzare le imposte indirette, riconoscendo che per l'istituzione di un mercato singolo, l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari, il cui ultimo obiettivo era l'abolizione delle frontiere fiscali fra i Stati membri, era tanto importante quanto l'abolizione dei dazi doganali sull'importazione e esportazione. Con ciò, la Commissione europea era ordinata nel Trattato CEE a considerare come si poteva armonizzare la legislazione dei Stati membri in materia delle imposte indirette nell'interesse del mercato comune<sup>199</sup>.

Per meglio comprendere lo sfondo dell'introduzione dell'IVA, è necessario descrivere in breve le imposte cumulative sulla cifra d'affari che prima furono operative in cinque Stati membri originali. Le imposte cumulative, come un'imposta sui consumi, erano un'imposta gravata sulla cifra d'affari di business in uno o più stadi della catena di produzione e distribuzione e calcolata come una percentuale della cifra d'affari. Nel sistema di tali imposte, le imposte gravate sempre facevano parte del prezzo pagato e dunque potevano trasferirsi in avanti con conseguenze che esse erano pagate effettivamente solo dal consumatore finale. Però va rilevato che le imposte gravate non erano detraibili e proprio per questo regime, le imposte sulla cifra d'affari avevano generato vari effetti non desiderabili, tra cui quello d'integrazione verticale e quello d'imposta a cascata<sup>200</sup>.

In risposta a quanto sopra esposto, la Commissione europea raccomandava l'introduzione dell'IVA in sostituzione delle imposte sulla cifra d'affari, considerato che l'IVA aveva un ammasso di vantaggi riguardanti vari aspetti di neutralità<sup>201</sup>. In

---

<sup>197</sup> Si veda l'art. 3 del Trattato stesso.

<sup>198</sup> Si veda l'art. 3 (c) del Trattato stesso.

<sup>199</sup> Si veda l'art. 99 del Trattato stesso.

<sup>200</sup> Prima, per quanto riguarda l'integrazione verticale, si significa che a causa del fatto che le imposte coinvolte sono gravate sull'intera cifra d'affari applicandosi alle tutti gli stadi, una preferenza verso integrare i fornitori e distributori all'interno di business si era creata per ridurre il carico fiscale. Di conseguenza, da un lato, rispetto alle imprese più piccole, le imprese più grandi aveva un vantaggio, in questa materia, sboccando in una distorsione di competizione, e dall'altro, si impediva la divisione sociale di lavori. Poi, per quanto riguarda l'imposta a cascata, si significa che le imposte precipitate a cascata (*tax cascaded*) attraverso la catena di produzione e distribuzione, e la proporzione esatta delle imposte gravate su una fornitura non potevano essere calcolate, in modo tale che passando al rimborso delle imposte nel corso dell'esportazione, sia possibile o imporre o finanziare l'esportazione, posto che il carico fiscale esatto era sconosciuto.

<sup>201</sup> Per quanto riguarda la neutralità dell'IVA, ci soffermeremo dettagliatamente, di seguito, nel

realtà, il sistema comune dell'IVA era da introdurre in un processo con due fasi. La prima fase era l'abolizione delle imposte cumulative sulla cifra d'affari e l'introduzione dell'IVA, quale l'obiettivo di Prima Direttiva e Seconda Direttiva in materia di IVA<sup>202</sup>. Ed armonizzare la sfera dell'applicazione dell'IVA era l'obiettivo principale della Sesta Direttiva<sup>203</sup>, a causa della decisione del 21 aprile 1970 sulle cosiddette risorse proprie della Comunità presa da Consiglio Ue. Successivamente, nella seconda fase (attuale), l'obiettivo ultimo dell'armonizzazione è da raggiungere attraverso l'abolizione delle frontiere fiscali tra Stati membri, prevista nella Direttiva 2006/112/CE IVA<sup>204</sup>. Corrispondentemente, il Consiglio Ue è stato previsto di adottare più direttive appropriate per integrare il sistema comune dell'IVA, e in particolare per la restrizione o abolizione progressiva delle derogazioni a tale sistema interessato. Finalmente, va notato particolarmente che il 2 dicembre 2010, la Commissione Europea ha varato un dibattito sul futuro dell'IVA, volto ad una riforma del sistema dell'IVA, per far fronte alle sfide che vengono all'UE nel settore dell'IVA nel nuovo periodo<sup>205</sup>.

## **2.2. Sistema comune dell'IVA dell'Unione europea: sintesi della Direttiva 2006/112/CE<sup>206</sup>**

È opportuno, soprattutto, fare una descrizione generale relativa al meccanismo impositivo dell'IVA comunitaria e segnalare la sua *ratio* giustificatrice

---

paragrafo relativo alle caratteristiche dell'IVA.

<sup>202</sup> Si riferiscono a, rispettivamente, la Direttiva 67/227/CEE e la Direttiva 67/228/CEE. L'operatività dell'ultima direttiva si cessava quando la Sesta Direttiva entrava in vigore.

<sup>203</sup> Si riferisce alla Direttiva 77/388/CEE. Va aggiunto che la Sesta direttiva è stata modificata più di trentatré volte prima che la stessa direttiva sia rielaborata con la Direttiva 2006/112/CE.

<sup>204</sup> Infatti, si può dire che la Direttiva 2006/112/CE è la rifusione della Sesta direttiva.

<sup>205</sup> Cfr. Commissione Europea, COM(2010) 695[SEC(2010) 1455], *LIBRO VERDE sul futuro dell'IVA verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*. Si veda:

[http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?](http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1633&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en)

[reference=IP/10/1633&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en](http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1633&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en). Come indicato esplicitamente nell'atto stesso, “dopo oltre quaranta anni è giunto il momento di effettuare un esame critico del sistema dell'IVA al fine di rafforzarne la coerenza con il mercato unico e la capacità di incrementare le entrate migliorandone l'efficienza economica, la solidità e il contributo ad altre politiche e riducendo nel contempo i costi di conformità alle norme e di riscossione”.

<sup>206</sup> Nella parte presente per quanto riguarda il sistema comune dell'IVA dell'Unione europea, i contenuti relativi che si sono riportati direttamente derivano dalla sintesi della legislazione dell'UE in materia dell'IVA, creata dal sito ufficiale dell'Unione europea che si chiama “EUROPA”. Si veda: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/131057\\_it.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_it.htm)

dell'imposizione<sup>207</sup>. L'IVA comunitaria è un'imposta generale sul consumo, che si applica alle attività commerciali che comportano la produzione e la distribuzione di beni e la prestazione di servizi. L'imposta è calcolata in funzione del valore aggiunto ai beni e ai servizi in ogni fase della produzione e del circuito di distribuzione. La riscossione dell'imposta avviene in forma frazionata attraverso un sistema di pagamenti parziali in base al quale i soggetti imponibili (le imprese identificate ai fini dell'IVA) possono detrarre dal proprio conto IVA l'importo dell'imposta da essi pagata ad altri soggetti imponibili sugli acquisti necessari alle loro attività commerciali nella fase precedente. L'IVA, in definitiva, è a carico del consumatore finale<sup>208</sup> sotto forma di percentuale applicata al prezzo finale del bene o servizio. Tale prezzo finale costituisce la somma degli incrementi di valore intervenuti nelle singole fasi della produzione e della distribuzione. Il fornitore di beni o il prestatore di servizi (il soggetto passivo) versa all'amministrazione fiscale nazionale l'IVA relativa alle cessioni o prestazioni effettuate, dopo averne detratto l'IVA corrisposta ai propri fornitori<sup>209</sup>.

Inoltre, va aggiunto che l'IVA nell'UE funziona anche come una risorsa indiretta di bilancio comunitario che rappresenta una proporzione dell'IVA nazionale, rispetto alle risorse dirette di bilancio comunitario quali dazi doganali e risorse di origine agricola<sup>210</sup>.

Successivamente, facciamo una presentazione sistematica relativa ai regimi

---

<sup>207</sup> Va rilevato che la ratio qui interessata risiede nella giustificazione dell'imposizione dell'IVA, di per sé, quale un tributo introdotto in un paese.

<sup>208</sup> Il consumatore finale si può definire quanto segue: chi destina i prodotti acquistati ad uso diverso dall'impiego in attività di produzione o di scambio di beni o servizi. Cfr. Eugenio Barani, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972, pp.11-12

<sup>209</sup> In quanto al meccanismo complesso dell'IVA comunitaria, si può riassumere più sistematicamente quanto segue facendo riferimento ai regimi dell'IVA italiana: si articola nelle grandi linee sui seguenti diritti ed obblighi, previsti dal D. P. R. 26 ottobre 1972 n. 633, di fatturazione con esposizione separata dell'imposta (art. 21), di rivalsa sul prezzo o corrispettivo a carico del cessionario (art. 18), di detrazione dall'imposta, dovuta sul complesso delle vendite e delle prestazioni, dell'imposta corrisposta in via di rivalsa sul complesso degli acquisti (art. 19), e di versamento della relativa differenza all'erario (art. 27). Cfr. Franco Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 8.

<sup>210</sup> Infatti, sia le risorse indirette sia quelle dirette costituiscono le risorse proprie dell'UE. Su questo aspetto, si veda: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/budget/134011\\_it.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/budget/134011_it.htm); per quanto riguarda la letteratura in cinese in tale materia, cfr. 翁武耀: 《欧盟税制概况》, 载于《重庆工商大学学报》2010 第 1 期 (Wuyao weng, *An overview of EU taxation system*, in *Journal of Chongqing Technology and Business University*, No.1, 2010)

principali dell'IVA comunitaria secondo la Direttiva 2006/112/CE in ordini seguenti<sup>211</sup>:

1) ambito d'applicazione e operazioni imponibili<sup>212</sup>

Sono soggette all'IVA le operazioni effettuate a titolo oneroso sul territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché le importazioni effettuate da qualsiasi persona. Le operazioni imponibili comprendono: le cessioni di beni<sup>213</sup>; gli acquisti intracomunitari in uno Stato membro di beni provenienti da un altro Stato membro<sup>214</sup>; le prestazioni di servizi<sup>215</sup>; le importazioni di beni provenienti dell'esterno dell'UE (da un territorio terzo o da un paese terzo)<sup>216</sup>.

2) soggetti passivi<sup>217</sup>

Si considera “soggetto passivo” chiunque eserciti, “in modo indipendente” e in qualsiasi luogo, a prescindere dallo scopo o dai risultati, un'attività economica. Per “attività economica” si intende ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate<sup>218</sup>. Non sono considerate come esercitate in modo indipendente le attività dei lavoratori dipendenti e di altri soggetti che siano vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da un qualsiasi altro rapporto giuridico che preveda vincoli di subordinazione. Si considera inoltre soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, la cessione di un mezzo di

---

<sup>211</sup> Va rilevato che i regimi dell'IVA qui interessati sono solo quelli fondamentali, alcuni circostanziati coinvolti direttamente con i comportamenti dell'elusione IVA saranno richiamati nella discussione dei concreti casi relativi all'elusione IVA.

<sup>212</sup> Si veda, rispettivamente, il titolo I e il titolo IV della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>213</sup> La cessione di beni è il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

<sup>214</sup> L'acquisto intracomunitario di beni è l'acquisizione del potere di disporre, come proprietario, di un bene mobile materiale trasportato da uno Stato membro a destinazione dell'acquirente in un altro Stato membro. Va rilevato ulteriormente che se l'importo globale degli acquisti intracomunitari di beni effettuati da persone giuridiche non soggetti passivi e da certe categorie di soggetti passivi esenti non supera la soglia minima di 10 000 EUR l'anno, tali acquisti non sono soggetti all'IVA, salvo il caso in cui l'acquirente decida di registrarsi.

<sup>215</sup> Si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

<sup>216</sup> L'importazione di beni è l'ingresso nell'UE di un bene che non è in libera pratica. L'ingresso di un bene in libera pratica proveniente da un territorio terzo costituisce anch'esso un'importazione.

<sup>217</sup> Si veda il titolo III della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>218</sup> Si può concludere che i soggetti passivi si riferiscono dettagliatamente agli industriali, i commercianti, gli artigiani, gli esercenti arti e mestieri, i professionisti e tutti coloro che effettuano l'importazione di beni (compresi i privati). Cfr. Eugenio Barani, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972, pp.11-12.

trasporto nuovo trasportato a destinazione di un altro Stato membro<sup>219</sup>.

Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività che svolgono o le operazioni che effettuano in quanto pubbliche autorità, tranne quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Tali enti sono tuttavia considerati soggetti passivi quando effettuano talune operazioni commerciali.

### 3) luogo delle operazioni<sup>220</sup>

Soprattutto, per quanto riguarda la cessione di beni, è considerato luogo delle operazioni il relativo luogo seguente a seconda dei quattro diversi casi: il luogo in cui i beni si trovano al momento della cessione (se non vengono spediti o trasportati); il luogo in cui i beni si trovano al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente (se vengono spediti o trasportati); il luogo di partenza del trasporto di passeggeri (se i beni sono venduti a bordo di una nave, di un aereo o di un treno); il luogo in cui si trova l'acquirente (se si tratta di fornitura di gas mediante un sistema di distribuzione del gas naturale all'interno dell'UE o una qualsiasi rete collegata a tale sistema, di fornitura di energia elettrica o di energia da riscaldamento o raffreddamento mediante reti di riscaldamento o raffreddamento).

Poi, per quanto riguarda la prestazione di servizi, è considerato luogo delle operazioni il relativo luogo seguente a seconda dei due diversi casi: il luogo in cui il cliente ha stabilito la sede della propria attività economica o, se i servizi sono resi a una stabile organizzazione del cliente in un altro luogo, il luogo in cui è situata la stabile organizzazione o, in mancanza di tale stabile organizzazione, il luogo in cui il cliente ha il suo domicilio o la sua residenza abituale (se i servizi che si prestano sono resi a soggetti passivi); il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività o, se i servizi sono resi a partire da un'organizzazione stabile del prestatore in un altro luogo, il luogo in cui è situata la stabile organizzazione o, in mancanza di una stabile organizzazione, il luogo in cui il prestatore ha il suo domicilio o la sua

---

<sup>219</sup> Va aggiunto che uno Stato membro può altresì considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa a un'attività economica e, in particolare, la cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente, effettuata anteriormente alla prima occupazione, o la cessione di un terreno edificabile.

<sup>220</sup> Si veda il titolo V della Direttiva 2006/112/CE.

residenza abituale (se i servizi che si prestano sono resi a non soggetti passivi)<sup>221</sup>.

Infine, per quanto riguarda l'acquisto intracomunitario e l'importazione dei beni, è considerato luogo delle operazioni, rispettivamente, il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo del trasporto a destinazione dell'acquirente e lo Stato membro in cui il bene si trova nel momento in cui entra nell'UE.

#### 4) fatto generatore ed esigibilità dell'imposta<sup>222</sup>

Per la cessione di beni e la prestazione di servizi, il fatto generatore dell'imposta si verifica all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi, e intanto l'imposta diventa esigibile, fatta eccezione per alcuni casi precisi<sup>223</sup>. Per gli acquisti intracomunitari di beni, il fatto generatore dell'imposta si verifica quando viene effettuato l'acquisto, ma l'imposta diventa esigibile il 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato l'acquisto. Tuttavia, se una fattura è emessa prima di questa data, l'imposta diventa esigibile al momento dell'emissione di detta fattura. Per l'importazione di beni, il fatto generatore dell'imposta si verifica, e l'imposta diventa esigibile, nel momento in cui il bene entra in uno Stato membro dell'UE.

#### 5) base imponibile<sup>224</sup>

La base imponibile per le cessioni di beni e servizi e gli acquisti intracomunitari

---

<sup>221</sup> Però, si deve rendere conto che a queste regole generali, esistono alcune eccezioni applicate ai servizi relativi a beni immobili, al trasporto di passeggeri e merci, a quelli connessi ad attività svolte nell'ambito della cultura, dell'arte, dello sport, della scienza, dell'educazione e del divertimento, a quelli connessi alla ristorazione e al catering, nonché a quelli di noleggio di mezzi di trasporto di breve durata. Queste eccezioni hanno come obiettivo principale quello di garantire l'imposizione nel luogo in cui il servizio sarà effettivamente consumato.

<sup>222</sup> Si veda il titolo VI della Direttiva 2006/112/CE. Vale la pena di segnalare particolarmente che "il momento in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta non solo rileva per l'imputazione delle operazioni realizzate dal contribuente ai rispettivi periodi di liquidazione del tributo, ma è fondamentale perché va individuato come il momento nel quale sorge, correlativamente, per la medesima imposta, il diritto di detrazione a favore dell'acquirente di beni o del committente di servizi". Giuseppe Franco, *Guida all'IVA*, Giuffrè Editore, 2004, p.317.

<sup>223</sup> Più precisamente, per esempio, secondo le legislazioni italiane in questa materia, per cessioni di beni immobili, è esigibile al momento di stipula dell'atto; per cessioni di beni mobili, è esigibile al momento di consegna o spedizione; per cessioni ad effetti traslativi sospesi, è esigibile al verificarsi dell'evento e comunque entro un anno dalla consegna o spedizione del bene; per cessioni per atto della pubblica autorità, è esigibile al momento di pagamento del corrispettivo; per autoconsumo di beni, è esigibile al momento di prelievo dei beni; per prestazioni di servizi, è esigibile al momento di pagamento del corrispettivo. Cfr. Benedetto Santacroce, *L'impatto delle nuove regole Iva sugli acquisti di beni e servizi da parte di enti pubblici*, in "il fisco" n. 14 del 6 aprile 1998, pag. 4374. Però, va rilevato particolarmente che ai sensi dell'articolo 7 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, è stata estesa la possibilità di effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali l'IVA diventa esigibile al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo anche alle operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, non solo per le operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici, ma con il limite di un anno.

<sup>224</sup> Si veda il titolo VII della Direttiva 2006/112/CE.

di beni comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato al fornitore o al prestatore, da parte dell'acquirente, per le operazioni effettuate, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni. La base comprende inoltre le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi (ad eccezione della stessa IVA), e le spese accessorie addebitate dal fornitore o dal prestatore all'acquirente. Non comprende invece taluni sconti, ribassi e riduzioni di prezzo, né le somme ricevute quale rimborso delle spese sostenute. Per le importazioni di beni, la base imponibile è costituita dal valore definito come valore in dogana. Le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti fuori dello Stato membro d'importazione, nonché quelli dovuti per l'importazione (ad eccezione dell'IVA stessa) e le spese accessorie (d'imballaggio, di trasporto ecc.), devono essere inclusi nella base imponibile.

#### 6) aliquota<sup>225</sup>

Le operazioni imponibili sono assoggettate all'imposta secondo le aliquote e le condizioni dello Stato membro in cui sono effettuate. L'aliquota normale è fissata a una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 15%. Gli Stati membri possono introdurre una o due aliquote ridotte a una percentuale che non può essere inferiore al 5%. Le aliquote ridotte si applicano esclusivamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi di cui all'allegato III della direttiva IVA (come da ultimo modificata dalla Direttiva 2009/47/CE)<sup>226</sup>. Gli Stati membri possono tuttavia applicare, a certe condizioni, una delle aliquote ridotte alle forniture di gas naturale, di

---

<sup>225</sup> Si veda il titolo VIII della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>226</sup> Tali cessioni di beni e prestazioni di servizi riguardano: 1) prodotti alimentari; 2) erogazione di acqua; 3) prodotti farmaceutici 4) apparecchi medici, 5) trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito; 6) fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico; 7) diritto d'ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed altre manifestazioni o istituti culturali simili; 8) ricezione di servizi radiotelevisivi; 9) prestazioni di servizi fornite da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti; 10) cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale; 11) cessioni di beni e prestazioni di servizi del genere normalmente utilizzato per la produzione agricola; 12) alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte; 13) diritto d'ingresso a manifestazioni sportive; 14) diritto di uso di impianti sportivi; 15) cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale; 16) prestazioni di servizi fornite da agenzie di pompe funebri e di cremazione e cessione di beni connessi a tali attività; 17) prestazione di cure mediche e odontoiatriche e trattamenti termali; 18) prestazioni di servizi fornite nell'ambito della pulizia delle strade pubbliche, della rimozione dei rifiuti domestici e del trattamento dei residui, diversi dai servizi forniti dagli enti di cui all'articolo 13; 19) piccoli servizi di riparazione di biciclette, di calzature e articoli in pelle nonché di indumenti e biancheria per la casa; 20) servizi di assistenza domestica quali aiuto domestico e assistenza ai bambini, anziani, malati o disabili; 21) parrucchieri.

elettricità e di teleriscaldamento. Infine, in deroga alle regole normali, alcuni Stati membri sono stati autorizzati a mantenere delle aliquote ridotte, comprese le aliquote “ultraridotte” e le aliquote zero, in alcuni ambiti.

#### 7) esenzioni<sup>227</sup>

Esenzione ha luogo nel caso in cui i beni e i servizi esenti da IVA sono venduti al consumatore finale senza applicazione dell’IVA alla vendita. Ci sono due categorie di esenzioni secondo se per il fornitore risulta impossibile o non detrarre l’IVA sugli acquisti: esenzioni senza diritto a detrazione, come regola generale<sup>228</sup>, ed esenzioni con diritto a detrazione<sup>229</sup>. In merito alle prime, per ragioni socioeconomiche sono state previste esenzioni a favore di: alcune attività di interesse pubblico (come per esempio l’ospedalizzazione, le cure mediche, i beni e i servizi connessi con l’assistenza e la previdenza sociale, l’insegnamento scolastico o universitario, certe prestazioni di servizi culturali); alcune operazioni riguardanti, tra l’altro, l’assicurazione, la concessione di crediti, alcuni servizi bancari, le cessioni di francobolli, i giochi d’azzardo con poste di denaro e talune cessioni di beni immobili<sup>230</sup>. In merito alle ultime, per tenere conto del luogo in cui si ritiene che i beni o i servizi vengano consumati e dunque tassati, le operazioni esentate con diritto a detrazione sono: le cessioni intracomunitarie di beni, compresi i mezzi di trasporto nuovi e i prodotti soggetti ad accisa, spediti a partire da uno Stato membro a destinazione di un altro Stato membro; le esportazioni di beni dall’UE a destinazione di un territorio terzo o di un paese terzo; alcune operazioni connesse ai trasporti

---

<sup>227</sup> Si veda il titolo IX della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>228</sup> Per quanto riguarda l’esenzione senza diritto a detrazione, occorre operare una distinzione fra essa e l’IVA ad aliquota zero, mantenuta in base a deroga in alcuni Stati membri. Nel caso ultimo, per il fornitore, risulta ancora possibile detrarre l’IVA sugli acquisti e, dunque, non si ha la cosiddetta IVA residua che si ha nel caso primo, nel senso che nel caso ultimo, il prezzo finale richiesto al consumatore non comprende alcuna IVA “occulta” che resta compresa nel prezzo pagato dal consumatore nel caso primo.

<sup>229</sup> Lo scopo principale di tale esenzione è tener conto del luogo in cui si ritiene che i beni o i servizi vengano consumati e dunque tassati, significando che i certi transazioni sono esentate dall’IVA nello Stato membro di origine, visto che saranno tassate nel paese di destinazione.

<sup>230</sup> Va aggiunto che alcune importazioni di beni provenienti dall’esterno dell’UE sono esentate per facilitare lo scambio di beni. Questo vale per esempio per le importazioni definitive di beni la cui cessione è esente nello Stato membro d’importazione, come pure per i beni la cui importazione è disciplinata dalle direttive 2007/74/CE (merci contenute nei bagagli dei viaggiatori), 2009/132/CE (beni importati a fini non commerciali) e 2006/79/CE (merci oggetto di piccole spedizioni a carattere non commerciale).

internazionali o assimilate alle esportazioni; le prestazioni di servizi effettuate da intermediari quando intervengono nelle operazioni connesse all'esportazione; alcune operazioni connesse con il traffico internazionale di beni come, per esempio, nel caso di beni destinati ad essere collocati in depositi doganali e altri depositi.

#### 8) detrazioni e relativi obblighi procedurali<sup>231</sup>

Nel primo luogo, per quanto riguarda detrazioni, se un soggetto passivo acquista beni o servizi, ha il diritto di detrarre l'importo dell'IVA nello Stato membro nel quale effettua le sue operazioni se i beni e i servizi in questione sono utilizzati ai fini della sua attività economica professionale. Se ha pagato l'IVA in uno Stato membro in cui non è stabilito, il soggetto passivo può ottenerne il rimborso tramite una procedura elettronica speciale. Il diritto a detrazione non si applica quando si tratta di un'attività economica esentata o quando il soggetto passivo usufruisce di un regime speciale (per esempio, esenzione IVA per le piccole imprese). La detrazione può, in certi casi, essere limitata o rettificata. Per poter esercitare il diritto a detrazione bisogna soddisfare certe condizioni, in particolare l'obbligo di essere in possesso di una fattura.

Nel secondo luogo, i relativi obblighi procedurali si comportano in ordini seguenti: l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile<sup>232</sup>, dalla persona che effettua un acquisto intracomunitario di beni imponibili, e, all'importazione, dalle persone designate o riconosciute come debentrici dallo Stato membro d'importazione; il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione dell'attività da lui svolta in qualità di soggetto passivo ed è obbligato a tenere registri sufficientemente dettagliati; il soggetto passivo deve assicurare che una fattura sufficientemente dettagliata sia emessa per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo<sup>233</sup>.

#### 9) regimi speciali<sup>234</sup>

<sup>231</sup> Si vedano, rispettivamente, il titolo X e il titolo XI della Direttiva 2006/112/CE. Per quanto riguarda la detrazione, faremo un esame approfondito in 3.1.4. nella parte presente.

<sup>232</sup> È certo che esistono eccezioni, vale a dire che in alcuni casi specifici l'imposta è dovuta da una persona diversa, segnatamente dal cliente che utilizza la procedura dell'inversione contabile.

<sup>233</sup> Una fattura deve essere emessa anche in altri casi.

<sup>234</sup> Si veda il titolo XII della Direttiva 2006/112/CE.

All'infuori dei regimi generali, esistono i regimi IVA speciali volti a alcuni certi ambiti. Tali ambiti riguardano le piccole imprese, i produttori agricoli (regime comune forfettario), i beni d'occasione, gli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, l'oro da investimento, le agenzie di viaggio e i servizi prestati per via elettronica.

Allora, tutto quanto esposto sopra è relativo ai principali regimi del sistema comune dell'IVA dell'Unione europea<sup>235</sup>. Però, finalmente, per quanto riguarda i concreti regimi praticamente operativi dell'IVA dei Stati membri, merita evidenza il fatto che benché, nel complesso, i regimi dell'IVA nei diversi Stati membri si aderiscano al sistema comune dell'IVA dell'UE tratteggiato sistematicamente sopra o in altri termini, l'IVA a livello dei Stati membri si è ampiamente armonizzata (ma l'armonizzazione dell'IVA non è definitivamente compiuta<sup>236</sup>), posto che sugli Stati membri si incombe l'obbligo di attuare la direttiva comunitaria che hanno gli effetti vincolanti per Stati membri<sup>237</sup>, i regimi praticamente operativi dell'IVA si cambiano a seconda dei diversi Stati membri nei certi profili attuativi dell'IVA, visto che la direttiva comunitaria (che consente agli Stati membri di realizzare l'obiettivo comunitario con proprie soluzioni giuridiche) in materia dell'IVA funziona come un modello impositivo<sup>238</sup>, per gli stati membri quando introducono l'IVA, non dettagliato sufficientemente tale che per gli Stati membri, non bisogna ulteriormente prevedere i regimi applicativi, e infatti nell'attuazione della direttiva comunitaria gli Stati membri

---

<sup>235</sup> Per maggiori informazioni del sistema comune dell'IVA dell'UE, si veda l'apposito capitolo relativo a IVA comunitario nel libro seguente: Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel, *European tax law*, - 5. ed. - Alphen aan der Rijn : Kluwer Law International, c2008, pp. 267-386; A. Di Pietro (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*: Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo / coordinamento di Adriano Di Pietro; Autori Javier Lasarte ... (et. al); appendice / coordinamento di Benedetto Santacroce. - (S.l. : s.n.), stampa 2003 (Scuola di polizia tributaria della Guardia di finanza). Tomo I.

<sup>236</sup> Cfr. Adriano Di Pietro, *Informe del relator general sobre el estado de la fiscalidad en la Unión Europea y para el futuro de la Unión Europea*, in Estudios y documentos, European Tax Studies, "ste.seast.org/es".

<sup>237</sup> Infatti, la Direttiva 2006/112/CE è un'interfaccia notevole fra i concetti di diritto comunitario che la contiene e la legislazione interna che la implementa. Dunque, la sua struttura riguarda l'espressione di un principio di tassazione all'interno del concetto generale di IVA e consegna ai Stati membri la responsabilità dell'implementazione e di riscossione. Cfr. P. Harris, *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, (2003) British Tax Review 2, p.136.

<sup>238</sup> In effetto, qui si tratta della questione sull'impatto del diritto europeo sul diritto tributario nazionale in materia di IVA, e tali impatto comporta che gli Stati membri adottano il modello comunitario nel prevedere i regimi nazionali relativi all'IVA. Su questo punto, per un'attenta disamina, si veda: Adriano Di Pietro, *L'incidenza del diritto dell'Unione Europea sul diritto tributario. Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in AA.VV., *L'incidenza del diritto dell'Unione Europea sullo studio delle discipline giuridiche*, a cura di Lucia Serena Rossi e Giacomo Di Federico, Editoriale Scientifica, pp.291-304.

possono prevedere o introdurre i propri regimi concreti, a condizione che non siano in conflitto con la direttiva comunitaria<sup>239</sup>; È certo che in genere, “*VAT is not per se a Community tax, it is a tax which the Member States have introduced on a harmonised basis, taking into account national differences in law and in practice, with a view to bringing order to the economically disparate systems of sales and purchase taxes then in force*”<sup>240</sup>.

### **2.3. Brevi conclusioni: le caratteristiche dell’IVA comunitaria**

Alla luce dell’esame fin svolto relativo al sistema comunitario dell’IVA, si possono riassumere le caratteristiche dell’IVA comunitaria quanto segue: 1) sul consumo. È una caratteristica essenziale dell’IVA, su cui radica il principio della neutralità fiscale, ossia la caratteristica successiva. Praticamente, tale caratteristica significa che nonostante che il soggetto passivo sia nominalmente l’imprenditore, ossia il produttore o il fornitore dei beni e servizi, l’imposta va traslato sempre in avanti e incide sul consumatore finale essendo l’unico che non ha possibilità di detrazione; 2) neutrale, nel senso che l’imposta incide in misura identica sui prodotti di prezzo uguale, indipendentemente dal numero dei passaggi che un bene subisce nel ciclo produttivo-distributivo, “evitando normalmente di gravare sui soggetti imprenditori che immettono i beni nel ciclo produttivo o distributivo e avendo il fine principale di incidere il consumo e di non creare discriminazioni di trattamento nella

---

<sup>239</sup> Meno che mai delle situazioni in cui la direttiva comunitaria esplicitamente autorizza gli Stati membri ad introdurre i loro propri regimi entro certi limiti, per esempio, in materia dell’aliquota e delle deroghe. Per quanto riguarda le ultime, si veda il titolo XIII della Direttiva 2006/112/CE, nel senso che gli Stati membri possono, a determinate condizioni, essere autorizzati ad introdurre misure di deroga per semplificare la riscossione dell’IVA o evitare frodi o evasioni fiscali.

<sup>240</sup> P. Harris, *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, (2003) British Tax Review 2, p.137.

fase antecedente che si trasferiscano sul consumo stesso”<sup>241</sup>; 3) trasparente, nel senso che il meccanismo dell’IVA permette di calcolare il carico d’imposta in qualsiasi fase del ciclo produttivo-distributivo con una misura corrispondente esattamente all’imposta applicata sul valore relativo alla fase considerata<sup>242</sup>; 4) plurifase con pagamento frazionato del tributo, nel senso che l’imposta va assolta sul valore aggiunto parziale che si forma nelle rispettive fasi nel ciclo produttivo-distributivo; 5) con natura di credito e non di costo, nel senso che sotto le regole generali, per gli imprenditori, l’imposta pagata sulle fatture d’acquisto va messa in deduzione con la conseguenza che l’imposta stessa non costituisce un elemento di costo ma un credito nei confronti dell’Erario<sup>243</sup>; 6) reale, nel senso che l’IVA, quale imposta reale (si trova in relazione di imposta personale), colpisce la materia imponibile a prescindere dalla situazione personale del debitore<sup>244</sup>.

### **3. Definizione dell’elusione IVA: una nozione specifica e subordinata dell’elusione fiscale**

Sulla base delle riflessioni, fin qui svolte, principalmente sulla definizione

---

<sup>241</sup> Franco Gallo, *Profili di una teoria dell’imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 32. Infatti, per quanto riguarda la neutralità dell’IVA, si può dividere ulteriormente in alcune categorie e quanto abbiamo segnalato riguarda la cosiddetta neutralità interna. Le altre categorie della neutralità dell’IVA sono la neutralità legale che si riferisce al principio che “*equal is treated equally and the unequal equally unequal*”, la neutralità competitiva che si riferisce al principio che “*VAT is always proportional to the price paid, with the result that different supplies carry a proportional tax burden, resulting in turn in neutrality between different alternatives to consume or produce*”, e la neutralità esterna che si riferisce a neutralità “*in relation to the tax burden between goods imported into the territory of the member state and those sold locally*”. Oskar Henkow, *Financial activities in European VAT: a theoretical and legal research of the European VAT System and preferred treatment of financial activities*, Alphen aan den Rijn: Kluwer law international, c2008, p. 59.

<sup>242</sup> Cfr. Eugenio Barani, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972, p.16. In altri termini, in qualsiasi fase del processo produttivo e facilmente determinabile. Alessandra Cara, *Il costo di adempimento dell’IVA*, in AA.VV., *Il costo dei tributi*, a cura di Mario Leccisotti, Cacucci Editore – Bari, 1995, p.335.

<sup>243</sup> Sotto i regimi speciali relative alla deduzione forfettaria, per esempio, in materia di regime forfettario o semplificato, l’IVA è un costo per l’importo pagato sugli acquisti e per quello versato allo Stato ed è un ricavo per l’importo riscosso dai clienti. Eugenio Barani, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972, p.16.

<sup>244</sup> “C’è, tuttavia, da notare che questo carattere reale dell’imposta è attenuato a livello di aliquote e esoneri dove la disciplina si sforza di prendere in considerazione la situazione del beneficiario di un servizio per attenuare o sopprimere il peso dell’imposta (aliquota ridotta per la casa popolare al 6%, esonero di una serie di prestazioni a carattere sociale come le prestazioni degli ospedali, case di riposo, ecc..)”. Jacques Autenne e Adriano Di Pietro, *Regime definitivo per l’IVA europea unificata: Proposta di una nuova fase per il futuro*, un documento interno della SEAST.

generale dell'elusione fiscale e i regimi fondamentali dell'IVA con la conclusione delle caratteristiche dell'IVA, che ci consentano di svolgere efficacemente una considerazione esclusivamente rivolta all'elusione IVA, ora passiamo formalmente alla definizione dell'elusione IVA, in quanto una questione nevralgica dello presente studio, tesa a creare una nozione specifica relativa all'elusione IVA, quale quella subordinata dell'elusione fiscale. Va segnalato, in via preliminare, che l'intenzione di procedere ad una definizione specifica dell'elusione IVA è proprio fondata su ciò che sebbene rispettate le condizioni generali o comuni dell'elusione fiscale, i diversi e specifici regimi o meccanismi del funzionamento dell'IVA dovrebbero portare la diversa nozione dell'elusione IVA nei profili particolari sufficientemente ad ingenerare le diverse conseguenze nell'antielusione, in particolare, rispetto alla nozione dell'elusione nelle imposte dirette che hanno un sistema di tassazione completamente diverso. Con queste premesse, prima di procedere ad un esame specifico relativo alla definizione dell'elusione IVA, si tratta, soprattutto, della disamina dei alcuni aspetti nell'IVA che influenzano in certo punto configurazione dell'elusione IVA, dal punto di vista comparatistico facendo riferimento alle imposte dirette, nei paragrafi successivi.

### **3.1. Aspetti di particolare interesse ai fini della definizione dell'elusione IVA -**

#### **3.1.1. Moventi dei soggetti passivi per commettere l'elusione IVA**

Va chiarita, soprattutto, la differenza sul significato tra il termine di movente e quello di finalità o di intenzione. In parole brevi, la finalità si tratta dell'atteggiamento psicologico che attraverso un atto, il committente spera di raggiungere un certo risultato, o della manifestazione soggettiva di tale risultato che il committente ha, ad esempio, il privare illegalmente qlcu della vita è la finalità del committente che commette l'omicidio<sup>245</sup>; Invece, il movente si tratta dell'impulso, della spinta o della

---

<sup>245</sup> La ragione per cui abbiamo preso l'esempio dell'atto criminale è che nell'ambito del diritto criminale, si mette un'attenzione specifica al distinguere la finalità dal motivo e gli esempi degli atto criminale ci possono offrire una comprensione più chiara relativa alla differenza tra il termine di motivo e quello di finalità.

causa psicologica che stimola il committente a procedere all'atto per raggiungere un certo risultato, ad esempio, la rappresaglia, l'avarizia o l'invidia possono essere il movente del committente che commette l'omicidio. Ma perché qui, nei confronti dell'elusione IVA, accentiamo particolarmente la differenza tra il movente e la finalità? Ciò perché nel sistema dell'IVA, l'onere dell'IVA ricade definitivamente sui consumatori finali tramite i meccanismi della rivalsa e della detrazione, nel senso che in realtà il soggetto passivo dell'IVA, come il soggetto che commette l'elusione, non sopporta l'onere dell'IVA, a differenza del caso delle imposte sui redditi in cui il soggetto passivo che paga le imposte equivale al soggetto che assume finalmente l'onere delle imposte (sui redditi)<sup>246</sup>. Ciò determina il fatto che nella normativa dell'IVA comprese le direttive IVA, si dice il soggetto passivo in vece del contribuente, che soltanto è una più importante delle varie categorie del soggetto passivo, per denominare i soggetti che fanno la dichiarazione delle imposte dovute e le pagano nei confronti del fisco perché in questo caso, il vero contribuente sarebbe il consumatore finale<sup>247</sup>. Infatti, nell'ambito dell'elusione delle imposte sui redditi, non c'è un senso di distinguere il movente dalla finalità del committente e in genere la finalità di ottenere un vantaggio fiscale è sufficiente per spiegare perché il contribuente commette l'elusione.

Ma cosa sono i moventi o le cause interne del committente dell'elusione IVA (a differenza delle cause esterne che sono connesse coll'ordinamento dell'IVA<sup>248</sup>) ? A mio parere, a differenza della finalità, ossia quella di ottenere un vantaggio fiscale che in genere comporta l'evitare, il ridurre, o persino il differire dell'obbligo tributario, le due principali cause interne qui interessate si possono riassumere quanto segue:

a) sulla concorrenza commerciale. Chiaro è che applicati i meccanismi della

---

<sup>246</sup> Ciò spiega perché l'IVA appartiene all'imposta indiretta e invece le imposte sui redditi appartengono all'imposta diretta.

<sup>247</sup> Certo è che tale fenomeno accade principalmente nei paesi della lingua che ha ad origine il latino, come Italia, Francia e Spagna. Al contrario, nei paesi della lingua inglese, non esiste tale fenomeno e nella normativa dell'IVA sempre si utilizza la parola di "taxpayer".

<sup>248</sup> Ad esempio, gli incentivi, compresi il livello dell'aliquota e la restrizione regolatore, che si sono esposti al contribuente per non aderire alle norme tributarie, e gli sforzi resi dall'amministrazione fiscale per fare rispettare le norme tributarie. Cfr. Luiz de Mello, *Avoiding the value added tax: Theory and cross-country evidence*, Working Paper available through OECD's Internet Web site at: [http://www.oecd.org/eco/Working\\_Papers](http://www.oecd.org/eco/Working_Papers). Per quanto riguarda le cause esterne dell'elusione, discuteremo appositamente in un paragrafo nella parte seconda della trattazione presente.

rivalsa e della detrazione, l’IVA come un’imposta sul consumo è perfettamente garantita e proprio per questo, di conseguenza, la neutralità fiscale nei confronti delle imprese è perfettamente garantita. Però, il meccanismo della rivalsa, che consiste nell’includere l’imposta a valle nel prezzo della vendita per la traslazione d’imposta verso il consumatore, inevitabilmente spinge l’aumento del prezzo dei beni e servizi con la conseguenza che il costo dell’acquisto assunto dal consumatore si aumenta. Per ciò, attraverso l’elusione IVA con i risultati che possono comportare l’esclusione dalla base imponibile o la riduzione della base imponibile, l’applicazione dell’aliquota ridotta ecc., il soggetto passivo sarebbe in grado di ridurre la quantità della traslazione d’imposta verso il consumatore e di conseguenza ridurre il prezzo dei relativi beni e servizi, tale da aumentare la competitività dei suoi beni o servizi rispetto ai quelli delle altre simili imprese nei confronti dei consumatori. A differenza del caso dell’evasione IVA<sup>249</sup>, gli effetti dell’elusione IVA per il consumatore, ossia la corrispondente riduzione del prezzo dell’acquisto, sarebbero reali anche in pratica, visto che l’elusione è data da un comportamento realizzato alla luce del sole nel senso che il soggetto passivo assolve gli relativi obblighi amministrativi e le relative informazioni sono aperte al consumatore.

b) sulla tesoreria (*cash flow*). Per le imprese, sebbene detraibile alla fine, il pagamento dell’IVA incide sulla loro tesoreria. In fondo, la gestione effettiva della tesoreria dell’IVA, la cui chiave è dichiarare l’imposta a monte il più tardi possibile e recuperare l’imposta a valle il più presto possibile, è un tema che merita della ricerca profonda<sup>250</sup>. Qui, si mette in evidenza solo il fatto che un svantaggio di tesoreria per le imprese come il fornitore dei beni o il prestatore dei servizi, su cui ricade l’onere fiscale, si può creare quando il acquirente o il destinatario ritarda i propri pagamenti e in particolare quando il acquirente o il destinatario si caccia nella insolvenza, in

---

<sup>249</sup> È certo che anche l’evasione IVA potrebbe comportare una corrispondente riduzione del prezzo d’acquisto. “In pratica tuttavia, il consumatore, non potendo fare alcuna pressione per tale riduzione in quanto non può sapere se nelle fasi precedenti c’è stata evasione o meno, finirà per pagare il medesimo prezzo: la minore imposta versata all’Erario sarà assorbita e suddivisa in vario modo fra gli operatori precedenti e costituirà per essi un maggior utile netto”. Eugenio Barani, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972, p.12.

<sup>250</sup> Per quanto riguarda la gestione della tesoreria dell’IVA, si veda: Julie Park, *How to manage VAT cashflows*, in *Tax Journal* (20 January 2011), disponibile nel sito: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/how-manage-vat-cashflows>

funzione delle norme secondo cui l'IVA diventa esigibile e detraibile nel momento in cui la fornitura o la prestazione è effettuata, a prescindere dal fatto che il destinatario abbia pagato per i beni o i servizi. È senza dubbio che in qualche modo, ciò costituisce un stimolo per il soggetto passivo dell'IVA a ridurre l'obbligo tributario dell'IVA e in particolare a differire l'obbligo tributario dell'IVA.

In fondo quanto sopra segnalato è più di pertinenza per il soggetto passivo dell'IVA diverso dal soggetto esente dall'IVA. Appare che per quanto riguarda l'ultimo, la situazione sarebbe diversa, tenuto conto che al soggetto esente dall'IVA non consente di detrarre le imposte sugli acquisti dei beni o servizi impiegati per le esenzioni. Dunque, per il soggetto esente dall'IVA che sembra il consumatore finale, l'ottenimento di un diritto alla detrazione delle imposte sui acquisti che di norma non sono detraibili costituisce un vantaggio fiscale senza richiedere un specifico movente o una specifica causa per spingere il soggetto qui interessato a commettere l'elusione IVA. Però, una eventuale causa, si può dire, è che al soggetto esente dall'IVA, l'introduzione, per varie ragioni<sup>251</sup>, delle esenzioni non porti nessuno vantaggi effettivi, ma porti solo un svantaggio di non detrarre le imposte sugli acquisti e sia solo in favore del consumatore, nel senso che i beni e i servizi esenti da IVA sono venduti al consumatore senza applicazione dell'IVA alla vendita che altrimenti, sebbene pagata dal soggetto, potrebbe essere tralata sul consumatore attraverso il prezzo, con il diritto alla detrazione attribuito al soggetto in parola. Certamente, esiste la possibilità che, il soggetto esente dall'IVA renda l'IVA sugli acquisti che non sono detraibili, ritratta come l'IVA residua<sup>252</sup>, tralata sul consumatore comprendendola nel prezzo finale, ma ciò, coll'aumentare del prezzo, farebbe perdere la competitività dei beni o

---

<sup>251</sup> Le ragioni per cui le esenzioni si introducono possono essere divise in due ordini: quella a favore di alcune attività di interesse pubblico (ad esempio, per motivi sociali, didattici e culturali) e quella a favore di altre attività, ad esempio per problemi tecnici concernenti l'applicazione dell'IVA alle relative operazioni (servizi finanziari e giochi d'azzardo) o per interferenza con altre imposte (operazioni riguardanti beni immobili). Cfr. Commissione Europea, COM(2010) 695[SEC(2010) 1455], *LIBRO VERDE sul futuro dell'IVA verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*. Si veda: [http://ec.europa.eu/italia/attualita/primo\\_piano/aff\\_economici/consultazione\\_iva\\_it.htm](http://ec.europa.eu/italia/attualita/primo_piano/aff_economici/consultazione_iva_it.htm)

<sup>252</sup> Per quanto riguarda l'IVA residua, si veda: A. Di Pietro (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*: Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo / coordinamento di Adriano Di Pietro; Autori Javier Lasarte ... (et. al); appendice / coordinamento di Benedetto Santacroce. - (S.I. : s.n.), stampa 2003 (Scuola di polizia tributaria della Guardia di finanza). Tomo I. p.432.

servizi del soggetto in parola nei confronti delle altre simili imprese.

Infine, va aggiunto che nel sistema dell'IVA europea, c'è anche una terza categoria del soggetto dell'IVA cui si applica il regime forfettario o semplificato con la detrazione forfettaria nel senso che sebbene non esclusa, ma ridotta<sup>253</sup>. Per quanto riguarda il movente in parola per tale categoria del soggetto, si dovrebbe stare nella zona intermedia tra quelli, del soggetto passivo ordinario e del soggetto esente, sopraindicati.

### **3.1.2. Funzioni dell'IVA come un'imposta armonizzata al livello comunitario**

Come già noto, l'elusione fiscale consiste nell'essere contraria alla "*ratio legis*" della legislazione. Proprio per questo, qui analizziamo le funzioni attribuite all'IVA che in certo senso riflettono la "*ratio legis*" della legislazione dell'IVA.

Innanzitutto, dobbiamo risottolineare che, come già indicato, l'IVA in Europa consiste in un'imposta armonizzata al livello comunitario, la cui introduzione in forma dell'armonizzazione nell'EU sta nell'abolizione delle frontiere fiscali fra i Stati membri per l'istituzione del mercato unico al livello comunitario, ed i cui meccanismi applicativi si adattano o dovrebbe adattarsi al funzionamento efficace del mercato unico. Proprio per questo, per quanto riguarda l'esame delle funzioni che l'IVA svolge, si dovrebbe procedere principalmente o prioritariamente nell'ottica comunitaria, anziché nell'ottica interna sotto cui si dovrebbe procedere l'esame delle funzioni che le imposte dirette (non armonizzate) svolgono. Ciò determina "l'evidente ed indiscussa differenza delle funzioni attribuite al diritto tributario nell'ambito interno ed in quello comunitario"<sup>254</sup>, ossia tra l'IVA considerata principalmente come il prelievo nella visione comunitaria e le imposte dirette considerate principalmente come il prelievo nella visione nazionale. Almeno si può dire che la funzione che l'IVA assume come una risorsa dei gettiti fiscali non solo per le nazioni interni ma anche per

---

<sup>253</sup> Per esempio, il regime dell'IVA applicabile nel settore agricolo.

<sup>254</sup> Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.154.

la Comunità, ossia la Unione Europea<sup>255</sup>, non è una funzione essenziale (almeno al livello comunitario), e dovrebbe restare esclusa dalle funzioni che qui si interessano, nonostante il fatto che l'IVA già costituisce un fonte molto importante delle entrate fiscali. Ma cosa sono le specifiche funzioni, che qui si interessano, l'IVA assume, in particolare, rispetto alle imposte dirette non armonizzate al livello comunitario? In genere, proprio nella logica del mercato unico, tali funzioni più significative si riferiscono, rispettivamente, all'imposizione neutrale e la parità concorrenziale<sup>256</sup>, a differenza della funzione, più significativa, che le imposte dirette assumono nell'ordinamento interno nazionale<sup>257</sup>, ossia "(il prelievo nella visione nazionale) la ripartizione del sacrificio tra i contribuenti in ragione delle pubbliche spese, naturale quindi che ciò comporti la precisa corrispondenza delle fattispecie impositive e dell'effettività"<sup>258</sup>, e certamente anche a differenza della funzione che le imposte dirette assumono al livello comunitario, ossia la garanzia delle libertà economiche<sup>259</sup>, in particolare la libertà di stabilimento delle imprese tra diversi paese membri. In altri termini, principalmente l'IVA "(il prelievo nella visione comunitaria) diventa una componente economica dalle cui differenze dipendono o l'efficace e neutrale imposizione sui consumi o la parità concorrenziale o la sicura affermazione delle libertà economiche"<sup>260</sup>. Da ciò, possiamo confermare che sebbene non definita (ma

---

<sup>255</sup> In EU, l'IVA funziona anche come una risorse indiretta ma propria dell'EU, in misura di una parte dei gettiti netti nazionali derivanti dall'IVA. L'attuale percentuale è di 1%. Cfr. Gaspare Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario (III edizione riveduta)*, CEDAM, 2009, p. 626.

<sup>256</sup> Infatti, le funzioni dell'IVA devono comprendere anche quella, non tipica, dell'affermazione delle libertà economiche.

<sup>257</sup> Vale la pena di sottolineare particolare che anche per le imposte dirette, nella visione comunitaria, si devono rispettare i relativi principi, in particolare, la parità concorrenziale e le libertà economiche. Nel frattempo, anche per l'IVA, nella visione nazionale, in certo punto si deve garantire la ripartizione del sacrificio tra i contribuenti in ragione delle pubbliche spese, sebbene in misura diversa. Il punto cruciale qui è che per l'IVA, come un'imposta armonizzata al livello, è più significativo e importante vederla nella visione comunitaria, e invece, per le imposte dirette, come imposte non armonizzate e interne, i maggiori problemi limitano all'interno dei Stati membri.

<sup>258</sup> Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.154.

<sup>259</sup> Secondo quanto previsto nel Trattato CE, le libertà economiche contengono libertà di circolazione delle merci, libertà di circolazione delle persone, libertà di circolazione dei capitali, libertà di prestazione dei servizi, libertà di stabilimento. Per quanto riguarda i contenuti dettagliati, si veda: *Non conformità del Diritto nazionale con il Diritto comunitario: tecnica e pratica del rinvio pregiudiziale in materia tributaria*, nel Corso di Alta Formazione per Giudici Tributari, organizzato da Facoltà di giurisprudenza all'Università degli Studi di Bologna.

[http://www.seast.org/pagine/~files/File/PREGIUDIZIALE\\_COMUNITARIA.pdf](http://www.seast.org/pagine/~files/File/PREGIUDIZIALE_COMUNITARIA.pdf)

<sup>260</sup> Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.154.

descritta) dalla Corte di Giustizia, la finalità di base del sistema comune dell'IVA dell'UE consisti nella neutralità fiscale, che è conservata come una reliquia nelle relative direttive dell'UE in materia dell'IVA, potendo essere divisa in alcuni componenti: non distorsione della concorrenza, diritto alla detrazione e certezza giuridica<sup>261</sup>. Più in dettaglio, la neutralità fiscale è rispettata quando si applica in modo stesso il trattamento dell'IVA ai beni e servizi simili con concorrenza (sotto la non distorsione della concorrenza)——se sono simili è determinato dalle loro caratteristiche oggettive (sotto la certezza giuridica)——, ed è detratta l'IVA accolta sugli acquisti impiegati per le operazioni imponibili (sotto il diritto alla detrazione)<sup>262</sup>.

È senz'altro che la differenza sopra svelata tra l'IVA e le imposte dirette nei termini delle loro proprie funzioni particolarmente determina la diversa finalità perseguita dalla legislazione in materia di IVA e la corrispondente diversa essenza dell'elusione IVA, rispetto alle imposte dirette. Ciò determina ulteriormente che in quanto all'antielusione, eventualmente una tecnica antielusiva nel comparto IVA che sia elaborata fondata sull'interpretazione e applicazione delle sue funzioni non dovrebbe applicare nel comparto delle imposte dirette<sup>263</sup>.

Va la pena di aggiungere che le funzioni, o le finalità sopramenzionate appartengono a quelle generali o fondamentali, ossia quelle dal punto di vista del sistema globale dell'IVA e in fondo, nell'esaminare dell'elusione IVA, si dovrebbero riguardare alcune finalità specifiche, derivanti da quelle generali, che sono perseguite dai regimi specifici o dalle norme dettagliate, per esempio, sotto il regime relativo alla detrazione, le imposte a monte sono detraibili ma in misura che i beni sono utilizzati al fine tassabile, secondo la neutralità tributaria. Per quanto riguarda le finalità specifiche, si segnaleranno nell'analizzare dei casi concreti relativi all'elusione IVA.

---

<sup>261</sup> Cfr. Michael Ridsdale, *Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT*, (2005) 14 *EC Tax Review*, pp.83-86. L'autore nello stesso articolo indica la questione su se la finalità perseguita dalle direttive dell'IVA è identica alla neutralità fiscale in profilo della sfera.

<sup>262</sup> Per quanto riguarda gli ultimi due punti, spiegheremo ulteriormente nei paragrafi successivi.

<sup>263</sup> Cfr. V. P. Filippi, nel *Il fenomeno dell'elusione e le soluzioni antielusive in materia di IVA*, in AA.VV. *studi in onore di Victor Uckmar*, Vol. I, Padova, 1997, pag. 471, dice che una tecnica, elaborate dalla Corte di Giustizia nell'interpretazione e l'applicazione dei relativi principi o le libertà economiche previste dal Trattato, “vincola i giudici nazionali nell'interpretazione ed applicazione delle norme in materia di IVA, che hanno matrice comunitaria, ma non nell'interpretazione ed applicazione delle norme in materia di imposta sui redditi che hanno in linea di principio matrice esclusivamente interna”.

### 3.1.3. Capacità contributiva e l’IVA

Come un principio fondamentale del diritto tributari e il criterio del riparto dei carichi pubblici<sup>264</sup>, il principio di capacità contributiva deve essere rispettato nei confronti della qualsiasi imposta e l’IVA non fa eccezione. Il tema qui da sindacare è che nell’ambito dell’IVA, quali sono gli aspetti specifici nel trattarsi di capacità contributiva, in particolare rispetto alle imposte sui redditi, tale da rendere diverso il percorso della disquisizione dell’elusione IVA e la sua antielusione.

Anzitutto, segnaliamo in via preliminare che l’IVA e le imposte dirette applicano diversamente il principio della capacità contributiva commisurata al fatto tributario intorno a cui ruota tutta la galassia dei fenomeni elusivi<sup>265</sup>. Perché? Come è noto, nella Direttiva Comunitaria dell’IVA e le legislazioni nazionali che la traspongono, si parla di operazione imponibile, in vece di “presupposto di imposta” o “presupposto di fatto del tributo” che in genere si riferisce essenzialmente alle imposte dirette<sup>266</sup>. Ciò discende logicamente dal fatto che contrariamente alle imposte dirette, nell’ambito dell’IVA, il fatto tributario che fa nascere il presupposto di imposta è posto in essere dai soggetti, quale il titolare dell’operazione imponibile, che non subiscono l’imposta, e l’imposta è subito sempre dal consumatore finale. In altri termini, per l’IVA, “il collegamento tra fatto tributario e soggetto su cui grava il tributo non è diretto ma indiretto”<sup>267</sup>. Ciò spiega il diverso impiego dei termini suddette, perché “il legislatore usa l’espressione presupposto di fatto dell’imposta solo quando esiste un collegamento diretto attraverso lo strumento della capacità contributiva col soggetto

---

<sup>264</sup> L’art. 53 della Costituzione Italiana ha espressamente sancito tale principio, prevedendo che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. Ci sono due significati dei quali tale principio è dotato: dal punto di vista dello Stato, significa che le leggi tributarie non devono colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva; dal punto di vista del contribuente, è una garanzia, in quanto il contribuente non può essere sottoposto alla tassazione, se non in presenza di fatti che esprimono capacità contributiva. Da Wikipedia: Capacità contributiva.

<sup>265</sup> Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *L’elusione tributaria : commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d’imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini :Maggioli, 1997, p.15.

<sup>266</sup> Per quanto riguarda le legislazioni nazionali, ad esempio, si veda l’art. 1 del D. P. R. (italiano) n. 633/72 con il titolo “istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto”.

<sup>267</sup> Paolo Costantini e Federico Monaco, *L’elusione tributaria : commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d’imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini :Maggioli, 1997, p.16.

passivo”<sup>268</sup>.

In fondo, il punto, tratto da quanto sopra enunciato, relativo alla differenza dell'applicazione del principio della capacità contributiva tra l'IVA e le imposte dirette rifletta il problema dell'individuazione della capacità contributiva nell'IVA<sup>269</sup>, considerato che “la congruità delle norme tributarie impositrici al principio di capacità contributiva dovrebbe essere verificata con riferimento al soggetto passivo e al presupposto di fatto dell'imposta”<sup>270</sup>. Va rilevato che tale problema consiste nel fatto che il “valore aggiunto”, se a cui limita la valutazione della capacità contributiva, non ha il significato di capacità contributiva. In realtà, per l'IVA, l'assunzione del volume d'affari, quale il presupposto o la base imponibile in termini del diritto positivo, può difficilmente manifestare una effettiva capacità economica dei soggetti passivi dell'IVA, considerato che, “in forza dell'esercizio del diritto-obbligo di rivalsa e del diritto di detrazione, chi tale giro pone in essere risulta solo provvisoriamente percorso, ma non definitivamente depauperato nel suo patrimonio”<sup>271</sup>. Dunque, dobbiamo domandarci che nell'ambito dell'IVA, in che cosa la capacità contributiva consiste, o cosa è la nozione di capacità contributiva con riferimento all'IVA?<sup>272</sup> Al tale riguardo, in Italia, secondo la dottrina maggioritaria e la Corte Costituzionale, almeno per le imposte statali generali quale l'IVA, la nozione di capacità contributiva si deve definire nell'ottica della capacità economica o della capacità contributiva quale mero criterio oggettivo di riparto economicamente rilevabile, in particolare avendo respinto la tesi secondo cui la nozione di capacità contributiva, con riferimento all'IVA, sarebbe quella della manifestazione del godimento di pubblici

---

<sup>268</sup> Luigi Ferlazzo Natoli, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, p. 10. Per quanto riguarda la peculiarità del presupposto di fatto relativo all'IVA, si vede l'analisi dello stesso autore nello stesso articolo, pp.8-14.

<sup>269</sup> Per quanto riguarda l'analisi più in dettaglio su tale problema, cfr. Raffaele Perrone Capano, *L'imposta sul valore aggiunto : disciplina legislativa ed effetti : spunti ricostruttivi*, Napoli : Jovene, 1977, p. 18.

<sup>270</sup> Franco Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 22.

<sup>271</sup> Franco Gallo, *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rassegna tributaria*, n. 5 di settembre-ottobre 2009, pag. 1259.

<sup>272</sup> Infatti, rispondere a tale domanda è connesso alla *ratio* giustificatrice dell'imposizione dell'IVA, che si possono riassumere semplicemente in due ordini seguenti: la ratio specifica, che si riferisce al procacciamento dei mezzi finanziari attraverso l'incisione del consumo, e la ratio generale nel senso comune ad ogni tributo quale istituto giuridico, che si riferisce alla partecipazione alle pubbliche spese in relazione ad una data manifestazione di capacità contributiva. Franco Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma. 1974, p. 32.

servizi<sup>273</sup>. Seguendo il sentiero relativo alla capacità economica, il consumo viene considerato come il valido indice per qualificare tale capacità economica con riferimento all'IVA<sup>274</sup> (ciò corrisponde alla natura dell'IVA quale un'imposta sul consumo). Insomma, "l'IVA si configura come tributo indiretto poiché non colpisce direttamente la capacità contributiva del soggetto nelle due forme del patrimonio o del reddito, bensì una manifestazione che indirettamente rileva l'esistenza di ricchezza"<sup>275</sup>.

Allora, cosa vuol dire tutto quanto sopra esposto? Al mio parere, nei confronti degli fatti tributari, il soggetto passivo viene valutato nei profili della capacità contributiva, diversamente a seconda dell'IVA o delle imposte dirette. Passando all'elusione fiscale, è evidente che nel valutare se il soggetto passivo commette il comportamento elusivo in materia di IVA, in genere, non occorre prendere in considerazione la questione relativa alla deroga o meno del principio della capacità contributiva cui il soggetto passivo deve aderire nel suo adempimento dell'obbligo tributario, la risposta affermativa a tale questione infatti riflettendo un elemento che la definizione dell'elusione fiscale generale connota. In fondo, tale punto è coerente con il fatto che, come sopra analizzato, nell'UE, le funzioni attribuite all'IVA stanno nell'imposizione neutrale, la parità concorrenziale e l'affermazione delle libertà economiche, non nella ripartizione del sacrificio tra i contribuenti in ragione delle pubbliche spese che appartiene alla funzione attribuita all'imposta diretta. Insomma, la differenza dell'applicazione del principio della capacità contributiva tra l'IVA e le imposte dirette necessariamente sbocca nella differenza relativa al concetto dell'elusione fiscale, quanto meno nel profilo delle sfumature. Inoltre, si creerebbe anche la differenza relativa al ricorso alla fonte potenziale dell'antielusione tra l'IVA e

---

<sup>273</sup> Cfr. Franco Gallo, *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rassegna tributaria*, n. 5 di settembre-ottobre 2009, pag. 1259. Merita segnalare particolarmente che l'autore dell'articolo stesso, chi aderisce alla posizione della dottrina maggioritaria e della Corte costituzionale, ha analizzato, nello stesso articolo, la validità della tesi in parola, ossia quella di Federico Maffezzoni, concludendo che "la posizione di Maffezzoni ha una sua validità, ma solo in una logica autonomistica o, se si preferisce, di federalismo fiscale".

<sup>274</sup> Nell'ambito delle imposte dirette, l'indice della capacità contributiva è il reddito e il patrimonio.

<sup>275</sup> Enrico Fazzini, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM (Padova), 2000, p. 9. Per quanto riguarda il meccanismo della manifestazione della capacità contributiva in materia di IVA, più in dettaglio, cfr. Franco Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 20.

le imposte dirette: per le ultime, portando l'esempio d'Italia, si deve passare attraverso il principio costituzionale della capacità contributiva *ex art. 53* della Costituzione italiana<sup>276</sup>; invece, per la prima, il percorso è sicuramente diverso, almeno non connesso al principio della capacità contributiva<sup>277</sup>.

### **3.1.4. Avveramento dei presupposti dell'IVA: un ricorso ai criteri oggettivi**

Se vediamo l'analisi, nel paragrafo precedente, come un esame di un profilo specifico dell'elusione IVA, appositamente dal punto di vista di un elemento costitutivo dell'elusione fiscale, cioè quello di essere contrario sostanzialmente alla "*ratio legis*" della legislazione, l'analisi nel paragrafo presente esaminerà un altro profilo specifico dell'elusione IVA, appositamente dal punto di vista di un altro elemento costitutivo dell'elusione fiscale, cioè quello di essere conforme formalmente alla legislazione. Al tale riguardo, è necessario fare una disamina sull'avveramento dei presupposti dell'IVA, il cui rapporto stretto con il punto di essere conforme formalmente alla legislazione si concluderà alla fine del paragrafo presente.

In quanto ai presupposti dell'IVA, in genere si possono essere divisi in tre categorie: quello oggettivo, quello soggettivo e quello territoriale<sup>278</sup>, di solo i primi due categorie delle quali tratterà l'analisi che si procede qui per quanto riguarda i punti cruciali dell'avveramento dei presupposti dell'IVA, posto che il presupposto territoriale non è di pertinenza evidente in materia.

Sul primo fronte, vediamo il presupposto oggettivo, cioè le operazioni imponibili. Come già presentato, nel sistema comune dell'IVA, le operazioni imponibili sono composte dalle cessioni di beni, le prestazioni di servizi e le importazioni di beni<sup>279</sup>. Qui, la questione cruciale è che in che condizioni tali operazioni imponibili possono

---

<sup>276</sup> Come argomentato dalla Corte di Cassazione italiana nella sentenza di 17 ottobre 2008, n. 25374.

<sup>277</sup> Per quanto riguarda il percorso in questione, segnaleremo esaminandolo dettagliatamente nei paragrafi successivi sull'antielusione IVA al livello comunitario nella Parte seconda della trattazione presente.

<sup>278</sup> Su questo aspetto, si vedano i slides di una lezione tenuta da Andrea Mondini su tema di "*IVA. I presupposti oggettivo, soggettivo, territoriale. Le tipologie di operazioni. La base imponibile*", trovabile nel sito:

<http://www.seast.org/pagine/~files/File/materiali%20corso/lezione%20iva.pdf>

<sup>279</sup> Si veda l'art. 2 della Direttiva 2006/112/CE.

essere vedute come costituite ai fini IVA? vale a dire che secondo quali canoni il presupposto oggettivo si avvera ai fini IVA? È certo che il rispondere a tale domanda, dapprima, si deve dedicare ad analizzare le relative nozioni, ossia quelle di cessione di beni e prestazione di servizi, per delineare i rispettivi criteri su cui tali lezioni sono fondate. Poi, occorre giudicare se è sufficiente soddisfarsi i relativi criteri per costituire un'operazione imponibile od è necessario aggiungere i altri criteri. Per quanto riguarda la prima questione, qui non ci soffermiamo, considerando che le relative nozioni si sono già state indicate nei paragrafi precedenti<sup>280</sup>. Quindi, dedichiamo esclusivamente alla seconda questione. Al tale riguardo, possiamo confermare che per costituire le operazioni imponibili ai fini dell'IVA, basta soddisfare i criteri oggettivi sui quali sono fondate le nozioni di cessione dei beni e prestazione di servizi ai sensi degli relativi articoli della Direttiva 2006/112/CE<sup>281</sup>. Ciò significa che non è importante lo scopo con cui i soggetti eseguono le operazioni per la costituzione delle operazioni imponibili. A tale punto, è stata affermata nella sentenza C-255/02 (Halifax) della Corte di Giustizia, dicendo che operazioni costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi ( e un'attività economica) ai sensi degli relativi articoli della sesta direttiva, “poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico”<sup>282</sup>.

Sul secondo fronte, passiamo al presupposto soggettivo, cioè il soggetto passivo. In genere, ai sensi dell'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE, si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Da tale articolo, possiamo trarre una conferma che la nozione di attività economica è un

---

<sup>280</sup> Inoltre, va rilevato che non è indispensabile ed opportuno procedere, qui, a presentare una miriade di nozioni relative, posto che le nozioni di cessione dei beni e di prestazione dei servizi sono quelle generali che definiscono il presupposto oggettivo dell'IVA, e in fondo, per verificare un certo presupposto dell'IVA, necessariamente si tratta di una concreta operazione che appartiene alla cessione dei beni o la prestazione dei servizi, significando che si riguarda una serie di nozioni concrete relative al presupposto oggettivo dell'IVA, per esempio, le nozioni concrete di opera, appalto, mediazione ecc. che appartengono alla prestazione di servizi. Per quanto riguarda le alcuni nozioni concrete dei presupposti oggettivi dell'IVA, ci soffermeremo nell'analisi dei relativi casi concreti in seguito.

<sup>281</sup> Si veda, rispettivamente, il capo I e il capo III del titolo IV.

<sup>282</sup> Si veda il punto 60 della stessa sentenza. Cfr. Centore Paolo, *Manuale dell'IVA Europea*, Ipsa, 2008, p.1279.

elemento fondamentale nel giudicare se un soggetto passivo ai fini dell'IVA è presente<sup>283</sup>. Qui, indichiamo uno dei caratteri dell'attività economica che riveste l'interesse specifico nell'argomento presente, cioè, come sia previsto dall'art. 9 in parola sia affermato nella sentenza sopramenzionata, l'irrilevanza delle finalità e dei risultati dell'attività (per la qualificazione dell'attività economica). Sulla base di questo carattere dell'attività economica, si può dire che per costituire un'attività economica, ulteriormente per costituire il soggetto passivo, ai fini dell'IVA, anche basta soddisfare i criteri oggettivi, (al mio parere) riguardanti gli altri caratteri dell'attività economica<sup>284</sup>, sui quali è fondata la nozione dell'attività economica.

Sulla base dell'analisi fin qui svolta, possiamo concludere che per quanto riguarda l'avveramento dei presupposti dell'IVA, si adottano esclusivamente i criteri oggettivi<sup>285</sup> (o l'IVA è imposta facendo riferimento alle caratteristiche oggettive delle operazioni<sup>286</sup>), per contemperare il meccanismo dell'applicazione dell'IVA che deve essere necessariamente ispirata da due principi generali: *“facility in the application and certainty of the legal relationship between businesses”*<sup>287</sup>. Ciò significa che gli

---

<sup>283</sup> Infatti, la nozione dell'attività economica nel sistema comune dell'IVA svolge un ruolo molto importante. *“la notion d'activité économique constitue, avec le droit à déduction, l'un des piliers juridiques fondamentaux sur lequel s'appuie le système commun de la taxe sur valeur ajoutée”*. A. Di Pietro (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*: Università di Bologna “Alma Mater Studiorum”, Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo / coordinamento di Adriano Di Pietro; Autori Javier Lasarte ... (et. al); appendice / coordinamento di Benedetto Santacroce. - (S.I. : s.n.), stampa 2003 (Scuola di polizia tributaria della Guardia di finanza). Tomo I, p.29.

<sup>284</sup> Per esempio, l'ampia sfera (l'irrilevanza della forma giuridica) dei soggetti che possono esercitare l'attività economica, l'abitualità, l'indipendenza, la necessità di un vantaggio utilizzabile, personale e diretto del cliente, la richiesta di un corrispettivo e di un rapporto diretto della cessione e della prestazione con il corrispettivo, l'irrilevanza della natura lecita o illecita dell'attività, ecc. Ibid, pp.32-56.

<sup>285</sup> Va la pena di aggiungere particolarmente che in fondo tale regole varrebbe non solo per le operazioni imponibili, ma anche per le operazioni non imponibili, esenti e escluse dall'IVA, essendo tutti profili oggettivi nel sistema dell'IVA.

<sup>286</sup> Su questo punto, è stato confermato, il più presto, dalla Corte di Giustizia nel Caso C-108/99 (congiunto con Customs and Excise Commissioners v. Mirror Group plc (caso C-409/98)), ritenendo che *“to facilitate the application of VAT, it is necessary to have regard, save in exceptional cases, to the objective character of the transaction in question”*. Però, va rilevato che siffatte caratteristiche non necessariamente segue la posizione contrattuale, come indicato nel Parere dell'Avvocato Generale in caso (C-218/91) Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV v Staatssecretaris van Financiën.

<sup>287</sup> Gregg, Marco, *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1. Inoltre, l'autore nello stesso articolo indica ulteriormente che *“any possibility of tax reassessment which is grounded on subjective factors, such as the deliberate will to avoid the payment of taxes by setting up a complex commercial operation, could constitute, per se, an unacceptable impairment of that goal, introducing an element of uncertainty and unpredictability to the reassessment which could interfere with the application of the VAT mechanism”*.

elementi soggettivi del soggetto che commette un'attività, come la finalità di commetterla, non creano l'influenza sulla costituzione dei presupposti dell'IVA coll'ingenerare delle relative conseguenze impositive relative agli obblighi tributari e amministrativi. Nell'ambito dell'elusione fiscale, possiamo confermare che un'attività può essere considerata un'attività economica ai fini dell'IVA, anche se sia eseguita solo allo scopo di evitare le imposte<sup>288</sup>. Da certo punto, il che combacia col fatto che l'elusione fiscale presuppone l'esistenza delle valide operazioni commerciali<sup>289</sup>. Ma, che influenze la caratteristica del sistema comune dell'IVA in materia porterebbe alla ricerca dell'elusione IVA? Al mio parere, si possono riassumere in seguenti ordini, in modo di esporre i cenni introduttivi:

Anzitutto, sul rapporto stretto tra il ricorso ai criteri oggettivi nell'avveramento dei presupposti dell'IVA e un estremo dell'elusione fiscale, ossia la conformità formale alla legislazione. Su questo aspetto, da un punto, riteniamo che proprio per la natura oggettiva dei presupposti dell'IVA a prescindere dall'intenzione dei soggetti, è ragionevole raggiungere la conclusione che nell'ambito dell'elusione IVA, è facile integrarsi gli estremi dell'elusione fiscale, ossia la conformità formale alla legislazione. Invece, dall'altro punto, possiamo dire che il solo requisito dell'obiettività della costituzione dei presupposti dell'IVA è a favore del svolgimento

---

<sup>288</sup> Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 *Intertax*, p.579. L'autore nell'articolo stesso riassume ulteriormente, portando un esempio, che *"In short, the services and goods were effectively transferred in return consideration, albeit as part of an operation that had been carefully orchestrated in order to create a right to recover input tax"*. A tale proposito, persino si afferma che *"un soggetto economico può anche realmente esistere ed operare, anche se si presti ad operazioni realizzate con frode fiscale, senza che perciò debba ritenersi ente inesistente"*. Si vede la sent. 29 luglio 2011, n. 16671 di Cass. Civ., sez V.

<sup>289</sup> Certamente, va aggiunto, domandando, che cosa è la relativa situazione nel comparto delle imposte dirette? Tenuto conto della complessità e la molteplicità alta delle operazioni imponibili ai fini delle imposte dirette, appare che al tale riguardo, sia difficile dare una risposta unica e decisa. Però, al livello comunitario, per quanto riguarda una serie delle operazioni societarie specifiche, il parere della Corte di Giustizia in una sentenza (la sentenza C-321/05) può darci una certa illuminazione, secondo cui *"risulta dall'art. 2, lett. d), nonché dalla struttura generale della direttiva 90/434 che il regime tributario comune che essa istituisce, il quale comprende diverse agevolazioni fiscali, si applica indistintamente a tutte le operazioni di fusione, scissione, conferimento di attivo e scambio di azioni, prescindere dai loro motivi, siano essi finanziari, economici o puramente fiscali"*. Ma, va rilevato che anche se la relativa situazione nel comparto delle imposte dirette sia simile a quella nel comparto dell'IVA, non c'è dubbio che la situazione nel comparto dell'IVA sarebbe più netta. Cfr. Michele Andriola, *Abuso del diritto Ue ed elusione fiscale nazionale. Quale rapporto?*, pubblicato in *Fisco Oggi* il 12/07/2007. Si veda: <http://www.fiscooggi.it/attualita/articolo/abuso-del-diritto-ue-ed-elusione-fiscale-nazionale-quale-rapporto>

dell'elusione IVA<sup>290</sup> ed aumenta la difficoltà di ravvisare l'elusione IVA, tale da spingere l'amministrazione tributaria a mettere più attenzione e sforzo sulla ricerca dell'altro estremo dell'elusione fiscale, ossia la deroga sostanziale alla finalità della legislazione; Poi, come già riferito, il ricorso esclusivo ai criteri oggettivi nell'applicazione dell'IVA è principalmente ispirato dai principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento, ma è senza dubbio che tali principi sono vulnerabili alle attività dell'antielusione da parte dell'amministrazione tributaria. Il che ci induce a concludere che è estremamente necessario tracciare i confini, composti da tali principi, entro cui le attività dell'antielusione sarebbero valide<sup>291</sup>; infine, sugli effetti dell'antielusione IVA. Nella Sezione I sull'elusione fiscale generale, abbiamo già indicato che nell'antielusione, sebbene gli effetti ai fini fiscali disapplicati, i comportamenti elusivi dovrebbero essere validi commercialmente o civilisticamente. Qui, nella parte sull'elusione IVA, possiamo ulteriormente segnalare che considerato l'avveramento dei presupposti dell'IVA con il ricorso ai criteri oggettivi, il modo ideale di contrastare l'elusione IVA sarebbe quello di accettare la relativa operazione, ma disprezzare i vantaggi fiscali che tale operazione porterebbe, anziché quello di escluderla da, limitando, la sfera dell'applicazione dell'IVA<sup>292</sup>.

### **3.1.5. Specifico meccanismo applicativo dell'IVA: detrazione delle imposte a monte ai certi condizioni**

---

<sup>290</sup> Su questo punto, Marco Greggio, nell'articolo: *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1, indica che "it would be surprising that in a harmonised field of tax law the possibilities for tax avoidance could be greater than those in non-harmonised sectors", dopo avere sottolineato che l'accertamento tributario nell'ambito dell'IVA è fondato sui criteri oggettivi.

<sup>291</sup> Ciò inevitabilmente sfocia nell'interazione del relativo principio antielusivo con tali principi che creerebbe l'influenza sulla rilevanza delle prove nel valutare se una pratica abusiva esiste. Cfr. Hui Ling McCarthy, *Abuse of right: the effect of the doctrine on VAT planning*, in *British Tax Review*, 2007, No.2. p. 168. Per quanto riguarda i limiti imposti dai principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento alle attività antielusive, ci soffermeremo in dettaglio nel Capitolo IV sulla procedura e i limiti dell'antielusione IVA.

<sup>292</sup> Inoltre, va segnalato che "a limitation of the scope of the VAT rules for avoidance transactions, would not only be ineffective, but would also incur in a breach of the necessary legal certainty, as required by the rule of law". Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 *Intertax*, p.580. Per quanto riguarda gli effetti dell'antielusione IVA, ci soffermeremo in dettaglio in un apposito paragrafo nel Capitolo IV.

In effetto, per quanto riguarda la detrazione delle imposte nel sistema dell'IVA, abbiamo già intrattenuto, riepilogando nei paragrafi precedenti, sui suoi alcuni profili, principalmente relativi al ruolo cruciale svolto per attuare il principio fondamentale della neutralità fiscale ed al meccanismo operativo fondamentale. Nel questo paragrafo, facciamo un riesame più approfondito e complessivo del diritto alla detrazione principalmente nei profili dell'applicazione. La ragione per cui facciamo questo tipo di riesame è che in larghissima misura, la differenza, in particolare nel profilo delle metodologie dell'elusione, tra l'elusione IVA e l'elusione delle imposte dirette consiste nel fatto che l'IVA è munita di un specifico meccanismo applicativo, ossia la detrazione delle imposte a monte, rappresentando il diritto alla detrazione per il soggetto passivo. Inoltre, anche il fatto che una parte maggiore dei comportamenti dell'elusione IVA entrano in ballo l'esercizio del diritto alla detrazione, a causa della complessità, che ingenera un profluvio delle occasioni dell'elusione tale da sfociare nella vulnerabilità dell'IVA all'elusione, dei regimi relativi al diritto alla detrazione come si presentano quanto segue, ci spinge a svolgere questo tipo di riesame.

Come un diritto del soggetto passivo dell'IVA che ha origine nell'art. 168 della Direttiva 2006/112/CE, il diritto alla detrazione presuppone la qualifica di soggetto passivo, trattandosi della questione su detrazione e soggettività passiva<sup>293</sup>, e si ha alla partenza di un'attività economica fino alla liquidazione dell'impresa<sup>294</sup>. Qui, per quanto riguarda il diritto alla detrazione, il punto da accentuare ed analizzare è che in principio, solo l'IVA direttamente e immediatamente connessa alle operazioni imponibili è detraibile. La Corte di Giustizia ha precisato ulteriormente nel caso *Cibo* che l'IVA a monte sugli acquisti, per cui le spese pagate costituiscono una parte dei costi generali e dunque hanno, in principio, una connessione diretta e immediata con l'impresa nel suo complesso, è detraibile<sup>295</sup>. Da questo punto, possiamo trarre due temi da considerare: il primo è sul concetto d'inerenza ai fini IVA, che “esso presuppone unicamente che vi sia un legame di destinazione oggettivo o comunque

<sup>293</sup> Su questo aspetto, qui non ci soffermiamo, per un'analisi apposita, si veda: Massimiliano Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova : CEDAM, 2005.

<sup>294</sup> Si veda il caso C-137/02 *Faxworld* o il caso C-32/03 *Fini*.

<sup>295</sup> Caso C-16/2000, in punto 35. In tale caso, gli acquisti su cui l'IVA a monte si trattano di quelli concernenti un acquisto delle partecipazioni in una filiale.

verificabile fra l'attività di impresa e il bene o servizio acquisito"<sup>296</sup>; il secondo è sulla questione della detrazione qualora l'impresa esercita le operazioni miste, vale a dire che quando esercita nel frattempo sia le operazioni imponibili sia quelle esenti e/o non imponibili. Per quanto riguarda il primo tema, qui va rilevato che per detrarre l'IVA interessata, la necessità della soddisfazione dell'esigenza relativa all'inerenza degli acquisti, su cui l'IVA è accolta, all'effettivo esercizio di un'attività imprenditoriale —in fondo, come già indicato sopra, tale connessione d'inerenza subisce un duplice vaglio: per soggetti e per operazioni<sup>297</sup>—, è prevista proprio per la garanzia della neutralità fiscale dell'IVA in modo rafforzato, nel senso che da un lato, la detrazione delle imposte garantisce la neutralità fiscale dell'IVA, però dall'altro lato, tale neutralità verrebbe minata senza l'esigenza dell'inerenza come una limitazione alla detrazione<sup>298</sup>. Per quanto riguarda il secondo tema, infatti la questione si può ridurre a quella su come si determina il diritto alla detrazione dell'IVA pagata quando il soggetto passivo coinvolge sia nelle attività economiche, comprese quelle esenti dall'IVA che non danno luogo al diritto alla detrazione, sia nelle attività non economiche quali quelle non imponibili che anche non danno luogo al diritto alla detrazione<sup>299</sup> (una simile questione si ha nel caso in cui i beni o i servizi sono utilizzati

<sup>296</sup> Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.146. Inoltre, lo stesso autore indica che “è infatti un concetto ampio.....in particolare non è richiesto: né che il bene o servizio sia indispensabile allo svolgimento dell'attività commerciale; né che le utilità derivanti dal bene o servizio acquisito vadano a beneficio esclusivo del cessionario o committente e non, eventualmente, anche di terzi interessati”. Qui va rilevato che il principio dell'inerenza vale anche nell'ambito delle imposte dirette, più precisamente, quando si considera se un costo è deducibile dalla base imponibile. In questo caso, “l'inerenza di un costo a una attività (a una operazione commerciale) poteva dirsi sussistente quando quel costo (quella componente negativa) *ex ante* era stato sostenuto al fine di poter percepire *ax post* l'utilità economica che in seguito avrebbe contribuito alla formazione della base imponibile”. Marco Greggi, *Il principio d'inerenza e le ragioni della detraibilità dell'imposta*, in AA. VV. (a cura di Di Pietro), *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea*, Roma, 2003, p.378. È certo che alla differenza delle imposte dirette, nell'ambito dell'IVA, l'IVA che il soggetto passivo ha subito tramite la rivalsa dal suo fornitore corrisponde al costo di cui si tratta nell'ambito delle imposte dirette.

<sup>297</sup> Nel senso che l'IVA interessata possa essere inerente all'attività del soggetto, globalmente intesa, però non alla specifica operazione. Cfr. Marco Greggi, *Il principio d'inerenza e le ragioni della detraibilità dell'imposta*, in AA. VV. (a cura di Di Pietro), *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea*, Roma, 2003, p.378.

<sup>298</sup> Per quanto riguarda l'analisi apposita relativa all'attuazione dell'inerenza e la garanzia della neutralità, si veda: Marco Greggi, *Il principio d'inerenza e le ragioni della detraibilità dell'imposta*, in AA. VV. (a cura di Di Pietro), *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea*, Roma, 2003, pp.379 - 387.

<sup>299</sup> Per quanto riguarda la differenza, nel profilo della natura, tra operazioni non imponibili (o operazioni escluse dall'IVA) e operazioni esenti, nonostante il fatto che su entrambi due operazioni non si grava l'IVA dal punto di vista di risultato, consiste nella non applicabilità naturale o insita dell'IVA o meno: per le prime, stanno nella non applicabilità naturale o insita, visto che non appartengono all'attività economica—più precisamente, per operazioni non imponibili, si difettano del requisito della territorialità; per operazioni escluse dall'IVA, si difettano del presupposto soggettivo, oggettivo

sia per scopi commerciali, sia per scopi non commerciali——essenzialmente per consumo privato——, e in tale caso, certamente, sono necessarie restrizioni del diritto a detrazione). Qui, segnaliamo una regola fondamentale<sup>300</sup>: ai sensi dell'art. 173 della Direttiva 2006/112/CE, la detrazione è ammessa soltanto per il portata dell'IVA relativo alle attività economiche che danno luogo al diritto alla detrazione, trattandosi della detrazione pro-rata<sup>301</sup>. Vale la pena di rimettere in luce che oltre alla detrazione ordinaria (compresa quella esclusa) sopramenzionata, esiste anche la cosiddetta detrazione forfettaria o ridotta, applicata ai certi soggetti come i produttori agricoli e le piccole imprese, nel sistema comune dell'IVA, riguardante le limitazioni alla detrazione in misura forfettaria sulla base di specifiche percentuali di detrazione<sup>302</sup>. Infine, va rilevato che nel sistema comune dell'IVA, c'è un'altra forma (non immediata) di limitazione alla detrazione delle imposte a monte, ossia la rettifica delle detrazioni nel senso che, ai sensi dell'art. 184 della Direttiva 2006/112/CE, la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto. Infine, va sottolineato che anche la rettifica alla detrazioni IVA a monte relativa ai beni d'investimento (più precisamente, IVA sugli acquisti di beni d'investimento), fondato sempre sul principio di inerenza——secondo la Direttiva 2006, la detrazione operata inizialmente deve essere rettificata in ragione dell'utilizzo dei beni d'investimento ai fini imponibili ed esenti——, è una forma di limitazione al diritto a detrazione, visto che portando un esempio, a volte il soggetto

---

oppure di entrambi (si veda: <http://www.professionisti.it/enciclopedia/voce/1452/IVA-esente-esclusa-non-imponibile#cosa>)——; per le ultime, stanno nella non applicabilità acquisita o conferita, visto che appartengono all'attività economica e dunque dovrebbero essere soggette all'IVA, ma a loro è dato il trattamento di non applicazione dell'IVA per il motivo delle politiche economiche e sociali o altri motivi. È più importante che per le ultime, esse sono soggette agli adempimenti formali legati al tributo come, ad esempio, la fatturazione ed è possibile applicarsi l'IVA nel caso in cui i motivi per cui loro sono esenti dall'IVA non sono più validi o sono scomparsi. In fondo, tale differenza è identica a quella tra i redditi non imponibili e redditi esenti. Per l'ultima, si veda: 施正文, 翁武耀: 《对于新企业所得税法中“不征税收入”问题的探讨》, 载于《税务研究》2007年第9期(Shi Zhengwen e Weng Wuyao, *Non-taxable incomes fixed in the new corporation income tax law*, on the September Issue of *Taxation Research*, 2007).

<sup>300</sup> Per quanto riguarda un esame approfondito su questa questione, si veda la sentenza della Corte di Giustizia nel caso *Securenta* (C-437/06) e l'analisi, sulla stessa sentenza, condotta da Oskar Henkow (*Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?*, (2008) 17 *EC Tax Review*).

<sup>301</sup> Per quanto riguarda la determinazione del pro-rata di detrazione, si vedano gli artt. 174 e 175 della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>302</sup> In quanto al diritto alla detrazione più in dettaglio, si veda: Enrico Fazzini, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova: CEDAM, 2000.

passivo vende i beni capitali nel corso del loro periodo del servizio<sup>303</sup>.

Da quanto sopra segnalato, possiamo trarre una conferma che per il soggetto passivo dell'IVA, è altamente possibile che nel suo esercizio delle attività, sempre esiste l'IVA assolta sugli acquisti che è indetraibile, anche successivamente. In fondo, ciò, che il soggetto passivo non è in grado di recuperare tutte le imposte, costituisce una questione fiscale per il soggetto passivo e per affrontarla, il soggetto passivo solitamente adotta alcune disposizioni al fine di mitigare il costo derivante dal fatto che non tutte le imposte sono detraibili. È chiaro che tale finalità di mitigare l'IVA irrecuperabile costituisce una (ma principale) delle finalità per cui le disposizioni della pianificazione dell'IVA sono adottate dal soggetti passivo. Di conseguenza, emerge l'elusione IVA stimolata da tale finalità<sup>304</sup>——“proprio la natura di credito riconosciuta all'IVA sulle operazioni passive ha suggerito agli operatori economici alcuni espedienti”<sup>305</sup>——e in realtà, tale tipo dell'elusione IVA che è radicata sul diritto alla detrazione costituisce un modo principale o tipico che ha rilievo speciale nell'ambito dell'elusione IVA<sup>306</sup>.

Insomma, l'IVA appare un'imposta facilmente vulnerabile all'elusione, in particolare, quale abuso del diritto, “poiché il suo meccanismo applicativo si fonda sul diritto di detrazione e quindi su una situazione soggettiva attiva<sup>307</sup> del contribuente che potrebbe essere appunto astrattamente oggetto di abuso e la cui fruizione potrebbe costituire quel vantaggio fiscale cui unicamente mira il comportamento elusivo del contribuente”<sup>308</sup>.

---

<sup>303</sup> Per quanto riguarda la rettifica alla detrazioni, Cfr. gli artt. 184 – 192 della Direttiva 2006.

<sup>304</sup> Come Violeta Ruiz Almendral ha concluso, nell'articolo intitolato *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 *Intertax*, p.583, “the taxable persons, according to the purposes of the VAT system of deduction just described, should not be able to deduct or recover input VAT except on a limited proportion of their inputs, have put into effect schemes that have enabled them to circumvent that result and recover input VAT in full”.

<sup>305</sup> Pietro Giordano e Antonio Viola, *IVA – la normativa antielusione: una vita travagliata tra modifiche ripensamenti*, in *Boll. Trib.* 13, 1995.

<sup>306</sup> Come si presenteranno i casi dell'elusione IVA nei paragrafi successivi, in particolare nella Parte Terza e nella Parte Quarta, in ultimi tempi, il fenomeno dell'elusione IVA si è sensibilmente radicato sul diritto alla detrazione.

<sup>307</sup> Le situazioni giuridiche (soggettive) attive comprendono diritti, poteri e facoltà e si contrappongono alle quelle passive che comprendono obblighi e divieti.

<sup>308</sup> Livia Salvini, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. Trib.*, 2006, P. 3097.

### 3.2. Conclusione: la nozione specifica dell'elusione IVA

Sulla base delle considerazioni, fin qui svolte, relative agli aspetti speciali che hanno il rilievo particolare per l'indagine dell'elusione IVA——infatti, sono tali aspetti che hanno determinato la fisionomia specifica dell'elusione IVA——, e seguendo gli elementi fondamentali manifestati dalla nozione dell'elusione fiscale generale definita nel capitolo primo, allora procediamo alla definizione della nozione specifica dell'elusione IVA, con la premessa che la nozione dell'elusione fiscale nel caso dell'IVA dovrebbe essere diversa dalla quella nel caso delle imposte dirette. È certo che tale sorta di differenza si genera nel corso della combinazione della nozione generale dell'elusione fiscale all'applicazione delle imposte concrete e dunque, tale differenza principalmente consiste nelle alcuni sfumature, non nell'essenza, nel profilo delle manifestazioni, corrispondenti alla specifica natura (finalità) e proprio meccanismo applicativo delle diverse imposte, dei comportamenti e alcuni cosiddetti estremi dell'elusione fiscale.

Al tale riguardo, facciamo un esempio, riguardante gli estremi dell'elusione fiscale, sul schema artificiale come preconditione o meno per la costituzione dell'abuso (dell'elusione) a seconda dell'IVA o delle imposte dirette, secondo le relative sentenze rese dalla Corte di Giustizia: nell'ambito dell'elusione IVA, secondo la sentenza del caso *Party Service*<sup>309</sup>, l'esistenza del schema artificiale è solo uno dei fattori obiettivi che potrebbero mostrare che le operazioni siano abusive e dunque il schema artificiale non è la preconditione per la costituzione dell'abuso (per esempio, si possono utilizzare anche le operazioni tra le parti correlate); invece, nell'ambito dell'elusione in materia dell'imposta diretta, più precisamente al livello comunitario, secondo la sentenza del caso *Cadbury Schweppes*<sup>310</sup>, il schema artificiale è la preconditione per la costituzione dell'abuso. Per quanto riguarda la ragione per cui la Corte di Giustizia ha adottato i tali diversi approcci, un ricercatore scientifico ha imputato alla differenza delle finalità delle relative regole comunitarie, spiegando che

---

<sup>309</sup> La sentenza del 21 febbraio 2008, Caso C-42/06. Per quanto riguarda tale sentenza, ci soffermeremo con un'analisi più in dettaglio nei relativi paragrafi successivi.

<sup>310</sup> La sentenza del 12 settembre 2006, Caso C-196/04.

“since the purpose of the VAT Directive is different from the fundamental freedom of establishment, this could explain the different outcome. Crucial for the Cadbury Schweppes ruling is the fact that a real economic activity cannot contradict the purpose of the right of establishment, even if that real establishment was for pure tax reasons. Therefore, it is important to determine whether there is a real activity going on or whether there is an artificial arrangement”<sup>311</sup>.

Dunque, possiamo riaffermare che la nozione (specifica, così più precisamente) dell’elusione fiscale si cambia a seconda delle diverse imposte. Infatti, si cambia anche a seconda degli ambiti in cui la stessa imposta, principalmente quale l’imposta diretta, coinvolge, ossia l’ambito comunitario o interno<sup>312</sup>.

Insomma, al mio parere, l’elusione IVA si può definire quanto segue: è una forma di risparmio IVA condotta dal soggetti passivo dell’IVA, in mezzo dell’utilizzo distorto (od abusivo) di negozi giuridici o di comportamenti (comportante, per esempio, le operazioni artificiali o le operazioni tra le parti correlate ecc.) che costituiscono o avverano validamente il presupposto dell’IVA, più tipicamente per mitigare gli effetti dell’IVA irrecuperabile, in modo da ingenerare un vantaggio fiscale, come il recupero dell’IVA a monte, la riduzione dell’IVA a valle ecc., il cui ottenimento da parte del soggetti passivo dell’IVA è contrario alla finalità, come la neutralità fiscale, la parità concorrenziale ecc., del sistema dell’IVA o della direttiva comunitaria in materia di IVA<sup>313</sup>.

---

<sup>311</sup> Ben Kiekebeld, *Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?* (2009) 18 EC Tax Review pp. 144–145.

<sup>312</sup> Proprio per questo, non è difficile comprendere che in quanto alla nozione dell’elusione fiscale, quella o quelle nell’ordinamento comunitario, principalmente elaborata/e da Corte di Giustizia, è/sono diversa/e dalla quella o quelle nell’ordinamento interno (nazionale).

<sup>313</sup> In merito alla nozione dell’elusione in materia dell’imposta diretta, possiamo seguire l’approccio quanto segue: “l’uso improprio da parte dei contribuenti delle norme che predeterminano la fattispecie impositiva a fini ingiustamente vantaggiosi: a difendersi, cioè, da quelle operazioni che non dissimulano il reddito, anzi rispettano anche formalmente i canoni della fattispecie legale e, pur tuttavia, attraverso l’uso combinato degli elementi oggettivi della fattispecie legale, realizzano effetti impositivi (riduzioni di imposte o rimborsi) contrari alla “*ratio legis*” e dunque non in linea con la corretta attuazione del principio di capacità contributiva”. Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008 fasc. 12, pt. 1, pp. 1069 – 1088. Va aggiunto particolarmente che quando il contribuente commette l’elusione fiscale al livello comunitario, la nozione suddetta dell’elusione in materia dell’imposta diretta deve essere modificata, inserendo un apposito approccio elusivo nella tale situazione: contando su una libertà fondamentale comunitaria per aggirare o sostituire la legislazione nazionale.

### **3.3. Cenni introduttivi sui confini tra elusione IVA, risparmio IVA (lecito) ed evasione IVA**

Considerando che si sono già esaminati in dettaglio, nella Sezione I, i confini tra elusione fiscale, risparmio d'imposta (lecito) ed evasione fiscale, e si è già definita la nozione dell'elusione IVA nei paragrafi precedenti, i cenni introduttivi, su cui soffermeremo in appresso, relativi confini tra elusione IVA, risparmio IVA (lecito) ed evasione IVA, riguardano, più che un'analisi preventiva o di base per definire l'elusione IVA, piuttosto un'enunciazione con i casi concreti facendo riferimento all'IVA.

#### **3.3.1. Elusione IVA contro risparmio IVA (lecito)**

Anzitutto, occorre segnalare che secondo quanto indicato nella Sezione I, il termine di risparmio IVA (*VAT-saving*) o pianificazione IVA (*VAT-planning*) di per sé non è dotato del significato della legittimità, e logicamente il risparmio IVA si può essere ulteriormente diviso in quello lecito e altri. È certo che per “altri”, si intende principalmente<sup>314</sup> l'elusione IVA che per riferirla, si può dire l'abuso del diritto nell'IVA o l'aggressiva pianificazione IVA. Con questa promessa, ora cominciamo a sottolineare solo due aspetti importanti<sup>315</sup>, tratteggiati nell'analisi del risparmio d'imposta lecito, che sono validi anche in materia di IVA.

Nel primo luogo, va sottolineato che come un diritto vero e proprio del contribuente, il diritto di scegliere il comportamento con il trattamento fiscale più favorevole vale anche nell'ambito di IVA e nell'ambito delle operazioni intracomunitarie, si può confermare che gli Stati membri non possono impedire l'esercizio dei diritti alla libertà di circolazione solo perché altri Stati membri hanno una fiscalità, in tema dell'IVA, meno elevata. Al tale proposito, si può dire che la Direttiva comunitaria dell'IVA non richiede al soggetto passivo dell'IVA nei confronti

---

<sup>314</sup> Principalmente perché, nel senso lato, il risparmio IVA deve comprendere anche l'evasione IVA.

<sup>315</sup> Per quanto riguarda gli altri aspetti, sul risparmio IVA lecito, che non si presentano di seguito, si può vedere l'analisi sul risparmio d'imposta lecito nella Sezione I.

delle alcune transazioni di scegliere quella che al soggetto passivo porta l'obbligazione dell'IVA più pesante, e invece il soggetto passivo dell'IVA può scegliere come vuole per regolare gli affari in modo da minimizzare l'obbligazione dell'IVA<sup>316</sup>. Dunque, la mitigazione dell'IVA, se fatta correttamente, è accettabile completamente. Qui, portiamo un caso<sup>317</sup>: al fine di svolgere la propria attività, una società Alfa intende prendere in locazione un fabbricato, che necessita di operazione di manutenzione e di ristrutturazione per essere utilizzabile, a destinazione commerciale di proprietà del sig. Rossi che non ha il diritto alla detrazione. Con ciò, le due parti possono stabilire in piena autonomia, alternativamente, o che sia il locatore sig. Rossi ad assumersi direttamente l'onere degli interventi di manutenzione e ristrutturazione con il canone di locazione A, o che sia il locatario società Alfa a sostenere le spese necessarie a rimettere in pristino con il canone di locazione B (mi sembra che B dovrebbe essere pari a A meno l'onere degli interventi, più o meno, che altrimenti il sig. Rossi assumerebbe). Rispetto alla prima scelta, si emerge un vantaggio dell'IVA derivante dalla seconda scelta sotto la quale l'IVA afferente ai lavori, da parte della società Alfa, di manutenzione e ristrutturazione del fabbricato da destinare all'esercizio di un'attività d'impresa è detraibile<sup>318</sup>. Dunque, al mio parere, prendere la seconda scelta da parte della società Alfa e sig. Rossi è un esercizio del diritto scegliere il comportamento con il trattamento fiscale più favorevole, e il vantaggio dell'IVA interessato è un lecito risparmio IVA.

Oltre alla categoria del lecito risparmio IVA che è fondato sull'esercizio del diritto di scegliere il comportamento con il trattamento fiscale più favorevole, quale una più rilevante tra le categorie del risparmio IVA lecito assolutamente, qui occorre sottolineare un'altra categoria specifica del lecito risparmio IVA che è lecito non tanto naturalmente (o immanentemente), ossia la cosiddetta elusione legittima dell'IVA. Come abbiamo saputo, l'elusione legittima consiste nel comportamento che non è frenato né in via interpretativa né dalle vigenti norme antielusive (di conseguenza, al

---

<sup>316</sup> Su tale punto, si è affermato già nella sentenza (depositata il 21 febbraio 2006) della Corte di Giustizia del caso Halifax (C-255/02), in punto 73.

<sup>317</sup> Il caso è riprodotto, riepilogandosi e modificandosi in certi profili, dall'articolo: Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p.145-148.

<sup>318</sup> In tale situazione, il principio di inerenza è rispettato.

tale risparmio d'imposta che è opponibile alle autorità fiscali perché non c'è la disposizione che consenta e/o autorizzi il disconoscimento)<sup>319</sup>, pur esulando dalla ratio e dai principi di una determinata disciplina tributaria, e in realtà, nell'ambito dell'IVA, il fenomeno dell'elusione legittima dovrebbe essere più diffuso, almeno quando non fosse introdotta una norma o un principio generale antielusivo, che nell'ambito delle imposte dirette, visto che da un lato, oltre alle lacune normative ordinarie, nel sistema comune dell'IVA, principalmente al livello comunitario, esistono le numerose incoerenze normative e interpretative che sono connesse con l'insufficienza dell'armonizzazione<sup>320</sup>, tra i diversi Membri paesi, dei regimi comunitarie (infatti, tali incoerenze costituiscono le lacune che il soggetto passivo dell'IVA possono approfittare per conseguire un indebito vantaggio dell'IVA); dall'altro lato, tradizionalmente l'ordinamento dell'IVA, sia comunitario sia nazionale, è privo delle norme specifiche o generali antielusive per contrastare l'elusione IVA, e nel frattempo, tradizionalmente le autorità fiscali mettono meno o insufficiente attenzione sull'elusione IVA. Portiamo un caso riguardante la diversa interpretazione del concetto comunitario di fondo d'investimento speciale<sup>321</sup>: in Luxembourg, l'autorità fiscale non considerava il fondo d'investimento speciale come un soggetto passivo ai fini dell'IVA e invece in Belgio considerava di sì, ciò implicando che quando un fondo d'investimento speciale, che si stabilisce in Luxembourg, acquista i servizi consultivi da un prestatore che si stabilisce in Belgio, i servizi consultivi sarebbero effettivamente fuori dall'imposizione dell'IVA, visto che, ai sensi dell'art. 56 della Direttiva 2006/112/CE, secondo cui per le operazioni intracomunitarie i servizi sono visti come forniti in luogo in cui il cliente si stabilisce, eccetto che il cliente non sia un soggetto passivo (in tale caso, i servizi sono visti come forniti in luogo in cui il prestatore si stabilisce), le autorità fiscali in Luxembourg riteneva che i servizi consultivi dovrebbero essere soggetti all'IVA in Belgio ed al contrario le autorità

---

<sup>319</sup> Cfr. Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p. 147.

<sup>320</sup> Per quanto riguarda le ragioni dettagliate per l'insufficienza dell'armonizzazione, ci soffermeremo, in seguito, nei paragrafi sulla cause dell'elusione IVA.

<sup>321</sup> È un caso che finalmente è stato avanzato di fronte alla Corte di Giustizia (caso C-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA v. Belgian State*), e la Corte di Giustizia ha emanato la sentenza il 21 ottobre 2004 ([2004] ECR I-10157).

fiscali belghe riteneva in Luxembourg mediante un meccanismo generalizzato di inversione contabile. Dunque, senza l'intervento di Corte di Giustizia quale le sentenza successiva sull'interpretazione di fondo d'investimento speciale se è il soggetto passivo ai fini dell'IVA, il comportamento che il fondo d'investimento speciale in Luxembourg sceglie un consultante in Belgio non costituirebbe l'elusione IVA (o l'abuso del diritto nell'IVA), pur approfittando la incoerenza normativa proveniente dalla diversa interpretazione dei diversi Stati membri e essendo contrario alla finalità della Direttiva che "*institutions that do not qualify as taxable persons or, if they qualify as taxable persons, whose transactions are exempt from VAT, acquire adviser services from a professional adviser free of VAT if the advisor is established in another Member State, whereas the same advice would be subject to VAT if the adviser is resident in the recipient's Member State*"<sup>322</sup>. Di conseguenza, al mio parere, sarebbe un'elusione legittima dell'IVA e inoltre, siffatta scelta potrebbe essere giustificata anche dall'argomento che c'è il movimento libero dei servizi in tutta la UE<sup>323</sup>.

Da quanto esposto sopra, possiamo confermare che il risparmio IVA o la pianificazione IVA non è una sinonimia dell'elusione o dell'abuso, e in effetti, si protegge il diritto al lecito risparmio IVA o alla lecita pianificazione IVA. Però, inoltre, dobbiamo tenere a mente che in pratica, esisterebbe un profluvio di pianificazione IVA, quale la cosiddetta elusione legittima dell'IVA che in effetti, sia l'oggetto che l'ordinamento tributario dovrebbe affrontare con cautela, in modo che gli certi schemi dell'elusione legittima dell'IVA si trasformino nell'elusione IVA da contrastare.

Nel secondo luogo, dobbiamo domandarci quando il risparmio IVA non è più lecito in modo che costituisce l'elusione IVA? per rispondere a tale domanda, ci serve la conclusione, svolta nella Sezione I, relativa ai confini tra elusione fiscale e

---

<sup>322</sup> Joep Swinkels, *VAT-saving solutions and abuse of law*, in International VAT monitor, SEPTEMBER/OCTOBER 2007, p. 337.

<sup>323</sup> Un'altro caso che riguarda lo schema simile a quello di cui trattasi qui nel caso c-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA v. Belgian State*, quale uno schema che sfrutta la differenza delle normative nazionali relative al luogo di cessione di bene o di prestazione di servizio, è rappresentato dal caso Lenaerts (c-277/09), con la sentenza del 22 dicembre 2010. Anche in questa sentenza, la Corte di Giustizia non considera siffatto schema abusivo.

risparmio lecito d'imposta ed è certo che i quattro punti esposti in questa conclusione sono validi anche nell'ambito dell'IVA. Qui, non si ripetono dettagliatamente questi quattro punti<sup>324</sup> e si mette in luce particolarmente il punto che per i soggetti passivi dell'IVA, in principio è libero svolgere la qualsiasi tipo di transazione commerciale, in particolare stipulare con i altri soggetti economici compresi consumatori il qualsiasi tipo di contratto per il qualsiasi tipo di transazione, e da ciò discende che i soggetti passivi dell'IVA (in fondo, e altri soggetti economici) possono scegliere di organizzare le transazioni in modo da evitare o ridurre (anche differire) l'obbligazione dell'IVA tra cui, più tipicamente, limitare le imposte a monte che sono indetraibili. Però, al tale fine, se i soggetti passivi dell'IVA adottano le operazioni artificiali o altri modi, come le operazioni tra le parti correlate con le condizioni straordinarie, (entrambi due sono caratterizzate dalla mancanza di valide ragioni economiche)—— si possono esprimere con le parole di stratagemma, scappatoia e espediente——, le autorità fiscali avrebbero le ragioni di contestare tale tipo di schema (risparmio IVA o pianificazione IVA) sospettato di elusione IVA<sup>325</sup>. Al tale riguardo, portiamo un caso<sup>326</sup>: presupposto che un soggetto passivo dell'IVA che ha bisogno di un bene utilizzandolo al fine dell'esenzione dall'IVA——ciò implica che tale soggetto passivo non ha il diritto alla detrazione dell'IVA connessa a tale bene——decide di prendere in affitto tale bene, invece di comprare tale bene, pur l'IVA imponendosi sia sugli acquisti di bene sia su canone periodico d'affitto di bene. A tale aspetto, la scelta interessata è assolutamente libera e legittima e in realtà, tale scelta può essere

---

<sup>324</sup> Tali quattro punti, facendo riferimento all'IVA, si può essere riassunti semplicemente quanto segue: l'elusione IVA si concretizza nella scelta di un regime dell'IVA anomalo che perciò dà luogo ad un vantaggio IVA che il sistema comune dell'IVA disapprova, invece il lecito risparmio IVA si concretizza nella scelta di un regime dell'IVA meno oneroso tra quelli che il sistema comune dell'IVA considera di pari dignità; l'elusione IVA è contraddistinta dall'utilizzo accorto di strumenti negoziali e dalla strumentalizzazione di lacune e/o imperfezioni del sistema comune dell'IVA, mentre il lecito risparmio IVA è contraddistinto dalla perfetta integrazione con le norme dell'IVA che regolano l'imposizione di una fattispecie dell'IVA; l'elusione IVA consiste nell'uso distorto di un diritto (per esempio, il diritto alla detrazione), a differenza il lecito risparmio IVA consiste nell'uso appropriato di un diritto; l'elusione IVA tradisce le finalità dei regimi dell'IVA o il sistema comune dell'IVA, al contrario il lecito risparmio IVA sta in coerenza con le finalità dei regimi dell'IVA o il sistema comune dell'IVA.

<sup>325</sup> Cfr. Joep Swinkels, *VAT-saving solutions and abuse of law*, in *International VAT monitor*, SEPTEMBER/OCTOBER 2007, p. 335.

<sup>326</sup> Il caso è riprodotto, riepilogandosi e modificandosi in certi profili, dall'articolo: Joep Swinkels, *VAT-saving solutions and abuse of law*, in *International VAT monitor*, SEPTEMBER/OCTOBER 2007, p. 331.

giustificata dal fatto che al confronto dell'acquisto di un bene, l'affitto di stesso bene ha alcuni vantaggi economici<sup>327</sup>. Però, per prendere l'affitto tale bene, tale soggetto passivo non ricorre ad un indipendente locatore nel mercato, ma costituisce un'impresa intermediaria che compra il bene e poi gli da in affitto lo stesso bene. Nella ultima scelta, si emergono due vantaggi IVA: il primo è che l'onere dell'IVA indetraibile sul canone periodico d'affitto sarebbe ridotto se il canone sia ridotta a causa della posizione dominante del soggetto passivo sul locatore intermediario; il secondo si ha quando dopo la scadenza del periodo durante cui il locatore intermediario deve rettifica la sua detrazione iniziale dell'IVA a monte sul bene, il soggetto passivo e il locatore formano un gruppo dell'IVA (*VAT group*) mediante l'acquisizione delle azioni del locatore o l'unione, e il vantaggio IVA proviene dai fatti che da un lato i trasferimenti dei beni avvenuti nell'acquisizione delle azioni o l'unione delle imprese in genere non sono soggetti all'IVA e dall'altro, il periodo della rettifica per i beni capitali mobili (*movable capital assets*) non può essere più di 5 anni<sup>328</sup>, mentre probabilmente la durata della vita economica dei beni si raddoppia o si triplica<sup>329</sup>. Con queste premesse, ci domandiamo se lo schema interessato del soggetto passivo costituisce l'elusione IVA. Credo che potremo dire di sì o avremo la ragione di dire di sì, quando si è verificato, da parte delle autorità fiscali, che la costituzione di un'impresa intermediaria da parte del soggetto passivo e le transazioni dell'acquisto del bene da parte di tale impresa intermediaria e successivamente della locazione di tale bene da parte del soggetto passivo si sostanziano non nella locazione del bene, ma nel conseguimento dei vantaggi IVA, in particolare appurato che il soggetto passivo tratta il bene oggetto dell'affitto come il proprietario tratta, dal fatto che il soggetto passivo sopporta tutti i rischi e i costi, connessi a tale bene, che dovrebbero essere

---

<sup>327</sup> “ *Rental of goods reduces the taxable person's need to finance a substantial investment and it improves his equity, as his liquid assets are not tied up in fixed assets. Rental of goods also has the advantage that the lessee is relieved of any concern about a change of the value of the rented goods or their proper functioning: the cost of maintenance and repairs are normally for the account of the lessor. Finally, as compared to the purchase of goods, rental may have other legal and financial advantages*”. Joep Swinkels, VAT-saving solutions and abuse of law, in *International VAT monitor*, SEPTEMBER/OCTOBER 2007, p. 331.

<sup>328</sup> Si veda l'art. 187(1) della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>329</sup> Anche se i bene utilizzati dal soggetto passivo siano soggetti all'IVA, l'onere delle imposte sarebbe considerevolmente più basso rispetto alla situazione in cui il soggetto passivo direttamente compra i beni.

sopportati dal locatore. Infatti, ciò riguarda le transazioni artificiali. Inoltre, la risposta di si può essere rafforzata dal fatto che il soggetto passivo e il locatore sono le parti correlate e il contratto d'affitto contengono alcune clausole straordinarie, per esempio, prevedenti che il locatore è vietato di dare in affitto i beni al terzo soggetto, o i costi del mantenimento, la riparazione e l'assicurazione del bene in affitto non sono a carico del locatore, ecc.

Sulla base delle considerazioni di due aspetti suesposte, dobbiamo riconoscere che come è noto che il confine tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale è nebuloso, la stessa situazione vale anche nell'ambito dell'IVA nel senso che non è facile, persino si può dire, straordinariamente difficile tracciare i confini tra il risparmio IVA lecito e l'elusione IVA, e ci sia una zona grigia tra l'uso legale dei regimi dell'IVA e l'abuso dei regimi dell'IVA. In pratica, in quanto a se un schema negoziale del risparmio IVA appartiene al risparmio IVA lecito o costituisce l'elusione IVA, in fondo si deve verificare caso per caso, combinando l'esame delle condizioni concrete e usando il concreto strumento antielusivo rivolto all'elusione IVA che probabilmente si cambia, tra i diversi ordinamenti tributari, nei profili della fonte del principio antiebusivo e del perimetro applicativo. Dunque, per quanto attiene alla questione delicata su quando il risparmio IVA lecito trasforma nell'elusione IVA, si veda l'analisi relativa, più in dettaglio, nelle parti successive.

### **3.3.2. Elusione IVA contro evasione IVA (frodi IVA)**

Parlando dell'evasione IVA o frodi IVA, dobbiamo ammettere che sebbene ci sia una tesi secondo cui l'IVA dovrebbe essere un'imposta auto-applicabile (*self-enforcing*), l'IVA, in genere, è più vulnerabile all'evasione o alla frode che all'elusione IVA e in realtà, il meccanismo di credito e rimborso dell'IVA offre una eccezionale opportunità per l'evasione. E la vulnerabilità dell'attuale sistema comune dell'IVA all'evasione, tra gli altri, è sufficiente a riesaminare, al fine della riforma, il

sistema stesso<sup>330</sup>. Considerata la pertinenza o meno al tema della trattazione presente, l'esame che si svolge qui non contiene i contenuti relativi agli incentivi per commettere l'evasione IVA ed alle contromisure rivolte all'elusione IVA<sup>331</sup> e riguarda principalmente le differenze tra elusione IVA e evasione IVA.

In merito alle differenze tra elusione IVA e evasione IVA (a differenza dei confini tra elusione IVA e risparmio IVA lecito, i confini tra elusione IVA e evasione IVA sono chiari e non è difficile delinearli), i cinque punti, tratteggiati nel paragrafo 2.1.2 del capitolo primo, relativi alle differenze tra elusione fiscale e evasione fiscale sono validi anche nell'ambito dell'IVA. Qui, al fine di sottolineare le differenze tra elusione IVA e evasione IVA, procediamo a descrivere la configurazione dell'ultima sulla base dei cinque punti sopra indicati: presupponendo l'esercizio delle attività economiche soggette all'IVA da parte del operatore economico, da un lato, allo scopo di eliminare o ridurre l'IVA a valle da pagare, l'evasione IVA consiste nell'occultare i corrispettivi, che sono avvenuti nell'esercizio delle attività economiche, mediante omissione di scontrini fiscali o emissione di documenti fittizi ecc., dall'altro lato, allo scopo di creare o aumentare l'IVA a monte detraibile, l'evasione IVA consiste nel rilevare gli acquisti, fittizi o non esistenti, a monte, mediante, più tipicamente, la fatturazione fittizia ecc. Con ciò, è chiaro che l'evasione IVA è una forma dell'inosservanza IVA che viola direttamente la normativa IVA, sottraendosi della prestazione dell'IVA che si è già formata ed è da pagare (tipicamente comportante che il soggetto passivo fornisce i beni o servizi attuando l'IVA, ma senza corrisponderla alle autorità fiscali)<sup>332</sup>, in modo da dare luogo alle sanzioni amministrative e persino penali, in particolare, qualora si sbocca nella frode al fisco in mezzi fittizi. Per chiarire al meglio le differenze dell'evasione IVA con l'elusione IVA, presentiamo le possibili forme

---

<sup>330</sup> Per le maggiori informazioni, si veda COM(2010) 695 del 1.12.2010, *Il libro verde sul futuro dell'IVA: verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*.

<sup>331</sup> Per quanto riguarda i relativi contenuti, si veda: M. Keen-S. Smith, *VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?*, in National tax journal, vol. LIX, N.4, 2006; Eugenio Barani, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972.

<sup>332</sup> In tale senso, come la Corte di Giustizia ha indicato, rifluiscono nella frode comunitaria le situazioni in cui "un 'operatore scorretto' (...) cui è stato attribuito un numero di identificazione Iva, (...) con intenzioni potenzialmente fraudolente si porta o simula di portarsi acquirente di beni o servizi senza pagare l'Iva, e che fornisce questi beni o servizi fatturando l'Iva, senza tuttavia corrisponderla alle autorità nazionali interessate. Si veda Relazione speciale n. 8/2007 (presentata in virtù dell'art.248, paragrafo 4, comma 2, CE), adottata in data 8 novembre 2007.

dell'evasione IVA che possono riassumersi quanto segue<sup>333</sup>, essendo divise in due categorie, ossia quelli che si presentano anche nell'ambito di altre imposte sulle vendite, come RST (*Retail Sales Tax*) in Stati Uniti, e quelli che riflettono la caratteristica distintiva dell'IVA di fattura-credito:

Per quanto riguarda la prima categoria, a) dichiarazione delle vendite inferiori a quelle reale (*under-reported sales*), nel senso che un operatore dichiara solo una proporzione delle vendite falsificando records e conti, o rende alcune vendite interamente fuori dai registri; b) mancata registrazione, quale la forma dell'evasione IVA che in larghissimi casi commettono le piccole imprese il cui giro di affari prossimo a quello secondo il quale la registrazione è obbligatoria; c) malclassificazione delle merci, nel senso che qualora l'operatore esercita le vendite delle merci alcuni delle quali sono tassate all'aliquota ridotta, escluse e esenti dall'IVA, l'operatore esagera la proporzione delle vendite delle merci tassate inferiormente; d) mancata dichiarazione di autoconsumo, nel senso che non sono dichiarati i beni o i servizi, prodotti dalle imprese e consumati dal proprietario o i dipendenti, che sono generalmente soggetti all'IVA; e) riscossione delle imposte con mancato trasferimento al fisco, per esempio nel caso della frode di "*missing trader*"; f) importazione dei beni con mancato assoggettamento all'imposizione.

Per quanto riguarda la seconda categoria, a) rivendicazioni falsi per il credito o rimborso, per esempio, attraverso la fatturazione fittizia degli acquisti non esistenti o esagerati; b) rivendicazioni per il credito per l'IVA sugli acquisti che non sono credibili, riferendosi al caso in cui qualora l'operatore fornisce i beni o i servizi composti da quelli soggetti all'IVA e quelli esenti dall'IVA, tale operatore probabilmente distribuisce, quanto possibile, gli *inputs* alla produzione dei beni o servizi che sono soggetti all'IVA, ed al caso in cui i beni o servizi utilizzati al fine del

---

<sup>333</sup> In effetto, si potrebbe avere una conoscenza più viva e penetrante relativa alle differenze tra elusione IVA e evasione IVA, dopo riscontrate le forme dell'evasione IVA con quelle dell'elusione IVA che ci soffermeremo nel paragrafo successivo.

consumo privato sono raffigurati sbagliatamente come gli *inputs* commerciali;<sup>334</sup>

Finalmente, merita segnalare un noto fenomeno dell'evasione IVA nell'ambito del sistema comune dell'IVA, ossia le cosiddette frodi carosello "ove si innestano meccanismi evasivi consistenti nell'interposizione fittizia di soggetti fantasma nelle transazioni commerciali. Tali soggetti, di norma società rette da prestanomi, operano in maniera esclusivamente «cartacea», in quanto le effettive transazioni commerciali si svolgono tra due soggetti diversi: nella forma più semplice, il cliente ed il fornitore della cartiera. Su quest'ultima, poi, ricadono gli obblighi fiscali delle transazioni poste in essere, obblighi che, naturalmente, non vengono adempiuti. La società cartiera limita la sua esistenza «cartolare» ad un periodo di tempo estremamente circoscritto, funzionale a creare l'evasione di cui beneficiano sia il fornitore che il cliente della cartiera medesima, per poi sparire senza lasciare alcuna traccia e, comunque, alcun responsabile su cui l'Erario possa rivalersi per il danno arrecato consistente nell'omesso versamento dell'IVA dovuta sulle transazioni che gli operatori del circuito provvedono a chiedere a rimborso»<sup>335</sup>.

<sup>334</sup> Per quanto riguarda le sopraindicate classificazioni delle forme dell'evasione IVA e i relativi contenuti più in dettaglio, si veda: M. Keen-S. Smith, *VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?*, in *National tax journal*, vol. LIX, N.4, 2006; Eugenio Barani, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972, pp. 866-868. Per quanto riguarda le forme dell'evasione IVA, qui segnaliamo un'altra classificazione, cui merita fare riferimento, riassunta da Eugenio Barani (*Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972, pp.53-54). Secondo l'autore, le forme più classiche dell'evasione IVA sono le seguenti: "a) in relazione alla fatturazione: vendita di beni o servizi senza fattura; vendita di beni o servizi senza fattura e contemporaneo occultamento delle fatture d'acquisto; fatturazione infedele con indicazione di un prezzo inferiore a quello reale; utilizzo di fatture d'acquisto fittizie; mancata autofatturazione in caso di autoconsumo. b) in relazione alle annotazioni sui registri obbligatori: omessa o infedele annotazione sul registro delle fatture emesse; omessa o infedele annotazione sul registro delle operazioni non soggette a fatturazione; infedele annotazione sul registro delle fatture d'acquisto e delle bollette doganali d'importazione. c) in relazione alle dichiarazioni: presentazione di dichiarazioni inesatte che comportino un versamento d'imposta inferiore a quella dovuta". Inoltre, lo stesso autore indica altre forme dell'evasione IVA, per esempio, consistenti: "nell'omettere l'annotazione nei registri obbligatori della restituzione dell'imposta nei casi di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione, abbuoni, sconti e simili; nel ridurre artificialmente l'ammontare delle prestazioni di servizi esenti da imposta, non ammesse in detrazione, al fine di aumentare l'imposta deducibile; nell'omettere il versamento dell'imposta dovuta (si ha, in questo caso, una forma di frode allo scoperto per cui i controllori si trovano spesso di fronte a soggetti ed organizzazioni commerciali fittizie e non solvibili); nell'applicare il regime forfettario o quello semplificato senza che si siano verificate le condizioni per fruirla".

<sup>335</sup> Paolo Centore, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA*, in "GT - Riv. giur. trib." n. 10/2006, pag. 843. Supponiamo "che il bene ceduto sia un'automobile, che il venditore Tizio (francese) voglia vendere all'acquirente Caio (italiano) per 18.000 euro. Agendo regolarmente, Caio dovrebbe ivare il bene con l'aliquota del 20%, cioè a 3.600 euro, sotto il meccanismo del "reverse-charge". Fra il cedente e il cessionario si frappone però, un terzo intermediario, Sempronio (italiano), in accordo con entrambi, o, talvolta, con uno solo di essi. Così, Tizio vende a Sempronio l'automobile a 18.000 euro (senza IVA, poiché operazione non imponibile), e Sempronio la rivende poi a Caio per 21.600 euro Iva inclusa (18.000 + 3.600), essendo quest'ultima una cessione fra due operatori italiani. Dopodiché, Sempronio scompare nel nulla: si tratta, in genere, di piccoli faccendieri

#### **4. principi e metodologie dell'elusione IVA**

Dopo approfondita la definizione dell'elusione IVA, ora procediamo all'indagine dei principi e metodologie dell'elusione IVA, quale una parte integrante dello studio analitico del fenomeno dell'elusione IVA di per sé. Dal punto di vista di possibilità, è senza dubbio che ci ha consentito di procedere a tale indagine l'analisi approfondita, fatta nei paragrafi precedenti, relativa alla definizione dell'elusione IVA con esposte le strutture specifiche dell'elusione IVA basandosi sul regime distintivo dell'IVA. Prima di intraprendere concretamente tale indagine, è necessario esordire con alcune enunciazioni relative alla relazione tra principio e metodologia dell'elusione. A tale proposito, per i principi dell'elusione, che qui si riguardano, dovrebbero intendersi quelli in funzione del ciascuno principio dei quali, il soggetto passivo che commette l'elusione può conseguire uno dei vari vantaggi fiscali, e da certo punto siffatti principi possono intendersi come gli obiettivi che il soggetto passivo è intenzionato di proseguire attraverso l'elusione. Invece, per le metodologie dell'elusione, che qui si riguardano, dovrebbero intendersi i vari metodi o strumenti cui il soggetto passivo rivolge e utilizza nel commettere l'elusione, essendo mirati alla realizzazione dei principi o obiettivi sopra indicati.

##### **4.1. Principi dell'elusione IVA**

Prima di scendere nel dettaglio dei principi dell'elusione IVA, merita segnalare in modo riassuntivo quelli dell'elusione nell'ambito delle imposte sui redditi. Per quanto riguarda gli ultimi, in genere ce ne sono quattro quanto segue: 1) differimento (del pagamento) di un'obbligazione tributaria; 2) eliminazione permanente di un'obbligazione tributaria; 3) conversione del carattere di una voce, per esempio, da

---

che operano frodi in massa per qualche mese e fanno poi perdere le tracce. Il risultato qual è? Per Tizio non cambia nulla, mentre Caio avrà sostenuto esattamente il costo previsto e potrà scaricarsi tranquillamente l'IVA sull'acquisto. E, soprattutto, i 3.600 euro di imposta resteranno per sempre nelle tasche di Sempronio.” Si veda:  
<http://www.impresalavoro.eu/evasione-fiscale/frode-carosello-esempio.html>

rendita a capitale o da una voce tassabile come interesse ad una voce esente come dividend; 4) spostamento del reddito, per esempio, da un contribuente soggetto alle aliquote marginali relativamente elevate ad un contribuente soggetto alle quelle relativamente basse<sup>336</sup>.

Alla luce delle considerazioni, relative ai principi suddetti dell'elusione nell'ambito delle imposte sui redditi, che ci ispirano nella disamina relativa ai quelli nell'ambito dell'IVA, e alla luce delle considerazioni relative al meccanismo specifico dell'IVA, al mio parere, i principi dell'elusione IVA possono riassumersi in ordini seguenti:

1) differimento del versamento dell'IVA<sup>337</sup>. Va rilevato innanzitutto che qui il differimento del versamento dell'IVA dovrebbe intendersi nel senso del differimento dell'esigibilità dell'IVA, e in genere il momento dell'esigibilità è equivalente al momento di effettuazione dell'operazione<sup>338</sup>, salvi i casi in cui viene emessa la fattura prima del verificarsi dei vari eventi corrispondenti al momento di effettuazione delle varie operazioni e il momento dell'esigibilità è equivalente al momento dell'emissione della fattura. Poi, va indicato che come già toccato nel paragrafo 3.1.1, tale principio dell'elusione IVA è connesso al vantaggio di *timing* o *cash flow*<sup>339</sup>.

2) eliminazione permanente o evitazione di un pagamento dell'IVA. In quanto a tale principio, dobbiamo ammettere che in genere, non è facile commettere un'elusione IVA, tipicamente convertendo un'operazione imponibile in un'operazione esente, esclusa o non imponibile, al fine di eliminare o evitare assolutamente un

---

<sup>336</sup> Cfr. Chris Evans, *Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies*, [2008] University of New South Wales Faculty of Law Research Series 40. Inoltre, per quanto riguarda i principi dell'elusione fiscale nell'ambito delle imposte sui redditi, Stiglitz, Joseph E., nell'articolo *The General Theory of Tax Avoidance*, National Tax Journal, Volume XXXVIII, No. 3, September 1985, ne indica tre quanto segue: "*postponement of taxes; tax arbitrage across individuals facing different tax brackets (or the same individual facing different marginal tax rates at different times); tax arbitrage across income streams facing different tax treatment*".

<sup>337</sup> In quanto a tale principio, l'Avvocato generale nel caso Halifax (C-255/02), in punto 96, ha indicato che non c'è una ragione per cui lo schema di differimento non può essere abusivo se le condizioni sono soddisfatte.

<sup>338</sup> Per quanto riguarda i momenti in dettaglio di effettuazione delle varie operazioni, si rinvia alla presentazione relativa a "fatto generatore ed esigibilità dell'imposta" nel paragrafo 2.2 della parte presente.

<sup>339</sup> Tuttavia, si deve mettere in evidenza il fatto che in certo punto, il differimento del versamento dell'IVA significa anche il differimento della detrazione dell'IVA. Ciò rafforza la conferma che l'elusione IVA che segue il principio di differimento del versamento dell'IVA è limitata (non diffusa) rispetto alle elusioni IVA che seguono gli altri principi, visto che il differimento significa solo il non pagamento temporaneo dell'imposta.

pagamento dell'IVA per il soggetto passivo che effettua un'attività economica. Però, come qui si indica particolarmente, nel sistema comune dell'IVA, esiste una specifica categoria dell'elusione IVA che attiene al principio presente, grazie alla disparità tra i Stati membri nelle regole nazionali, per quanto riguarda alcuni certi trattamenti dell'IVA, che attuano le direttive comunitarie in materia dell'IVA. Le regole nazionali tipiche in questa materia sono quelle relative alla determinazione del luogo che possa cambiarsi a seconda della natura di una certa operazione, ossia cessione di un bene o prestazione di un servizio, ovvero a seconda della natura di un certo operatore, ossia soggetto passivo dell'IVA o meno, ecc., e se nei confronti di una certa operazione o un certo operatore, lo Stato membro A prevede che il luogo di relativa fornitura è nello Stato membro B e invece lo Stato membro B prevede nello Stato membro A, ciò consentirebbe al soggetto passivo di commettere un'elusione IVA intracomunitaria al fine di evitare un pagamento dell'IVA<sup>340</sup>.

3) riduzione dell'obbligo di pagamento dell'IVA. È noto che in fondo, non c'è una differenza sostanziale tra tale principio e quello secondo suddetto e il significato della siffatta divisione consiste nel fatto che entrambi due principi hanno i alcuni propri ambiti d'applicazione. Per quanto riguarda il principio presente, qui indichiamo, in modo esemplificativo, alcuni sue tipiche regole d'implementazione: conversione del carattere di un'operazione, per esempio, da acquisto ad affitto, o conversione del natura di un bene, per esempio, da un bene soggetto all'aliquota alta ad un bene soggetto all'aliquota bassa o ad un bene esente; riduzione della base imponibile, per esempio, abbassando la cifra d'affari; conversione della categoria del soggetto passivo, per esempio, da contribuente ordinario a contribuente minore e minimo<sup>341</sup>, o da contribuente ordinario ad altri soggetti cui applicato il regime speciale; spostamento dell'operazione, per esempio, da un contribuente soggetto alle aliquote marginali elevate ad un contribuente soggetto alle quelle basse.

---

<sup>340</sup> Va rilevato che nei casi, avanzati di fronte alla Corte di Giustizia, concernenti l'elusione IVA, il caso RAL (C-452/03) quale il primo caso in materia e il caso RBSD (C-277/09) quale uno dei casi più recenti in materia riguardano l'evitazione di un pagamento dell'IVA, approfittando la disparità tra i relativi Stati membri nelle regole nazionali relative al luogo di fornitura. Per quanto riguarda i contenuti dettagliati di entrambi casi, ci soffermeremo di seguito.

<sup>341</sup> Per quanto riguarda il contribuente minore e minimo, si rinvia alle relative normative italiane e si veda: [http://www.fiscoetasse.com/tag/contribuenti\\_minori\\_e\\_minimi](http://www.fiscoetasse.com/tag/contribuenti_minori_e_minimi)

4) mitigazione dell'IVA irrecuperabile. Alla differenza dei principi sopraindicati dell'elusione IVA che colpiscono l'IVA a valle che il soggetto passivo dovrebbe versare al fisco, il principio presente colpisce l'IVA a monte che il soggetto passivo potrebbe recuperare dal fisco. Si deve rendere noto che il principio di mitigazione dell'IVA irrecuperabile è molto significativo (infatti al mio parere, più significativo dei altri principi dell'elusione IVA), sia perché esso costituisce l'unico principio dell'elusione fiscale nell'ambito dell'IVA, tale da formare una categoria specifica dell'elusione fiscale che si commette solo nell'ambito dell'IVA, sia perché lo schema dell'operatore che segue tale principio dell'elusione IVA è relativamente complesso, ciò determinando che in genere il committente in questione è la grande impresa, e in pratica è facilmente vulnerabile alla verifica del fisco, in modo che (non è sorprendente) finora i maggiori casi relativi all'elusione IVA, avanzati di fronte alle corti nazionali e/o comunitario nell'UE, riguardino la mitigazione dell'IVA irrecuperabile. Da questo punto, si può dire che la categoria dell'elusione IVA che segue tale principio di mitigazione dell'IVA irrecuperabile costituisce una categoria classica dell'elusione IVA. Infatti, le metodologie su cui ci intratteremo principalmente sono quelle mirate alla realizzazione del principio presente dell'elusione IVA.

Infine, è necessario concludere il paragrafo presente con l'enunciazione che i principi suddetti di per sé non significano l'elusione IVA, e in fondo, anche il legittimo risparmio dell'IVA segue tali principi. Per ravvisare l'elusione IVA, si deve valutare principalmente gli strumenti o modi, ad un certo punto riflettendosi sulle metodologie esaminate non completamente in appresso, che il soggetto passivo utilizza per perseguire le finalità che sono altra espressione di tali principi.

#### **4.2. Metodologie dell'elusione IVA**

Ora procediamo all'esame della metodologia dell'elusione IVA. Però, anzitutto, va rilevato che le metodologie, che qui si esporranno in appresso, si riferiscono

esclusivamente a quelle che riguardano lo schema negoziale quale negozi giuridici, e in vista di ciò, gli approcci che riguardano il comportamento quale atti sono esclusi dalle metodologie che qui si intendono. Rispetto all'elusione IVA attraverso le metodologie in parola, l'elusione IVA attraverso il comportamento è relativamente semplice e diretto, per esempio, per applicare l'aliquota ridotta o il trattamento preferenziale (esenzione) dell'IVA, si inserisce un filo di lana di tipo diverso da parte produttore di maglioni di cachemire o si riconverte temporaneamente il terreno edificabile nel fondo non edificato——ad esempio, rendendo sospesa la licenza di costruzione——si ripristina dopo fatta la cessione<sup>342</sup>. Allora, che forme giuridiche abusive le metodologie dell'elusione IVA comportano concretamente? O quali sono le principali metodologie dell'elusione IVA? A tale proposito, al mio parere, le principali metodologie dell'elusione IVA possono essere articolate in seguenti categorie:

1) Interposizione soggettiva. Si tratta d'interposizione di persona fisica o giuridica<sup>343</sup>, nel parlare dell'elusione, comportante “la ricerca da parte del contribuente dell'ottenimento di vantaggi fiscali attraverso l'intervento di un soggetto, non giustificabile in base a ragioni economiche o altrimenti extrafiscali”<sup>344</sup>. Come è già indicato sopra, la maggioranza dei casi relativi all'elusione IVA (in fondo, non solo negli ultimi dieci anno ma anche negli anni più lontani) riguarda la mitigazione dell'IVA irrecuperabile, e la principale metodologia mirata alla realizzazione di tale finalità è proprio l'interposizione di persona che può trattarsi sia di “impresa veicolo” creata con il fine esclusivo di beneficiarsi dell'agio, effettuando relative operazioni, sia di esistente impresa commerciale. Ciò determina il fatto che la maggioranza dei

---

<sup>342</sup> Ai sensi dell'art.135(1)(k) della Direttiva 2006/112/CE IVA, alla differenza del terreno edificabile, il fondo non edificato è esente dall'IVA.

<sup>343</sup> Qui, è necessario rilevare un altro termine giuridico simile ma con una sostanziale differenza rispetto all'interposizione soggettiva, ossia interposizione fittizia (o simulazione soggettiva), quale una delle due categorie di simulazione, cioè simulazione relativa (l'altra è simulazione assoluta) che “si manifesta nel caso in cui si voglia nascondere la persona “vera” con la quale si vuole concludere il negozio”. Con ciò, possiamo dire che la differenza tra interposizione soggettiva e interposizione fittizia (o simulazione soggettiva) si tramuta nella quella tra elusione e simulazione (un punto che abbiamo indicato nei paragrafi precedenti nella sezione I) : “per mezzo dell'elusione fiscale il negozio viene effettivamente posto in essere anche se la volontà delle parti è volta all'ottenimento di un risparmio d'imposta mentre nel caso della simulazione vi è un trasferimento fittizio. La simulazione, quindi non serve ad aggirare la normativa ma ad occultare l'avvenuta violazione.” Giuseppe Ripa, *Elusione fiscale: dalle origini alla riforma*, Università degli studi di macerata 2005. Per quanto riguarda il concetto e le caratteristiche di simulazione, si rinvia allo stesso articolo di Giuseppe Ripa.

<sup>344</sup> P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, p. 272-302.

casi dell'elusione IVA riguarda il fenomeno dell'interposizione di persona. Allora, come funziona l'interposizione di persona in pratica? È noto che, come già esposto nel paragrafo 3.1.5, c'è un sacco di casi in cui il diritto alla detrazione del soggetto passivo IVA è limitato, più tipicamente nel caso in cui il soggetto passivo IVA è un soggetto esente dall'IVA. Di regola, se un soggetto esente dall'IVA effettua un'operazione che necessita un acquisto di beni o servizi, direttamente nei confronti dei relativi fornitori dei beni o servizi, tale soggetto esente dall'IVA non può detrarre l'IVA accolta su tale acquisto e subita dallo stesso soggetto. Di conseguenza, sulla base della metodologia d'interposizione di persona, tale soggetto esente dall'IVA costituisce un terzo soggetto che naturalmente ha il diritto ordinario alla detrazione ed a tale terzo soggetto fa effettuare l'operazione in questione nei confronti dei relativi fornitori dei beni o servizi. Per esempio, una società A in Italia, che esercita le attività ricadenti nella previsione dell'art.10 del D.R.P. n. 633/72<sup>345</sup> e conseguentemente non ha il diritto alla detrazione, estende la scala delle attività, con un acquisto di un immobile attraverso una società B, creata dalla società A, in regime ordinario della detrazione che in fondo non esercita le attività d'impresa, ad eccezione dell'acquisto di un immobile per successivamente effettuare il transito dell'immobile alla società A tramite l'incorporazione (nella società A), il conferimento o la compravendita con il prezzo relativamente basso grazie alla relazione correlata tra loro. Qui, va aggiunto che la metodologia dell'interposizione soggettiva vale anche perché in genere il transito successivo tra il soggetto elusivo e il suo soggetto intermediato non ingenera un nuovo obbligo di pagamento dell'IVA o ingenera un obbligo di pagamento dell'IVA inferiore a quello che il soggetto elusivo subirebbe se esso avesse acquistato direttamente l'immobile, comportando che l'incorporazione e il conferimento in questione siano esenti dall'IVA<sup>346</sup> o rispetto al prezzo di mercato, un prezzo più basso

---

<sup>345</sup> Il D.R.P. n. 633/72 è la normativa fondamentale italiana in tema di IVA e il suo art. 10 è la disposizione relativa alle operazioni esenti dall'imposta.

<sup>346</sup> In fatti, tale sorta dell'interposizione soggettiva si può descrivere nei termini seguenti: "proprio la natura di credito riconosciuta all'IVA sulle operazioni passive ha suggerito agli operatori economici alcuni espedienti, con il precipuo scopo di realizzare delle vere e proprie rendite fiscali, facendo transitare gli acquisti effettuati da un soggetto in regime normale di detrazione ad altro soggetto con detrazione esclusa o ridotta, attraverso il compimento di atti economici non assoggettabili ad IVA" Pietro Giordano e Antonio Viola, *IVA – la normativa antielusione: una vita travagliata tra modifiche ripensamenti*, in Boll. Trib. 13, 1995.

di compravendita è concordato dalle parti correlate in modo che l'IVA irrecuperabile ingenerata nel transito sia inferiore a quella che può essere detraibile da parte del soggetto intermediato nell'esercire l'acquisto nei confronti del fornitore ordinario. Certamente, in pratica, la situazione è più complessa, nel senso che per soddisfare le proprie esigenze di diverse transazioni, le operazioni di, prima, acquisto di bene da parte del soggetto inserito e, poi, di transito del bene al soggetto elusivo possono essere sostituite con altre operazioni più complicate, per esempio, *Zwischenvermietung*, *Zwischenschaltung*<sup>347</sup> ecc., visto che l'interposizione soggettiva di per sé è solo un passo cruciale e rappresentativo di tale metodologia dell'elusione IVA e per effettivamente raggiungere l'obiettivo di mitigazione dell'IVA irrecuperabile, occorre integrare altre disposizioni. In realtà ciò determina che la metodologia d'interposizione soggettiva di per sé possa essere ulteriormente divisa in alcuni diverse categorie che riguardano le varie operazioni. In questa sede, nei termini dettagliati presentiamo uno schema negoziale che è fondato sull'interposizione soggettiva ma è diverso nella disposizione delle operazioni rispetto alla quella sopra descritta, essendo l'oggetto dell'attività osservatoria delle parti in un vero caso di Gran Bretagna, ossia il caso di *HMRC v Principal and Fellows of Newnham College in the University of Cambridge*<sup>348</sup>:

---

<sup>347</sup> Si trattano di due pratiche abusive indicate da dottrina e giurisprudenza tedesche e “si caratterizzano alla stregua di due forme atipiche del contratto di locazione giustificabili solo in base a ragioni fiscali, la prima delle quali consiste in una doppia locazione, mentre la seconda risulta dalla combinazione tra un contratto di compravendita ed uno di locazione.....con il termine di *Zwischenvermietung*, si indica un impiego dell'interposizione all'interno di un'operazione di locazione di un immobile.....appaia chiaro sin dal momento in cui il soggetto interposto (dotato della qualifica di imprenditore) interviene nello schema negoziale, che egli prende in fitto l'immobile esclusivamente per provvedere alla sua ulteriore locazione ad un terzo” nel contesto che “nel normale contratto di locazione effettuato nei confronti di un soggetto non imprenditore, la legge tedesca sull'imposta sui valore aggiunto stabilisce al suo § 4, co. 12, lett. a la esenzione dell'operazione da tale imposta. Al successivo § 9, co. 1 della stessa legge viene poi prevista la possibilità di una rinuncia ad essa esenzione da parte dell'imprenditore proprietario dell'immobile, con la conseguente detraibilità dell'imposta, nel caso in cui quest'ultimo sia dato in affitto ad un soggetto anch'esso imprenditore”.....“analogamente, in relazione al caso della semplice *Zwischenschaltung*, si ricorderà che il ricorso all'interposizione di persona è finalizzato all'ottenimento abusivo della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto da parte di un familiare (proprio grazie alla sussistenza dell'abuso è da escludere la qualità di soggetto a tale imposta – di imprenditore – in capo al soggetto interposto) di un soggetto esente da tale imposta.....A questo fine, il familiare (in genere la moglie), pur non disponendo delle somme a ciò necessarie, acquista un bene (per esempio, immobile, autovetture o centri elaborazione dati), provvedendo al reperimento del corrispettivo per tale cessione grazie ad un prestito di un familiare (normalmente il marito), al quale poi essa dà successivamente in fitto lo stesso”. P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, p. 278-281. Per quanto riguarda l'analisi più approfondita relativa a *Zwischenvermietung* e *Zwischenschaltung* nel sistema tedesco, si rinvia allo stesso libro, p. 281-306.

<sup>348</sup> [2008] UKHL 23; [2008] STC 1225.

Newnham College (in prosieguo: college), come un'istituzione didattica che forniva i servizi esenti dall'IVA, intendeva costruire una nuova biblioteca, essendo naturale che l'IVA accolta sulla costruzione era irrecuperabile da sua parte. Dunque, per cambiare tale situazione, il college, essendo il primo passo, istituiva una (*shelf*) azienda le cui azioni totali erano detenute dal college e il cui consiglio d'amministrazione era composto dai membri del college; quando la biblioteca era completata, il college, essendo il secondo passo, la dava in affitto all'azienda; il college, essendo il terzo passo, optava per l'imposizione della concessione di una locazione, nel contesto che sebbene la concessione di una locazione in genere sia una fornitura esente dall'IVA<sup>349</sup>, in funzione alla opzione sotto la direttiva IVA<sup>350</sup> al soggetto passivo la normativa britannica in tema di IVA accorda il diritto di scegliere che la concessione di una locazione sia trattata come un'operazione imponibile<sup>351</sup>, in modo che il college avesse fatto un'operazione imponibile della locazione di biblioteca nei confronti della quale potrebbe recuperarsi l'IVA assolta sulla costruzione della biblioteca, secondo il principio generale della detrazione<sup>352</sup>.

2) separata conclusione di contratti. La separata conclusione di contratti, come un'altra metodologia principale dell'elusione IVA, significa che un'operazione che altrimenti sarebbe assoggettata all'imposizione in regime normale si effettua attraverso le diverse prestazioni, essendo una o alcuni delle quali assoggettata/e all'imposizione preferenziale, e in altri termini corrisponde al cosiddetto *split supplies*: “*the taxpayers split the supply into separate elements in order to take advantage of reduced rates applicable to one of those elements*”<sup>353</sup>. Per quanto riguarda tale metodologia dell'elusione IVA, dobbiamo ulteriormente mettere in luce che la strutturazione di un'operazione su più contratti da parte del soggetto passivo che perpetra l'elusione IVA si segue dalla scomposizione dell'ordinario corrispettivo,

---

<sup>349</sup> Si veda l'art. 135(1) della Direttiva 2006/112/CE IVA.

<sup>350</sup> Si veda l'art. 137(d) della Direttiva 2006/112/CE IVA.

<sup>351</sup> Si veda il *para. 2 of Sched. 10 to VATA 1994*.

<sup>352</sup> Ecco il contenuto principale dello schema negoziale che vogliamo presentare e per quanto riguarda l'approccio di contrastarlo adottato dall'autorità fiscale britannica e la posizione della corte britannica, presenteremo nuovamente tale caso nella terza parte relativa alle misure antielusive.

<sup>353</sup> Rita de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 *EC Tax Review*, p. 33.

per l'operazione, pagato dal soggetto passivo in due quote, in genere una delle quali corrisponde, abbassandosi quanto possibile, al costo per eseguire prestazione/i soggetta/e ad IVA in regime normale, l'altra sta nel resto di tale corrispettivo nei confronti di prestazione/i soggetta/e all'imposizione preferenziale ai fini d'IVA, per esempio, all'aliquota ridotta o ad esenzioni. Ora, portiamo due esempi, derivanti dai due veri casi, relativi all'elusione IVA attraverso separata conclusione di contratti:

a. nel caso italiano di *Part service*<sup>354</sup>, secondo la sentenza, lo schema si dispone quanto segue: nel contesto normativo che nel caso in cui una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie, alle ultime si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale<sup>355</sup>, la società *Italservice* e la società di locazione finanziaria *IFIM Leasing Sas* (in prosieguo: l'«*IFIM*»), che sono due società del medesimo gruppo finanziario, hanno partecipato insieme a operazioni di locazione finanziaria aventi principalmente ad oggetto autoveicoli. 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 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 a un importo di poco superiore al costo del bene, oltre ad una provvigione dell'1%, corrisposta ad un consulente. L'utilizzatore incaricava l'*Italservice* di versare l'importo finanziato all'*IFIM*, per proprio conto, a titolo di cauzione prevista dal contratto vertente sul godimento. L'*Italservice* affidava all'*IFIM*

---

<sup>354</sup> Sent.21 febbraio 2008, causa C-425/06,della Corte Giustizia di CE.

<sup>355</sup> Cfr. le sentenze CPP (punto 30) e Levob Verzekeringen e OV Bank (punto 21).

l'esecuzione del contratto con l'utilizzatore. L'*IFIM* riceveva dall'*Italservice* un compenso integrativo a titolo di 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. Riepilogando, da un lato, l'*IFIM* prelevava i canoni per l'utilizzo di autoveicolo, che erano soggetti all'IVA, all'aliquota che soltanto copriva il costo di autoveicolo, dall'altro, l'*Italservice* prelevava i canoni per i servizi finanziari, che non erano soggetti all'IVA<sup>356</sup>, poi andati avanti all'*IFIM*. Tale separata conclusione di contratti di locazione finanziaria, di finanziamento, d'assicurazione e d'intermediazione portava al risultato che solo il corrispettivo della concessione in uso del bene era soggetto ad IVA, laddove la conclusione di un unico contratto di leasing secondo la prassi e l'interpretazione della giurisprudenza nazionale italiana avrebbe come oggetto anche il finanziamento e, quindi, comporterebbe l'imponibilità IVA dell'intero corrispettivo.

b. nel caso inglese di *Debenhams*<sup>357</sup>, lo schema che era battezzato *Project Pita* (la sigla per “*pain in the arse*”) si dispone quanto segue: il commerciante al minuto (il *Debenhams*) cercava di fornire direttamente i servizi di *card handling* al cliente, per un percentuale (di 2.5%) di prezzo, e faceva uno sconto, pari allo stesso percentuale, per la fornitura dei beni. Dunque, il cliente pagava lo stesso ammontare ma concludeva due contratti, tra cui l'uno, concluso con il *Debenhams*, era per la cessione di beni soggetta ad IVA e l'altro, concluso con la filiale (completamente posseduta) di

---

<sup>356</sup> Ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/72 (la normativa fondamentale italiana in tema di IVA), le operazioni seguenti sono esenti dall'imposta: 1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti, la gestione di fondi comuni in investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni e le gestioni similari e il servizio bancoposta; 2) le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio.....; 9) le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1 a 7, nonché quelle relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate in relazione ad operazioni poste in essere dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi, ai sensi dell'art. 4, quinto comma, del presente decreto.

<sup>357</sup> VAT Decision 018169 (2003). Per quanto riguarda i relativi contenuti, si vede anche l'articolo: David Ladds and Monica Chowdry, *Debenhams Retail Plc v Commissioners of Customs & Excise*, in (2004) British Tax Review (PART 1), pp. 26-36.

*Debenhams*, era per la prestazione di servizi di *card handling* esente dall'IVA. Con ciò, il prezzo, per i beni acquisiti usando la carta di credito o debito, era inferiore (a 2.5%) a quello prezzo pagato dagli altri clienti e il *Debenhams* poteva ridurre a 2.5% il fatturato imponibile. In quanto a tale schema, va aggiunto particolarmente che fino a circa 2004, in Gran Bretagna, probabilmente 92 commercianti al minuto, compresi *Tesco*, *Sainsbury's*, *Marks & Spencer*, *House of Fraser* e *UCG Cinemas*, hanno implementato uno schema simile, essendo uno schema che potrebbe causare una perdita di entrate di £ 200 milioni all'anno<sup>358</sup>.

3) sostituzione soggettiva. Più precisamente, si tratta di sostituzione del soggetto non soggetto ad IVA (o esente da IVA) a quello soggetto ad IVA, concretamente potendo comportare la sostituzione del soggetto non imprenditore a quello originariamente titolare nell'esercizio di un'attività. Solitamente, per realizzare tale metodologia dell'elusione IVA, si ricorre all'impiego della forma contrattuale del comodato, trattandosi dell'espedito strumentale del contratto di comodato. A tale proposito, c'è un tipico caso italiano riguardante l'elusione IVA, ossia quello di *Olimpiclub*<sup>359</sup>, che utilizza proprio tale metodologia:

La *Olimpiclub s.r.l.*, quale proprietaria di un complesso sportivo insistente su terreno demaniale, stipulava, con la omonima associazione polisportiva (i cui soci fondatori erano, nella quasi totalità, detentori anche delle quote della società di capitali), un contratto di comodato in base al quale la *Olimpiclub* concedeva in uso all'associazione polisportiva tutte le attrezzature in esso installate, senza altro corrispettivo che l'assunzione dell'onere del canone demaniale, il pagamento di un modesto rimborso spese forfetario ed il trasferimento alla società delle entrate lorde dell'associazione polisportiva (consistenti nell'ammontare complessivo delle quote associative). Con ciò, in sostanza, la *Olimpiclub* avrebbe trasferito ad un'associazione di persone non avente fini di lucro tutte le incombenze amministrative e gestionali del complesso sportivo, beneficiando, poi, del reddito prodotto dalla polisportiva, senza che questo fosse assoggettato a prelievi fiscali di sorta. Con la gestione degli impianti

---

<sup>358</sup> Ibid, p. 27.

<sup>359</sup> Si veda la sentenza di Cassazione civile di sez. trib. del 19 maggio 2010, n. 12249.

della società, la polisportiva produceva, infatti, ricchezza sottratta ad imposizione diretta e indiretta, in quanto realizzata in forma di riscossione di quote associative.

Per quanto riguarda tale metodologia, qui va rilevato particolarmente che, come si può trarre da quanto esposto sopra, il ricorrere alla sostituzione del soggetto non imprenditore a quello originariamente titolare nell'esercizio di un'attività di per sé non è una forma esclusiva dell'elusione IVA, nel senso che lo schema elusivo attraverso tale metodologia porta ad anche l'elusione delle imposte sui redditi. Tale punto ha il rilievo speciale nell'ambito dell'antielusione IVA<sup>360</sup>.

Fin qui, si è preceduta la presentazione delle tre principali categorie relative alla metodologia dell'elusione IVA e per quanto riguarda la metodologia dell'elusione IVA, ci sono ancora i seguenti tre punti da sottolineare: anzitutto, le metodologie dell'elusione IVA qui presentate più o meno riguardano le parti associate e da un lato, ciò determina che rispetto alle imprese piccole e medie che perpetrano l'elusione principalmente attraverso i comportamenti, le imprese grandi sono più abili nel commettere tali metodologie che necessita la regolamentazione negoziale e conseguentemente sono relativamente complesse, e dall'altro lato, va rilevato che interessate sebbene le parti associate quasi sempre nell'elusione IVA, per le autorità fiscali, non bisogna particolarmente preoccuparsi di ciò che i prezzi di trasferimento tra le parti associati, come una consueta forma dell'elusione nell'ambito delle imposte sui redditi che il soggetto passivo utilizza, avesse gli impatti sulla base imponibile dell'IVA, visto che il prezzo che ha il rilievo ai fini dell'IVA è solo quello pagato dal consumatore finale, proprio per la natura specifica dell'IVA (ossia la neutralità)<sup>361</sup>. Da ciò, ne consegue che non sia necessario mettere un'attenzione sull'eventuale forma dell'elusione IVA che rivolge ai prezzi di trasferimento, puramente per ridurre la base imponibile per mezzo di riduzione del giro degli affari, tra i operatori economici associati (escluso il caso in cui l'operatore economico, quale una parte associata, che

---

<sup>360</sup> Si tratta di possibilità che nei confronti di tale forma di elusione IVA, concomitante l'elusione delle imposte sui redditi, per contrastarla, basti ricorrere alle relative norme antielusive in tema di imposte sui redditi e non sia necessario ricorrere all'apposita norma antielusiva in tema di IVA. Su questo punto, ci soffermeremo più dettagliatamente nella parte successiva relativa all'antielusione IVA.

<sup>361</sup> Cfr. Roger H. Gordon and Soren Bo Nielsen, *Tax Avoidance and Value-Added vs. Income Taxation in an Open Economy*, available at: <http://www.nber.org/papers/w5527.pdf>.

riceva i beni o servizi non ha il diritto alla detrazione<sup>362</sup>), prima di entrare lo stadio del commercio al minuto; successivamente, come già indicato nei confronti dei principi dell'elusione IVA, le metodologie in materia, ossia l'interposizione soggettiva, separata conclusione dei contratti ecc., di per se non necessariamente costituiscono l'elusione IVA e secondo la definizione dell'elusione IVA, si ha solo qualora le metodologie siano utilizzate abusivamente, e in pratica si deve anche rivolgere alle concrete norme antielusive da cui si possono trarre i criteri eventualmente diversi negli dettagli per identificare l'elusione IVA<sup>363</sup>; finalmente, un punto essendo come uno in aggiunta per quanto riguarda la differenza tra l'elusione IVA e l'evasione IVA, come già esposto nei paragrafi precedenti, rispetto alle forme dell'evasione IVA che contano sui comportamenti (atti), le forme dell'elusione IVA si basano piuttosto sui negozi giuridici e ciò determina o rafforza il fatto che nell'antielusione (anche di IVA), esiste una questione molto importante che riguarda la garanzia della certezza del diritto<sup>364</sup>.

Prima di concludere il paragrafo presente, è necessario rilevare che quanto qui esaminato è soltanto principi e metodologie dell'elusione IVA, ed oltre a seguire tali principi e metodologie compresi gli approcci che si svolgono direttamente tramite il comportamento quale atti e qui non si presentano nei dettagli, per perpetrare l'elusione IVA, è più importante trovare le cosiddette lacune normative in tema di IVA —le aree in cui i principi e le metodologie dell'elusione IVA si possono applicare —che riguardano numerosi sostanziali regimi relativi alle varie operazioni, alcuni delle quali sono già esposte sopra, ad esempio, varie operazioni finanziarie, acquisto e affitto degli immobili, beni capitali, distacco di personale e prestazioni dei servizi, servizi d'assicurazione e riparazione, pagamento anticipato (*prepayment*), gruppi IVA, differenze tra stati membri nei regimi dell'IVA (in particolare quelli relativi al luogo di prestazione di certi servizi) ecc., su cui ci soffermeremo rispettivamente e dettagliatamente nel capitolo successivo relativo all'antielusione IVA.

---

<sup>362</sup> È chiaro che in tale caso, l'operatore economico che non ha il diritto alla detrazione, per esempio, il soggetto esente dall'IVA, sembra un consumatore finale ai fini dell'IVA.

<sup>363</sup> Per quanto riguarda l'antielusione, analizzeremo a partire alla seconda parte della trattazione presente.

<sup>364</sup> A tale proposito, discuteremo appositamente nel Capitolo IV.

## Capotolo II

### **l'antielusione e l'antielusione IVA**

#### Sezione I

#### **le considerazioni generali dell'antielusione**

##### **1. Attributo giuridico dell'elusione fiscale: sottolineatura della censurabilità dell'elusione**

A partire dal paragrafo presente, intavoliamo formalmente la questione relativa all'antielusione IVA. Allo scopo di rendere tale passaggio connesso per quanto possibile, qui prima è necessario enucleare un punto relativo all'attributo giuridico dell'elusione fiscale, i cui alcuni contenuti di fatto sono già rilevati sporadicamente nei relativi paragrafi del capitolo I, al motivo di sottolineare la censurabilità dell'elusione fiscale e la necessità dell'antielusione.

Allora, cosa è l'attributo giuridico dell'elusione fiscale? Qui si intende con l'attributo giuridico dell'elusione che l'elusione è di liceità o meno. In merito a ciò, come abbiamo già indicato, l'elusione fiscale occupa uno spazio intermedio tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione fiscale illecita, e di fatto è difficile fare un giudizio sull'attributo giuridico dell'elusione semplicemente tra liceità e illiceità. In altri termini, l'elusione appartiene a, piuttosto, una sorta di *tertium genus*, rispetto al lecito risparmio d'imposta *pro legem* e l'evasione fiscale *contra legem*, e corrispondentemente, si può dire che l'elusione fiscale è *extra legem*, proprio per una sua caratteristica di aggiramento di una norma tributaria. Certamente, se dobbiamo fare un giudizio, soltanto e semplicemente tra liceità e illiceità, in merito all'attributo

giuridico dell'elusione fiscale, è naturale che l'elusione non può essere considerata illegale e di conseguenza, dobbiamo accettare la "liceità" dell'elusione<sup>365</sup>, potendo giustificandoci, da un lato, sulla base della legittimità formale dell'elusione e dall'altro lato, sul fatto che in genere la legislazione fiscale di per sé è lacunosa e imperfetta e il presupposto dell'elusione basa proprio sulla possibilità di sfruttare le imperfezioni dell'ordinamento<sup>366</sup>, ciò significando che è proprio la colpa dell'ordinamento che porta all'elusione. Però, qualunque giudizio prendiamo, ossia quello di "*contra legem*" o quello di "liceità", non possiamo negare che indubbiamente l'elusione è lesive e conseguentemente l'elusione viene considerata inaccettabile e riprovevole<sup>367</sup>. Detto questo, la prossima questione da chiarire è perché l'elusione è lesive o che cosa porta alla censurabilità dell'elusione, accantonati la perdita delle entrate fiscali che l'elusione arreca allo Stato e l'indebolimento di capacità di governo nell'avviare e implementare la politica economica?

Di fatto, a tale aspetto, possiamo procedere ad un esame in seguenti due ordini, corrispondenti a due punti che servono a svelare l'essere lesive o la censurabilità dell'elusione: l'essere indebito di vantaggio fiscale perseguito dal contribuente nel perpetrare l'elusione e il contravvenire dell'elusione all'equità tributaria. Sul primo punto, in questa sede, non soffermiamo dettagliatamente e sottolineiamo soltanto che il vantaggio fiscale è indebito perché l'ottenimento di tale vantaggio fiscale è contrario alla *ratio* del sistema o di un certo istituto fiscale invocato dal contribuente (ed un punto connesso è che l'elusione fiscale "alleva" il rilevante non rispetto del

---

<sup>365</sup> A tale proposito, Paolo Costantini e Federico Monaco nella loro trattazione recitano così: "dogmaticamente, pur dando atto della esistenza di giudizi di valore negativi fondati su ragioni di ordine socio-economico, ne risulta una collocazione del concetto di elusione nell'area della liceità. Lo studio sulla elusione è quindi essenzialmente improntato a delimitare il dominio – ossia il campo di azione – della categoria logica della elusione con i suoi connotati di astratta legittimità". Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria: commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini :Maggioli, 1997, p.18.

<sup>366</sup> Ibid.

<sup>367</sup> Come gli stessi autori nella nota precedente consecutivamente segnalano, "vi è un dato di fondo che traspare: il convincimento più o meno velato che la elusione, a prescindere dalla sua contingente legittimità, sia una patologia dell'ordinamento cui pone rimedio".

sistema fiscale<sup>368</sup>). Qui, dedichiamo maggiore attenzione alla disamina del secondo punto. In fondo, il secondo punto si può enucleare ulteriormente sotto seguenti due profili: in primo luogo, sotto il profilo di concorrenza commerciale, come abbiamo indicato nei paragrafi precedenti sul movente dell'elusione IVA, è senza dubbio che un operatore economico che perpetra l'elusione fiscale e un suo competitore che non perpetra l'elusione fiscale sarebbero sottoposti alle non eque condizioni concorrenziali<sup>369</sup>; in secondo luogo, sotto il profilo della capacità contributiva, come già indicato nella definizione dell'elusione fiscale, l'elusione porta il contribuente alla situazione che il suo concorso alle spese pubbliche non risponde alla sua vera capacità contributiva, in modo da contravvenire al principio di equità<sup>370</sup>. Il contesto è che, in termini più approfonditi, si tratta del rapporto tra contribuenti che non è un rapporto di dare e avere, comportante il rapporto tra ente pubblico e contribuente, e che da un lato, “si risolve nella pretesa di ciascun contribuente ad un equo riparto del carico pubblico complessivo, a non subire un concorso alle spese pubbliche superiore alla propria capacità contributiva, comparativamente a quella di tutti gli altri soggetti che debbono partecipare al concorso stesso”<sup>371</sup>, e dall'altro lato, si risolve nel poterdovere dello Stato di fare subire a ciascun contribuente un concorso alle spese pubbliche non inferiore alla propria capacità contributiva. In altre parole, i fatti e situazioni della fattispecie tributaria, che l'elusione fiscale colpisce, “non tanto

---

<sup>368</sup> Vale a dire “*corrosive effect on the integrity of the tax system.....encouraging responsible corporate taxpayers to expect this type of activity to be the norm, and to follow the lead of other taxpayers who have engaged in tax advantaged transactions*”. Cfr. Duff, David G., *Tax Avoidance in the 21st Century* (June 1, 2009). AUSTRALIAN BUSINESS TAX REFORM IN RETROSPECT AND PROSPECT, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, 2009. Si veda: <http://ssrn.com/abstract=1457453>

<sup>369</sup> R. Broadbent in *VAT compliance in the 21 century*, (2003) *British Tax Review* 2, 122-130, at 126, indica che “*So if you are running a hairdressers' salon and you are paying VAT and your competitors are not, that is an unsustainable position. It is our duty, not just in revenue terms, but in equity terms to deal with such non-compliance*”.

<sup>370</sup> In ossequio al principio di equità, gli identici risultati economico corrispondono ad identico carico fiscale. Più dettagliatamente, il principio di equità si può intendere in due sensi, ossia il principio di equità nel senso di larghezza, significante che i soggetti con la uguale capacità economica devono pagare l'imposta in uguale quantità, e il principio di equità nel senso di lunghezza, significante che i soggetti con le diverse capacità economiche devono pagare l'imposta in diversa quantità.

<sup>371</sup> Gaspare Falsitta, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario In Italia*, in AA.VV., *Evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno “i settanta anni di Diritto e pratica tributaria (Genova 2-3 luglio 1999), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2000, p.89. Va rilevato che in tale senso, l'elusione indirettamente porta alla violazione del principio della capacità contributiva, e indirettamente significa che se il governo vuole mantenere un bilancio azzerato, esso deve riscuotere, dagli altri contribuenti, le entrate fiscali che sono perse a causa delle elusioni fiscali. Cfr. Finance Quebec, *Aggressive Tax Planning* (Working Paper January 2009), p. 21.

intendono a risolvere il conflitto di interesse esterno fra ente pubblico e contribuente, quanto il conflitto interno fra contribuente e contribuenti, determinando appunto il rapporto relativo di partecipazione individuale (equa) alla comune contribuzione<sup>372</sup>. In somma, “le risposte di equità e solidarietà si impongono alla coscienza collettiva, mentre si mettono in campo strumentazioni giuridiche vieppiù affinate per sottrarsi alle imposte, sollecitando in questo modo la generale attenzione<sup>373</sup>”.

## **2. Panorama degli strumenti antielusivi: le risposte governative all’elusione fiscale**

Nel paragrafo precedente, abbiamo reso nota la censurabilità dell’elusione fiscale, vale a dire la necessità dell’antielusione, e nel paragrafo presente offriamo un esame generale relativo agli strumenti antielusivi disponibili per il governo che si propone di combattere contro l’elusione fiscale.

In merito agli strumenti antielusivi disponibili, innanzitutto dobbiamo riconoscere che esistono un sacco di strumenti antielusivi a cui lo Stato o il governo può rivolgere per contrastare l’elusione fiscale, pur restando fermo il fatto che i vari strumenti antielusivi non necessariamente sono dotati della natura stessa e l’eterogeneità reale degli strumenti antielusivi apprestati dall’ordinamento o dai diversi ordinamenti rende problematico lo studio dell’elusione fiscale. Qui, va aggiunto un punto relativo all’importanza assunta dagli strumenti antielusivi in relazione all’elusione: “l’elusione è giuridicamente irrilevante se l’ordinamento non la prende in considerazione e non appresta alcun rimedio e l’elusione assume rilievo solo se l’ordinamento consente al fisco di reagire, con uno degli strumenti che esamineremo<sup>374</sup>”. Allora, a che cosa tali strumenti antielusivi esattamente si

---

<sup>372</sup> Berliri, Luigi Vittorio e Einaudi, Luigi, *La giusta imposta : appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione : lineamenti di una riforma organica della finanza ordinaria*, Roma : Istituto ital. di studi legislativi, 1946, pp. 336 ss.e p.345. Qui, va aggiunto un altro punto molto significativo, derivante dall’esame presente, relativo alla causa della natura pubblica del rapporto d’imposta. A tale punto, è condivisa la tesi di Gaspare Falsitta (si veda l’articolo indicato nella nota 371), secondo cui il carattere pubblicistico della obbligazione tributaria non si fonda sulla presenza di poteri di investigazione, ma sul rapporto tra contribuenti che abbiamo descritto sopra.

<sup>373</sup> Alessandro Giovannini, *Il divieto d’abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell’ordinamento*, in “Rassegna tributaria” n. 4 di luglio-agosto 2010, pag. 982.

<sup>374</sup> F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006, 249.

riferiscono? In genere gli strumenti antielusivi possono essere divisi in due ordini: quelli tradizionali o fondamentali e quelli non tradizionali o fondamentali. I primi contengono principalmente la correzione normativa, la presunzione legale e l'interpretazione antielusiva e gli ultimi contengono principalmente le norme antielusive specifiche e la norma antielusiva generale. È certo che oltre agli strumenti antielusivi suddetti che al mio parere, si possono definire essenziali e sostanziali, esistono altre cosiddette misure antielusive che assumano il ruolo, al mio parere, ausiliario-procedurale nell'affrontare l'elusione, per esempio (dal punto di vista mondiale), il regime di dichiarazione (*disclosure system*), la costituzione di unità centrale specializzata nel combattere contro l'elusione, la cooperazione tra diverse giurisdizioni, e persino l'estensione del termine di prescrizione per rivalutare lo schema elusivo e il regime di penalità. Ausiliario-procedurale perché tali misure antielusive soltanto ricoprono il ruolo di rafforzare la forza e gli sforzi contro l'elusione, principalmente facendo soddisfare le condizioni relative alla procedura, e per contrastare effettivamente l'elusione fiscale, si deve definitivamente ricorrere all'utilizzo degli strumenti antielusivi essenziali e sostanziali. Proprio per tale diversa caratteristica delle tali misure antielusive ausiliario-procedurali rispetto agli strumenti antielusivi essenziali e sostanziali, ed anche per il fatto che tali stesse misure riguardano più o meno le procedure relative all'amministrazione tributaria, nel capitolo presente non ci soffermiamo più su tali misure in parola che verranno esaminate nei appositi paragrafi del capitolo IV relativo alle norme procedurali dell'antielusione IVA.

## **2.1. Strumenti antielusivi tradizionali o fondamentali**

Innanzitutto, va chiarito perché gli strumenti antielusivi che qui si indicano, quali correzione normativa, presunzione legale e interpretazione tributaria, si considerano tradizionali o fondamentali. A tale punto, al mio parere, la ragione risiede principalmente nel fatto che tali strumenti antielusivi sono più o meno connessi colla

colmatura di lacuna normativa tributaria rivelate dagli espedienti elusivi dei contribuenti. E, come è già noto, l'elusione fiscale consiste nella realizzazione di un risparmio d'imposta indebito, sfruttando lacune (ed imperfezioni) presenti nell'ordinamento tributario. Quindi, non c'è dubbio che il colmare delle lacune normative tributarie di per sé costituisce il metodo di base per contrastare l'elusione fiscale, e in fondo, una volta che si verifica un'elusione fiscale, si dovrebbe ricorrere (finalmente) a tale metodo fondamentale, almeno teoricamente. In certo punto, ciò anche determina la caratteristica tradizionale di tali strumenti antielusivi per quasi ogni ordinamento tributario, a differenza delle norme antielusive, su cui ci soffermeremo nel paragrafo successivo consecutivamente, esse essendo un metodo relativamente nuovo nella storia dello sviluppo del diritto tributario e il loro utilizzo variando al variare dell'ordinamento tributario. Inoltre, si deve mettere in luce che infatti, gli strumenti antielusivi qui interessati di per sé non necessariamente sono antielusivi, né correzione normativa, né presunzione legale e né interpretazione tributaria, nel senso che come è chiaro, tali strumenti possono assumere altre funzioni diverse da quella antielusiva. Dunque, infatti gli strumenti antielusivi qui interessati si riferiscono, più precisamente, a correzione normativa in funzione antielusiva, presunzione legale in funzione antielusiva e interpretazione tributaria in funzione antielusiva. Ora, passiamo all'analisi di tali tre strumenti antielusivi, dedicandosi la maggiore attenzione alla presunzione legale e interpretazione tributaria.

### **2.1.1. Correzione normativa**

Se è vero che la correzione normativa, presunzione legale e interpretazione tributaria sono tre vari approcci (di rimedio) di colmare le lacune normativa (*legal loophole: legal flaw allowing people to get around law; an area in the law that is insufficiently explicit or comprehensive and allows the law to be circumvented*<sup>375</sup>), la correzione normativa——il soggetto che la esercita dovrebbe concernere solo legislatore (la stessa situazione vale per la presunzione legale)——è uno più intuitivo

---

<sup>375</sup> Si veda: <http://www.qfinance.com/dictionary/legal-loophole>

e più facile per comprendere. Portiamo il caso, già presentato (cap. I, sez. II, par. 3.3.1), riguardante i diversi regimi tra Luxembourg e Belgio relativi alla soggettività passiva o meno al fine dell'IVA di fondo d'investimento speciale. È chiaro che purché l'uno cambi la sua posizione relativa alla soggettività passiva o meno in parola, in modo da prendere la stessa posizione dell'altro, eventualmente sulla base di un certo atto comunitario, vale a dire che sia Luxembourg che Belgio considerino il fondo d'investimento speciale come un soggetto passivo ai fini dell'IVA o né Belgio né Luxembourg lo non consideri, sarebbe "inceppata" l'elusione sfruttando, in maniera anormale, tale sorta di lacuna normativa causata dalla differenza normativa<sup>376</sup>. Qui, vale la pena di aggiungere che, presupponendo che per quanto riguarda la classificazione delle lacune, ci sono due categorie fondamentali tra cui l'una, "in senso lato e atecnico, formata da spazi incolori e dovuta alla mancanza di una norma certa", e l'altra, "in senso ristretto e tecnico, provocata da una inavvertita insufficienza della disciplina legale (o dalla sua inadeguatezza o deficienza teleologica)"<sup>377</sup>, all'ultima solo il legislatore può dare il rimedio (come si ha nel caso indicato sopra) e invece dovrebbe essere il giudice o l'amministrazione che da il rimedio alla prima attraverso l'apprezzamento "discrezionale"<sup>378</sup>, significando che la correzione normativa (anche la presunzione legale) colpisce la seconda categoria della lacuna e l'interpretazione tributaria colpisce la prima categoria della lacuna. Inoltre, infatti, in merito alla correzione normativa, come è noto, non c'è alcuna difficoltà relativa alla comprensione del concetto di per sé e perciò, a differenza della presunzione legale e l'interpretazione tributaria, l'analisi di correzione normativa si concentra principalmente (persino esclusivamente) sulle norme concrete che colmano le lacune da colmare e sui procedimenti per correggere siffatte norme. Con ciò, e anche tenuto conto che ci soffermeremo dettagliatamente su un apposito tema, nel capitolo IV, relativo all'antielusione IVA nell'ottica della colmatatura delle lacune normative dell'IVA che si ricorre principalmente alla correzione normativa, qui non trattiamo più

<sup>376</sup> Qui va risottolineato che come indicato nel cap. I, sez. II, par. 3.3.1, il sfruttare della lacuna normativa da solo non significa l'elusione delle norme.

<sup>377</sup> Emilio Betti, *Interpretazione della legge e degli atti giuridici : teoria generale e dogmatica*, Milano : A. Giuffrè, 1971, pp. 45 ss.

<sup>378</sup> Bobbio, *Lacune del diritto*, in *Nov. Digesto it.*, Vol IX, Torino, 1963, p. 422. Cfr. P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 150.

la correzione normativa.

### 2.1.2. Presunzione legale<sup>379</sup>

In termini generali, la presunzione legale (che si contrappone alla presunzione semplice<sup>380</sup>) si riferisce a presunzione “in cui la regola dell’esperienza è scelta dallo stesso legislatore talché la regola stessa fa parte del contenuto precettivo della norma di cui la presunzione costituisce solo una modalità della formulazione”<sup>381</sup> e si può distinguere in: “a) *irrebuttable* o *conclusive*, che cioè non ammettono prova contraria e corrispondono alle presunzioni *iuris et de iure* o *fictions of law*; b) *rebuttable* o *inconclusive presumptions* che ammettono la prova contraria, e corrispondono alle presunzioni *iuris tantum* nostrane”<sup>382</sup>. Il che si riferiscono, rispettivamente, a presunzione assoluta e presunzione relativa. Come una delle importanti tecniche legislative, la presunzione legale è largamente utilizzata nella legislazione tributaria<sup>383</sup> —infatti, essa è così classificabile in relazione al tipo di fatto presunto: a) l’esistenza del presupposto d’imposta; b) la qualificazione giuridica di un elemento del presupposto<sup>384</sup>; c) la qualificazione della base imponibile; d) l’identità del soggetto

<sup>379</sup> La presunzione si ha quando il fatto (A) sia ritenuto dalla legge implicante il fatto (B), rispondente allo schema «(A) produce gli effetti propri (anche) di (B)», e si distingue da definizione (si ha quando (B) sia la nozione giuridica in cui il fatto (A) sia sussunto), equiparazione (si ha quando il fatto (A) sia considerato dalla legge equivalente al fatto (B)) e finzione (si ha quando la legge compia un’operazione in qualche senso non conforme alla realtà), anche tali ultimi tre concetti rispondendo allo schema «(A) produce gli effetti propri (anche) di (B)». Alberto Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario : dalle stime agli studi di settore*, Torino : G. Giappichelli, 2008, p.73.

<sup>380</sup> Secondo l’art. 2727 c.c. italiano, si riferisce alle presunzioni quali conseguenze che il giudice, non la legge, trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato. In merito alla presunzione semplice, facciamo un esempio nell’ordinamento tributario italiano: l’accertamento sintetico di cui all’art. 38, comma 4, D.R.P. n. 600/1973 (sull’imposta sui redditi). In effetti, le presunzioni semplici sono correlate strettamente all’accertamento tributario e nell’ambito dell’IVA, si tratta principalmente delle cosiddette percentuali di ricarico per determinare (induttivamente) l’ammontare delle operazioni imponibili eventualmente non fatturate (anche nel caso di mancanza di dichiarazione o di mancata tenuta della contabilità) e si veda gli artt. 54 e 55 del D.P.R. 633/1972 italiano. Cfr. Piera Filippi, *Le presunzioni in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria : atti del Convegno nazionale di Rimini*, del 22-23 febbraio 1985 / a cura di Antonio Emanuele Granelli. - Rimini : Maggioli, 1987, p. 87.

<sup>381</sup> Micheli Giuseppe Annibale, *Le presunzioni e la frode alla legge*, in Riv. Dir. Fin., 1976, I, p. 397.

<sup>382</sup> Francesco de Franchis, *Dizionario giuridico*, Milano : Giuffrè, 1996, p.1110.

<sup>383</sup> C’è un’affermazione ricorrente che nell’ambito del diritto tributario, si riscontra una utilizzazione delle presunzioni più frequentemente che negli altri rami del diritto. Cfr., Piera Filippi, *Le presunzioni in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria : atti del Convegno nazionale di Rimini*, del 22-23 febbraio 1985 / a cura di Antonio Emanuele Granelli. - Rimini : Maggioli, 1987, p. 39.

<sup>384</sup> Ciò determina peraltro il tipo di imposta applicabile.

passivo<sup>385</sup>——, facciamo alcuni esempi nell'ordinamento tributario italiano: 1) la presunzione di liberalità all'art. 26, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 in tema d'imposta di registro)<sup>386</sup>; 2) la presunzione di appartenenza all'attivo ereditario all'art. 11, comma 1, del D. Lgs. n. 346/1990 in tema d'imposta sulle successioni e donazioni<sup>387</sup>; 3) la presunzione che riguarda le quote di partecipazione all'art. 5, comma 2, TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 in tema d'imposta sui redditi)<sup>388</sup>. Inoltre, per quanto riguarda la formulazione letterale, il legislatore solitamente ricorre a “considerare”, “ritenere” e “presumere” ecc., per esprimere la presunzione legale.

È senza dubbio che le presunzioni legali favorisce la sollecita riscossione del tributo e la riduzione del costo d'accertamento da parte del fisco (però appare opposte ad esigenza di giusta riscossione del tributo, in particolare nel caso delle presunzioni *iuris et de iure*). D'altronde, dobbiamo ricordare che le presunzioni legali ricoprono anche un'“alta carica” antielusiva (nonostante che le presunzioni legali potessero prevenire anche il fenomeno evasivo<sup>389</sup>). Però, qui va indicato particolarmente che le presunzioni legali vanno distinto in due categorie—— quelle che hanno la funzione di definire o descrivere il fatto imponibile e quelle probatorie che hanno la funzione di rappresentare il fatto imponibile<sup>390</sup>——, e le presunzioni legali che ricoprono la carica

---

<sup>385</sup> In merito a tale classificazione, cfr., Alberto Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario : dalle stime agli studi di settore*, Torino : G. Giappichelli, 2008, p. 22.

<sup>386</sup> Si recita così: “I trasferimenti immobiliari, escluse le permutate aventi per oggetto immobili ma fino a concorrenza del minore dei valori permutati, ed i trasferimenti di partecipazioni sociali, quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori all'importo di 350 milioni di lire, posti in essere tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta o che tali siano considerati ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni si presumono donazioni se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento, anche se richiesta successivamente alla registrazione, risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti”.

<sup>387</sup> Si recita così: “Si considerano compresi nell'attivo ereditario: a) i titoli di qualsiasi specie il cui reddito è stato indicato nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata dal defunto, salvo quanto disposto nell'art. 12, comma 1, lettera b); b) i beni mobili e i titoli al portatore di qualsiasi specie posseduti dal defunto o depositati presso altri a suo nome”.

<sup>388</sup> Si recita così: “Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali”. Per quanto riguarda le presunzioni legali in materia d'IVA, si rinvia a “Conclusione relative alle presunzioni in materia dell'IVA” in seguito.

<sup>389</sup> Cfr. Claudia Sanò, *Le presunzioni tributarie nazionali alla luce del diritto comunitario*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa* / a cura di Thomas Tassani. - Roma : Aracne, 2009, p. 111.

<sup>390</sup> Cfr. Enrico De Mita, *Presunzioni fiscali e costituzione*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria : atti del Convegno nazionale di Rimini*, del 22-23 febbraio 1985 / a cura di Antonio Emanuele Granelli. - Rimini : Maggioli, 1987, p. 26.

antielusiva vanno ricercate nell'ambito dell'ultima categoria<sup>391</sup>. A tale aspetto, al fine di portare gli esempi, vediamo l'art. 98 del TUIR suddetto: le presunzioni al suo comma 3 sono definitorie<sup>392</sup>; la presunzione al suo comma 6 è antielusiva (e assoluta)<sup>393</sup>; L'esame cui qui procediamo riguarda principalmente i cenni introduttivi sui riflessi della presunzione legale in funzione antielusiva (in prosieguo: presunzione antielusiva).

Soprattutto, occorre rendersi chiaro o sottolineare che quanto alla sua funzione antielusiva, la presunzione antielusiva consiste in “strumentazioni che paralizzano il comportamento elusivo al quale sono apposte, impedendogli di cogliere i ‘risparmi’ d'imposta voluti”<sup>394</sup>. Qui, prendiamo un esempio: sebbene già abrogato, l'art. 10, comma 1, del D. Lgs. n. 346/1990 (l'imposta sulle successioni e donazioni italiana) considerava “compresi nell'attivo ereditario i beni e i diritti soggetti ad imposta alienati a titolo oneroso dal defunto negli ultimi sei mesi”. Dal contenuto concreto, possiamo trarre una conferma che tale norma con la natura di la presunzione legale ha una funzione di paralizzare l'eventuale artificioso svuotamento del proprio patrimonio commesso dal defunto nell'imminenza della sua morte al fine di ridurre l'obbligo tributario incombente sul proprio erede<sup>395</sup>, in modo da raggiungere l'effetto di chiudere la lacuna legale. Con ciò, in altri termini, la funzione che la presunzione antielusiva ha è “di impedire al soggetto di costituire situazioni od orchestrare procedimenti che gli permettano di lucrare risparmi d'imposta indebiti”<sup>396</sup>. Va aggiunto che l'introduzione della presunzione (antielusiva) è legittima “solo quando risulti, secondo la regola dell'*id quod plerumque accidit*, che la situazione o il procedimento venga utilizzato con frequenza e costituisca un pericolo per la corretta

---

<sup>391</sup> Paolo M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 40.

<sup>392</sup> Si recita così: “ai fini dell'applicazione del comma 1: a) si considerano eccedenti i finanziamenti di cui al comma 4 per la parte della loro consistenza media eccedente il rapporto di cui al comma 1; b) si considerano parti correlate al socio qualificato le società da questi controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile e se persona fisica anche i familiari di cui all'art. 5, comma 5;.....”.

<sup>393</sup> Si recita così: “si intendono garantiti dal socio o da sue parti correlate i debiti assistiti da garanzie reali, personali e di fatto fornite da tali soggetti anche mediante comportamenti ed atti giuridici che, seppure non formalmente qualificandosi quali prestazioni di garanzia, ottengono lo stesso effetto economico”.

<sup>394</sup> Ibid., p. 37.

<sup>395</sup> Ibid., p. 38.

<sup>396</sup> Ibid., p. 39.

percezione del tributo”<sup>397</sup>.

Successivamente, dobbiamo puntualizzare che quanto alla sua natura, infatti la presunzione antielusiva costituisce la prova legale della imponibilità della fattispecie che la presunzione colpisce, ad esempio, nel caso suddetto dell’art. 10, comma 1, del D. Lgs. n. 346/1990, l’alienazione dei beni e diritti a titolo oneroso dal defunto negli ultimi sei mesi. Inoltre, va rilevato particolarmente che in fondo, la presunzione antielusiva si tratta della prova legale con limitazione o divieto della prova contraria<sup>398</sup> e persino si può dire che è una “verità legale”<sup>399</sup>, in particolare nel caso della presunzione antielusiva quale presunzione assoluta<sup>400</sup>, come il caso in parola. Con questa premessa, si avrebbe un significato speciale se si distingue appositamente la presunzione assoluta da quella relativa quando si parla di presunzione antielusiva. Come è noto, alla differenza di presunzione assoluta, quella relativa consiste nella presunzione legale contro cui è possibile fornire una prova contraria, essendo una caratteristica principale di cui sia essa che le norme antielusive specifiche o generale (ci soffermeremo in appresso) sono dotati. Inoltre, è chiaro che la presunzione relativa (certamente, anche quella assoluta) è dotata di un’altra caratteristica di cui anche le norme antielusive specifiche sono dotati, ossia la frequenza con cui la situazione od il procedimento, che sia la presunzione relativa che le norme antielusive specifiche colpiscono, venga utilizzato. Perciò, è ragionevole dire che in certo punto, la presunzione relativa in funzione antielusiva si configura come le norme antielusive specifiche, o le norme antielusive specifiche sono fondate sulla presunzione

---

<sup>397</sup> Ibid., p. 39.

<sup>398</sup> Cfr. Enrico De Mita, *Presunzioni fiscali e costituzione*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria : atti del Convegno nazionale di Rimini*, del 22-23 febbraio 1985 / a cura di Antonio Emanuele Granelli. - Rimini : Maggioli, 1987, p. 30.

<sup>399</sup> Andrea Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, - Torino : G. Giappichelli, 2005, p. 143.

<sup>400</sup> A tale punto, inesorabilmente, la presunzione assoluta è suscettibile di vaglio di costituzionalità, alla luce dei principi di ragionevolezza, di eguaglianza e di capacità contributiva, per esempio, nell’ordinamento italiano, cfr. la sentenza di Corte cost., 25-02-1999, n. 41. Inoltre, merita aggiungere un punto che in campo della resistenza alle (evasioni ed) elusioni d’imposta, rispetto all’accertamento del fatto imponibile e delle sue dimensioni, essendo due scopi per cui la presunzione può servire, le presunzioni pongono “le questioni più delicate di legittimità costituzionale, per decidere le quali bisogna considerare peraltro che la frode alla legge può essere combattuta, a tutela della ragion fiscale, con lo strumento legislativo senza che quest’ultimo spezzi il vincolo della capacità contributiva”. Micheli Giuseppe Annibale, *Le presunzioni e la frode alla legge*, in Riv. Dir. Fin., 1976, I, p. 406.

relativa<sup>401</sup>. Dunque, in senso stretto, la presunzione antielusiva di cui qui parliamo dovrebbe e potrebbe riferirsi esclusivamente alla presunzione assoluta in funzione antielusiva, implicando che in merito a quella relativa, si rinvia alle norme antielusive specifiche in appresso.

Poi, non dobbiamo ignorare che quanto al suo approccio del rimedio antielusivo, la presunzione antielusiva consiste “non più nella inefficacia *tout court* del negozio elusivo, ma nella sua sostituzione con altra fattispecie negoziale, detta sostitutiva e soggetta ad un prelievo tributario comparativamente più oneroso di quello che il contribuente avesse già assolto, o si apprestasse ad assolvere, con il negozio elusivo”<sup>402</sup>. Qui, si tratta della fattispecie c.d. sostitutiva<sup>403</sup> e facciamo un esempio dell’art. 33, comma 1, D.P.R. n. 131/1986 (in tema d’imposta di registro), secondo cui “il mandato irrevocabile con dispensa dall’obbligo di rendiconto è soggetto all’imposta stabilita per l’atto per il quale è stato conferito”. Sotto tale norma, il negozio per la conclusione del quale il mandato è conferito, quale la fattispecie sostitutiva, sostituisce il contratto di mandato, e “è proprio tale negozio che viene assoggettato ad imposta sin dal momento della registrazione del mandato, del tutto indipendentemente dall’eventualità della sua conclusione”<sup>404</sup>. Qui va rilevato particolarmente che la fattispecie sostitutiva “non consiste ovviamente nella sostituzione del contratto che si presume elusivo con quello che si assume elusivo, neppure nell’attribuzione al primo del *nomen iuris* e del contenuto del secondo.....ma nella salvaguardia dell’identità anche nominale ed esteriore dell’atto di autonomia negoziale, oltre che della sua efficacia *inter partes*”<sup>405</sup>.

Finalmente, ci deve constare che quanto alle sue caratteristiche in profili sia di pregi sia di difetti della presunzione antielusiva, in primo luogo, i suoi pregi sono principalmente rappresentati da “semplicità di applicazione” e “automatismo” nel senso che non esistono “difficoltà accertative” e non richiede l’esercizio all’ufficio di

---

<sup>401</sup> Per quanto riguarda gli altri contenuti relativi, si rinvia al paragrafo successivo sulle norme antielusive specifiche.

<sup>402</sup> Paolo M. Tabellini, *L’elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 41.

<sup>403</sup> Per quanto riguarda la sua natura e funzione, *Ibid.*, p. 41-43.

<sup>404</sup> Paolo M. Tabellini, *L’elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 45.

<sup>405</sup> *Ibid.*, p. 45. In fatti, lo stesso autore in tale articolo indica che “le fattispecie sostitutive sono rimedi pragmatici, poiché mirano sì al risultato del maggior prelievo fiscale”.

alcuna “discrezionalità”<sup>406</sup>, e in secondo luogo, i suoi difetti sono principalmente rappresentati dall’applicabilità “soltanto al caso specifico per il quale è stata prevista —sarebbe temerario applicare al di fuori dei casi espressamente previsti, poiché deroga al requisito di effettività, del principio di capacità contributiva, e comporta limitazioni anche severe al diritto di difesa—e è tardiva, nel senso che la sua adozione avviene quando il comportamento elusivo ha già ricevuto lunga e comprovata reiterazione e, di conseguenza, ha già inflitto un danno rilevante all’erario”, essendo la presunzione antielusiva strumento che “nonostante la sua eventuale numerosità, non garantisce mai una difesa organica del sistema dall’elusione, soprattutto perché inidonea, proprio per la sua particolarità, a prevenirne le nuove manifestazioni”<sup>407</sup>.

In una parola, “attraverso la presunzione *juris*.....si consegue un indubbio rafforzamento nella lotta contro la frode (alla legge) fiscale, che potrebbe essere facilmente attuata, mediante l’utilizzazione di strumenti legai (contratti), i cui effetti potrebbero andare al di là del lecito con l’incidenza nell’interesse pubblico alla giusta percezione delle imposte”<sup>408</sup>. Qui, finiamo l’esame della presunzione legale con la conclusione, sulla base della classificazione per categorie, relativa alle alcune principali presunzioni (non limitate alle presunzioni antielusive, comprese anche le presunzioni probatorie e rappresentative del presupposto d’imposta, e riguardanti due diverse categorie delle presunzioni legali) in materia dell’IVA nell’attuale ordinamento tributario italiano, sebbene non molte<sup>409</sup>:

#### A) presunzioni legali assolute

Si veda l’art. 52 comma 5 del D.P.R. 633/1972 italiano, prevedendo che “I libri,

<sup>406</sup> Cfr. Paolo M. Tabellini, *L’elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p.40.

<sup>407</sup> Ibid., p. 40 e 45.

<sup>408</sup> Micheli Giuseppe Annibale, *Le presunzioni e la frode alla legge*, in Riv. Dir. Fin., 1976, I, p. 399.

<sup>409</sup> Va indicato che le disposizioni come l’art. 14, comma 1 della Direttiva 2006/112/CE IVA (“Costituisce «cessione di beni».....”) e l’art. 4, comma 1 della D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 italiano (“Costituiscono prestazioni di servizi.....”) appartengono alla definizione od equiparazione, e inoltre, le disposizioni come l’art. 14, comma 2 della Direttiva 2006/112/CE IVA (“Oltre all’operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti.....”), l’art. 2, comma 2 della D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 italiano (“Costituiscono inoltre cessioni di beni.....”) e l’art. 3, comma 2 della D.P.R. stesso (“Costituiscono inoltre prestazioni di servizi.....”) sono “norme sostanziali e riguardano norme di integrazione e di ampliamento delle fattispecie imponibili”. Piera Filippi, *Le presunzioni in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria : atti del Convegno nazionale di Rimini*, del 22-23 febbraio 1985 / a cura di Antonio Emanuele Granelli. - Rimini : Maggioli, 1987, p. 81.

registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione". Però, va indicato che per quanto riguarda la natura di tale articolo, c'è studioso italiano chi non ritiene che in tale articolo si può ravvisare presunzione assoluta, ma si configura l'onere di contribuente<sup>410</sup>.

#### B) presunzioni legali relative

Si veda il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 italiano, che ridisciplina in modo organico l'art. 53 del D.P.R. 633/1972, quale regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto ai fini dell'IVA. L'art. 1, comma 1 di tale decreto prevede che "Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa", e l'art. 1, comma 2 prevede che "La presunzione di cui al comma 1 non opera se è dimostrato che i beni stessi: a) sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti; b) sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà". L'art. 3, comma 1 prevede che "I beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad uno degli altri titoli di cui all'articolo 1, nei modi ivi indicati". La ragione per cui si prevedono tali presunzioni è che "i beni acquistati, prodotti o importati che si ha notizia si trovavano presso il contribuente e che scompaiono o, viceversa quelli che vengono trovati presso lo stesso sono idonei a generare il sospetto che, rispettivamente, siano

---

<sup>410</sup> cfr., Alberto Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario : dalle stime agli studi di settore*, Torino : G. Giappichelli, 2008, p. 87.

stati ceduti o acquistati in frode alle norme sull'IVA"<sup>411</sup>. Perciò, si tratta della presunzione legale relativa che ha la funzione antielusiva e in certo punto, si può riportare alla norma antielusiva specifica. Inoltre, l'art. 2 e l'art. 4 prevedono, rispettivamente e dettagliatamente, non operatività della presunzione di cessione e operatività delle presunzioni<sup>412</sup>.

### **2.1.3. Interpretazione antielusiva**

Come è noto, sia la correzione normativa sia la presunzione legale (in funzione antielusiva) hanno un simile difetto nella lotta contro i comportamenti elusivi, consistente nella specificità (si applica ai casi specifici) e nella tardività, in particolare nel caso della seconda, un numero chiuso costituito. E in fondo, tra le tre strumenti antielusivi tradizionali o fondamentali, l'interpretazione antielusiva (come è già indicato, più precisamente, si tratta d'interpretazione in funzione antielusiva) ha un rilievo speciale nel sormontare siffatto ostacolo che è ingenerato da specificità e tardività nel caso di correzione normativa e presunzione legale antielusiva, per affrontare i comportamenti elusivi che sono immensi e mutevoli. Posta questa premessa, passiamo all'esame dell'interpretazione antielusiva che può essere divisa in alcune diverse categorie (facendo riferimento all'ordinamento giuridico italiano), classificandola per l'oggetto dell'interpretazione come segue:

#### **A) interpretazione della norma tributaria**

Prima di scendere nel tema d'interpretazione della norma tributaria, è necessario rilevare, riepilogando, il significato del termine "interpretazione": essa consiste nell'attribuzione di significato all'enunciato che in caso della legislazione si configura come enunciato normativo——si può essere rappresentato da disposizione o testo normativo——e si riferisce agli insiemi di parole che racchiudono le regole di condotta (o le norme)<sup>413</sup>. Detto questo, possiamo avere una conferma che per

<sup>411</sup> Alberto Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario : dalle stime agli studi di settore*, Torino : G. Giappichelli, 2008, p.143.

<sup>412</sup> Per quanto riguarda le questioni sui presupposti per operatività della presunzione e sui limiti alla prova contraria previsti dal decreto in parola, si rinvia all'analisi di Alberto Marcheselli nel libro nella nota precedente, p. 143-147.

<sup>413</sup> Cfr. Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 179. In effetti,

applicarsi concretamente, è necessario prima sottoporre l'enunciato normativo tributario, come qualsiasi enunciato normativo, ad un'operazione interpretativa, visto che "ogni disposizione normativa, infatti, per quanto formulata in modo tecnicamente ineccepibile e con chiarezza, può presentare, per il fatto stesso di essere espressa con parole, problemi di ordine interpretativo"<sup>414</sup>. Perciò, si può dire che come un fenomeno che accade con frequenza, l'interpretazione della norma tributaria consiste nell'attribuzione di significato alla disposizione tributaria o testo normativo tributario ecc., quale enunciato normativo tributario. In fondo, sulla base della descrizione relativamente astratta suddetta dell'interpretazione della norma tributaria, possiamo estrapolare due accezioni relativamente concrete di cui l'interpretazione della norma tributaria è dotata: quella di "procedimenti logici volti a dichiarare il significato" della disposizione tributaria e quella di "procedimenti logici o pseudo logici (retorici) volti ad integrarne o a correggerne l'eventuale formulazione imperfetta" della disposizione tributaria<sup>415</sup>.

Ora, passiamo all'esame dell'interpretazione della norma tributaria in funzione antielusiva. È chiaro che dalla seconda accezione suddetta dell'interpretazione della norma tributaria, si può estrarre il fondamento su cui l'interpretazione della norma tributaria in funzione antielusiva si basa. Qui, va chiarito che nonostante il fatto che la norma tributaria che l'interpretazione colpisce riguarda tutte le specie delle norme tributarie, comprese quelle antielusiva, correttiva e presuntiva, l'interpretazione, qui interessata, della norma tributaria in funzione antielusiva, dovrebbero colpire le norme impositive e quelle esen ecc., esclusa la norma antielusiva, e in fatti l'enunciazione (su cui ci soffermeremo appositamente nel terzo capitolo in seguito) dei criteri, secondo cui si verifica l'elusione, delle norme antielusive in particolare quella generale inerisce all'interpretazione della norma antielusiva, più precisamente, quella

---

per quanto riguarda il rapporto tra enunciato normativo e norma, lo stesso autore descrive così: l'enunciato normativo è il contenitore e la norma è il contenuto.

<sup>414</sup> Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 180.

<sup>415</sup> *Ibid.*, p. 180.

dichiarativa<sup>416</sup>.

Come è noto, in merito all'interpretazione, ci sono varie tecniche interpretative che i vari interpreti<sup>417</sup> possono utilizzare, la cui analisi ha una rilevanza speciale in caso in cui non sussistono le apposite regole interpretative concernenti le norme tributarie. La questione qui è che tra tali tecniche interpretative, quali sono le tecniche idonee (o più idonee) ad integrare o correggere le norme tributarie “difettose, frammentarie o incomplete”, in modo da prevenire e/o colmare le lacune delle norme tributarie. Prima di esaminare tale questione, è opportuno esporre le due tecniche principali, da cui rampollano le altre tecniche derivate interpretative, come segue: l'interpretazione letterale (o lessicale) e l'interpretazione logica.

Con la prima, si intende “l'individuazione del significato dei termini (o semantemi o sintagmi) impiegati dal legislatore nell'enunciato, quale è ricavabile dal significato proprio delle parole e dalle loro connessioni discorsivi di cui termini e frasi fanno parte”<sup>418</sup> e con la seconda, si intende l'individuazione d'intenzione del legislatore (o *mens legis*, o *voluntas legis* o *ratio legis*), consistente nel “rintracciare la ragion sufficiente che spiega e giustifica l'emanazione della norma e senza la quale essa non sarebbe venuta ad esistenza”<sup>419</sup>. Nell'interpretazione logica, per giungere al risultato, si può avvalersi di un ventaglio di argomenti interpretativi compresi l'argomento teleologico, l'argomento psicologico, l'argomento apagogico e

---

<sup>416</sup> In questo aspetto, cfr. Vittorio Emanuele Falsitta, *Interpretazione, elusione fiscale e potestà amministrative*, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, fasc. 4, pp. 257-269, trattandosi dell'articolo 10 della legge n. 408/1990, quale la disposizione antielusiva in tema dell'imposta sui redditi nell'ordinamento italiano.

<sup>417</sup> In genere, si trattano di legislatore, giudice, amministrazione e studioso, secondo cui l'interpretazione si può distinguere in interpretazione autentica, giurisprudenziale, amministrativa e dottrinale.

<sup>418</sup> Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 185.

<sup>419</sup> *Ibid.*, p. 187.

l'argomento sistematico<sup>420</sup>. Qui, va segnalato previamente che l'interpretazione delle norme tributarie destinata ad individuare la finalità delle norme tributarie (in prosieguo: l'interpretazione teleologica), nel senso dell'interpretazione logica, costituisce un principale strumento di riquilibrare le operazioni elusivi, ma ha un "collo di bottiglia" nell'applicazione, significante che la sola interpretazione al riguardo non è sempre sufficiente per risolvere il problema dell'elusione fiscale, a causa del fatto che a volte, la sola interpretazione delle parole delle norme tributarie non serve<sup>421</sup>.

Poi, è utile indicare tre tecniche derivate interpretative, trattandosi di interpretazione dichiarativa, restrittiva ed esentiva, derivate nel senso che tali tre tecniche interpretative, costituenti classificabilmente un altro proprio gruppo di tecniche interpretative, si generano dalla comparazione dei risultati attinti, rispettivamente, con l'interpretazione lessicale e con l'interpretazione logica: l'interpretazione dichiarativa si ha quando le conclusioni, giunte attraverso l'impiego degli argomenti suddetti nell'interpretazione logica, confermano i risultati attinti con l'interpretazione lessicale; l'interpretazione restrittiva si ha quando le

---

<sup>420</sup> Ibid., p. 187 – 190. Come lo stesso autore segnala, l'argomento teleologico si ha quando "a una norma deve attribuirsi quel significato che corrisponde al fine proprio della complessiva disciplina in cui la norma stessa risulta inserita in considerazione anche delle esigenze emerse nella realtà economica regolata. Si parla in proposito di *ratio* di ciascun tributo.....in materia tributaria l'argomento interpretativo fondato sullo, sulla specificità del fenomeno economico tassato gode di una certa preminenza rispetto a tutti i restanti argomenti perché il risultato interpretativo deve sforzarsi, ove possibile, di essere coerente con la *ratio* del tributo"; l'argomento psicologico è "rappresentato da quel metodo ermeneutico volto a ricostruire la volontà di quegli organi che contribuiscono alla formazione della legge attraverso l'esame dei c.d. lavori preparatori.....l'esame dei lavori preparatori.....si rileva tanto più prezioso quanto più l'attività legislativa risulti rapida, e quanto più, pertanto, risulti breve la vigenza della norma" e l'argomento psicologico è importante nel settore tributario perché "deve ormai ritenersi endemicamente propria del settore tributario, quanto mai caratterizzato, specie nei tempi recenti, da un addirittura frenetico avvicinarsi di disposizioni, spesso dettate da esigenze del tutto contingenti e di brevissima durata"; l'argomento apagogico è "quello che mette in luce a quali assurde conseguenze conduca l'adozione di una data ipotesi interpretativa al fine di screditarla o di scartarla. Il suo utilizzo in campo tributario è piuttosto frequente"; l'argomento sistematico "presuppone il convincimento che ogni norma giuridica è parte di un insieme più ampio di norme, costituenti l'ordinamento giuridico e che tale ordinamento è a sua volta dotato di coerenza e di unitarietà, di guisa che deve presumersi non esistano nel sistema norme contraddittorie. Dal che discende che le singole norme devono essere interpretate in modo da non introdurre simili incompatibilità".

<sup>421</sup> Perché "*the words cannot be interpreted ad infinitum and in an area that falls within the rule of law the interpreter.....cannot go beyond the possible sense or meaning (Wortsinn) of the words, although they may, or even must, go beyond their literal meaning (Wortlaut). The words may clearly allow for the tax regime that the avoider was seeking for to apply, but not the purpose of the tax norm taken as a whole. There will be avoidance cases where the ploy invented by the parties fall perfectly within the scope of the meaning of the words, and even to a certain extent, to its significance.*" Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 Intertax, p.568.

conclusioni.....restringono i risultati.....; l'interpretazione estensiva si ha quando le conclusioni..... estendono i risultati.....<sup>422</sup>.

Infine, nel parlare dell'interpretazione estensiva, va rilevata particolarmente un'altra tecnica interpretativa che ha una rilevanza speciale nell'interpretazione della norma tributaria, ossia l'interpretazione analogica. Anzitutto, per quanto riguarda il rapporto tra queste due tecniche interpretative, va chiarito che sebbene ci sia stata una tesi secondo cui l'interpretazione analogica e l'interpretazione estensiva coincidono<sup>423</sup>, è più condivisa la tesi, propugnata sia dalla dottrina prevalente sia dalla giurisprudenza, secondo cui l'una è ovviamente distinta dall'altra: l'interpretazione analogica consiste nell'“espansione della portata dell'enunciato a casi non previsti, assumendo una valenza additiva ed incrementativa”, e invece l'interpretazione estensiva consiste nella “ricostruzione del vero significato della disposizione e dunque della reale portata della intenzione del legislatore”<sup>424</sup>. Detta la differenza tra queste due tecniche interpretative “simili”, un'altra questione da chiarire è sull'applicabilità dell'interpretazione analogica delle norme tributarie sostanziali<sup>425</sup>. A tale aspetto, nelle dottrine italiane del diritto tributario ci sono opinioni sia negative sia positive. Le opinioni negative sono fondate sulle seguenti due motivazioni: riserva di legge nell'imposizione secondo l'art. 23 della Costituzione<sup>426</sup> e norme a fattispecie esclusiva che caratterizzano le disposizioni che individuano le fattispecie impositive<sup>427</sup>. In relazione di tali due motivazioni delle opinioni negative, le opinioni positive sono principalmente fondate sulla contestazione di tali due motivazioni: per quanto riguarda la prima, le opinioni positive ritengono che da un lato, la riserva di legge nell'art. 23 è una riserva relativa, e dall'altro lato, l'analogia, come la consuetudine, è

---

<sup>422</sup> Ibid., p. 193.

<sup>423</sup> Norberto Bobbio, *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Torino, 1960, p. 172.

<sup>424</sup> Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 195.

<sup>425</sup> Non c'è dubbio su sì che l'interpretazione analogica si applica nell'ambito delle norme procedurali tributarie.

<sup>426</sup> Secondo l'art. 23 della Costituzione italiana, nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Per quanto riguarda l'opinione negativa fondata su tale motivazione, ad esempio, si rinvia a Antonio Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, p. 143.

<sup>427</sup> Nel senso che le norme impositive sempre individuano dettagliatamente gli elementi di fatto costituenti la fattispecie legale impositiva, in modo da rendere impossibile praticamente l'interpretazione analogica. Per quanto riguarda l'opinione negativa fondata su tale motivazione, ad esempio, si rinvia a Gian Antonio Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981, p. 84.

una fonte del diritto che ha radice e base nella legge, dunque la cui applicazione non viola l'art. 23<sup>428</sup>; Per quanto riguarda la seconda, detto ciò che la questione in parola va affrontata senza apriorismi e con approccio effettuale e realistico, non deontologico, le opinioni positive ritengono, in modo conclusivo, che “raramente il legislatore, nel definire la fattispecie imponibile di una data imposta, ricorre alla elencazione tassativa e al metodo della esclusione dalla tassazione dei casi non espressamente contemplati (è tassabile tutto ciò che è espressamente previsto, il resto è escluso)”, e invece “più frequentemente viene adottato, con l'elencazione esemplificativa, il modulo del ragionamento analogico al fine di dare alla disposizione la massima area di operatività e di ricondurre nel suo raggio di azione tutti i casi simili a quelli da essa espressamente previsti (tutto ciò che non è espressamente escluso ed è simile ai casi previsti, è tassabile)”<sup>429</sup>.

Sulla base della presentazione, fin qui svolta, delle tecniche interpretative nell'interpretazione delle norme tributarie, è ragionevole ricavare la conclusione che le tecniche interpretative idonee (o più idonee) ad integrare o correggere le norme tributarie dovrebbero contenere l'interpretazione logica (che, prevalendo, ricade nella zona vaga o ambigua del discorso normativo, “ove ciò accada necessità non solo individuare la *ratio* legis ma occorre altresì dare la preferenza ai risultati ricostruttivi conseguiti alla stregua di essa, superando così il significato letterale dell'enunciato”<sup>430</sup>), l'interpretazione estensiva e, in particolare, l'interpretazione analogica (nell'ordinamento giuridico che la consente), tra cui, al mio parere, la funzione dell'interpretazione logica nell'interpretazione antielusiva della norma tributaria principalmente risiede nell'individuazione dell'intenzione o *ratio* delle norme tributarie, per servire ad giudicare l'esistenza o non dell'elusione fiscale (si ricorda alla definizione dell'elusione fiscale) e, di conseguenza, servire ad applicarsi giustamente i vari concreti strumenti antielusivi, come la correzione normativa, la presunzione legale, l'interpretazione estensiva o l'interpretazione analogica e le

---

<sup>428</sup> L'opinione specificamente sostenuta da Gaspare Falsitta nel *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 197.

<sup>429</sup> Gaspare Falsitta nel *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, pp. 200-201.

<sup>430</sup> *Ibid.*, p. 194.

norme antielusive, e dunque tale funzione dell'interpretazione logica può essere considerata ausiliaria nel senso che essa di per sé non può definitivamente affrontare l'elusione fiscale, ma occorrendo ulteriormente contare sugli strumenti antielusivi suddetti per farlo. Invece, l'interpretazione estensiva o, in particolare, l'interpretazione (*rectius*: integrazione) analogica può fungere dall'interpretazione antielusiva della norma tributaria, quale uno strumento antielusivo pretto e, qui si interessa, tradizionale, destinato a prevenire e/o a colmare le lacune normative tributarie<sup>431</sup>. Inoltre, quanto all'analogia, merita segnalarsi che si può fondare sull'analogia, con l'elencazione esemplificativa, anche la formulazione della clausola antielusiva di per sé, per "scoraggiare i comportamenti che dovessero essere escogitati per approfittare dei varchi lasciati aperti dalle previsioni legislative"<sup>432</sup>. In fondo, è chiaro che l'interpretazione antielusiva delle norme tributarie che conta principalmente sulle tecniche interpretative estensiva e, in particolare, analogica è in linea con la conferma, segnalata nel paragrafo precedente 2.1.1 della Sezione presente, che l'interpretazione tributaria colpisce la prima categoria della lacuna normativa "in senso lato e atecnico, formata da spazi incolori e dovuta alla mancanza di una norma certa".

#### B) interpretazione del negozio giuridico

Dopo esaminata l'interpretazione della norma tributaria, passiamo all'esame del secondo eventuale approccio dell'interpretazione antielusiva, ossia l'interpretazione

---

<sup>431</sup> A tale punto, possiamo giungere anche dalla conferma generale, non appositamente nell'ambito delle norme tributarie, che "tra le tecniche interpretative idonee a prevenire e/o a colmare le lacune si possono menzionare, a titolo di esempio, di nuovo l'argomento a contrario (nella seconda delle sue varianti), gli argomenti propri dell'interpretazione estensiva (argomento analogico e argomento a fortiori), e l'interpretazione evolutiva". Riccardo Guastini, *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*, Milano : Giuffrè, 2010, p. 349.

<sup>432</sup> Cfr., Gaspare Falsitta nel *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 201. Lo stesso autore prende l'art. 37 bis (che abbiamo già indicato per quale volta) ad esempio, ritenendo che "la legge impone all'Amministrazione l'interpretazione analogica, ossia la estensione per via di analogia di risultati economici (*eadem legis ratio*), del regime fiscale previsto dalla legge per una sequenza nominata, ad altra sequenza, questa innominata (che l'art. 37 bis, nel comma 1, designa con la locuzione omnicomprensiva di gli atti, i fatti, i negozi, anche collegati tra loro volti ad aggirare). Se la sequenza innominata e atipica realizza – effettuando un percorso di aggiramento – gli stessi effetti economici della sequenza tipica, ma con minor tassazione, la minor tassazione va rimossa e deve ripristinarsi la parità (*ibi eadem legis deposito*).....". Va aggiunto che nel comm 2 dell'art. 37 bis, È previsto l'elenco delle operazioni potenzialmente elusive, in cui sono indicate 1)trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; 2)conferimenti in società, nonché negozi aventi a oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; 3)cessioni di crediti; 4)cessioni di eccedenze d'imposta;.....

del negozio giuridico che, in altri termini, si tratta dell'interpretazione in funzione antielusiva del contratto, destinata alla ricerca della effettiva e concreta volontà contrattuale——“essa costituisca fase indeclinabile per l'accertamento della preordinazione del contratto, o dei contratti collegati, all'elusione della norma tributaria”<sup>433</sup>——, riguardante le discipline codicistiche. Soprattutto, va indicato in via preliminare che il essere meritevole d'attenzione speciale tale eventuale via dell'interpretazione antielusiva è parzialmente connesso con il fatto che l'elusione fiscale ha una relazione stretta con negozi giuridici: come si può trarre dalla disamina sulle metodologie dell'elusione IVA (cap. I, sez. II, par. 4.2), tra i comportamenti elusivi, quelli attraverso lo schema negoziale quale negozi giuridici sono più rilevanti e rappresentativi e hanno attirato più attenzioni delle autorità fiscali a causa dei suoi complessità e difficoltà nel loro ravvisabilità, rispetto ai comportamenti elusivi attraverso atti (*factual behavior*). Infatti, nei paragrafi precedenti del Capitolo I, in particolare, in quello su elusione fiscale e frode alle legge (sez. I, par. 2.2.1), abbiamo già segnalato qualche relative contenuto, qui ci soffermiamo principalmente su seguenti aspetti:

Prima, per quanto riguarda l'applicazione delle regole interpretative, ossia quelle codicistiche del contratto, in materia tributaria, qualora l'amministrazione finanziaria ricorre all'interpretazione in funzione antielusiva del contratto. Soprattutto, si deve dare sì all'applicazione delle regole interpretative del contratto in materia tributaria (in realtà, in Italia, si afferma illegittima l'interpretazione antielusiva del contratto fondata su regole diverse da quelle previste dalle norme codicistiche<sup>434</sup>, principalmente in vista del rischio dell'abuso da parte dell'amministrazione finanziaria dell'interpretazione antielusiva del contratto). Qui, la questione è se siffatte regole interpretative del contratto trovino in materia tributaria la stessa applicazione che si può ricevere in materia civile. A tale domanda, mi sembra che si deve dare una risposta di no, a causa di seguenti due fatti: 1) i problemi che

---

<sup>433</sup> Paolo M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p.65.

<sup>434</sup> A tale punto, nell'esperienza italiana, si vede le sentenze della Cassazione, di 28 luglio 2000, n. 9444 e di 3 settembre 2001, n. 11351. Inoltre, per quanto riguarda le regole codicistiche sull'interpretazione del contratto, nella trattazione presente non si esaminano, e qui si indicano soltanto quelle italiane in materia, ossia gli artt. 1362 ss. del codice civile.

l'interpretazione del contratto, in materia tributaria, affronta sono quelli di “contratti fra le parti pacifici, scritti correttamente, disciplinati con completezza e distinti da un *nomen iuris* che ne rifletteva il contenuto effettuale”, invece i problemi in materia civile riguardano “contratti fra le parti controversi, giacche raffazzonati, lacunosi, dal contenuto equivoco o dal linguaggio oscuro”<sup>435</sup>; 2) in merito alle regole di prova nel processo, a differenza del processo civile, in genere il processo tributario non ammette la prova per testi né il giuramento (e domina la prova per iscritto)<sup>436</sup>. Certamente, va sottolineato particolarmente che “espressamente esclude che l'amministrazione tributaria possa (ri)determinare la natura del contratto prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle parti e magari in contrasto con essa”, vale a dire che “esclude che la qualificazione consenta di riformulare i termini dell'accordo di autonomia privata agli effetti tributari, fungendo da surrogato di una clausola antielusione”<sup>437</sup>.

Poi, per quanto riguarda l'applicabilità delle nullità codicistiche del contratto (per frode alla legge tributaria). In realtà, si tratta di una questione su se la disciplina codicistica della nullità negoziale come un effetto di negozio in frode alla legge si può applicare all'antielusione, e si può considerare una questione derivata da o connessa con l'interpretazione antielusiva del contratto (nel senso che giuridicamente che cosa porterebbe al contratto, qualora si dimostrano diversi i risultati economici che le parti avrebbero realmente perseguito da quelli palesati oggettivamente dal contratto, secondo l'interpretazione antielusiva del contratto). In qualche modo, tale questione riguarda un argomento molto importante, ossia sugli effetti antielusivi—un argomento su cui ci soffermeremo, per disteso, appositamente nel Capitolo IV—, e qui la discussione in appresso può essere considerata un esame in anticipo, nel profilo della nullità codicistiche del contratto, del argomento molto importante suddetto. A tale proposito, i temi che meritano approfondire possono essere i seguenti:

a) sull'imperatività delle norme tributarie. Tale questione ha un rilievo

---

<sup>435</sup> Paolo M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 73.

<sup>436</sup> In Italia, si veda la sentenza di Corte costituzionale, 21 gennaio 2000, n. 18; la sentenza di Cassazione, 25 marzo 2002, n. 4269.

<sup>437</sup> Giuseppe Zizzo, Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale, in *Rassegna Tributaria* 3/2008, p. 869.

predeterminante, considerando che in genere, solo quando l'applicazione della norma imperativa (si contrappone alla norma permissiva) è elusa attraverso regolamentazione del contratto, si costituisce il contratto in frode alla legge<sup>438</sup>, e presupponendociò, si discute la questione della nullità negoziale. È certo che il tema sull'imperatività delle norme tributarie (sia di norme di principio, come le norme del principio di capacità contributiva, sia di norme dei singoli tributi) di per sé è di opinabilità<sup>439</sup>. Qui non sottoponiamo tale tema a disamina e segnaliamo semplicemente che va ammessa l'imperatività delle norme tributarie, nonostante il fatto che nell'ambito delle norme imperative, le norme tributarie sono composte principalmente da quelle precettive (tra cui molte identificano le fattispecie imponibili e altre disciplinano il procedimento applicativo concernente accertamento, riscossione ecc.), rispetto alle quelle proibitive.

b) sull'applicabilità di nullità al contratto elusivo. A tale proposito, in realtà, abbiamo già confermato più di una volta, nei relativi paragrafi precedenti nel Capitolo I, che nell'affrontare l'elusione fiscale, i negozi giuridici, attraverso la cui regolamentazione si effettua l'elusione, devono essere visti validi commercialmente o civilisticamente, di conseguenza, vale a dire no all'applicabilità di nullità al contratto elusivo (da parte dell'amministrazione finanziaria). Qui, vogliamo ulteriormente enucleare qualche ragione per giustificare tale conferma. Primariamente, come già indicato sopra, il sistema tributario è costituito principalmente dalle norme precettive, essendo pochissime le norme proibitive perfette che sono costituite da un divieto per la violazione del quale sia espressamente comminata nullità (in fondo, anche se nel caso di comminazione di nullità, le norme proibitive colpiscono non l'intero contratto, ma solo i singoli patti)<sup>440</sup>. Secondariamente, la comminazione di nullità del contratto sarebbe in contrasto con l'assorbente interesse dell'erario all'acquisizione del

---

<sup>438</sup> Per esempio, si veda l'art. 1344 codice civile italiano sul contratto in frode alla legge, recitante così: si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.

<sup>439</sup> Esiste una tesi secondo cui le norme tributarie non dovrebbe potersi considerare imperative, perché esse sono "preordinate a disciplinare strumenti funzionali al gettito e non anche a vietare determinati risultati negoziali, siccome immeritevoli di tutela". Paolo M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 122.

<sup>440</sup> Cfr. Paolo M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 103.

prelievo<sup>441</sup>. A tale punto, si può spiegare così: “il prelievo colpisca soprattutto redditi derivanti dalla dinamica negoziale;.....La realtà è che l’erario attinge il gettito prevalente dalla dinamica negoziale, di conseguenza il sistema tributario non è stato programmato per l’invalidazione del contratto, ma per la sua perservazione”<sup>442</sup>. Finalmente, da un lato, per assicurare il rispetto delle norme imperative tributarie, si prevedono altri strumenti, per esempio le sanzioni, nel caso della violazione delle norme imperative, e dall’altro, è senza dubbio che nell’ordinamento tributario, esiste altri rimedi (propri) per contrastare il contratto che sia impiegato come lo strumento per aggirare la norma imperativa tributaria<sup>443</sup>.

c) sull’applicabilità di un principio generale antielusiva desuntosi dalla disciplina codicistica del contratto in frode. Soprattutto, va rilevato o sottolineato che il principio o la norma generale antielusiva desunto/asi dalla disciplina codicistica del contratto in frode si distingue da quello che abbiamo indicato nel Cap. I, Sez. I, Par. 2.2.1, ossia il principio o la norma generale antielusiva sullo schema della frode alla legge e l’uno non va confuso con l’altro. Poi, per quanto riguarda il tema in parola, in fatti dalla conclusione, ricavata sopra, sull’inapplicabilità di nullità al contratto elusivo, in qualche modo possiamo già escludere che si possa applicare in campo fiscale un principio o una norma generale antielusiva desunto/asi dalla disciplina codicistica del contratto in frode che comporta la comminazione della nullità ai contratti (negoziali) considerati elusivi. Per rafforzare tale conferma, qui richiamiamo un’analisi di un studioso italiano relativa alla contestazione di ravvisare nell’elusione fiscale un riflesso della fittizietà ed invalidità civilistica dei negozi posti in essere dai contribuenti (il che prospetta quindi la possibilità di contrastare l’elusione fiscale attraverso gli schemi.....del negozio in frode alla legge.....e della patologia in genere dell’autonomia negoziale), sottolineando che le regole della patologia

---

<sup>441</sup> Ibid., p. 105.

<sup>442</sup> Ibid., p. 107.

<sup>443</sup> Inoltre, esiste un altro argomento a favore di inapplicabilità delle nullità codicistiche ai contratti: “l’equiparazione del fisco ad un qualsiasi creditore, sia pure privilegiato, donde l’impossibilità di porre sullo stesso piano la frode alla legge, oggettivamente considerata, e la frode al *fisco*-creditore.” È certo che l’applicabilità o meno delle nullità codicistiche ai contratti in materia tributaria è un tema complesso, e in fatti in Italia, esistono anche gli argomenti a favore di applicabilità sia al livello della dottrina sia al livello della giurisprudenza. Per quanto riguarda tutto ciò, cfr. Paolo M. Tabellini, *L’elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, pp. 123-127.

negoziale hanno implicazioni eccessive e inadeguate ai fini del contrasto dell'elusione fiscale<sup>444</sup>: “eccessive perché si operano forzature delle regole codicistiche quando si prospetta l'invalidità civilistica dei negozi fiscalmente elusivi, posto che quei negozi normalmente riflettono accordi realmente intercorsi tra le parti, pienamente rispettosi delle regole del diritto privato, e che non possono ritenersi viziati nella causa negoziale per il sol fatto dell'essere determinati da motivi di convenienza fiscale.....inadeguate sia perché a quelle regole sfuggono tutti i casi in cui l'elusione è realizzata attraverso fatti e atti non negoziali, sia (e soprattutto) perché la patologia negoziale si traduce in conseguenze giuridiche che (siano esse la nullità, l'annullabilità, l'inefficacia, l'inopponibilità degli atti, il risarcimento dei danni, ecc.) riguardano sempre e soltanto il piano dei rapporti interprivati, e non anche quello delle implicazioni fiscali delle operazioni.....In estrema sintesi, non è né necessaria né comunque sufficiente l'evocazione della patologia negoziale ai fini del contrasto dell'elusione fiscale, in quanto gli effettivi termini delle operazioni fiscalmente rilevanti possono e debbono essere sempre accertati dagli Uffici finanziari, e dal giudice tributario, indipendentemente dal modo in cui le parti le hanno formalizzate e attuate”.

Infine, è necessario richiamare la cosiddetta interpretazione economica delle norme tributarie che sostanzialmente non debba rientrare nella sfera dell'interpretazione delle norme tributarie, ma consiste nell'interpretazione di contratto negoziale. Secondo i propugnatori dell'interpretazione economica delle norme tributarie, “l'elusione fiscale fosse una conseguenza del formalismo dei giuristi, ed un fenomeno da contrastare attraverso letture sostanzialistiche delle norme tributarie.....le norme tributarie, per la natura stessa del loro oggetto, dovessero essere interpretate sulla base di canoni diversi da quelli ordinari; ossia, guardando alla sostanza economica delle operazioni.....indipendentemente dalla loro forma giuridica”<sup>445</sup>. L'interpretazione economica delle norme tributarie si è fondata sulla

---

<sup>444</sup> Cfr. La Rosa Salvatore, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, fasc. 7-8, pp. 788-789.

<sup>445</sup> La Rosa Salvatore, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, fasc. 7-8, p. 787.

dottrina di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica che si diffonde principalmente nei paesi di *common law*. Il problema qui è se nei paesi di *civil law*, essa è un approccio valido o riconosciuto o—in termini conservatrici—riconosciuto diffusamente per contrastare l’elusione fiscale? A tale domanda, al mio parere, dobbiamo dare una risposta negativa, sia perché nel continente europeo, vi sono proprie dottrine in materia diverse da quella prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, come quella del abuso del diritto, sia perché all’interpretazione economica delle norme tributarie di per sé, vi sono alcune motivazioni opposte. Per il caso ultimo, richiamiamo un’analisi di un studioso italiano fondata principalmente sull’argomentazione che è ormai un errore la contrapposizione tra la forma giuridica e la sostanza economica dei fatti fiscalmente rilevanti e non sussistono le ragioni particolari per adottare canoni interpretativi diversi da quelli generali nei confronti delle norme tributarie<sup>446</sup>, secondo cui, per spiegazione ulteriore, “gli aspetti giuridico-formali delle operazioni.....hanno anche sempre dei riflessi economici sostanziali. Ed essi—quando rientranti tra gli elementi delle fattispecie tributarie—non possono essere disattesi nell’interpretazione e applicazione delle norme impositive”<sup>447</sup>. In fondo, sul ruolo degli aspetti giuridico-formali, in qualche modo tale impostazione conviene con la tesi relativa alla limitazione all’interpretazione antielusiva delle norme tributarie—secondo la dottrina—, rappresentata dall’illegittimità della disapplicazione delle norme tributarie, da parte dell’amministrazione finanziaria attraverso l’interpretazione antielusiva, quando sussistano sul piano formale gli elementi di fatto che ne costituiscono il presupposto<sup>448</sup>.

---

<sup>446</sup> Ibid., p. 787-788.

<sup>447</sup> Per rendere più chiaro, vediamo un esempio: “la norma la quale assoggetta ad Ici (imposta comunale sugli immobili) il possesso di immobili a titolo di proprietà o altro diritto reale non può essere applicata a chi l’immobile detiene in forza di un semplice preliminare di vendita, anche se ha già interamente pagato il prezzo pattuito; e ciò proprio perché la sottoscrizione dell’atto traslativo del diritto reale non è vicenda meramente formale, ma imprescindibile condizione sostanziale della situazione patrimoniale caratterizzante il presupposto di fatto dell’Ici”. Finalmente, lo stesso studioso ha concluso così: “la problematica dell’elusione fiscale esorbita il piano dell’interpretazione delle leggi, e sorge quando se ne debbono superare i risultati, per fare applicazione di una norma la cui fattispecie non si è in realtà verificata, in luogo di quella regolatrice del fatto che si è storicamente verificato”. Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, p. 201.

<sup>448</sup> Cfr. Paolo M. Tabellini, *L’elusione fiscale*, Milano, 1988, p. 37.

## 2.2. Strumenti antielusivi non tradizionali o fondamentali

Dopo esaminati gli strumenti antielusivi tradizionali o fondamentali, ora passiamo all'esame di quelli non tradizionali o fondamentali, ossia le norme antielusive che possono essere divise ulteriormente in quelle specifiche e quella generale. Innanzitutto, va evidenziato che rispetto agli strumenti antielusivi tradizionali o fondamentali, in fondo quelli non tradizionali o fondamentali hanno una interconnessioni più strette (o si può dire una relazione sostanziale) con l'elusione fiscale, comportanti che la nozione giuridicamente rilevante dell'elusione fiscale in un certo ordinamento tributario sempre dipende dalle norme antielusive adottate da quello ordinamento tributario. E in pratica, è senza dubbio che in genere, gli ordinamenti tributari (più precisamente, le autorità fiscali) dei diversi paesi nell'affrontare l'elusione fiscale preferiscono, tra gli strumenti antielusivi tradizionali (si riferiscono principalmente all'interpretazione antielusiva) e quelli non tradizionali o fondamentali, gli ultimi e inoltre, si può dire ulteriormente che gli ultimi servono come il rimpiazzo dei primi, nel senso che spinta dall'esigenza di fronteggiare i fenomeni elusivi che sono gravemente dannosi per l'erario, l'amministrazione finanziaria faceva o fa ripetutamente ricorso agli strumenti antielusivi tradizionali, quando senza disporre di strumenti appropriati rappresentati dalle norme antielusive —infatti, un'interpretazione adeguata delle norme tributarie può rendere non necessaria la norma generale antielusiva<sup>449</sup>—, e il che in qualche modo riflette il fatto che l'introduzione delle norme antielusive sia di quelle specifiche sia di quella generale contribuisce ad arginare l'incertezza, per il contribuente, causata dalla discrezionalità portata dall'interpretazione antielusiva (in particolare, quella economica, cioè basata sulla sostanza economica dei negozi) all'amministrazione finanziaria o il giudice. Qui, è ragionevole confermare che sebbene le norme antielusive (in particolare quella norma generale) portassero i danni alla certezza del diritto, ne l'interpretazione antielusiva porta di più. Certamente, qui va rilevata

---

<sup>449</sup> Cfr. Arnold, *The Canadian anti-avoidance rule*, in *British Tax Law*, 1995, n. 6.

particolarmente una peculiarità delle norme antielusive specifiche in tema dell'applicazione, trattandosi di una situazione in cui è opportuno adottarsi le norme antielusive specifiche, cioè “quando non è possibile in astratto fra situazioni meritevoli di tutela ed eventuali manipolazioni”<sup>450</sup>. Opportuno in questa situazione perché, come dobbiamo sempre ricordare, le norme antielusive non consiste nella correzione della norma tributaria di cui il contribuente si è avvalso, ma nella disapplicazione di tale norma tributaria quando il contribuente se ne è servito per ottenere un indebito vantaggio fiscale.

### **2.2.1. Norme specifiche antielusive**

Dopo presentato in termini generali (in fatti non molto precisamente e completamente) il rapporto, nel profilo di applicazione, tra strumenti antielusivi tradizionali e quelli antielusivi non tradizionali, ora cominciamo ad addentrare nella discussione dei ultimi, cioè le norme specifiche antielusive e la norma generale antielusiva, essendo entrambi due strumenti legislativi che cosituiscono due scelte legislativi per contrastare l'elusione fiscale (alcuni paesi ne adottano uno e alcuni paesi adottano entrambi due). Però, prima di esaminare rispettivamente e dettagliatamente le norme specifiche antielusive e la norma generale antielusiva, è necessario rilevare una comune natura delle norma antielusive. A tale proposito, sono d'accordo sulla tesi di un studioso italiano, secondo cui “le clausole (antielusive) dovrebbero essere in realtà annoverate nel vasto ambito delle norme disciplinatrici delle fonti del diritto; e, più particolarmente, tra le cd. norme sulle norme (che si contrappongono alle norme regolatrici dei fatti e dei procedimenti).....ad esempio, le disposizioni preliminari al codice civile, molte norme costituzionali e le regole del diritto internazionale privato.....in quanto la previsione della disapplicabilità

---

<sup>450</sup> V. P. Filippi, *Il fenomeno dell'elusione e le soluzioni antielusive in materia di IVA*, in AA.VV. studi in onore di Victor Uckmar, Vol. I, padova, 1997, pag. 471. Portando l'esempio di norme sulla sottocapitalizzazione, le prime riguardano l'erogazione normale commercialmente del prestito o debito tra le società non correlate, con il risultato che non si applica nessuna limitazione alla deduzione dei relativi interessi, e le ultime riguardano l'erogazione anormale commercialmente, allo scopo di sottocapitalizzazione, del prestito o debito tra le società correlate, con il risultato che si applica alcuna limitazione alla deduzione dei relativi interessi.

antielusiva delle norme concorre anch'essa a determinare il rango e la rilevanza giuridica delle disposizioni alle quali essa viene riferita.....anche se in modi e termini certamente particolari e diversi da quanto normalmente accade nei rapporti tra fonti primarie e secondarie o tra leggi interne e disposizioni comunitarie, ecc<sup>451</sup>.

Allora, adesso cominciamo ad esaminare le norme specifiche antielusive. In merito alla disamina delle norme specifiche antielusive, non riguardante i casi concreti, esordiamo con la loro descrizione generale: le norme specifiche antielusive sono quelle che contrastino le singole fattispecie elusive, prevedendo divieti (per esempio, il divieto della deduzione degli interessi eccedenti il rapporto fissato dell'indebitamento rispetto a capitale nelle norme sulla sottocapitalizzazione) e presunzioni legali (per esempio, la presunzione del trasferimento allo Stato di società residente del reddito realizzato da società partecipata all'estero nelle norme su CFC) —va sottolineato che la presunzione qui esposta è diversa da quella descritta in appresso nel profilo della connotazione—, allo scopo di prevenire le deviazioni delle norme tributarie dal loro obiettivo e tutelare l'equità e integrità del sistema fiscale. In altri termini, *“specific anti-avoidance rules, which are stipulated in the legislation, set out in advance the consequences of a suspected or undesirable situation, to better secure compliance with tax policy”*<sup>452</sup>. Va sottolineato che in realtà, come già in qualche modo indicato nel paragrafo precedente sulla presunzione legale, le norme specifiche antielusive consistono nella presunzione di pratiche elusive o presunzione dell'esistenza di una costruzione di puro artificio che consenta al contribuente di fornire la prova contraria<sup>453</sup>—quanto alla prova contraria destinata

---

<sup>451</sup> La Rosa Salvatore, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in Rivista di diritto tributario, 2010, fasc. 7-8, pp. 793-794. In fatti, prima di esprimere la propria tesi, lo stesso autore innanzitutto conclude tre posizioni in dottrina sulla natura delle norme antielusive che sono le seguenti: 1) le clausole antielusive “indirettamente modificherebbero le stesse regole sostanziali che i contribuenti debbono osservare”; 2) le clausole antielusive “dovrebbero invece annoverarsi tra le regole dell'azione amministrativa in fase di accertamento”; 3) le clausole antielusive “dovrebbero ritenersi poste a garanzia di ben precisi valori generali.....come la buona fede o l'equità tributaria”, e poi lo stesso autore commenta tali tre posizioni, dicendo che “queste diverse tesi, più che veramente alternative, siano vagamente complementari, in quanto ciascuna di esse coglie una parte dei veri effetti di queste clausole; i quali sono in realtà molto più penetranti di quanto esse dicano.”

<sup>452</sup> Cfr. Finance Quebec, *Aggressive Tax Planning* (Working Paper January 2009). Si veda: [http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/AUTEN\\_DocCons\\_PFA.pdf](http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/AUTEN_DocCons_PFA.pdf)

<sup>453</sup> Cfr. Claudia Sanò, *Le presunzioni tributarie nazionali alla luce del diritto comunitario*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa* / a cura di Thomas Tassani. - Roma : Aracne, 2009, p. 111.

alla disapplicazione delle norme specifiche antielusive, facciamo un esempio, nelle norme sulla sottocapitalizzazione la prova concernente informazioni che dimostrano che le attività pertinenti di transazione sono conformi al principio di transazione indipendente——, in tale senso, la norma specifica antielusiva consiste nella presunzione legale relativa. Prendendo l'esempio di norme su CFC, la normativa “appariva costruita su un meccanismo presuntivo. Nel senso che, pur senza esplicitarlo, essa presupponeva il carattere elusivo dell'operazione realizzata qualora ricorressero i presupposti indicati (società estera partecipata per almeno il 50% da parte di una società residente, minore livello impositivo nello Stato estero)”.<sup>454</sup>

Poi, procediamo ad un esame sulle caratteristiche delle norme specifiche antielusive nei profili, rispettivamente, del pregio e del difetto. Primariamente, per quanto riguarda il primo, è condiviso generalmente che il pregio più spiccato delle norme specifiche antielusive consiste nella precisione, nel senso che il loro campo di applicazione è solitamente definito con chiarezza, a causa del fatto che, come già noto, la previsione o l'introduzione di una norma specifica antielusiva è destinata a colpire una certa fattispecie elusiva che già venga utilizzata con frequenza e costituisca un pericolo per la corretta percezione del tributo. In tale senso, le norme specifiche antielusive sembrano “*smart bombs*”, in contrasto con “*carpet bombs*” or “*weapons of mass destruction*”<sup>455</sup>, che caratterizzano la norma generale antielusiva su cui ci soffermeremo in appresso. Da ciò, possiamo trarre la conferma che dall'altra prospettiva, il pregio in parola delle norme specifiche antielusive comporta la garanzia della certezza del diritto e la tutela dell'autonomia privata (almeno, garantisce e tutela meglio rispetto alla norma generale antielusiva<sup>456</sup>). Inoltre, il pregio delle norme specifiche antielusive consiste anche nella relativa semplicità dell'applicazione, comportante che per applicarle da parte dell'amministrazione tributaria, basta identificare le fattispecie concrete che sono previste espressamente nelle norme antielusive, e non bisogna ristrutturare l'intenzione o il fine del contribuente

---

<sup>454</sup> Ibid.

<sup>455</sup> A. Halkyard, *Not a weapon of mass destruction: can the ramsay approach apply to the inland revenue ordinance in Hong Kong?*, in *Asia-Pacific Journal of Taxation* (2005) 9(3), pp. 56–72.

<sup>456</sup> In realtà, non si può negare che a volte, anche le norme specifiche antielusive minano la certezza dei diritti o interferiscono l'autonomia privata, per esempio, quando le condizioni per definire la relazione correlata sono grosse o non chiare nella norma sulla sottocapitalizzazione.

nell'effettuare la regolamentazione dei negozi (si tratta dell'impegno da fare nel caso della norma generale antielusiva), senza un particolare impegno motivazionale e probatorio assunto dall'amministrazione tributaria ma con la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria dimostrante che non esiste il fine elusivo o è valida economicamente la regolamentazione dei negozi<sup>457</sup>.

Secondariamente, per quanto riguarda il difetto delle norme specifiche antielusive, in fondo, l'analisi già fatta del difetto delle presunzioni legali antielusive vale per le norme specifiche antielusive, consistente nella specificità (nel senso che le norme specifiche si applicano solo ai casi già previsti e dunque, esse non possono prevenire i comportamenti elusivi non scoperti precedentemente) e nella tardività (nel senso che solitamente si adotta una norma specifica antielusiva solo quando il comportamento elusivo, che la norma specifica antielusiva colpisce, è comprovato già reiterato). Tali due peculiarità conducono a ricavare la conclusione che ovviamente, le norme specifiche antielusive non sono congeniali a prevenirne i nuovi comportamenti elusivi. Qui, va rilevato, in modo aggiuntivo, un altro difetto delle norme specifiche antielusive (il che dovrebbe valere anche per le presunzioni legali antielusive) che consiste nella proattività applicativamente nel senso che ancorché si adottasse una norma specifica antielusiva destinata ad affrontare uno certo comportamento elusivo, si colpiscono solo i comportamenti elusivi che sono attuati dopo l'entrata in vigore della norma e non si colpiscono i comportamenti elusivi che sono attuati prima dell'entrata in vigore della norma<sup>458</sup>. Ovviamente, è proprio la proattività delle norme specifiche antielusive che rende insanabile la tardività. Qui, merita di pensare se è possibile sormontare tale difetto delle norme specifiche antielusive formato dalla proattività, emanando gli emendamenti con vigore retroattivo? Quanto ad argomento, il dipartimento finanziario di Quebec (di Canada) ha asserito la possibilità di

---

<sup>457</sup>Cfr. Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna.Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.155.

<sup>458</sup> A tale punto, in qualche modo si può ragionare così: il fatto, che con una specifica disposizione, il legislatore tributario attribuisce la rilevanza elusiva ai nuovi comportamenti del contribuente, in realtà viola "i principi costituzionali della riserva di legge e della capacità contributiva che comportano la preventiva e precisa delimitazione legislativa del presupposto impositivo". Dunque, si può trarre la conferma che "non è ammissibili che un fatto, che nel momento in cui si è realizzato non integra gli estremi del presupposto, venga attratto a tassazione con una disposizione posteriore". Cfr. Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna.Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.153.

giustificare l'approccio suddetto (sebbene non equo e contrario al principio di regola della legge) nelle circostanze eccezionali, dicendo che *“for example, where taxpayers try to take advantage of a weakness or ambiguity in the legislation to develop schemes considered abusive because they are clearly contrary to the objectives”*<sup>459</sup>.

Beninteso, è innegabile che sebbene ci fosse il difetto, le norme specifiche antielusive costituiscono uno strumento efficace per contrastare l'elusione fiscale in vista del loro pregio e però, proprio a causa del difetto, la loro efficacia dipende dalla velocità con cui il legislatore tributario reagisce ai nuovi comportamenti elusivi.

### 2.2.2. Norma generale antielusiva

Alla luce del esame fin qui svolto, il difetto principale delle norme specifiche antielusive è che esse non sono congeniali a prevenirne i nuovi comportamenti elusivi. Dunque, per, effettivamente per quanto possibile, contrastare l'elusione fiscale (più concretamente, per sormontare il difetto suddetto delle norme specifiche antielusive)<sup>460</sup>, l'introduzione, in un ordinamento tributario o un certo settore tributario, della norma generale antielusiva, quale *“carpet bombs”* or *“weapons of mass destruction”*, ha il suo merito o valenza in materia<sup>461</sup>. Ciò determina la possibilità della coesistenza delle norme specifiche antielusive e la norma generale

---

<sup>459</sup> Duff, David G., *Tax Avoidance in the 21st Century* (June 1, 2009). AUSTRALIAN BUSINESS TAX REFORM IN RETROSPECT AND PROSPECT, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, 2009. Si veda: <http://ssrn.com/abstract=1457453>

<sup>460</sup> Per quanto riguarda la giustificazione dell'introduzione della norma generale antielusiva, in fondo, si può basare sulle seguenti due principali esigenze (tra cui la seconda è facilmente ignorata): “Innanzitutto la costante esigenza di dotare il sistema di uno strumento di portata generale, quale concetto valvola, adattabile alla multiforme varietà dei comportamenti dei contribuenti. Dall'altro, l'esigenza di giustificare l'applicazione delle norme oltre i casi in esse espressamente contemplati, dando prevalenza, molto spesso, alla funzione e causa del diritto (economica, politica, sociale) e quindi a valori pregiuridici o metagiuridici che di volta in volta anche la pratica di governo ha necessità di realizzare”. Alessandro Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rassegna tributaria*, n. 4 di luglio-agosto 2010, p. 982.

<sup>461</sup> Qui, non parliamo di necessità dell'introduzione della norma generale antielusiva, sia in considerazione del difetto di cui la norma generale antielusiva è dotata, sia in considerazione del fatto che il cosiddetto circolo vizioso (“secondo cui, il contribuente individua una tipologia di operazione elusiva, la utilizza in modo distorto e abusivo fino al momento in cui una specifica norma antielusiva la rende inattuabile”), ingenerato dalle norme specifiche antielusive a causa del suo difetto, probabilmente non è connesso con la carenza della norma generale antielusiva, ma con la carenza dell'efficienza dell'amministrazione finanziaria. Cfr. Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p. 156.

antielusiva, con una chiara linea dell'applicazione tra loro, comportante che la norma generale antielusiva colpisce tutti i comportamenti elusivi diversi da quelli già colpiti espressamente dalle norme specifiche antielusive——va rilevato che i comportamenti elusivi che la norma generale antielusiva può colpire comprende anche quello che aggira una norma specifica antielusiva<sup>462</sup>——, e ciò comporta in sostanza l'applicazione prioritaria delle norme specifiche antielusive ai comportamenti elusivi colpiti espressamente da loro e la norma generale antielusiva funziona come “*provisions of last resort*”<sup>463</sup>: ove le condizioni per applicazione di una norma specifica antielusiva sono soddisfatte, si deve applicare il rimedio (divieto o presunzione legale) di tale norma specifica antielusiva e la norma generale antielusiva non può essere invocata dall'autorità fiscale per applicare il rimedio che essa ritiene opportuno. Inoltre, va segnalato un fenomeno di pertinenza che solitamente, negli ordinamenti in cui non si introduce una norma antielusiva di carattere generale per il suo difetto o le sue difficoltà applicative (su cui ci soffermeremo in appresso), il numero delle norme specifiche antielusive aumenta.

Allora, cosa è la norma generale antielusiva? che caratteristiche la norma generale antielusiva ha? In questa sede, offriamo principalmente alcuni cenni introduttivi sulla norma generale antielusiva: 1) per quanto riguarda la composizione, la norma generale antielusiva consiste principalmente nell'elaborazione delle condizioni fondamentali o generali da soddisfare per costituire l'elusione fiscale, riconosciute dall'ordinamento tributario (il che determina che il termine dell'elusione fiscale ha il rilievo giuridicamente solo quando esiste norma antielusiva). Per ciò, possiamo dire che la norma generale antielusiva riflette la conoscenza o l'impostazione di un ordinamento giuridico per l'elusione fiscale in particolare nel

---

<sup>462</sup> A tale punto, per confermarlo, possiamo invocare una sentenza canadese in cui si dice “*An abuse may also result from an arrangement that circumvents the application of certain provisions, such as specific anti-avoidance rules, in a manner that frustrates or defeats the object, spirit or purpose of those provisions*”. Cfr. Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, [2005] 2 S.C.R. 601, par. 31.

<sup>463</sup> Cfr. Duff, David G., *Tax Avoidance in the 21st Century* (June 1, 2009). AUSTRALIAN BUSINESS TAX REFORM IN RETROSPECT AND PROSPECT, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, 2009. Si veda: <http://ssrn.com/abstract=1457453>. Si dice completamente così: “*In assessing the effectiveness of these GAARs, it is useful to recognise their limited role as provisions of last resort that are designed to prevent abusive tax avoidance only when ordinary tax rules and SAARs fail to prevent a tax benefit that is incompatible with the object and purpose of the relevant provision or statutory scheme*”.

profilo della sua costituzione. In fatti, è importante che siffatta conoscenza o impostazione è di carattere ufficiale (solitamente legislativamente) ed essa ha un impatto sostanziale (che è più vincolante) sull'esercizio degli altri strumenti antielusivi, per esempio, per adottare una norma specifica antielusiva allo scopo di arginare un nuovo comportamento elusivo, prima è necessario accertare l'esistenza di tale nuovo comportamento elusivo esaminando le condizioni costitutive elaborate dalla norma generale antielusiva. Però, in considerazione della diversità dei vari ordinamenti giuridici o tributari, è normale che esista qualche sfumatura, tra le norme generali antielusive di diversi ordinamenti, nel profilo delle condizioni costitutive dell'elusione fiscale, ed inoltre è anche possibile che esistono eventuali scostamenti lievi tra le condizioni costitutive dell'elusione fiscale elaborate praticamente dalle norme generali antielusive e quelle che si possono trarre dall'esame della definizione dell'elusione fiscale fatto nel Capitolo I. Portiamo un esempio dell'Art. 37-bis del D.P.R. 29-9-1973 n. 600 di Italia<sup>464</sup>, e le relative condizioni elaborate da essa possono essere divise in due ordini: quelle due positive, cioè l'aggiramento degli obblighi o divieti e l'ottenimento degli indebiti vantaggi fiscali, e quella negativa, cioè l'essere privo di valide ragioni economiche. Corrispondentemente, la norma generale antielusiva svolge un ruolo fondamentale di distinguere il risparmio d'imposta lecito dall'elusione fiscale, e questo punto è molto importante perché la norma generale antielusiva cerca di trovare un equilibrio tra la tutela dell'erario (si tratta di un pregio della norma generale antielusiva) e la tutela della certezza del diritto (si tratta di un difetto della norma generale antielusiva, su cui ci soffermeremo nella fine del paragrafo presente), proprio tratteggiando la linea di riparto tra il risparmio d'imposta lecito e l'elusione fiscale; 2) per quanto riguarda una caratteristica importante, la norma antielusiva generale provvede l'amministrazione finanziaria di un strumento per riquilibrare una operazione o un complesso di operazioni, interpretando la

---

<sup>464</sup> Però, va rilevato che in Italia, non è concorde nel ritenere che l'art. 37-bis è una norma generale antielusiva, visto che nello stesso articolo sono previste anche le varie operazioni concrete, come fusioni, scissioni ecc. che sono considerate dagli oppositori come gli ambiti solo a cui l'art. 37 si può applicare. Qui, al mio parere, secondo la tesi secondo cui la previsione di tali varie operazioni risiede nell'elencazione esemplificativa (su cui si veda l'analisi della interpretazione della norma tributaria nel par. 2.1.3 della sezione presente), possiamo considerare l'art. 37-bis come una disposizione generale antielusiva, almeno quasi disposizione generale antielusiva.

legislazione tributaria in ragione della sua finalità. Ulteriormente, una questione qui da chiarire è la connessione tra l'interpretazione teleologica, come indicata nel paragrafo 2.1.3 precedente, e la norma antielusiva generale nella cui utilizzazione l'amministrazione finanziaria solitamente deve rivolgersi a siffatta interpretazione per individuare la finalità di una norma tributaria interessata, anche per cercare di fare soddisfare la corrispondente condizione costitutiva dell'elusione. Si tratta di ciò che dal punto di vista di necessità—in particolare nei paesi, come Spagna, dove le autorità tributarie adottano un approccio molto letterale nell'effettuare l'interpretazione teleologica—, la norma antielusiva generale implica un passo più avanti rispetto all'interpretazione teleologica, nel senso che essa considera non solo le norme tributarie ma anche la regolamentazione negoziale (nel loro complesso) allo scopo di disprezzare le operazioni al fine fiscale<sup>465</sup>. Proprio per questo, la norma antielusiva generale può ovviare al “collo di bottiglia” dell'interpretazione delle norme tributarie che si è già esposto nello stesso paragrafo 2.1.3 precedente; 3) per quanto riguarda la categoria, la norma generale antielusiva dovrebbe essere divisa almeno in due categorie: quella di norma generale assolutamente e quella generale relativamente, cioè quella settoriale. La prima, si riferisce alla norma antielusiva che solitamente è introdotta dalla legge tributaria generale e colpisce tutti i settori tributari, sia dell'imposizione diretta sia dell'imposizione indiretta, per esempio, quella nell'ordinamento spagnolo e quella nell'ordinamento tedesco<sup>466</sup>. Invece, la seconda si riferisce alla norma antielusiva che solitamente è introdotta da una legge tributaria relativa a un certo tributo e colpisce solo un certo settore tributario, per esempio, generalmente il settore dell'imposta sui redditi, come quella nell'ordinamento italiano (qui, riteniamo generale il carattere dell'art. 37-bis); 4) per quanto riguarda la teoria o lo schema su cui la norma generale antielusiva si fonda o in altri termini a cui la norma generale antielusiva è improntata, ve ne sono alcuni dal punto di vista mondiale, partendo dall'abuso del diritto nei paesi di *civil law*, dalla frode alla legge alle tecniche giudiziali equivalenti, quali ad esempio quelle di

---

<sup>465</sup> Cfr. Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 Intertax, p.567.

<sup>466</sup> Per quanto riguarda i relativi contenuti dettagliati, si rinvia alla Sezione II in appresso.

*substance over form* o *step transaction*, elaborate nei paesi di *common law*<sup>467</sup>. Però, va rilevato che pur esiste tale differenza, infatti la parte maggiore delle norme generali antielusive in tutto il mondo sono molto simili oppure almeno da esse si evince una conclusione molto simile, e le differenze tra le norme generali antielusive non consistono negli elementi costitutivi di per sé, ma nell'importanza o attenzione specifica messa su uno degli elementi costitutivi, per esempio, mentre negli Stati Uniti l'importanza specifica è data all'assenza delle valide ragioni economiche, in Germania o Spagna l'importanza specifica è data all'abuso delle forme giuridiche<sup>468</sup>: nel primo caso, si esamina principalmente la *ratio* della transazione posta in essere dal contribuente e nel secondo caso, la *ratio* della norma tributaria; 5) per quanto riguarda l'approccio di introdurre o confermare una norma generale antielusiva, infatti, ve ne sono due, quello legislativo e quello giurisprudenziale. In altri termini, l'amministrazione finanziaria può ricorrere alla norma generale antielusiva o sulla base della sua presenza nella legislazione o sulla base del suo riconoscimento dalla certa corte, almeno nell'ordinamento giuridico comunitario<sup>469</sup>. Dal secondo approccio, in fatti possiamo confermare che uno strumento antielusivo di carattere generale non è necessariamente tradotto in norma scritta *ad hoc*<sup>470</sup>.

Finalmente, è senza dubbio che anche la norma generale antielusiva ha il suo proprio difetto e qui si effettua soltanto un'analisi semplice (allo scopo di presentare alcuni cenni) sul difetto della norma generale antielusiva<sup>471</sup>. Soprattutto, il difetto in

---

<sup>467</sup> Cfr. Pasquale Pistone, *L'elusione fiscale ed il diritto comunitario*, in AA.VV., *la normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno "gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria" (Genova 9-10 febbraio 2007), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2007, p.91. Per quanto riguarda l'esame giudiziario del *economic substance*, quello americano si è stato descritto quanto segue: "*merely a judicial tool effectuating the underlying Congressional purpose that, despite literal compliance with the statute, tax benefits not be afforded based on transactions lacking in economic substance*". Karen B. Brown, *Tax Avoidance, Treaty Shopping and the Economic Substance Doctrine in the United States*, [2008] (2) *British Tax Review*, p. 165.

<sup>468</sup> Cfr. Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 *Intertax*, p.563.

<sup>469</sup> Per quanto riguarda i relativi contenuti, si rinvia all'analisi sul ruolo della Corte di Giustizia nell'ordinamento giuridico europeo nella Sezione II in appresso.

<sup>470</sup> Cfr. Alessandro Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rassegna tributaria*, n. 4 di luglio-agosto 2010, p. 982.

<sup>471</sup> Per quanto riguarda l'analisi dettagliata sul difetto della norma generale antielusiva, oppure vale a dire, sugli eventuali danni o impatti negativi che l'introduzione della norma generale antielusiva porterebbe alla o sulla tutela dei diritti del contribuente, si effettuerà in un apposito paragrafo nel Capitolo V, facendo riferimento principalmente al regime IVA.

parola comporta che la norma generale antielusiva coinvolgerebbe la violazione del principio fondamentale di legalità tributaria<sup>472</sup>, secondo cui l'imposizione di una prestazione può sussistere soltanto in base alla previsione da parte della legge<sup>473</sup>. Tale principio richiede ulteriormente che la norma impositiva dovrebbe essere chiara e facilmente comprensibile, altrimenti bisognerebbe l'interpretazione di carattere di intervento sostanziale nella legislazione da parte dell'amministrazione finanziaria (in tale situazione, si può dire che il principio di legalità si rispetta formalmente, ma sostanzialmente non). Dunque, visto che la norma generale antielusiva solitamente è elaborata prevedendo alcuni condizioni costitutivi generali di dell'elusione fiscale, la norma generale antielusiva è naturalmente di carattere vago, per non parlare delle condizioni di per sé, come aggiramento della norma tributaria (il che riguarda l'individuazione di *ratio* della norma), che non sono facilmente comprensibili nei casi concreti. Tutto ciò è connesso con il fatto che come abbiamo già indicato nel Capitolo I, il confine tra risparmio d'imposta lecito ed elusione è nebuloso e labile. Poi, il difetto della norma generale antielusiva comporta che essa comprometterebbe la certezza del diritto (e autonomia contrattuale) che per i contribuenti è molto importante dal punto di vista della tutela dei loro interessi nell'esercitare le loro attività economiche. Ciò perché proprio per il carattere vago naturalmente della norma generale antielusiva, solitamente occorre l'interpretazione da parte dell'amministrazione tributaria nella sua applicazione in pratica che effettivamente attribuisce all'amministrazione tributaria il potere discrezionale (più potente quando l'elaborazione della norma generale antielusiva è più vaga), ed è facile ingenerare l'arbitrarietà, qualora non esiste un'efficienza dell'amministrazione finanziaria. Di conseguenza, la regolamentazione delle operazioni o negozi giuridici da parte dei contribuenti è molto vulnerabile alla contestazione da parte dell'amministrazione

---

<sup>472</sup> Frans Vanistendael, *Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law*, in *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2010, n. 3, pp. 209 – 216.

<sup>473</sup> Per quanto riguarda la fonte giuridica di tale principio dell'ordinamento italiano, si veda l'Art. 23 della Costituzione italiana che recita: "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

finanziaria in nome dell'antielusione, ricorrendo alla norma generale antielusiva<sup>474</sup>. Inoltre, il difetto suddetto comporta ulteriormente che la norma generale antielusiva produce l'esigenza per l'interpello nei confronti dei numerosi casi e ciò è contrario al principio di autovalutazione (*self-assessment*) o al sistema di autodichiarazione.

In fondo, sulla base delle considerazioni fin qui svolte sul difetto della norma generale antielusiva, si può spiegare il fatto che non in tutti gli ordinamenti (o i paesi) o non tutti i settori tributari si adotta la norma generale antielusiva. È senza dubbio che negli ordinamenti o nei settori tributari in cui la norma generale antielusiva non si adotta, è proprio la preoccupazione sul difetto suddetto che al legislatore ha impedito di adottare la norma generale antielusiva. E tale sorta di preoccupazione può essere considerata come prudenza fondata sull'argomento del principio di proporzionalità, secondo cui "la Pubblica Amministrazione, nell'esercizio dei compiti attribuitigli dalla legge, è tenuta ad adottare la soluzione idonea e necessaria, comportante il minor sacrificio possibile per le posizioni dei privati coinvolti"<sup>475</sup>. Di conseguenza, in tema dell'adozione della norma generale antielusiva, il legislatore deve ponderare con più attenzione due tipi degli interessi: da un lato, la tutela dell'erario e la garanzia dell'equità tributaria (come già indicato nel Capitolo I, l'elusione fiscale è anche contraria all'equità tributaria) e dall'altro lato, la tutela della certezza del diritto e autonomia contrattuale del contribuente.

---

<sup>474</sup> Nel parlare del difetto delle norme specifiche antielusivi si è discusso il effetto non retroattivo, qui è naturale e ragionevole pensare che la norma generale antielusiva non avesse tale difetto. In realtà, si tratta di una questione complessa. In genere, la non retroattività del diritto è un principio giuridico, a favore della certezza del diritto, ma non si può negare che nell'ambito del diritto tributario, esistono tante disposizioni con effetto retroattivo. Perciò, sorge il tema sui limiti alla retroattività del diritto tributario (si vede Valeria Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano : A. Giuffrè, 2005). Dunque, sembra che la norma generale antielusiva non dovesse avere l'effetto retroattivo, per il suo grande impatto sulla certezza del diritto. Però, va rilevato particolarmente che di solito, la norma generale antielusiva è improntata su uno degli schemi come abuso del diritto o frode alla legge e siffatti schemi funzionano come principio generale che sempre o da tempo è riconosciuto dagli ordinamenti giuridici, in particolare, europeo-continentali. Ciò, in qualche modo, attribuisce alla norma generale antielusiva improntata su siffatti schemi il effetto retroattivo. Però piuttosto che si parla di effetto retroattivo della norma generale antielusiva, è meglio dire quello di principio generale antielusivo. Inoltre, non dobbiamo trascurare che il principio generale antielusivo può essere elaborato dalla Corte di Giustizia, e le sentenze della Corte di Giustizia hanno di regola efficacia (*erga omnes*) *ex tunc*.

<sup>475</sup> Umberto Fantigrossi, *Sviluppi recenti del principio di proporzionalità nel diritto amministrativo italiano*, Liuc Papers n. 220, Serie Impresa e Istituzioni, 26, settembre 2008.

## Sezione II

### **Antielusione IVA: la presentazione riassuntiva delle esperienze nell'ordinamento comunitario e negli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri dell'UE**

#### **1. Introduzione: la sfida dell'UE nell'antielusione IVA**

Come abbiamo già indicato nel parlare del fenomeno dell'elusione IVA, gli Stati membri dell'UE sono stati diventati vieppiù preoccupati per l'elusione IVA, in particolare nell'ultimo decennio. Perciò, l'impegno dell'antielusione IVA cui gli Stati membri devono fare fronte è stato diventato sempre più scottante. In considerazione del funzionamento dell'ordinamento comunitario<sup>476</sup> e sistema comunitario dell'IVA quale un'imposta armonizzata, per esaminare le esperienze europee dell'antielusione IVA——prima (con attenzione principale) nell'ambito dell'ordinamento comunitario, e poi nell'ambito degli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri)——, è necessario effettuare una valutazione della situazione che l'UE incontra nell'antielusione IVA.

In merito al tema al riguardo, infatti possiamo, in via preliminare, segnalare che l'antielusione IVA costituisce una sfida dell'UE che si può essere considerata né seria né lieve. Tale sfida è provocata dai seguenti fatti: soprattutto, è già notorio che i fenomeni dell'elusione IVA sono stati diventati sempre più diffusi nell'UE, in particolare quelli legati alle operazioni transnazionali nell'UE——In fatti, si può dire, non esageratamente, che per un periodo del lungo termine, nell'ottica dei operatori economici, i risparmi potenziali provenienti dall'effettuazione della regolamentazione negoziale dell'elusione IVA sono stati sufficienti a compensare i rischi che la regolamentazione si contesta——, sia perché l'attuale sistema comunitario dell'IVA

---

<sup>476</sup> Per quanto riguarda i relativi contenuti, cfr. 翁武耀: 《欧盟税制概况》, 载于《重庆工商大学学报》2010 第 1 期 (Wuyao weng, *An overview of EU taxation system*, in *Journal of Chongqing Technology and Business University*, No.1, 2010) .

di per sé è abbastanza complesso con le previsioni ambigui<sup>477</sup>, sia perché sebbene l'IVA quale un'imposta armonizzata, in fondo l'armonizzazione dell'IVA non è ancora completa ed esistono ancora le differenze a dovizia tra i regimi dei diversi Stati membri concernenti i presupposti dell'IVA, vale a dire la carenza dell'armonizzazione delle certe regole dell'IVA tra gli Stati membri (il che, particolarmente, alimenta l'elusione IVA che coinvolge operazioni transnazionali), e finalmente, perché si ricorre ai criteri oggettivi per quanto riguarda l'avveramento dei presupposti dell'IVA comunitaria, essendo un punto che va rammentato particolarmente, e vale a dire si tratta del sistema di, più o meno, tipo "formalistico"<sup>478</sup>: tutto ciò concorre a formare il fatto, come abbiamo già sottolineato, che necessariamente esistono le sostanziose lacune normative, che alimentano l'elusione IVA, negli attuali regimi comunitari dell'IVA; Successivamente, tale sfida consiste ulteriormente nel fatto che l'UE non è stata riuscita e non riesce di reagire immediatamente ed efficacemente all'elusione IVA, adottando gli strumenti antielusivi, al livello legislativo, che si riferiscono principalmente a correzione normativa e norme antielusive, e in altri termini, gli emendamenti legislativi del sistema comune dell'IVA per colmare le lacune normative e l'introduzione delle norme antielusive nella relativa direttiva IVA (la Direttiva 2006/112/CE IVA non contiene nessuna clausola antielusiva<sup>479</sup>, tranne le norme relative alle menzioni della possibilità di adottare, nei determinati settori, senza l'autorizzazione individuale, ed all'autorizzazione ad adottare a determinate condizioni, nelle altre operazioni, le misure contro l'elusione fiscale, da parte degli

---

<sup>477</sup> Come una studiosa francese ritiene, "two key factors emerge from the analysis of the ECJ' case law as central catalysts for aggressive VAT planning: the complexity of the system and the existence of exceptions to the general VAT system, particularly exemption whereby supplies of goods/services are treated as final consumer". R. de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning—further towards legal uncertainty?*, (2006) EC Tax Review 1, pp. 27-35. Qui, mi sembra che in quale modo, il secondo fattore dovrebbe o potrebbe essere uno dei comportamenti della complessità del sistema dell'IVA comunitario. Inoltre, vale la pena di aggiungere che in realtà, la semplificazione costituisce uno dei punti che stimolano l'UE a modificare l'attuale sistema dell'IVA. Cfr. COM(2010) 695 del 1.12.2010, *Il libro verde sul futuro dell'IVA: verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*.

<sup>478</sup> In fondo, questi tre punti sono già indicati o esaminati nei relativi paragrafi precedenti.

<sup>479</sup> Va rilevato in particolare che in 2004, il governo olandese ha dichiarato che, durante la loro presidenza del Consiglio dell'UE, "work will be carried out on... a proposal for a general anti-abuse provision in the Sixth Directive". The Dutch Presidency of the Council of the European Union: Priorities, p.11. Si veda: [http://www.europe.bg/upload/docs/Dutch\\_Priorities.pdf](http://www.europe.bg/upload/docs/Dutch_Priorities.pdf)

Stati membri nei propri sistemi dell'IVA<sup>480</sup>). E l'essere "non immediatamente e non efficacemente" è dovuto al requisito di unanimità per il Consiglio dell'UE adottare le disposizioni che riguarda l'IVA, e anche approvare l'autorizzazione suddetta<sup>481</sup>. Ciò suscita la difficoltà di approvare le legislazioni nuove nell'ambito dell'IVA e di conseguenza, con questa difficoltà si può intendere come la difficoltà di emanare, al motivo di colmare le lacune normative (anche in forma della presunzione legale), gli emendamenti legislativi al sistema comune dell'IVA e di introdurre le norme antielusive nelle direttive comunitarie dell'IVA.

Però, per fortuna, l'esistenza della Corte di Giustizia, come una delle principali istituzioni comunitarie, in qualche modo contribuisce a sollevare la sfida suddetta che consiste nella carenza dei progressi legislativi, nel senso che in realtà maggiormente —maggiormente perché più o meno, il Consiglio ha offerto un certo risultato che nella direttiva IVA si sono state aggiunte, come sono già indicate sopra e saranno esaminate dettagliatamente in appresso, alcuni norme relative all'adozione delle misure contro l'elusione nelle certe operazioni, senza l'autorizzazione individuale, dopo che la Commissione aveva avanzato le proposte relative agli emendamenti del sistema comune dell'IVA per renderlo più facile per gli Stati membri di contrastare i comuni comportamenti elusivi nell'ambito dell'IVA<sup>482</sup>—è stato lasciato alla Corte di Giustizia (in fatti, anche alle corti nazionali), grazie alle relative funzioni importanti incumbenti ad essa, il impegno quasi impossibile di risolvere le difficoltà sopramenzionate, mentre di colmare le lacune del sistema comune dell'IVA<sup>483</sup> (Per ciò e anche dovuto alla specificità dell'ordinamento comunitario, in fatti, nell'antielusione IVA dell'UE, è Corte della Giustizia che esercita alcuni principali

---

<sup>480</sup> Per quanto riguarda i contenuti circostanziati, ci soffermeremo nel paragrafo 2.2 in appresso.

<sup>481</sup> Si vede l'Art.113 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (ex articolo 93 del Trattato che istituisce la Comunità Europea), recitante così: "Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza".

<sup>482</sup> Si veda, rispettivamente, Direttiva 2006/69/EC e COM(2005) 89 definitivo. Per quanto riguarda i relativi contenuti dettagliati, si rinvia all'analisi nel paragrafo 2.2. in seguito.

<sup>483</sup> Cfr. Rita de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 *EC Tax Review*, p. 34.

strumenti antielusivi, comprese non solo le correzioni normative, ma anche le interpretazioni antielusive delle norme tributarie e le norme antielusive, nonostante che a volte, essi si mescolano nella loro esercitazione da parte della Corte della Giustizia. Su tutto ciò, ci soffermeremo dettagliatamente in appresso). Certamente, va sottolineato che in vista delle alcuni proprie nature, l'intervento giurisprudenziale non può completamente dissipare la sfida al riguardo. A tale aspetto, possiamo richiamare un commento che si interessa, sebbene, al mio parere, un po' eccessivo (beninteso, l'essere eccessivo può rivelare, in modo migliore, l'essenza di qualcosa): *“the court’s jurisprudence.....does nor offer any solutions regarding the intrinsic distortions created by the EU VAT system, which as concluded above are at core of the aggressive VAT planning problem. In other words, the court is attacking the manifestation of the problem, rather than its root causes”*<sup>484</sup>.

## **2. Esperienze relative all’antielusione IVA nell’ordinamento comunitario - 2.1. Analisi semplice della specificità, dovuta all’impatto del diritto comunitario, dell’antielusione IVA**

Prima di esaminare le esperienze al riguardo, è necessario effettuare un’analisi semplice della specificità o la caratteristica generale dell’antielusione IVA nell’ordinamento comunitario<sup>485</sup>, proprio dovuta all’impatto del diritto comunitario, la cui chiarezza favorisce la comprensione delle esperienze al riguardo. Come è noto, per contrastare l’elusione fiscale, gli Stati membri necessariamente adottano le varie misure antielusive negli loro propri ordinamenti, anche se nel caso della carenza degli interventi antielusivi comunitari, ed è naturale che si cambiano le esperienze relative all’antielusione, comprese quelle nell’antielusione IVA<sup>486</sup>, a seconda dei Stati membri,

---

<sup>484</sup> Ibid.

<sup>485</sup> Merita di essere indicato che appare che a causa delle sue peculiarità, l’ordinamento giuridico comunitario sempre più comporti un terzo settore giuridico, diverso da sia quello di *civil law* sia quello di *common law*. Ciò contribuisce a spiegare perché la teoria dell’abuso del diritto che ha origine nei paesi di *civil law* possa essere applicabile ai sistemi dell’IVA in Regno Unito di *common law*, e la giurisprudenza comunitaria, come precedente o normativa, ha l’effetto vincolante alle giurisprudenze nazionali di *civil law*.

<sup>486</sup> A tale aspetto, si rinvia all’analisi nel paragrafo 3. di seguito, su esperienze negli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri.

e per esempio, alcuni di Stati membri adottano la norma generale antielusiva ed altri contemplano solo le norme specifiche antielusive, e anche se nel primo caso, la norma generale antielusiva può variare al variare dello schema a cui la norma si impronta, come abuso del diritto o frode alla legge. Si tratta di un “disomogeneo fenomeno normativo e giudiziale relativo scaturente dal diritto degli stati membri”<sup>487</sup>. Però, grazie al diritto comunitario che “rappresenta nell’ottica sovranazionale l’espressione di sottosistemi giuridici da ricondurre ad unità in applicazione del primato della normativa comune”<sup>488</sup>, tale fenomeno è stato in qualche modo “dissipato”, in particolare nell’ambito dell’IVA in materia della quale, come è noto, gli Stati membri hanno al principio consentito la costruzione di una politica fiscale. Perciò, non è sorprendente che gli Stati membri hanno cominciato a trovare una convergenza sull’approccio relativo all’antielusione, in particolare in tema di IVA, sulla base di una nozione comunitaria di abuso del diritto (su cui ci soffermeremo dettagliatamente di seguito), “tale da consentire il contrasto dell’elusione fiscale anche in assenza di una esplicita norma (antielusiva) nazionale al riguardo”, trattandosi di un’autonomia concettuale ed operativa in tema di elusione fiscale comunitaria, diversamente in tema di elusione fiscale internazionale<sup>489</sup>. Tutto ciò determina il fatto correlato seguente: solitamente, gli stati membri devono rispettare i criteri comunitari nell’antielusione IVA, o più precisamente i giudici nazionali, nei confronti dei casi che riguardano l’elusione IVA, rimettono la questione in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia<sup>490</sup>, per chiedere le opinioni relative dall’ultima<sup>491</sup>. È certo che si può trovare il fonte,

---

<sup>487</sup> Pasquale Pistone, *L’elusione fiscale ed il diritto comunitario*, in AA.VV., *la normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno “gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria” (Genova 9-10 febbraio 2007), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2007, p. 91.

<sup>488</sup> Ibid.

<sup>489</sup> È senz’altro che il cosiddetto disomogeneo fenomeno normativo e giudiziale, suddetto, si realizza anche in relazione al diritto internazionale, “il quale è però incapace di staccarsi dall’influenza delle normative nazionali di fonte interna e convenzionale, restando così di fatto privo di un’autonomia concettuale ed operativa in tema di elusione fiscale internazionale. Legittima così la gran parte delle norme antielusive nazionali, sacrificando – di frequente con effetti sproporzionati – l’autonomia delle scelte imprenditoriali sull’altare dell’interesse erariale”. Ibid.

<sup>490</sup> Si vede l’art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea.

<sup>491</sup> A tale aspetto, in fatti, molti casi, concernenti l’elusione IVA, nell’UE, compresi quello di Halifax e quello di Part Service che abbiamo già indicato, hanno seguito tale percorso. In particolare, la Corte di Cassazione italiana nel caso di Part Service ha dimostrato di “condividere l’importanza dell’effettivo utilizzo del rinvio pregiudiziale, che invece essa continua a non impiegare – od a farlo in via del tutto residuale – in materia di imposte dirette”. Ibid, p. 94.

espesso e più diretto, di tale sorte di vincolo ai comportamenti degli Stato membri nell'adottare le misure contro all'elusione IVA, nella relativa norma della direttiva IVA che si discuterà in appresso.

## **2.2. Antielusione IVA nelle Direttive IVA e altri atti comunitari - 2.2.1. Status quo della normativa connessa all'elusione nella Direttiva 2006/112/CE**

Ora, cominciamo ad esaminare dettagliatamente i contenuti connessi all'antielusione IVA nel relativo diritto (tributario) comunitario, cioè la normativa in tema dell'IVA che è principalmente composta dalle direttive IVA, e l'interpretazione giurisprudenziale (o le giurisprudenze) in tema dell'antielusione IVA della Corte di Giustizia. Qui, affrontiamo primariamente i contenuti al riguardo nella prima.

Come abbiamo già saputo, attualmente la più recente direttiva comunitaria, come quella operativa e integrale, in materia dell'IVA è la Direttiva 2006/112/CE (in prosieguo: Direttiva 2006) che è la rifusione della famosa Sesta Direttiva. La differenza tra la Direttiva 2006 e la Sesta Direttiva nell'elaborazione della normativa connessa all'elusione comporta che la normativa al riguardo prevista nella prima continua a conservare l'impostazione fondamentale che la Sesta Direttiva accoglie, ma ha aggiunto alcuni articoli di pertinenza, seguendo le indicazioni di un'apposita direttiva connessa all'elusione che si accennerà in appresso. Allora, la normativa al riguardo si prevede nella Direttiva 2006 quanto segue:

1) l'Articolo 395 (ex art. 27 della Sesta Direttiva)<sup>492</sup>. Si prevede, nel paragrafo 1, che “il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune

---

<sup>492</sup> Vale la pena di aggiungere che l'art. 394 della Direttiva 2006 disciplina il caso delle misure pregresse al riguardo, prevedendo che “Gli Stati membri che al 1° gennaio 1977 applicavano misure speciali al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali possono mantenerle purché le abbiano notificate alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché le misure di semplificazione siano conformi al criterio definito all'articolo 395, paragrafo 1, secondo comma”.

evasioni o elusioni fiscali”<sup>493</sup>. Tale disciplina si tratta, proprio, della norma, che abbiamo indicato sopra, relativa all’autorizzazione ad adottare, a determinate condizioni, le misure contro l’elusione fiscale, da parte degli stati membri nei propri sistemi dell’IVA. Va indicato particolarmente che per quanto riguarda la valutazione ai fini dell’autorizzazione, il vaglio del principio della proporzionalità è importante: *“any anti-avoidance measure must be proportionate to the loss which it is attempting to stem, that is it must not derogate from the general rules of the Sixth Directive any more than is strictly necessary to achieve its anti avoidance purpose”*<sup>494</sup>.

2) l’Articolo 131 (ex artt. 13, 14 e 15 della Sesta Direttiva)<sup>495</sup>. Si prevede che “le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso.” A differenza dei settori indicati negli articoli in appresso, il settore delle esenzioni indicato nell’articolo presente è quello in cui per l’adozione delle misure contro l’elusione da parte degli Stati membri, bisogna l’autorizzazione individuale secondo l’art. 395.

3) una serie di articoli che si trattano di le norme, indicate sopra, relative alle menzioni della possibilità di adottare, nei determinati settori, senza l’autorizzazione individuale<sup>496</sup>, e sono i risultati dopo che è stata emanata la Direttiva 2006/69/CE che

---

<sup>493</sup> Allo scopo di definire il criterio a cui le misure di semplificazione al riguarda devono essere conformi, il comma 2 del stesso paragrafo continua a prevedere che “le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull’importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale”. Inoltre, i paragrafi 2, 3 e 4 dell’art. 395 prevedono in dettaglio la procedura a cui lo stato membro che desidera introdurre le misure di cui al paragrafo 1 deve ottemperare nei confronti della Commissione e i relativi termini entro cui tale procedura deve essere completa.

<sup>494</sup> Hugh McKay and Conrad McDonnell, *A General Anti-Avoidance Provision for VAT?*, disponibile nel sito seguente:

[http://www.taxbar.com/documents/Anti-avoidance\\_Provision\\_for\\_VAT\\_Conrad\\_McDonnell.pdf](http://www.taxbar.com/documents/Anti-avoidance_Provision_for_VAT_Conrad_McDonnell.pdf)

<sup>495</sup> Se l’art. 131 è una clausola generale in questa materia, la Direttiva 2006 contiene anche una clausola specifica, cioè l’art. 158 (paragrafo 2), prevedendo che “quando si avvalgono della facoltà di esenzione di cui al paragrafo 1, lettera a), gli Stati membri adottano le misure necessarie per assicurare l’applicazione corretta e semplice di detta esenzione e per prevenire qualsiasi evasione, elusione ed abuso”.

<sup>496</sup> Cioè “nei alcuni settori in cui il funzionamento della Sesta Direttiva risulta difficoltoso e in cui più in generale vi è un dimostrabile bisogno di una certa, sia pur limitata, flessibilità”. Si vede COM(2005) 89 definitivo.

è destinata a modificare la Sesta Direttiva<sup>497</sup> ed è chiamata anche “*Rationalisation*” *Directive*. Prima di esporre tali articoli, è opportuno fare una presentazione breve della Direttiva 2006/69/CE ed a farlo, dobbiamo richiamare la Comunicazione (2005) 89 della Commissione che ha spinto l’emanazione della Direttiva 2006/69/CE<sup>498</sup>. L’emanazione di tale Comunicazione e tale Direttiva, come due atti comunitari che riguardano espressamente, tra l’altro, l’elusione IVA, ha rappresentato la consapevolezza da parte dell’UE della serietà del problema dell’elusione IVA e del problema della carenza o inefficacia della disposizione, nella Sesta Direttiva, relativa all’antielusione IVA. Per quanto riguarda l’ultimo problema e l’approccio di risolverlo, merita segnalare le parole originali nella Comunicazione al riguardo, quanto segue: “la (Sesta) direttiva praticamente non contiene quasi nessuna disposizione per i casi in cui un soggetto passivo cerchi di eludere tali principi. Soltanto il suddetto articolo 27 fornisce una base giuridica in virtù della quale il Consiglio, in seguito ad una domanda individuale di uno Stato membro, può autorizzare l’applicazione di particolari misure di deroga alle regole normali. Si tratta tuttavia di una procedura piuttosto lenta. La Commissione pertanto ritiene che determinati sistemi noti si possano contrastare più efficacemente modificando la direttiva in modo che offra su base permanente la possibilità di avvalersi di una valida alternativa al trattamento normale qualora elementi relativi all’esistenza di pratiche di elusione (o evasione) lo giustificino”. Dopo ciò, vediamo cosa la Direttiva 2006/69/CE ha previsto, cioè i relativi articoli nella Direttiva 2006, corrispondenti a tali previsioni nella Direttiva 2006/69/CE:

A) l’Articolo 11 (l’articolo 1 della Direttiva 2006/69/CE). Si prevede che “(comma 1).....ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente

---

<sup>497</sup> Si tratta di una direttiva, del 24 luglio 2006, destinata a modificare la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l’evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie.

<sup>498</sup> Al tale punto, come si può evincere dal titolo della Comunicazione al riguardo: COM(2005) 89 definitivo, (quale) la proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l’evasione e l’elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie.

indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. (comma 2) Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione”.

B) l'Articolo 19 (l'articolo 2 della Direttiva 2006/69/CE). Si prevede che “(comma 1) In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente. (comma 2) Gli Stati membri.....possono inoltre adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo”.

C) l'Articolo 80 (l'articolo 3 della Direttiva 2006/69/CE). Si prevede che “(paragrafo 1) Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di 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.....i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente.<sup>499</sup>”

### **2.2.2. Commenti sulla normativa che riguarda l'elusione nella Direttiva 2006**

Dopo esposti i contenuti della normativa attuale connessa all'elusione nella Direttiva 2006, per comprenderli al meglio, occorre effettuare un commento, sulla

---

<sup>499</sup> I casi, come lo stesso paragrafo continua a prevedere, si trattano dei quelli: a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l'acquirente dei beni o 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 e 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.

normativa attuale al riguardo, dettagliato e profondo. E il commento si può procedere sulla base delle considerazioni seguenti:

Primariamente, si deve rendere noto e va premesso in linea generale che alla luce delle presentazioni che fin qui si sono svolte, non c'è dubbio che la lotta contro ogni possibile elusione ed abuso nell'ambito dell'IVA è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Direttiva IVA comunitaria<sup>500</sup>. Merita segnalare che la direttiva IVA comunitaria ha messo in luce particolarmente la lotta contro l'elusione IVA nei settori di esenzione, di gruppo IVA, di trasferimento in modo anormale di beni e di operazione tra soggetti correlati, tenuto conto della serietà e diffusibilità (tale da essere un problema comune tra gli Stati membri) delle elusioni IVA nei tali settori. Da ciò e quanto esposto sopra, appare potere discendersi che secondo la posizione presa dalla normativa dell'IVA comunitaria, “pur prendendosi atto della rilevanza assunta dal problema dell'elusione fiscale e della necessità di arginare tale fenomeno, si è scelta la strada delle norme specifiche antiabuso e non quella della introduzione di una clausola generale (tantomeno, si è presupposto che una tale clausola generale fosse già applicabile).”<sup>501</sup>

Secondariamente, in merito alla struttura fondamentale della direttiva IVA comunitaria nell'ambito dell'elaborazione della normativa connessa all'elusione, innanzitutto dobbiamo riconoscere che sebbene accaduto l'intervento della Direttiva 2006/69/CE, non si cambia o rimane il fatto che la direttiva IVA non contiene quasi nessuna disposizione sostanziale, o che definisce l'elusione, l'abuso o la frode, o che direttamente contrasta i casi in cui un soggetto passivo cerchi di eludere le normative IVA o i principi della direttiva<sup>502</sup>——in altri termini, la direttiva IVA non affronta la questione su come si accerta se una operazione o una serie di operazioni è artificiale<sup>503</sup>——, tranne gli articoli esposti nel paragrafo precedente e dagli articoli stessi, si può

---

<sup>500</sup> Cfr. Rita de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 EC Tax Review, pp. 27–35.

<sup>501</sup> Livia Salvini, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in Corr. Trib., 2006, P. 3104.

<sup>502</sup> Rispetto ai regimi nazionali che attuano la direttiva, le normative della direttiva sono piuttosto i principi.

<sup>503</sup> Cfr. P. Harris, *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, (2003) British Tax Review 2, p.135.

trarre la conferma che in realtà, la direttiva ha lasciato (o attribuito) ai Stati membri il potere o la competenza di adottare o introdurre nei loro propri sistemi dell'IVA le proprie misure concrete, eventualmente diverse tra gli Stati membri, contro l'elusione IVA. Ma, perché la direttiva IVA ha adottato e mantiene la predetta struttura fondamentale al riguardo? È una questione da chiarire con specifica attenzione qui.

Per affrontare questa questione, dobbiamo muoverci dall'esame dell'orientamento della direttiva IVA comunitaria. A tale aspetto, è chiaro che il ruolo nevralgico che la direttiva IVA svolge consiste nella creazione della base uniforme di tassazione o valutazione, anche trattandosi dell'obiettivo della direttiva IVA comunitaria. Qui, la questione cruciale è se occorre richiedere che la direttiva IVA uniformi anche le regole relative alla riscossione delle imposte in materia dell'antielusione IVA. Il fatto è che come si può trarre dalla conferma suddetta relativa alla struttura fondamentale della direttiva IVA nell'ambito dell'elaborazione della normativa connessa all'elusione, la direttiva IVA non uniforma le regole in materia, persino non contiene nessuna guida per l'amministrazione finanziaria nazionale in materia. Ma che cosa sono le ragioni per cui si è formato tale fatto? Nel primo luogo, viene rammentato che il presupposto affermato nello stilare la direttiva IVA era che "*the national budgetary safeguards, albeit doubtless different in form and in effect, were the best suited to deal with fraud, evasion, abuse and avoidance in the collection of the tax*"<sup>504</sup>. Nel secondo luogo, è quasi impossibile che si uniformi i regimi dell'antielusione IVA e si applichino uniformemente tra gli Stati membri, a causa dei ordinamenti giuridici divergenti tra loro nell'UE. In fondo, Nella direttiva IVA, "*the balance of powers and administrative tensions between the Communities, the community legal order, the Member states, and their respective legal and administrative structures are allocated and defined*". E "*the directive is finely balanced to define the principles of VAT, to render them uniform on a Community basis* (di conseguenza, la direttiva IVA ha lasciato la discrezione agli Stati membri su come la direttiva si implementa per raggiungere i risultati definiti che attengono ai principi dell'IVA e alla base uniforme di tassazione o valutazione), *whilst recognising*

---

<sup>504</sup> P. Harris, *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, (2003) British Tax Review 2, p.135.

*the application of the divergent systems of law and administrative practice and remedies throughout what is now the European Union*<sup>505</sup> (Corrispondentemente, la direttiva IVA ha lasciato prevedere le misure amministrative relative all'accertamento e alla riscossione delle imposte alle legislazioni nazionali degli Stati membri)<sup>506</sup>.

Finalmente, in merito alle misure al riguardo che secondo la direttiva, gli Stati membri possono adottare per prevenire l'elusione IVA, va rilevato che la natura delle siffatte misure antielusive dovrebbe trattarsi di, principalmente, correzione normativa (anche presunzione antielusiva o norma specifica antielusiva), ma non di norma generale antielusiva<sup>507</sup>, tenuto conto che gli primi tre strumenti antielusivi riguardano il settore concreto dell'IVA e ciò è coerente con il fatto che le misure qui interessate dovrebbero essere volte ai settori determinati (come la Direttiva 2006/69/CE indica). A tale punto, si può desumere ulteriormente da ciò che l'adozione delle misure al riguardo da parte degli Stati membri sono definita come la previsione delle deroghe alle normative comunitarie dell'IVA o ai principi della direttiva IVA nei sistemi nazionali dell'IVA—in altri termini, “quando gli Stati membri desiderano modificare le legislazioni IVA nazionali per contrastare i sistemi di elusione, sorge il problema della compatibilità delle misure previste con la normativa comunitaria e in particolare con la Sesta Direttiva IVA”<sup>508</sup>—, e le deroghe necessariamente riguardano i concreti settori dell'IVA. Inoltre, una relativa questione è che in fatti, proprio per la (altra) natura di deroga a cui le misure al riguardo sono dotate, è necessario, in principio—come l'art. 395 della Direttiva 2006 prevede—, il rispetto del requisito di unanimità per approvare, da parte del Consiglio, l'autorizzazione agli Stati membri di adottare le misure al riguardo. E la Direttiva 2006/69/CE non cambia tale situazione, perché sebbene per gli Stati membri non bisogni più l'autorizzazione individuale per l'adozione delle misure contro l'elusione nei determinati settori previsti dalla stessa direttiva, ma solo informare al comitato

---

<sup>505</sup> Ibid.

<sup>506</sup> Ciò è normale nel contesto che è molto difficile svolgere l'armonizzazione del diritto europeo in materia procedurale.

<sup>507</sup> Per quanto riguarda l'esclusione della norma generale antielusiva e la sua implicazione, si rinvia al paragrafo 2.3.2 in seguito.

<sup>508</sup> Si vede COM(2005) 89 definitivo.

IVA l'adozione di tali misure<sup>509</sup>, non va trascurato che la Direttiva 2006/69/CE di per sé è emanata dal Consiglio, deliberando all'unanimità. Da certo punto, ciò è legato al fatto che *“anti-avoidance measures seem to have been largely regarded more as burdens standing in the way to EU market integration than as measures protecting the tax systems themselves”*<sup>510</sup>.

Inoltre, bisogna particolarmente effettuare un'analisi apposta, da un'altra prospettiva, sulle misure di cui la Direttiva 2006/69/CE parla ed a tale proposito, è necessario e sufficiente richiamare una delucidazione in COM(2005) 89 definitivo: le misure che *“rappresentano un'alternativa alle regole normali e sono messe a disposizione di tutti gli Stati membri unicamente per facilitare la lotta contro l'elusione”*, non impongono ma consentono agli Stati membri di avvalersi delle regole alternative. Pertanto non vi è alcun obbligo per uno Stato membro di adottare tali regole se nel suo ambito non sono necessarie. Inoltre, date le molteplici variazioni che i sistemi di elusione subiscono in risposta alle contromisure, la proposta consente entro certi limiti agli Stati membri di adattare le misure alle loro specifiche situazioni nazionali. Quindi, una volta che gli Stati membri optano per l'applicazione delle regole alternative, gli stessi sono autorizzati a limitare l'applicazione delle nuove regole in funzione del loro specifico problema di elusione o evasione. Le imprese pertanto non sono penalizzate dall'applicazione obbligatoria di regole non appropriate. Esse, al contrario, dovrebbero trarre vantaggio da un'applicazione selettiva, anziché generale, diretta a colpire non le imprese in genere, ma i soggetti elusori. Secondo la Commissione, questa impostazione che consiste nel fissare i limiti della deroga e nel consentire entro tali limiti un'applicazione flessibile delle regole rappresenta la risposta più appropriata ai problemi individuati che richiedono soluzioni commisurate al singolo caso”.

---

<sup>509</sup> A tale aspetto, come il SEC(2010) 1455 definitivo (*Commission staff working document - accompanying document to the Green Paper {COM(2010) 695}*) indica che *“As some of the special measures had proved successful, particularly in the fight against tax avoidance and evasion, the Commission wished to allow all Member States to apply them without having to seek individual authorisations. At the same time, a number of individual derogations were repealed. Under this Directive (la Direttiva 2006/69/CE), a derogating measure does not need to be granted individually; only the VAT Committee has to be informed of the national legislative measures”*.

<sup>510</sup> Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, (2005) 33 Intertax p580.

### **2.3. Ruolo della Corte di Giustizia, l'efficacia delle fonti giurisprudenziali, e antielusione IVA nelle giurisprudenze della Corte di Giustizia**

Ora, spostiamo la nostra attenzione dalle normative comunitarie alle giurisprudenze della Corte di Giustizia, per esaminare le esperienze relative all'antielusione IVA nell'ordinamento comunitario, e certo è che prima di esaminare le esperienze al riguardo, è opportuno enucleare in termini semplici ma sistematici il ruolo della Corte di Giustizia nell'ordinamento comunitario e l'efficacia delle fonti giurisprudenziali comunitarie, sebbene già toccati i relativi contenuti nei certi paragrafi precedenti.

#### **2.3.1. Ruolo della Corte di Giustizia e l'efficacia delle fonti giurisprudenziali**

In questa sede, il ruolo della Corte di Giustizia si riferisce esclusivamente a quello generale nell'ordinamento giuridico comunitario e l'efficacia delle fonti giurisprudenziali si tratta principalmente dell'effetto giuridico delle sentenze della Corte di Giustizia negli ordinamenti nazionali. Beninteso, questi due aspetti sono correlati nel senso che l'ultimo aspetto può essere visto come un aspetto derivato dal primo aspetto.

In merito al primo, va segnalato innanzitutto che il ruolo della Corte di Giustizia è connotato nel specifico sistema giudiziario comunitario, nel senso che come un'opera innovativa e molto importante che il Trattato CEE<sup>511</sup> creava nel 1957, si è istituita la Corte di Giustizia come un organo giudiziario che sovrasta ai sistemi giudiziari nazionali dei Stati membri ed è indispensabile per il cammino dell'integrazione giuridica europea, sebbene in forma negativa (si contrappone alla forma positiva che il Consiglio e la Commissione adotta). Corrispondentemente, alla Corte di Giustizia sono stati attribuiti alcuni poteri o competenze necessari: il

---

<sup>511</sup> Si tratta di Trattato che istituisce la Comunità economica europea che fa parte dei Trattati di Roma.

comprensivo ed esclusivo potere interpretativo del Trattato (l'art. 220 del Trattato CE<sup>512</sup>); la giurisdizione esclusiva nei casi previsti dal Trattato, che riguardano la violazione degli obblighi agli Stati membri (gli artt. 258 e 259 del Trattato<sup>513</sup>) o istituzioni comunitari (gli artt. 263, 264 e 265 del Trattato) incumbenti in virtù dei trattati<sup>514</sup>; la competenza di pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione dei trattati e sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione (l'art. 267 del Trattato). Il rinvio pregiudiziale (dal punto di vista degli Stati membri) che qui si interessa ha il rilievo molto cruciale, non solo nell'ambito dell'integrazione giuridica, ma anche nel senso che con il rinvio pregiudiziale si è costruita la connessione tra la Corte di Giustizia e i sistemi giuridici degli Stati membri che favorisce la formazione del unitario sistema giuridico comunitario<sup>515</sup>.

Infatti, di conseguenza, nell'ordinamento giuridico comunitario la Corte di Giustizia funziona come corte suprema o corte costituzionale nei confronti dei corti nazionali degli Stati membri, in particolare nei casi tributari<sup>516</sup>, nonostante che una parte degli Stati membri non riconosca che la Corte di Giustizia è la corte suprema o corte costituzionale nei loro sistemi giudiziari, con l'efficacia vincolante delle sentenze della Corte di Giustizia, compresa quella ai successivi casi nazionali (nel senso che esiste un vincolo auto-imposto da cui “deriva, logicamente, la possibilità per il giudice nazionale di applicare ad un nuovo caso una sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia su un precedente caso simile”<sup>517</sup>——a tale proposito, merita

---

<sup>512</sup> Ex art. 160 del Trattato CEE. Trattato CE si tratta di Trattato che istituisce la Comunità europea, a cui il Trattato CEE è stato ridenominato con alcune modifiche secondo il Trattato di Maastricht del 1992.

<sup>513</sup> Si tratta del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, a cui il Trattato CE è stato ridenominato con alcune modifiche secondo il Trattato di Lisbona del 2008.

<sup>514</sup> Per quanto riguarda il ricorso alla procedura d'infrazione che qui si interessa nei casi fiscali, cfr. Peter Schonewille, *Eliminating tax barriers via the infringement procedure of Article 226 of the EC Treaty*, EC tax review (2006-3): 147 et seq.

<sup>515</sup> Per quanto riguarda l'analisi dettagliata del rinvio pregiudiziale (anche del procedura d'infrazione) nell'ambito tributario, cfr. Christian Attardi, *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario : manuale con massimario*, Milano, 2008, pp. 15-53.

<sup>516</sup> Si vede, rispettivamente, Vanistendael, *The Role of the European Court of Justice as the Supreme Judge in Tax Cases*, in EC Tax Review (1996, 3), pag. 114 e Rita de la Feria, *Vat and the EC internal market: the shortcomings of harmonisation*, Oxford University Centre For Business Taxation, WP 09/29 (in questo articolo, si è effettuata un'analisi apposita sulla funzione costituzionale della Corte di Giustizia).

<sup>517</sup> Ghera F., *Pregiudiziale comunitaria, pregiudiziale costituzionale e valore di precedente delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia*, in Giur. cost., 2000, p. 1206. Va segnalato

particolarmente segnalare il caso *Simmenthal* in cui la Corte di Giustizia ha affermato il principio del primato del diritto comunitario<sup>518</sup> che contiene le giurisprudenze comunitarie (in fondo, si riconosce sempre più come normativo il risultato interpretativo raggiunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia)——, e con effetto retrospettivo delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia nel senso che le sentenze della Corte di Giustizia, in particolare, “le pronunce pregiudiziali, per il loro carattere interpretativo, “hanno di regola efficacia (*erga omnes*) *ex tunc* e solo eccezionalmente *ex nunc*”<sup>519</sup>. Insomma, in merito all’efficacia delle fonti giurisprudenziali, non possiamo trascurare che il risultato offerto dall’interpretazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia ha l’efficacia di *ius receptum*——“un vero e proprio *acquis* e come tale dovrebbe essere riconosciuto da Commissione e da Governi” ed è naturale che l’interpretazione giurisprudenziale ha “tanto più efficace se recepita come *ius receptum*”<sup>520</sup>. Va rilevato che il riconoscimento dell’efficacia di *ius receptum* al riguardo favorisce che l’integrazione positiva del diritto comunitario recepisca i concetti e le categorie interpretative elaborate dalla Corte di Giustizia, onde evitare che si pregiudichi l’applicazione uniforme del diritto comunitario<sup>521</sup>.

In fine, occorre evidenziare, in termini anche semplici, che cosa ha portato alle fiscalità dell’UE tra cui, in particolare, il sistema comune dell’IVA, la Corte di Giustizia con il suo ruolo specifico e infungibile e l’efficacia anche specifica e crescente della sua giurisprudenza nell’ordinamento comunitario. A tale proposito, possiamo concludere così: la Corte di Giustizia ha svolto e continua a svolgere un

---

particolarmente che “il dovere di conformità nell’attività giudiziaria si manifesta non solo nell’ipotesi di identità della questione pregiudiziale rispetto ad una sulla quale la Corte si è già pronunciata, ma anche, in base all’art. 140, par. 3 del Regolamento di procedura, nell’ipotesi in cui la soluzione di tale questione possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza già esistente”. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p.183.

<sup>518</sup> Cfr. il caso *Simmenthal* 9 marzo 1978, causa 106/77. In merito del primato del diritto comunitario, esso si sostanzia nella prevalenza del diritto comunitario sulle norme interne nazionali con esso contrastanti, “sia precedenti che successive e quale ne sia il rango, anche costituzionale”.

<sup>519</sup> Leonardo Perrone, *L’armonizzazione dell’Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l’affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n. 2 di marzo-aprile 2006, pag. 423.

<sup>520</sup> Adriano Di Pietro, *Informe del relator general sobre el estado de la fiscalidad en la Unión Europea y para el futuro de la Unión Europea*, in *Estudios y documentos, European Tax Studies*, “[ste.seast.org/es](http://ste.seast.org/es)”.

<sup>521</sup> Quanto ad un’analisi circostanziata sulle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria nei alcuni profili, come l’ambito di esplicazione dell’attività interpretativa, le Caratteristiche, metodo interpretativo, natura giuridica ed effetti nel tempo delle sentenze ecc., si vede Giuseppe Melis, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2 di marzo-aprile 2005, pag. 401.

ruolo importante estremamente nello spingere l'armonizzazione maggiore del diritto comunitario nel campo fiscale col definire ed elaborare dei relativi regimi (in termini di concetto, natura, categoria, caratteristica, ecc.), integrandosi le sue giurisprudenze interpretative con la normativa<sup>522</sup>——un punto che corrisponde a quello, relativo al rimedio indispensabile della giurisprudenza di Corte di Giustizia alla difficoltà che si incontra nell'emanazione delle normative nuove, che abbiamo indicato nel precedente paragrafo 1——, e tra i diversi ambiti tributari l'IVA, la cui normativa contiene numerosi termini generali che possiedono un specifico contenuto sostanziale da definire da parte del diritto comunitario<sup>523</sup> o non disciplina esplicitamente alcuni questioni che devono essere affrontate dalla giurisprudenza comunitaria, costituisce uno esemplificativo più spiccatamente<sup>524</sup>.

### **2.3.2. Antielusione IVA nelle giurisprudenze della Corte di Giustizia**

Sulla base delle disamine, che finqui sono svolte, su, rispettivamente, sfida dell'UE nell'antielusione IVA, specificità dell'antielusione IVA dovuta all'impatto del diritto comunitario, antielusione IVA nelle Direttive IVA e altri atti comunitari e ruolo della Corte di Giustizia e l'efficacia delle fonti giurisprudenziali, è sia facile sia ragionevole condurre ad una convinzione che dovrebbe stare principalmente alla Corte di Giustizia o alla giurisprudenza comunitaria assumere la funzione di

---

<sup>522</sup> La normativa, per esempio nell'ambito dell'IVA, si tratta principalmente delle direttive IVA e i relativi contenuti normativi del sistema comune dell'IVA si possono trovare nel paragrafo 2 della Sezione II del Capitolo I.

<sup>523</sup> Cfr. P. Harris, *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, (2003) *British Tax Review* 2, p.135.

<sup>524</sup> Per quanto riguarda i contributi concreti della giurisprudenza interpretativa della Corte di Giustizia al sistema comune dell'IVA, riepilogando ed esemplificando, possiamo invocare un commento al riguardo di un maestro italiano: “Ha tra l'altro contribuito a qualificare i caratteri dell'IVA, a definire soggetti ed attività, a differenziare applicazione, esigibilità, addebito, a riconoscere la detrazione come garanzia di neutralità e ad equipararla a rimborso. Ha certo concorso a dare ragione e fondamento giuridico ad un modello di imposizione sul consumo ed a garantire e fondare la neutralità dell'IVA che, da sola, la normativa non avrebbe saputo realizzare. Ha certo contribuito a ridurre le forti differenze di attuazione nelle discipline nazionali dell'iva che avevano costretto la Commissione a riconoscere che erano tante quante i Paesi dell'Unione”. Adriano Di Pietro, *Informe del relator general sobre el estado de la fiscalidad en la Unión Europea y para el futuro de la Unión Europea*, in *Estudios y documentos, European Tax Studies*, “ste.seast.org/es”. Inoltre, per quanto riguarda lo stato delle armonizzazioni dei altri settori tributari, per esempio, quelli di imposta unica sulla raccolta dei capitali, di accise, di imposizione sui redditi transfrontalieri, e di imposte sulle società, si rinvia alla stessa letteratura suddetta.

contrastare i comportamenti elusivi esistenti nel sistema comune dell'IVA—in via interpretativa—fornendo chiarezza alle discipline coinvolte nell'elusione IVA o persino elaborando lo schema antielusivo in materia dell'IVA. In altri termini, in pratica è Corte della Giustizia che esercita due categorie principali degli strumenti antielusivi che potrebbero riguardare le interpretazioni antielusive delle norme tributarie (nella specie, comportanti principalmente l'armonizzazione ulteriore delle interpretazioni dei concetti stabiliti dalla direttiva IVA) e, in particolare, le norme antielusive<sup>525</sup>, visto che l'elusione IVA costituisce uno dei numerosi termini generali che possiedono un specifico contenuto sostanziale da definire da parte del diritto comunitario che dovrebbe riferirsi alla giurisprudenza comunitaria (come è noto che la normativa dell'IVA non fa siffatta definizione), e l'antielusione IVA sta in una delle alcuni questioni che non sono disciplinate esplicitamente dalla normativa e devono essere affrontate dalla giurisprudenza comunitaria.

Per quanto riguarda le due categorie, suddette, degli strumenti antielusivi a cui la giurisprudenza comunitaria rivolge, in questa sede la considerazione introduttiva relativa al contributo della Corte di Giustizia all'antielusione IVA si concentra principalmente sulle norme antielusive (più precisamente, sulla norma antielusiva generale), tenuto conto del fatto che l'interpretazione antielusiva delle norme tributarie di per sé non necessita più di enunciazione ulteriore, anche se, nella specie, da parte di Corte di Giustizia. Allora, alla lotta contro l'elusione IVA nel sistema comune, che contributo specifico la Corte di Giustizia ha fatto? A tale proposito, possiamo riepilogare quanto segue: attraverso l'elaborazione giurisprudenziale—concernente una serie di casi tra cui il caso Halifax ha il rilievo di pietra miliare—, la Corte di Giustizia ha affermato l'applicabilità della dottrina d'abuso del diritto, come un principio generale del diritto comunitario, al campo fiscale, specificamente, al settore dell'IVA e nel frattempo, la Corte ha definito la nozione dell'abuso e le relative condizioni costitutive, facendo riferimento all'IVA, tale da formare

---

<sup>525</sup> Qui, va sottolineato che spetta al Consiglio, sebbene con la difficoltà di emanare nuovi emendamenti, ed agli Stati membri, con l'autorizzazione del consiglio o senza l'autorizzazione nei determinati settori, esercitare le correzioni normative (e anche la presunzione legale) e la Corte di Giustizia non ha la competenza di correzione normativa della direttiva IVA nel senso stretto.

effettivamente nel sistema comune dell'IVA una clausola antielusiva generale, ma non scritta, improntata sullo schema dell'abuso del diritto. In questa sede, non si esaminano i contenuti sostanziali (riguardano doppio test) relativi all'antielusione IVA con l'abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia——su cui ci soffermeremo appositamente e dettagliatamente nel Capitolo III——, ma solo quelli “marginali”, esposti in ordini seguenti:

Soprattutto, va chiarito che il contributo, riassunto sopra, della Corte di Giustizia consiste non nel creare oppure inventare una nuova norma antielusiva generale nel sistema comune dell'IVA, ma nel riesumare oppure trovare un principio generale, già esistente nell'ordinamento comunitario, che può fungere dall'antielusione——il che, tra l'altro (per esempio, il possesso dell'effetto retrospettivo da parte delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia), giustifica che, come è già accentuato, la norma antielusiva generale (o si può dire il principio antielusivo generale) formata su siffatto contesto sia dotata dell'effetto retroattivo——, e poi affermare la sua validità anche nell'antielusione nell'ambito del settore armonizzato dell'IVA. Nella specie, si tratta di estrapolare il principio dell'abuso del diritto dalle fonti comunitarie (comprese le giurisprudenze comunitarie) che principalmente riguardano le materie non sull'IVA<sup>526</sup>.

Successivamente, va sottolineato che nella logica della specificità dell'antielusione IVA dovuta all'impatto del diritto comunitario che abbiamo indicato appositamente in un paragrafo, un principio generale del diritto comunitario, che come la Corte di Giustizia ha richiamato, è relativo all'abuso del diritto, in base alla quale l'ordinamento comunitario vieta i fenomeni di aggiramento delle norme dell'IVA, allora si dovrebbe giocoforza ritenere che tale principio troverebbe applicazione anche, universalmente, negli ordinamenti interni nazionali<sup>527</sup>, e in altri

---

<sup>526</sup> In fatti, in materia dell'IVA, se ce ne sono eventualmente, le fonti comunitarie in parola si dovrebbero riferire esclusivamente alle disposizioni contenute nella Direttiva 2006, esposte nel paragrafo precedente, che fungono da “rammentare” agli Stati membri di adottare le misure antielusive (o antiabusive). Secondo quanto la Corte di Giustizia ha ritenuto, queste disposizioni sono espressioni di un principio generale non scritto. Cfr. Pasquale Pistone, *L'elusione fiscale ed il diritto comunitario*, in AA.VV., *la normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno “gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria” (Genova 9-10 febbraio 2007), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2007, p. 93.

<sup>527</sup> Per quanto riguarda tale punto, vale a dire che “*abus de droit is a general principle of community law, and can therefore be applied universally in matters of VAT avoidance within the Member States*”. P. Harris, *Abus de droit in the Field of Value Added Taxation*, (2003) British Tax Review 2, p.135.

termini, tenuto conto che la Corte di Giustizia ha fornito una vera e propria definizione di abuso del diritto nell'ambito dell'IVA nell'elaborare il principio in parola<sup>528</sup>, tale principio può trovare una diretta applicazione nell'ambito dei vari ordinamenti (dell'IVA) degli Stati membri. Si può dire ulteriormente che si tratta di “una clausola generale antielusione di matrice comunitaria, avente rango di diritto comunitario primario, operante anche in difetto di una specifica disciplina nazionale”<sup>529</sup>. Certo, va aggiunto che per valutare se un diritto derivante da una norma comunitaria sia esercitato abusivamente, come la Corte ha affermato nella sentenza Kefalas (c-367/96), è consentito al giudice nazionale applicare una norma interna<sup>530</sup>, e tale situazione vale anche nell'ambito dell'IVA. Però, nell'ambito dell'IVA quale un'imposta armonizzata, in vista dell'osservanza del diritto comunitario, l'elaborare del principio generale antiabuso da parte della Corte di Giustizia ha chiuso la partita sulle misure antiabuso nazionali: “anche se l'istituto è regolato da disposizioni di diritto interno, l'utilizzo di tale strumento è legittimo solo in quanto rispetti il doppio test introdotto dalla giurisprudenza *Halifax*”<sup>531</sup>.

Poi, va segnalato che per l'IVA quale un'imposta armonizzata, il principio antielusivo generale trova la sua fonte, anche con effetti retroattivi, nella giurisprudenza comunitaria relativa all'abuso del diritto, e da ciò diversamente, per le imposte dirette quali imposte non armonizzate nella fiscalità dell'UE, il principio antielusivo generale trova la sua fonte nei principi costituzionali interni (si tratta dell'Art. 53, relativo alla capacità contributiva, della Costituzione nell'ordinamento

---

<sup>528</sup> Nel senso che “la Corte non è limitata né ad affermare genericamente la sussistenza di un generale divieto di abuso del diritto comunitario né a rinviare all'interprete nazionale l'individuazione di disposizioni abuso interne applicabili.....” Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p. 240.

<sup>529</sup> Si vede la sentenza di Cassazione civile (italiana) di sez. trib. del 19 maggio 2010, n. 12249.

<sup>530</sup> Si vede il paragrafo 21 della sentenza in parola,

<sup>531</sup> Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p. 245.

italiano)<sup>532</sup>.

Infine, va puntualizzato che ha il rilievo maggiore o particolare il fatto che è la Corte di Giustizia (non gli Stati membri) che svolge un ruolo fondamentale nell'elaborare, attraverso le giurisprudenze interpretative, il principio generale antielusivo (in concreto, nel definire la nozione e le condizioni costitutive dell'abuso) per contrastare i fenomeni elusivi nell'ambito dell'IVA, perché benché per ogni Stato membro occorra utilizzare le misure antielusive contro l'elusione fiscale, siffatte misure sarebbero legittime a condizione che esse, tra cui in particolare la norma antielusiva generale, dovessero essere conformi al principio della proporzionalità, vale a dire proporzionali all'obiettivo da perseguire ed ai danni effettivi (che possono riguardare la certezza del diritto, l'autonomia negoziale e il legittimo affidamento dei contribuenti), ed è possibile che gli Stati membri abusino la possibilità di adottare le misure antielusive, qualora la condizione suddetta non sia soddisfatta, particolarmente tenuto conto del contesto che nell'ambito dell'IVA, agli Stati membri non occorrono essere autorizzati dalla Direttiva IVA di applicare la loro norma antielusiva generale sia scritta sia non scritta<sup>533</sup>. È un punto che corrisponde a quello, che abbiamo già indicato nel paragrafo 2.2.1 precedente, sull'esclusione della norma generale antielusiva dalle misure antielusive, concernenti l'autorizzazione, previste nella Direttiva 2006 dell'IVA.

### **3. Esperienze negli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri: presentazione semplice**

---

<sup>532</sup> Cfr. Maurizio Villani, *Abuso del diritto secondo la recente giurisprudenza della corte di cassazione*, si può trovare nel sito: <http://www.altalex.com/index.php?idstr=144&idnot=46835>. A tale punto, in altri termini, si può dire che sulla fonte del principio generale antielusivo, la distinzione tra imposizione indiretta (nello specifico, per l'IVA) e l'imposizione diretta è evidente: "per la prima, non vi può essere dubbio che l'indicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia, in quanto fonte di diritto comunitario, è sufficiente per sostenerne l'estensione nel diritto interno.....; per l'imposizione diretta, invece, il percorso è più elaborato, dovendo passare attraverso il principio costituzionale della capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione, come argomentato da Cass. n. 25374/2008, citata". Paolo Centore, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna tributaria* n. 2 di marzo-aprile 2009, pag. 420.

<sup>533</sup> Cfr. Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 *Intertax*, p.582. In particolare, l'autore indica che "the Advocate general expressed recognises the application of GAARs, and for that matter, judicial anti-avoidance doctrines, to VAT, without it being necessary that member states actually establish appropriate anti-avoidance provisions following Art.27 of the Sixth Directive".

Ora, è opportuno dedicarci alla presentazione delle esperienze interne nazionali, relative all'antielusione IVA, concernenti alcuni Stati membri principali. Beninteso, sebbene mostrate le differenze che corrono tra gli diversi Stati membri, le esperienze al riguardo sono già concordi nel aspetto che i giudici ed autorità fiscali nazionali possono contrastare i fenomeni elusivi dell'IVA nei propri ordinamenti richiamando il principio generale antielusivo, sullo schema dell'abuso del diritto, elaborato dalla Corte di Giustizia, secondo quanto disceso dalla presentazione svolta sopra relativa all'esperienza al riguardo nell'ordinamento comunitario. Dunque, l'introduzione svolta di seguito riguarderà principalmente gli aspetti differenziati, con emarginato l'aspetto suddetto, che si tratta principalmente delle esperienze prima dell'elaborazione del principio generale antielusivo suddetto da parte di Corte di Giustizia. In effetti, le esperienze interne nazionali in parola possono essere principalmente articolate in due ordini: quelle degli Stati membri muniti di diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva e quelle degli Stati membri non muniti (di predetto diritto generale tributario).

Certo, va indicato che in quanto alle esperienze interne nazionali su cui ci soffermeremo in appreso, ci incentriamo principalmente in quelle relative alle soluzioni o approcci antielusivi a cui le autorità impositive possono ricorrere per contrastare o colpire i comportamenti elusivi, nell'ambito dell'IVA, che le attuali misure antielusive specifiche non coprono, atteso che l'adozione delle certi misure antielusive specifiche nei sistemi interni nazionali dell'IVA non costituisce una caratteristica rilevante, nel senso che ogni Stato membro adotta, più o meno, le certi misure antielusive specifiche nel suo proprio sistema interno nazionale dell'IVA (persino di cui alcuni sono simili tra i diversi Stati membri, tenuto conto del sistema

comune dell'IVA dell'UE)<sup>534</sup>.

### **3.1. esperienze degli Stati membri muniti di un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva: Germania, Francia e Spagna<sup>535</sup>**

Primariamente, in Germania, per quanto riguarda la disposizione generale antielusiva, si può risalire ai tempi dell'inizio del Novecento. Nel 1919, una clausola generale antiabuso (legislativa) era introdotta nel § 5 della legge organica sui tributi (*Reichsabgabenordnung*) del 1919. Poi, essa era spostata al § 6 della legge di adattamento fiscale (*Steueranpassungsgesetz*) e ora è prevista nel § 42 del codice tributario tedesco (*Abgabenordnung(AO)*) del 1977<sup>536</sup>. Tale articolo introduce e definisce la nozione dell'abuso, e attualmente, si dispone, con due commi, quanto segue: “(1) Con l'abuso delle forme giuridiche la legge tributaria non può essere elusa. Se la fattispecie è regolata da una norma tributaria specifica, intesa ad impedire l'elusione fiscale, allora le conseguenze giuridiche si determineranno secondo quella norma. Altrimenti il tributo è dovuto, con un abuso come quello stabilito al comma 2,

---

<sup>534</sup> Qui, indichiamo semplicemente alcuni esempi delle misure antielusive specifiche (un pò vecchie) nel sistema nazionale britannico dell'IVA: “*the valuation of supplies and intra-Community acquisitions between connected persons (VATA 1994 Sch 6 para 1); the special treatment of sales through non-VAT registered resellers (VATA 1994 Sch 6 para 2) with which Direct Cosmetics was concerned; the FA 1989 amendments to the treatment of buildings and land; the FA 1995 amendments to VAT on cars; the special scheme for the supply of gold (s.55 VATA 1994); and the commencement provisions for the new telecommunications services rules (VAT (Reverse Charge) (Anti-avoidance) Order 1997)*”. Hugh McKay and Conrad McDonnell, *A General Anti-Avoidance Provision for VAT?*, disponibile nel sito seguente:

[http://www.taxbar.com/documents/Anti-avoidance\\_Provision\\_for\\_VAT\\_Conrad\\_McDonnell.pdf](http://www.taxbar.com/documents/Anti-avoidance_Provision_for_VAT_Conrad_McDonnell.pdf)

<sup>535</sup> Infatti, anche Portogallo, Irlanda e Svezia appartengono agli Stati membri muniti di un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva: “In Portogallo, l'art. 38, n. 2, della Lei Geral Tributária (Decreto Legge 17 dicembre 1998, n. 98), come modificato dalla legge 27 giugno 1999, n. 100, e dalla legislazione posteriore, contiene una disposizione generale di lotta all'evasione fiscale ai cui sensi «gli atti giuridici essenzialmente o principalmente destinati, attraverso misure artificiali (...) o abusi di forme giuridiche», a ridurre il carico fiscale, non possono produrre effetti per il diritto tributario; In Irlanda, l'art. 811, n. 2, del Tax Consolidation Act 1997 contiene una disposizione generale di lotta all'evasione perpetrata mediante operazioni finalizzate ad eludere gli obblighi tributari, utilizzando nozioni come quella di operazioni «not undertaken or arranged primarily for purposes other than to give rise to a tax advantage» [v. art. 811, secondo comma, lett. c), sub ii)]; In Svezia, l'art. 2 del Lag om skatteflykt (1995/575) stabilisce una disposizione generale di lotta all'evasione che si riferisce alla nozione di vantaggio fiscale come ragione principale di un atto giuridico”. Si vede il paragrafo 76 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale M. Poirares Maduro presentate il 7 aprile 2005.

<sup>536</sup> Cfr. M. Klein e A. Niemann, *Germany*, in AA.VV. *Abuse of Tax Law across Europe*, in EC Tax Review, 2010/2, p. 91.

in corrispondenza di una forma giuridica adeguata ai fatti economici. (2) Un abuso sussiste, quando viene scelta una forma giuridica inadeguata, che comporta per il soggetto d'imposta o un terzo, in confronto ad una forma adeguata, un beneficio fiscale non previsto dalla legge. Questo non vale, quando il soggetto d'imposta prova per la forma giuridica scelta delle ragioni extrafiscali, che secondo il quadro complessivo dei rapporti sono meritevoli di tutela"<sup>537</sup>.

In questa sede merita di essere segnalata in parole semplici l'evoluzione del § 42 predetto. Infatti, la versione originale del § 42 AO del 1977 si disponeva, con solo un comma, quanto segue: "Con l'abuso delle forme giuridiche la norma fiscale non può essere elusa. Nel caso in cui vi sia un abuso, la pretesa al tributo sussiste così, come quando sussiste una forma giuridica adeguata al fenomeno economico". Tale testo è rimasto invariato per molti anni, fino a quando nel 2001, attraverso la riforma 2001 per il motivo della necessità di operare un chiarimento in materia nel senso che il § 42 AO non sarebbe stato applicabile in presenza di disposizioni specifiche, è stato introdotto un secondo comma, il quale stabiliva che: "Il 1° comma è applicabile, quando la sua applicabilità non è espressamente esclusa dalla legge".

Però, la riforma 2001 non aveva ottenuto l'effetto prefissato: non era risolto con successo il problema delle lacune nelle norme antielusive specifiche attraverso la reintroduzione della clausola generale. Inoltre, rimanevano i ben più profondi problemi d'interpretazione del significato d'abuso e d'inadeguatezza delle forme giuridiche. Di conseguenza, per rendere il § 42 AO più preciso ed attribuire al § 42 AO una valenza più effettiva<sup>538</sup>, proprio nell'interesse dell'uguaglianza e soprattutto della certezza giuridica dell'imposizione, il § 42 AO è stato modificato, un'altra volta,

---

<sup>537</sup> Stefania Martinengo, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rassegna tributaria*, n. 3 di maggio-giugno 2010, pag. 659. L'articolo in parola, in lingua originale, enuncia: "(1) *Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmten sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer wirtschaftlichen Vorgängen angemessen Gestaltung entsteht.* (2) *Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind*".

<sup>538</sup> Si tratta di un punto proposto dal Ministero delle Finanze tedesco secondo cui la giurisprudenza avrebbe applicato la norma in modo troppo restrittivo.

attraverso il § 14 della JStG 2008 (Finance Act 2008) dove si è voluto inserire all'interno della norma una specifica sequenza di passaggi per verificare se vada applicata la norma speciale o la clausola generale antielusiva e la definizione di abuso, e la sua versione attuale è diventata quanto sopra esposto<sup>539</sup>.

Per quanto riguarda l'applicazione del § 42 AO per contrastare l'elusione IVA nell'ordinamento tedesco<sup>540</sup>, portiamo un esempio: si tratta di un schema elusivo di *Zwischenvermietung* con cui si indica un impiego dell'interposizione all'interno di un'operazione di locazione di un immobile. In tale schema, il soggetto interposto (dotato della qualifica di imprenditore) interviene nello schema negoziale, prendendo in fitto l'immobile esclusivamente per provvedere alla sua ulteriore locazione ad un terzo. Tale operazione, avvenuta strumentalmente alla ricerca di un risparmio tributario, valeva proprio nel contesto che “nel normale contratto di locazione effettuato nei confronti di un soggetto non imprenditore, la legge tedesca sull'imposta sui valore aggiunto stabilisce al suo § 4, co. 12, lett. a la esenzione dell'operazione da tale imposta. Al successivo § 9, co. 1 della stessa legge viene poi prevista la possibilità di una rinuncia ad essa esenzione da parte dell'imprenditore proprietario dell'immobile, con la conseguente detraibilità dell'imposta, nel caso in cui quest'ultimo sia dato in affitto ad un soggetto anch'esso imprenditore”. Di conseguenza, è stata giudicata abusiva dalle giurisprudenze tedesche, applicando la normativa del § 42 AO, la situazione che il proprietario concede, ai soggetti interposti dotati della qualifica di imprenditore, il bene immobile in locazione, stabilendo in sede contrattuale esplicitamente che i soggetti interposti provvedano alla loro ulteriore locazione<sup>541</sup>.

Secondariamente, in Spagna, per quanto riguarda la disposizione generale antielusiva, si tratta dell'art. 15 della *Ley General Tributaria* (legge 17 dicembre

---

<sup>539</sup> Tutto quanto precede relativo all'evoluzione del § 42 AO in parola, cfr. Stefania Martinengo, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rassegna tributaria*, n. 3 di maggio-giugno 2010, pag. 659.

<sup>540</sup> Per quanto riguarda l'esperienza generale tedesca dell'antielusione, cfr. Peter Fischer, *L'esperienza tedesca*, in AA. VV. (a cura di A. Di Pietro), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, 1999, pp. 203-249.

<sup>541</sup> Tutto quanto precede relativo all'esempio in parola, Cfr. P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, p. 279-280.

2003, n. 58), che è introdotta già nel 1963 e rivista 9 anni fa, nel 2003, sui conflitti di applicazione della normativa tributaria (*Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*), e si basa su nozioni come quella di atti o di negozi palesemente fittizi. In quanto ai contenuti circostanziati, ai sensi dell'art. 15, comma 1 in materia, si ritiene che esista un conflitto nell'applicazione della norma tributaria quando si evita totalmente o parzialmente la realizzazione del fatto imponibile o si riduce la base imponibile o i debiti mediante atti in cui concorrano le seguenti circostanze: a) siano notoriamente artificiosi o impropri per il conseguimento del risultato ottenuto; b) dal loro utilizzo, non risultino effetti giuridici o economici rilevanti, rispetto al risparmio fiscale e dagli effetti che si sarebbero ottenuti con atti usuali o propri. Inoltre, ai sensi dell'art. 15, comma 3 in materia, la conseguenza è l'applicazione della norma che si sarebbe applicata in mancanza di questi atti artificiosi e l'eliminazione degli eventuali vantaggi fiscali ottenuti<sup>542</sup>. È pacifico in Spagna che tale disposizione generale antielusiva è applicabile alla materia dell'IVA.

Però, va indicato particolarmente che a differenza dell'esperienza tedesca, la disposizione generale antielusiva spagnola in materia non sia fondata sulla teoria dell'abuso del diritto, ma su quella di frode alla legge tributaria. In fatti, “alla condotta oggetto di tale clausola generale antielusiva è stato tradizionalmente, almeno sino a tempi recenti, dato il nome di frode alla legge tributaria, con evidente riferimento al tradizionale istituto civilistico previsto dall'attuale art. 6.4 delle disposizioni preliminari al codice civile spagnolo”<sup>543</sup>. Di conseguenza, l'art. 15, comma 2 in

---

<sup>542</sup> Il testo originale in spagnolo è che “1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o improprios para la consecución del resultado obtenido. b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.....3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

<sup>543</sup> Giuseppe Quattrocchi, *Il divieto di abuso del diritto comunitario e il suo utilizzo a fini di contrasto all'elusione fiscale nell'imposizione sul valore aggiunto*, Tesi di dottorato di ricerca in diritto pubblico e tributario nella dimensione europea (XXIII CICLO) in Facoltà di Giurisprudenza di Università degli Studi di Bergamo, pp. 214-222. L'autore stesso ulteriormente indica che nel diritto spagnolo, si definisce la frode alla legge “come uno o più atti che originano un risultato contrario a una norma giuridica e che appare tutelato da una diversa norma giuridica dettata in realtà con una differente finalità. La frode alla legge esige pertanto la presenza di due tipi di norme: la norma (o norme) sul fondamento della quale si realizzano gli atti in frode, denominata norma di copertura e che in realtà non

materia, che esige un procedimento speciale—disciplinato dall’art. 159 della stessa legge (*Ley General Tributaria*)—per dichiarare l’elusione fiscale<sup>544</sup>, esige un procedimento per dichiarare la frode alla legge tributaria.

È certo che negli ultimi tempi, con l’intensificarsi della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia, in Spagna si è cominciato a utilizzare sempre più frequentemente, anche per il diritto interno, il termine abuso del diritto come sinonimo della formula frode alla legge ovvero dell’espressione di derivazione tedesca di abuso delle possibilità di configurazione giuridica<sup>545</sup>.

Finalmente, passiamo alla disposizione generale antielusiva, che vale in tutti i settori delle imposte compresa l’IVA, nell’ordinamento tributario francese. Si tratta dell’articolo L. 64 del codice di procedura tributaria francese (*Livre des procédures fiscales*) che è adottato in 1981 (prima, i contenuti relativi alla procedura tributaria erano previsti nel codice generale delle imposte (*code général des impôts*) e un istituto concernente l’abuso del diritto figurava all’art. 1649 quinquies B del codice generale delle imposte. In effetti, la disposizione generale antielusiva era codificata in Francia al più presto in 1941<sup>546</sup>). Questo articolo L. 64, modificato dal decreto 2008 (*LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 35 (V)*), prevede che “Per ripristinare il vero carattere, l’amministrazione finanziaria ha il diritto di contestare, come essa non è opponibile, gli atti che costituiscono un abuso di diritto, vale a dire che questi atti hanno un carattere fittizio, o cercano il vantaggio proveniente da un’applicazione letterale dei testi o delle decisioni contro gli obiettivi perseguiti dai loro autori, e sono stati ispirati da nessun altro motivo che si elude o si diminuisce l’onere fiscale che gli interessati, se questi atti non fossero stati conclusi o posti in essere, avrebbero

---

ha la finalità di proteggere tale tipologia di atti, e la norma (o norme) la cui effettiva violazione, intesa come compromissione, nel caso specifico, delle possibilità di conseguimento delle finalità pratiche da essa perseguite secondo l’intento del legislatore, conseguirebbe al riconoscimento della validità degli atti in questione, conosciuta come norma defraudata (aggirata)”.

<sup>544</sup> Il testo originale in spagnolo è che “2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley”.

<sup>545</sup> Cfr. Giuseppe Quattrocchi, *Il divieto di abuso del diritto comunitario e il suo utilizzo a fini di contrasto all’elusione fiscale nell’imposizione sul valore aggiunto*, Tesi di dottorato di ricerca in diritto pubblico e tributario nella dimensione europea (XXIII CICLO) in Facoltà di Giurisprudenza di Università degli Studi di Bergamo, pp. 214-222.

<sup>546</sup> Cfr. Sébastien de Monès, Pierre-Henri Durand, Jean-Florent Mandelbaum, *France*, in AA.VV. *Abuse of Tax Law across Europe*, in EC Tax Review, 2010/2, pp. 86-87.

normalmente supportato in relazione alla situazione reale o alle attività reali.....”<sup>547</sup>. Normalmente, per quanto riguarda questo articolo, si ritiene generalmente che la disposizione generale antielusiva prevista in questo articolo riflette l’applicazione nel settore tributario del principio generale quale l’abuso del diritto (*abus de droit* nel diritto francese) di origine pretoria<sup>548</sup>.

Di conseguenza, alla luce di quanto previsto dall’articolo L. 64 in parola, nell’ordinamento tributario francese, ora si può concludere che letteralmente, ci sono due grandi categorie di abuso del diritto<sup>549</sup>, in modo che dal certo punto si differenzi da quanto comprendiamo generalmente: 1) quella degli atti fittizi, che corrisponde alla simulazione in diritto civile; 2) quella degli atti giuridicamente regolari (o reali), la cui motivazione esclusiva consiste, però, nell’eludere o diminuire l’onere fiscale che dovrebbe essere sopportato, che corrisponde alla frode normativa (alla legge). Certamente, solo quest’ultima è l’elusione fiscale<sup>550</sup>.

---

<sup>547</sup> Per quanto riguarda la versione originale in francese e integrale, si recita così : “*Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles; En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité ; Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification; Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public*”.

<sup>548</sup> Cfr. Jean Pierre Chevalier, *L'esperienza francese*, in AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, p. 14.

<sup>549</sup> In effetti, la previsione attuale dell’articolo L. 64 in qualche modo proviene dalla giurisprudenza e ha percorso una certa evoluzione: “1) Before 1981, the courts interpreted the legal definition in force at that time very literally and ruled that the French Tax Authorities could not use the legal anti-abuse provisions in the absence of any fictitious act; 2) In 1981, the Conseil d’Etat (i.e., the French Administrative Supreme Court) broadened the interpretation of the text and extended the scope of the abuse of law to transactions which either (i) are of a fictitious nature or, if not, (ii) have no other motive than avoiding or alleviating the tax burden which the taxpayer, if he had not carried out such acts, would normally have had to bear in view of his actual situation and activity; 3) In the 2006 Janfin case, the Conseil d’Etat decided that the provisions governing the abuse of law procedure had to be interpreted strictly and could only be applied to disputes relating to the determination of the tax basis and not to the collection of taxes, as the latter was not covered by the legal definition. The Conseil d’Etat however specified that in cases where the special procedure provided by Article L. 64 could not be applied, the French Tax Authorities could still disregard the acts at issue on the grounds of the general concept of fraud; 4) In 2007, in its Persicot, Pharmacie des Chalonges and Tomasina cases, the Conseil d’Etat aligned the definition of the abuse of law with the one of the concept of fraud adopted in the Janfin case”. Sébastien de Monès, Pierre-Henri Durand, Jean-Florent Mandelbaum, *France*, in AA.VV. *Abuse of Tax Law across Europe*, in EC Tax Review, 2010/2, pp. 86-87.

<sup>550</sup> Cfr. Jean Pierre Chevalier, *L'esperienza francese*, in AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, p. 14.

### **3.2. esperienze degli Stati membri non muniti di un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva: Italia, Regno Unito e Paesi Bassi.**

Primariamente, nell'attuale ordinamento tributario italiano non esiste un diritto o codice generale tributario e di conseguenza non esiste una disposizione generale antielusiva o antiabusiva che al fisco consente di combattere i comportamenti elusivi in tutti i settori tributari. E il D. P.R. 26 settembre 1972, n. 633, quale la normativa basilare relativa all'IVA italiana, non contiene alcuna norma antielusiva<sup>551</sup> (per non parlare della norma antielusiva generale come quella contenuta nella normativa basilare relativa alle imposte sui redditi italiane, quale l'Art. 37-bis del D.P.R. 29-9-1973 n. 600 concernente le disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi). Però, va rilevato che infatti, per combattere i comportamenti elusivi nell'ambito dell'IVA, il legislatore italiano ricorre principalmente alle soluzioni antielusive tradizionali. Il che comporta, ad esempio, che da un lato, la L. 23 dicembre 1996, n. 662 relative all'IVA contiene alcune norme che mirano soprattutto a ridurre gli spazi di elusione mediante una regolamentazione più rigorosa dei criteri di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti e dell'ambito applicativo dei regimi specifici<sup>552</sup>, e dall'altro lato, dall'altro lato, come è già osservato, la normativa basilare relativa all'IVA italiana ha previsto alcuni presunzioni legali che il legislatore italiano stabilisce in alcune ipotesi in cui teme che le cessioni dei beni o le prestazioni dei servizi possano essere distorte per finalità di elusione fiscale<sup>553</sup>. Inoltre, la giurisprudenza italiana aveva contrastato i comportamenti elusivi nell'ambito dell'IVA anche mediante alcuni soluzioni tradizionali: il negozio in frode alla legge ovvero l'interpretazione antielusiva dei presupposti impositivi<sup>554</sup>.

<sup>551</sup> Pasquale Pistone, *L'elusione fiscale ed il diritto comunitario*, in AA.VV., *la normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno "gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria" (Genova 9-10 febbraio 2007), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2007, p. 92.

<sup>552</sup> Cfr. V. p. Filippi, *Il fenomeno dell'elusione e le soluzioni antielusive in materia di IVA*, in AA.VV. studi in onore di Victor Uckmar, Vol. I, Padova, 1997, p. 471.

<sup>553</sup> Ibid.

<sup>554</sup> Cfr. Giuseppe Quattrocchi, *Il divieto di abuso del diritto comunitario e il suo utilizzo a fini di contrasto all'elusione fiscale nell'imposizione sul valore aggiunto*, Tesi di dottorato di ricerca in diritto pubblico e tributario nella dimensione europea (XXIII CICLO) in Facoltà di Giurisprudenza di

Certo, va sottolineato in questa sede un punto che dopo la sentenza Halifax, l'amministrazione finanziaria italiana (come è noto, non per parlare della giurisprudenza italiana) "ha espressamente inferito la legittimità di un'attività accertatrice rivolta ad individuare fenomeni elusivi nel settore di IVA, senza la necessità di una norma positiva che conferisca tale potere, proprio in virtù della clausola antiabuso generale riconosciuta nella sentenza Halifax, con riferimento sia agli istituti di genesi comunitaria, sia a quelli che hanno trovato origine nell'ordinamento nazionale"<sup>555</sup>.

Secondariamente, come in Italia, nei Paesi Bassi esiste solo una disposizione generale antielusiva—rappresentata dall'art. 31 del *General Tax Act* che contiene le cosiddette "*correct imposition provisions*"—, il cui ambito dell'applicazione è limitato all'imposizione diretta, e nell'ambito dell'IVA, non ci sono norme antielusive effettive. Diversamente, nei Paesi Bassi attraverso l'interpretazione antielusiva delle norme tributarie le corti hanno ricoperto un ruolo molto importante nel contrastare le elusioni IVA. E per quanto riguarda gli approcci principali dell'interpretazione antielusiva che le Corti olandesi possono adottare, ci ne sono due: quello di procedere ad una riqualificazione ai fini fiscali dei fenomeni elusivi e quello, con crescente frequenza, di applicare la dottrina della *fraus legis* (frode alla legge) per disconoscere risparmi d'imposta nei casi in cui si accerti che questa è stata la ragione determinante dell'operazione e che il risultato della medesima è contrario allo scopo e all'oggetto della legge<sup>556</sup>. In fatti, le Corti olandesi hanno affrontato tanti comportamenti elusivi nell'ambito dell'IVA attraverso l'interpretazione antielusiva delle relative norme in merito all'IVA, e in questa sede portiamo un esempio che riguarda una categoria delle

---

Università degli Studi di Bergamo, p. 196.

<sup>555</sup> Alan M. Rhode, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto* (nota a Corte di Giustizia Ce, sentenza Amplifin), in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, n. 2, p. 100. A tale punto, possiamo citare un'affermazione in un circolare emanato dall'amministrazione finanziaria italiana (Agenzia delle Entrate), quale il circolare 13 dicembre 2007, n. 67/E, intitolato "IVA - operazioni abusive poste in essere per ottenere vantaggi fiscali": "l'accertata esistenza da parte dei giudici comunitari di una clausola generale antiabuso immanente nel sistema della sesta direttiva, che consente di perseguire determinati comportamenti dei contribuenti nell'ambito della realizzazione di un obiettivo di carattere generale dato dalla lotta alle frodi e agli abusi, fa sì che la stessa integri il contenuto della direttiva medesima e risulti, quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali".

<sup>556</sup> Cfr. Peter Essers e Erik Kemmeren, *L'esperienza olandese*, in AA. VV. (a cura di A. Di Pietro), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, 1999, pp. 77-105.

elusioni IVA nell'ordinamento olandese.

Ora, vediamo in concreto il ruolo delle corti olandesi nel contrastare le elusioni IVA, portando un esempio che riguarda una dottrina impositiva olandese che l'elusore può sfruttare. Si tratta di dottrina di condivisione delle spese comuni (*sharing of joint expenses*), secondo cui la distribuzione dei costi accaduti direttamente da parte di una delle parti in un accordo della condivisione dei costi è al di fuori dell'ambito dell'applicazione dell'IVA<sup>557</sup>. Ovviamente, tale dottrina è particolarmente utile ove le parti nell'accordo della condivisione dei costi non hanno il diritto ordinario alla detrazione e di conseguenza le parti potrebbero sottrarsi all'imposta indetraibile qualora il *hiring-out of staff* sia presente in forma di un accordo della condivisione dei costi. Qui presentiamo due casi al riguardo. Nel primo caso, la società X esercitava principalmente le attività di locazione di immobili residenziali e commerciali e nel frattempo rendeva i servizi di costruzione alla società Y che si occupava anche delle attività di locazione di immobili residenziali e commerciali. La società Y non aveva il diritto alla detrazione nei confronti dei servizi di costruzione predetti, perché la locazione di immobili residenziali e commerciali è esente dall'IVA in Paesi Bassi. Per quanto riguarda i servizi di costruzione, la società X addebitava alla società Y le spese per carpentieri ed un sorvegliante. Inoltre, la società X e la società Y sono concordi sulla condivisione dei costi derivanti dal contratto di lavoro del signore A, esclusi dei suoi stipendi, che era impiegato come l'amministratore societario sia dalla società X e sia dalla società Y. Quelli costi erano inizialmente resi dalla società X e successivamente erano addebiti senza IVA alla società Y sulla base di una fattura separata. Nel secondo caso, una società privata rendeva ad un ente pubblico i servizi

---

<sup>557</sup> Qui è utile indicare una differenza tra la condivisione delle spese comuni e l'esenzione dei servizi resi da cosiddetta organizzazione di ombrello (*umbrella organization*) ai sensi dell'art. 132, comma 1, lettera f della Direttiva 2006 (si tratta di esenzione applicata alle prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza): "*on the one hand, certain services have been excluded, for the purposes of the exemption for umbrella organizations under Dutch law, on the ground that the exemption would distort competition. On the other hand, unlike the exemption for umbrella organizations, the doctrine of the sharing of joint expenses must be based on an explicit cost sharing agreement (Both arrangements have in common the principle that the cost distributing party or umbrella organization must not achieve a surplus or profit)*". Joep Swinkels, *VAT-saving concepts and interpretations*, international VAT monitor 6 (2005), p. 421.

di raccolta e trattamento dei rifiuti. Come uno soggetto non imponibile, l'ente pubblico non ha il diritto alla detrazione e la società privata addebitava tutti i costi senza IVA all'ente pubblico.

Per quanto riguarda il primo caso, la Corte suprema olandese contestava la sentenza del primo grado, secondo cui i pagamenti relativi ai costi derivanti dal contratto di lavoro del signore A erano assoggettati all'IVA, perché questi pagamenti erano connessi ai servizi imponibili come *hiring-out of staff*, dichiarando che *“the charges made by X to Y in respect of the construction activities of the carpenters and supervisors could not qualify as joint expenses because X charged to Y a fixed hourly rate multiplied by the actual number of working hours, and the risk in respect of those labour costs was not shared on the basis of a previously agreed distribution formula. However, the actual costs arising from Mr D's labour contract were joint expenses because X and Y had previously agreed to each bear 50% of those costs and, in addition, both entities bore the risk of those costs. Recharging those costs, without profit margin, qualified as sharing of joint expenses and, consequently, was not subject to VAT”*<sup>558</sup>. E per quanto riguarda il secondo caso, la Corte suprema olandese contestava l'opinione della società privata che posava sulla dottrina di condivisione delle spese comuni, indicando che tutti i costi non potevano essere considerati come spese comuni, visto che gli stessi costi per la prestazioni di servizi erano addebitati ad un consumatore<sup>559</sup>.

Finalmente, nel diritto interno britannico non esiste un concetto di abuso del diritto, o in altri termini non esiste un istituto relativo all'abuso del diritto conosciuto espressamente dagli alcuni ordinamenti continentali come una clausola antielusiva avente portata generale (in effetti, a causa del fatto che secondo il legislatore britannico, basta la tecnica di cosiddetto riempimento delle lacune (*hole and plug*) per contrastare le singole ipotesi di comportamenti elusivi, non esiste nessuna esplicita clausola antielusiva generale, anche se settorialmente, di qualsiasi natura). Come è

---

<sup>558</sup> Si tratta di sentenza Hoge Raad del 23 aprile 1997 (caso: n. 32,166). Cfr. Joep Swinkels, *VAT-saving concepts and interpretations*, international VAT monitor 6 (2005), p. 421.

<sup>559</sup> Si tratta di sentenza Gerechtshof's-Hertogenbosch del 14 giugno 2000 (c-94/2935). Cfr. Joep Swinkels, *VAT-saving concepts and interpretations*, international VAT monitor 6 (2005), p. 421.

noto, nella tradizione giuridica anglosassone, la giurisprudenza ha sviluppato tecnica peculiare di reazione all'elusione fiscale basata sul principio della *substance over form*, quale un principio generale antielusione (anche non scritto) che anteponga la realtà economica alla forma utilizzata ed è elaborato in forma del principio di *business purpose*, “in base al quale ogni attività negoziale deve avere una giustificazione o supporto di natura economica. Pertanto se un determinato negozio viene posto in essere senza tale giustificazione al solo fine di ottenere un risparmio d'imposta, l'amministrazione finanziaria può negare i vantaggi fiscali ad esso connessi”<sup>560</sup>.

Nell'ambito dell'antielusione IVA, dopo la sentenza Halifax della Corte di Giustizia, ora le corti inglesi possono considerare il concetto di abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia per colpire le singole ipotesi di comportamenti elusivi in materia dell'IVA. In realtà, come sarà esposto nel prossimo capitolo, le corti inglesi sono state le prime che hanno esplicitamente richiesto chiarimenti circa l'applicabilità o meno all'IVA del principio di divieto di abuso del diritto comunitario affermato dalla Corte di Giustizia, e quelle, tra le corti interni degli Stati membri dell'UE, che hanno trattato tanti casi concernenti l'elusione IVA<sup>561</sup>. Però, l'applicazione da parte delle Corti inglesi del principio Halifax enunciato dalla Corte di Giustizia è apparsa alquanto restrittiva<sup>562</sup> e sottolineando i principi nazionali da cui

---

<sup>560</sup> Zizzo, *Evasione ed elusione fiscale nella legislazione e giurisprudenza degli stati uniti d'america*, in Rass. Trib., 1986, I, 231.

<sup>561</sup> Va aggiunto che come Giuseppe Quattrocchi indica nella sua tesi “Il divieto di abuso del diritto comunitario e il suo utilizzo a fini di contrasto all'elusione fiscale nell'imposizione sul valore aggiunto” (tesi di dottorato di ricerca in diritto pubblico e tributario nella dimensione europea (XXIII CICLO) in Facoltà di Giurisprudenza di Università degli Studi di Bergamo, pp. 202-203), le eventuali ragioni per cui nel Regno Unito sono stati emersi numerosi casi concernenti l'elusione IVA sono le seguenti: da un lato, è connessa all'impossibilità, stabilita dalla Corte di Giustizia (cfr. i punti 19 e 26 della sentenza BLP Group plc, c-4/94), di limitare il diritto a detrazione riconosciuto dalle disposizioni della direttiva IVA in forza delle finalità perseguite dal soggetto agente, sulla base dell' “esigenza di dare assoluta preminenza alla natura oggettiva delle definizioni di attività economica ed operazioni soggette ad imposta, volta ad assicurarne l'applicazione nel modo più generale e immediato possibile del tributo onde garantirne la neutralità”, essendo un punto che abbiamo già analizzato nel paragrafo 3.1. della Sezione II del Capitolo I per quanto riguarda gli aspetti di particolare interesse ai fini della definizione dell'elusione IVA; Dall'altro lato, si collegherebbe la natura maggiormente «liberale» che nel Regno Unito assume il diritto commerciale che ammette praticamente qualsiasi accordo accettato dalle parti. Inoltre, in merito alle ragioni di tale maggiore propensione al tax planning con riferimento all'IVA, cfr. C. Amand, *Prohibition of abusive practices in European VAT: Court aid to National legislation bugs?*, in Intertax 36/5-2008, p. 196.

<sup>562</sup> Cfr. F. Rasi, *Il rapporto tra abuso di diritto “interno” e il diritto comunitario alla luce della recente giurisprudenza inglese in tema di tax avoidance*, in Dir. Prat. Trib. Int., 2009, p. 633.

è stato tracciato un preciso approccio al fenomeno elusivo, la giurisprudenza anglosassone ha evitato di dare piena applicazione ai criteri contenuti nel principio Halifax<sup>563</sup>. Infatti, merita di essere segnalato particolarmente che per contrastare l’elusione IVA, le corti inglesi hanno anche ricorso all’utilizzo della teoria di “*conforming construction*”, quale la lettura dei termini orientata a tassare l’IVA, che le corti inglesi utilizzano qualora esse ritengono che sebbene non occorra imporre l’IVA in base a qualsiasi interpretazione (*construction*) ragionevole secondo l’internazional normativa nazionale, l’IVA stessa dovrebbe essere imposta in forza della direttiva IVA<sup>564</sup>.

### 3.3. esperienze specifiche degli altri stati membri: Belgio

Il termine “specifiche” di qui significa che in Belgio il sistema dell’IVA di per sé ha introdotto una norma antielusive generale (nel codice dell’IVA). Certo, prima di presentarla, è necessario evidenziare genericamente che nell’ordinamento tributario belga, non esiste un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva, ma nel suo codice delle imposte sui redditi, come nel suo codice dell’IVA, si introduce una norma antielusive generale la cui natura è letta dalle diverse dottrine nell’ottica della teoria della frode alla legge o nell’ottica della teoria del “concorso di qualificazioni”<sup>565</sup>.

Detto questo, ora vediamo la norma antielusive generale nel sistema nazionale

---

<sup>563</sup> Cfr. Ronald W. Brown, *RBS Deutschland Holdings GmbH v. HMRS: mind the gap*, in *British Tax Review* 2007, p.676.

<sup>564</sup> Cfr. Graham J. Airs, *United Kingdom*, in AA.VV. *Abuse of Tax Law across Europe (Part Two)*, in *EC Tax Review*, 2010/3, p. 135. A tale proposito, ad esempio, la sentenza IDT Card Services Ireland Ltd della Corte di Appello del 27 gennaio 2006.

<sup>565</sup> Si tratta dell’art. 344, par. 1 del codice delle imposte sui redditi (1992): “*N’est pas opposable à l’administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu’à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l’administration constate, par présomptions ou par d’autres moyens de preuve visés à l’article 340, que cette qualification a pour but d’éviter l’impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique*”. Per quanto riguarda il “concorso di qualificazioni”, si tratta di teoria secondo cui “se un atto è suscettibile di più qualificazioni e l’amministrazione fiscale dimostra che quella scelta dalle parti ha per fine di evitare l’imposta, essa può sostituire a questa qualificazione un’altra che permette di applicare l’imposta evitata”. Jacques Malherbe, *L’esperienza europea*, in AA.VV., *l’elusione fiscale nell’esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, p. 49.

belga dell'IVA. Prima, nella normativa dell'IVA belga, esiste una norma, più vicina alla norma antielusiva generale, secondo cui il valore di mercato (c.d. Open Market Value) costituisce una minima base imponibile per quanto riguarda le transazioni tra parti correlate. E tale norma ha un effetto di aggiramento del principio, relativo alla determinazione della base imponibile ai fini dell'IVA, affermato dalla Corte di Giustizia, comportante che la base imponibile è il valore "soggettivo", vale a dire l'importo effettivamente ricevuto dai fornitori dei beni o servizi<sup>566</sup>. Poi, il 22 novembre 2005, il governo belga ha proposto al parlamento un disegno di legge relativo all'introduzione di una misura antielusiva generale alla normativa IVA e il parlamento belga l'ha approvato il 22 dicembre 2005 con la sua entrata in vigore dal primo novembre 2005. Di conseguenza, un nuovo paragrafo 3 è aggiunto all'art. 59 del codice dell'IVA (VAT Code), secondo cui le autorità impositive belghe possono riqualificare ai fini dell'IVA qualsiasi operazione o una serie delle operazioni mirate ad ottenere un risultato specifico, qualora le autorità impositive sospettano, o hanno fondato che i soggetti passivi hanno posto in essere queste operazioni per il motivo di eludere l'IVA<sup>567</sup>. Successivamente, probabilmente sotto l'impatto della sentenza Halifax, a luglio 2006 una norma antielusiva generale è introdotta nell'art. 1, §10 del codice dell'IVA secondo cui sono abusive le operazioni che sono poste in essere essenzialmente con l'obiettivo di ottenere un vantaggio fiscale e non sono in linea con la finalità della legge IVA<sup>568</sup>.

---

<sup>566</sup> Cfr. Ivan Massin, *Introduction of the "open market value" in Belgium*, in *International VAT Monitor*, n. 6, 2005, pp. 335-338.

<sup>567</sup> Cfr. Ivan Massin, *Introduction of a General Anti-VAT Avoidance Measure in Belgium*, in *International VAT Monitor*, Jan/Feb 2006, pp. 37-40.

<sup>568</sup> Si vede il documento di KPMF "*Belgium: Country VAT/GST Essentials*" (2011), disponibile nel sito seguente:  
<http://www.kpmg.com/Global/en/WhatWeDo/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/belgium-2011-vat-gst-essentials.pdf>

## Capitolo III

### **L'applicazione nel profilo sostanziale delle soluzioni antielusive**

#### **IVA**

##### Sezione I

### **La norma antielusiva generale basata sul principio di divieto dell'abuso del diritto**

#### **1. Rievocazione del cammino sull'affermazione da parte di giurisprudenze comunitari del principio dell'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario e nell'ambito tributario**

Per meglio comprendere i parametri applicativi del principio antiabusivo nell'ambito dell'antielusione IVA su cui ci soffermeremo nel paragrafo successivo, prima è utile in questa sede svolgere la seguente presentazione dedicata alla rievocazione breve del cammino sull'affermazione del principio (del divieto) d'abuso del diritto nelle giurisprudenze comunitarie. In proposito, va rilevato in via preliminare che il principio d'abuso del diritto costituisce un principio immanente nell'ordinamento giuridico comunitario e in quelli degli stati membri come Francia, Germania, Spagna ecc., sebbene esso “non rientri tra i principi fissati dal Trattato CE e costituisca, piuttosto, una tecnica elaborata dalla corte di giustizia nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario, dei suoi principi, nonché delle libertà fondamentali che assicura”<sup>569</sup>. Corrispondentemente, l'affermazione giurisprudenziale cui trattasi ha seguito un percorso che parte dal diritto comunitario per arrivare all'ordinamento interno. In corrispondenza con tale percorso, in questa

---

<sup>569</sup> Giuseppe Zizzo, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in GT, RIV. GIUR.TRIB., 2008, p. 465.

sede procediamo alla rievocazione del cammino sull'affermazione in parola, limitando l'attenzione esclusivamente alle giurisprudenze comunitari——sebbene, per quanto riguarda il principio d'abuso del diritto come un principio anche immanente nell'ordinamento interno, non si possa trascurare l'esperienza acquisita nella tradizione giuridica continentale<sup>570</sup>——, quanto segue:

Nel primo luogo, merita di essere indicato in parole semplici il principio d'abuso del diritto nel diritto primario e secondario dell'UE, prima di rientrare nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. Il diritto primario di cui qui trattasi si riferisce alla Carta dei diritti fondamentali dell'UE e al Trattato sul Funzionamento dell'UE. L'art. 54, intitolato “Divieto dell'abuso di diritto”, della Carta in parola dispone quanto segue: “Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta”<sup>571</sup>. E l'art. 65, intitolato “Limitazioni alla libera circolazione dei capitali”, del Trattato in parola dispone quanto segue: “Le disposizioni dell'articolo 63 non pregiudicano il diritto degli Stati membri...di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale”. Poi, il diritto secondario si riferisce alla Direttiva 90/434/CEE, cioè la Direttiva “fusioni e scissioni”. L'art. 11, n. 1 di tale direttiva dispone così: “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...: a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni...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

---

<sup>570</sup> Cfr. Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bologna University Press, 2008, p.151. Infatti, in proposito dell'esperienza, acquisita nella tradizione giuridica continentale, sul principio d'abuso del diritto, si è già stata esaminata in qualche modo nel paragrafo 3 della Sezione II del Capitolo II, intitolato “esperienze negli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri”.

<sup>571</sup> Questa disposizione è sostanzialmente identica a quella contenuta nell'art.17 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo del Consiglio d'Europa

principale o come uno degli obiettivi principali la frode (come ho già indicato, la frode qui trattasi si deve intendere come l'abuso) o l'evasione fiscali...".

Nel secondo luogo, passiamo formalmente alla verifica del principio d'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, in modo di disvelare la sua evoluzione e seguendo un sentiero che parte dalla materia extrafiscale per arrivare alla materia fiscale. Tra le giurisprudenze interessate, la prima può risalire al caso Van Binsbergen (c-33/74) relativo alla libera prestazione di servizi, su cui la Corte di Giustizia ha dichiarato che "è giusto riconoscere ad uno Stato membro il diritto di provvedere affinché un prestatore di servizi ... non possa utilizzare la libertà allo scopo di sottrarsi alle norme ... la cui osservanza gli sarebbe imposta ove egli si stabilisse nello Stato in questione". Una sostanzialmente identica dichiarazione si può trovare anche nella giurisprudenza di caso Veronica Omroep (c-148/91)<sup>572</sup>. Poi, la giurisprudenza che merita di essere segnalata è quella volta al caso Knoors (c-115/78) relativo alla libera circolazione dei lavoratori, la quale ha dichiarato che "Uno Stato Membro può avere ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi abusivamente all'impero delle leggi nazionali". Una simile giurisprudenza, volta al caso Centros (c-212/97) relativo al diritto di stabilimento, ha dichiarato che "uno Stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire che ... taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali, e che gli interessati non possano avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario". Rispetto al caso Van Binsbergen ove la Corte di Giustizia ha indicato il solo termine "sottrarsi alle norme", questi due casi hanno spinto una evoluzione del principio d'abuso del diritto, consistente nell'aggiungere del termine "abusivamente" al termine precedente che implica o rappresenta il principio d'abuso del diritto, cioè quello "sottrarsi alle norme", tale da rendere l'affermazione del principio in parola più chiara. In fine, la giurisprudenza che merita di essere qui segnalata in particolare è quella volta al caso Emsland-Stärke

---

<sup>572</sup> Si recita così: "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".

(c-110/99) concernente il dazio doganale, la quale ha dichiarato circostanziatamente che “l’applicazione dei regolamenti comunitari non può estendersi fino alla tutela di pratiche abusive di operatori economici ... 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. 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”. Tale giurisprudenza ha un rilievo particolare perché essa ha spinto una ulteriore e sostanziale evoluzione del principio d’abuso del diritto, visto che essa non solo ha ribadito semplicemente la contestazione della pratica abusiva, ma anche ha formulato le condizioni costitutive di tale pratica abusiva in termini sia oggettivi sia soggettivi.

Presentate le suddette giurisprudenze rappresentative in tema interessato e con altre giurisprudenze, che qui non si presentano più, come quelle volte a, rispettivamente, caso Cremer (c-125/76), caso Leclerc (c-229/83), caso Lair (c-39/86), caso General Milk Products (c-8/92), caso TV10 SA (c-23/93), caso Palletta (c-206/94), caso Kefalas (c-367/96), caso Diamantis (c-373/97), e caso Diamantis (c-167/01), in conseguenza, si può affermare che vige nel diritto comunitario un principio generale che vieta l’abuso del diritto. A tale proposito, per sottolineare, citiamo le conclusioni dell’avvocato generale nella causa c-367/96, le quali indicano che “ogni ordinamento che aspiri ad un minimo di completezza deve contenere delle misure, per così dire, di autotutela, al fine di evitare che i diritti da esso attribuiti siano esercitati in maniera abusiva, eccessiva o distorta. Una tale esigenza non è affatto estranea all’ordinamento comunitario”<sup>573</sup>.

Inoltre, un’altra funzione che hanno assunto le suddette giurisprudenze quasi tutte delle quali vertono sugli ambiti extrafiscali è che loro funzionano come le premesse per finalmente affermare l’estensione del principio dell’abuso del diritto

---

<sup>573</sup> C. Piccolo, *Abuso del diritto ed IVA: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rassegna Tributaria* 3/2006, p. 1044.

anche all'ambito fiscale. Infatti, come si espone di seguito, si è stata realizzata un'estensione dell'ambito di operatività del principio dell'abuso del diritto partendo dalle sole modalità di esercizio delle libertà comunitarie (di stabilimento, circolazione, ecc.) per arrivare ai comportamenti elusivi di obblighi tributari scaturenti da norme interne soggette a vincoli comunitari<sup>574</sup>.

Per quanto riguarda l'affermazione dell'estensione in esame, si tratta di un'affermazione realizzata da una serie di successive giurisprudenze, tra cui la sentenza volta ad un caso in cui la Corte di Giustizia ha incontrato per la prima volta uno schema dell'elusione fiscale, quale quella del 12 luglio 1988, casi riuniti *Direct Cosmetics et aa* (c-138 and 139/86)<sup>575</sup>, e la sentenza molto famosa in materia, indicata già tante volte e esaminata attentamente nel prossimo paragrafo, quale la sentenza *Halifax* del 21 febbraio 2006 che nell'affermare formalmente per la prima volta l'applicazione del principio generale dell'abuso del diritto nell'ambito fiscale o nel settore tributario armonizzato o più precisamente nel sistema comune dell'IVA<sup>576</sup>, presenta sostanzialmente molti profili di originalità o innovazione rispetto alle giurisprudenze precedenti, benché corredata in essa di ampi richiami ai precedenti. Qui occorre mettersi in luce che l'estensione del principio in parola all'ambito fiscale non può sorprendere ed "essa rappresenta, infatti, pur in presenza degli obiettivi economici e di mercato, un corollario della effettività dell'ordinamento comunitario. Di quell'effettività che, sempre riconosciuta, si è affermata stabilmente come criterio interpretativo delle norme comunitarie, senza distinguere quelle operanti nell'ambito tributario. È servita e serve a garantire l'applicazione delle norme comunitarie in funzione degli obiettivi che l'ordinamento ha loro attribuito o riconosciuto"<sup>577</sup>. Nonostante l'effettività dell'ordinamento comunitario, va ancora chiarita particolarmente l'affermazione dell'applicazione del principio dell'abuso del diritto

---

<sup>574</sup> Cfr. La Rosa Salvatore, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, fasc. 7-8, p. 790.

<sup>575</sup> Però, su questo punto, esiste dissenziente, evidenziando che a causa dei suoi argomenti ed analisi non chiari, la sentenza del 12 luglio 1988 non dovrebbe essere vista come il vero punto iniziale della giurisprudenza sull'abuso del diritto. Pasquale Pistone, *European direct tax law: quo vadis?*, si vede: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Pistone%20European%20direct%20tax%20law%20quo%20vadis%20-%20version%203.pdf>

<sup>576</sup> Su questo aspetto, si vede la relativa analisi sul ruolo del *Halifax* principio nel successivo paragrafo.

<sup>577</sup> Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bologna University Press, 2008, pp.152-153.

nell'ambito delle imposte dirette che, a differenza delle imposte indirette, non rientrano nella competenza della Comunità, ma in quella di Stati membri. Su questo aspetto, prima attraverso una serie di giurisprudenze (si trattano di sentenze del 14 febbraio 1995, caso Schumacker (c-279/93); 13 luglio 1993, caso Commerzbank (c-330/91); 12 aprile 1994, caso Halliburton Services, (c-1/9); 15 maggio 1997, caso Futura (c-250/95)), si è stato stabilito che gli Stati membri sono vincolati al rispetto dei principi generali dell'ordinamento comunitario——come abbiamo già convinto, tra cui rientra il principio generale dell'abuso del diritto——e corrispondentemente si è stata affermata l'applicabilità dei tali principi generali anche alle imposte dirette. Poi, nell'ambito dell'imposta diretta, nella sentenza del 16 luglio 1998, caso ICI (c-264/96), la Corte di Giustizia ha indirettamente implicato che l'elusione fiscale si ha nella presenza degli schemi completamente artificiali allo scopo di aggirare la legge fiscale e nella sentenza del 21 novembre 2002, caso X&Y (c-436/00), la Corte di Giustizia ha citato la sentenza del Centros (c-212/97), dichiarando che *“the Kingdom of Sweden is entitled to take measures designed to...improperly to circumvent their national legislation or to prevent individuals from improperly or fraudulently taking advantage of provisions of Community law”*. Finalmente, nella sentenza del 12 settembre 2006 (caso Cadbury Schweppes, C-196/04), che è emanata dopo la sentenza Halifax ed sarà esaminata in funzione del complemento della sentenza Halifax, si è esplicitamente affermata l'applicazione della teoria dell'abuso nell'ambito delle imposte dirette.

Però, va rilevato che l'abuso del diritto nell'ambito non armonizzato delle imposte dirette e quello nell'ambito armonizzato delle imposte indirette dovrebbero differire, secondo una interessante tesi già indicata che distingue la terminologia di *abuse of law* da quella di *abuse of right*. Sulla base delle considerazioni relative alle

differenze tra due *abuses*<sup>578</sup>, l'abuso del diritto nell'ambito delle imposte dirette si tratta principalmente di *abuse of law*, con cui si intende l'abuso "in senso lato" che "indica l'aggiramento della regola giuridica nazionale al fine di sfuggire all'imposizione domestica, attraverso il richiamo improprio delle prerogative accordate dal diritto comunitario primario"<sup>579</sup>, e invece l'abuso del diritto nell'ambito delle imposte indirette si tratta principalmente di *abuse of right*, con cui si intende l'abuso "in senso stretto" che "si risolve in un esercizio di un diritto di matrice comunitaria non conforme rispetto al fine della norma comunitaria attributiva di tale diritto"<sup>580</sup>. Nonostante ciò, come nel Capitolo I ho già detto, il distinguere non ha un senso sostanziale, ma solo un senso formale, perché il distinguere si è svolto soltanto sulla base dei diversi campi e le differenze si basano soltanto sulle proprie peculiarità dei diversi campi——sarebbe più convincente il distinguere *abuse of law* da *abuse of right*, se il distinguere si svolgesse nell'ambito delle armonizzate imposte indirette come l'IVA——, e inoltre, perché anche nel caso di *abuse of law*, si può trovare un diritto di matrice comunitaria oggetto dell'abuso, per esempio il diritto di stabilimento libero o il diritto di organizzare le operazioni commerciali meno onerose fiscalmente——in fatti, si tratta di un diritto generale come oggetto dell'abuso nelle tutte elusioni fiscali——, e anche nel caso di *abuse of right*, non si può dire che esso non riguarda l'aggiramento di una regola nazionale al fine di sfuggire all'imposizione domestica, per esempio, nei casi in esame in appresso sull'elusione IVA, in fatti le regole si aggirano sono quelle nazionali di Regno Unito sulla limitazione del diritto a

---

<sup>578</sup> Secondo tale tesi, le differenze tra due abuses si possono leggere quanto segue: 1) il *abuse of law* è illegittimo in relazione al "mezzo", in quanto il contribuente fa un uso improprio di uno strumento al fine di aggirare gli effetti giuridico-tributari di una norma fiscale domestica.....il *abuse of right* è illegittimo in relazione al "risultato": alla liceità dei mezzi giuridici utilizzati non corrisponde la legittimità del risultato complessivo (risparmio d'imposta) ottenuto; 2) nel caso di *abuse of law*, rilevano le norme del Trattato, concernenti le libertà fondamentali il cui esercizio abusivo costituisce l'espedito per schivare la norma impositiva nazionale.....nel caso di *abuse of right*, rilevano le specifiche disposizioni di atti comunitari di diritto secondario, direttamente attributive di posizioni di vantaggio per i contribuenti; 3) nel caso di *abuse of law*, il problema è di limite esterno: la fattispecie può essere elusiva per il sistema domestico e non per quello comunitario.....nel caso di *abuse of right*, il problema è di limite interno: si tratta di individuare il limite intrinseco della norma comunitaria violata, atteso che il contribuente consegue un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito dalla disposizione. Cfr. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p.63

<sup>579</sup> Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p.63

<sup>580</sup> Ibid, p.60.

detrazione e l'imposizione si sfuggi è quella di Regno Unito. Inoltre, in genere il *abuse of right* e il *abuse of law* si intrecciano in uno schema abusivo, atteso che il *abuse of right* si dovrebbe intendere dal punto di vista di risultato e il *abuse of law* si dovrebbe intendere dal punto di vista di strumento, e in uno stesso schema abusivo, la norma oggetto dell'abuso può essere non quella la cui finalità non è rispettata. Ciò anche afferma che secondo la teoria dell'abuso del diritto, il *abuse of right* dovrebbe essere quello originale ed essenziale, e il *abuse of law* è soltanto un concetto derivato dell'abuso del diritto.

Infatti, l'autore stesso della tesi in parola ha processo ad una serie di adattamenti nel cercare di fornire una cosiddetta ricostruzione unitaria delle due categoria concettuali dell'abuso: l'applicazione della teoria antiabuso varia, da a seconda delle imposte indirette o dirette, da in base al grado di armonizzazione raggiunto— sostenendo che nell'ambito delle imposte dirette, anche esiste le fattispecie armonizzate (per esempio, caso Kofoed) che può rientrare nel campo di *abuse of right*, e nell'ambito delle imposte indirette, anche esistono le regole non armonizzate che il *abuse of law* può riguardare—, a in funzione dell'ampiezza delle scelte accordate al contribuente—sostenendo che la “frontiera dell'armonizzazione comunitaria è mobile e procede surrettiziamente “per via negativa”, per opera della giurisprudenza di Corte di Giustizia—, e nel ultimo adattamento, secondo l'autore, per determinare la latitudine della facoltà di scelta, non possono che considerarsi l'oggetto e lo spirito della specifica norma del Trattato o delle direttive. Dunque, infine l'autore sostiene che l'abuso del diritto comunitario si realizza attraverso lo sviamento o deviazione del diritto dalla sua finalità normativa<sup>581</sup>, tale da, secondo me, ricondurre alla connotazione fondamentale di *abuse of right*.

Certo è che come sarà illustrato in appresso, la giurisprudenza comunitaria sull'abuso del diritto nell'ambito delle imposte dirette e quella nell'ambito delle imposte indirette differiscono sui certi aspetti, e dunque, dall'altra vista di punto, si può dire che se il distinguere tra due *abuses* di cui trattasi ha senso sostanziale o meno

---

<sup>581</sup> Cfr. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, pp.103-113.

dipende dal giudizio se la giurisprudenza in parola nell'ambito delle imposte indirette costituisca un'evoluzione di quella nell'ambito delle imposte dirette o meno: nel caso di sì, o se diciamo che il principio Halifax che sarà esaminato in appresso sia diventato un principio generale applicabile a tutti i settori fiscali, il distinguere non ha senso sostanziale.

In somma, a seguito di un risultato di giurisprudenza comunitaria di più di 30 anni, nell'ordinamento comunitario è già emerso un principio generale, che è già riconosciuto nella parte maggiore degli Stati membri, volto a contrastare le pratiche consistenti in un abuso del diritto non soltanto nell'ambito tributario—in cui possiamo dire che esiste un principio generale dell'abuso del diritto volto a contrastare l'elusione fiscale<sup>582</sup>—ma anche negli ambiti diversi dal diritto tributario.

---

<sup>582</sup> In fatti, per quanto riguarda tale orientamento, vale a dire che si è assunto il principio generale dell'abuso del diritto a fondamento del contrasto dell'elusione fiscale, un studioso italiano ha proposto un interrogativo, il che mi fa sorprendere in qualche modo, sulla base delle seguenti argomentazioni: la prima, più nevralgica, si recita così “ quel divieto tipicamente attiene solo all'esercizio delle situazioni giuridiche attive (diritti, poteri, facoltà), e deve ritenersi volto a porre dei generali limiti al loro esercizio... mentre l'elusione fiscale riguarda il ben diverso campo degli obblighi e dei divieti tributari che il contribuente dovrebbe osservare. E va da sé che di tali situazioni soggettive, in quanto passive, egli non può fare «uso», e tanto meno può «abusare», essendo invece tenuto a comportamenti di puro e semplice adeguamento ed osservanza. Nelle operazioni elusive, quindi, mancano gli stessi presupposti logico-giuridici per la configurabilità di veri e propri «abusi del diritto» ” ; la seconda si recita così “anche l'ipotetico divieto di abuso del diritto tributario nulla di per sé può dire sulla disciplina tributaria positivamente applicabile nei casi in cui un abuso si è verificato”; la terza si recita così “nè persuade l'idea che un ipotetico abuso fiscale possa perdere tale connotato per il sol fatto dell'essere supportato da ragioni economicamente apprezzabili”; la quarta si recita così “se le nozioni dell'abuso e dell'utilizzo distorto degli strumenti giuridici – sganciate dalla vera e propria patologia negoziale – vengono estese sino a comprendere ogni scelta che risulti unicamente determinata da motivi di convenienza fiscale (come ormai sempre più spesso accade nella prassi amministrativa), si va chiaramente oltre ogni ragionevole concezione sia dell'abuso del diritto che dell'elusione fiscale”. La Rosa Salvatore, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in Rivista di diritto tributario, 2010, fasc. 7-8, p. 790. Certo, non mi sembra condivisibili queste argomentazioni: per quanto riguarda la prima, nonostante il fatto che l'abuso del diritto attiene piuttosto alle situazioni giuridiche attive e l'elusione fiscale attiene piuttosto a quelle passive, ciò non impedisce che contrastiamo l'elusione fiscale facendo ricorso allo schema dell'abuso del diritto, visto che l'abuso di un diritto o una facoltà da parte del contribuente rappresenta una modalità o un metodo per sottrarsi ad un obbligo tributario o derogare ad un divieto tributario che l'elusione fiscale nel senso del risultato connota, come si può trarre dalla definizione dell'elusione fiscale, e non c'è nessun dubbio che bisogna fare un certo comportamento od espediente da parte del contribuente per perpetrare un'elusione fiscale e tale comportamento od espediente si ispira da o si coinvolge con un diritto (per esempio, il diritto alla detrazione nell'IVA) od una facoltà ( per esempio, quella di scegliere le operazioni fiscalmente meno onerose). In conseguenza, la prima argomentazione non dovrebbe essere condivisibile, in particolare nell'ambito dell'elusione IVA, posto che come già esposto, l'IVA appare un'imposta facilmente vulnerabile all'elusione, in particolare, quale abuso del diritto, poiché il suo meccanismo applicativo si fonda sul diritto di detrazione; per quanto riguarda la seconda, basta che l'ipotetico divieto di abuso del diritto tributario sia sulla giurisprudenza, in particolare quella della Corte di Giustizia che ha un effetto di normativa e come attestato dal fatto, è applicabile nei casi in cui un abuso si è verificato; per quanto riguarda la terza, come si verificherà nel prossimo paragrafo, la sola esistenza di altra ragione economica di per sé non fa perdere il connotato dell'ipotetico abuso; per quanto riguarda la quarta, le nozioni dell'abuso e dell'utilizzo distorto degli strumenti giuridici non comprendono ogni scelta che risulti unicamente determinata da motivi di convenienza fiscale, visto che come abbiamo già affermato

Sebbene tale principio sia un principio non scritto (perché dettato dalla giurisprudenza comunitaria), esso già costituisce un cosiddetto “*hard law*”——che è un’espressione di ideali condivisi e vincolante agli Stati membri——a cui si è stato trasformato il cosiddetto “*soft law*” rappresentato dai valori comuni<sup>583</sup>. E si può affermare che tale principio come un “*hard law*” si applica anche nel settore del diritto tributario, visto che anche i sistemi fiscali sono fondati sui valori e principi assai diffusi.

## **2. Parametri applicativi del principio antiabusivo: una disamina sul principio Halifax - 2.1. Giurisprudenze comunitarie riguardanti l’aggressiva pianificazione IVA che precedono la sentenza Halifax**

Prima di esaminare in modo dettagliato il principio antielusivo quale il principio Halifax, è necessario rievocare semplicemente le giurisprudenze della Corte di Giustizia, precedenti alla sentenza Halifax, in tema dell’aggressiva pianificazione IVA, per, da un lato, dimostrare l’evoluzione dell’approccio della Corte di Giustizia nel contrastare il fenomeno elusivo IVA, e dall’altro lato, stabilire i punti di riferimento o comparazione quando si analizzeranno nel prossimo paragrafo l’originalità e l’innovazione della sentenza Halifax. Le giurisprudenze in esame riguardano le seguenti tre sentenze che erano emanate durante il procedimento pendente del caso Halifax, cioè quella del 29 aprile 2004, casi riuniti Gemeente Leusden e Holin Groep (c-487/01 e c-7/02), quella del 12 maggio 2005, caso RAL (c-452/03) e quella del 15 dicembre 2005, caso Centralan (c-63/04),

La sentenza Gemeente Leusden e Holin Groep. Nonostante che i casi non

---

nel capitolo I, anche se solamente sulla base del risparmio fiscale, lo scegliere una soluzione fiscalmente meno onerosa da parte del contribuente nel regolare i propri affari è un diritto che il contribuente possiede.

<sup>583</sup> Cfr. Paolo Piantavigna, *Tax abuse in European Union law: A theory*, in *EC Tax Review*, 2011/3, p.134.

direttamente riguardavano un'aggressiva pianificazione IVA<sup>584</sup>, la Corte avanzava alcuni opinioni interessanti per quanto attiene all'aggressiva pianificazione IVA. Prima, la Corte sottolineava che “la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva”<sup>585</sup>. E poi, la Corte specificava che “Relativamente all'elusione fiscale, anche se, secondo il diritto di uno Stato membro, ad un soggetto passivo non si può contestare di aver beneficiato di una disposizione o di una lacuna normativa che gli abbia consentito di pagare meno imposte senza tuttavia che sussista una pratica abusiva, la soppressione del quadro normativo di cui un soggetto passivo dell'IVA ha beneficiato non può, di per sé, violare il legittimo affidamento fondato sul diritto comunitario”<sup>586</sup>. Dai paragrafi di cui trattasi, si possono trarre alcuni punti significativi relativi all'elusione fiscale che abbiamo già analizzato nel Capitolo I<sup>587</sup>.

La sentenza RAL. Il caso RAL poteva essere considerato come il primo in una serie dei casi riguardanti lo schema dell'aggressiva pianificazione IVA. Nel tale caso, lo schema elusivo non consiste nella mitigazione dell'IVA irrecuperabile, ma nella riduzione dell'obbligo di pagamento dell'IVA. Il caso concerne la determinazione del luogo di prestazione dei servizi, ove il prestatore dei servizi, quale gruppo RAL che operava l'industria di gioco d'azzardo, aveva localizzato il suo luogo d'impresa al di

---

<sup>584</sup> Entrambi due riguardavano l'introduzione della normativa antielusiva nei Paesi Bassi che includeva una regola dedicata a sopprimere il diritto di optare per l'imposizione di determinate locazioni d'immobili. Entrambi Gemeente Leusden e Holin Groep concludevano i contratti di locazione prima della nuova normativa e avevano optato di rinunciare all'esenzione applicabile ai tali servizi, quali determinate locazioni d'immobili. Con l'entrata in vigore della nuova normativa, l'autorità fiscale olandese riteneva che ai sensi dell'art. 20(2) della Sesta Direttiva, era necessario svolgere una rettifica dell'IVA detratta, posto che Entrambi Gemeente Leusden e Holin Groep non erano più permessi di rinunciare all'esenzione interessata.

<sup>585</sup> Si vede il paragrafo 76 della sentenza. In fatti, il paragrafo 77 aggiunge che “Sarebbe contrario a tale obiettivo vietare ad uno Stato membro d'imporre l'applicazione immediata di una sua legge che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di determinate locazioni d'immobili, avente come corollario l'obbligo di rettificare le deduzioni effettuate, qualora tale Stato si sia reso conto che il diritto di opzione veniva esercitato nell'ambito dei meccanismi elusivi dell'imposta.”

<sup>586</sup> Si vede il paragrafo 79 della sentenza.

<sup>587</sup> Per quanto riguarda tali punti, come uno studioso ha concluso, si comprendono quanto segue: “*First, the Court recognizes the legitimacy of taxpayers taking advantage of a provision or a lacuna in the legislation, ‘without abuse’ in order to pay less tax; in other words, VAT planning without artificial transactions is a legitimate practice. Secondly, the Court considers that although constituting a legitimate practice, VAT planning is not protected under the principle of legitimate expectations. Thirdly, the Court emphasizes the task of combating tax avoidance and abuse as being an objective of the Sixth Directive, as well as the legitimacy of Member States to pursue that objective. Finally, the Court appears to employ the terms avoidance and abuse as synonyms, or at least as inter-connected concepts.*” Rita de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 EC Tax Review, pp.28-29.

fuori dell'UE soltanto o principalmente al fine di sottrarsi dell'obbligo IVA<sup>588</sup>. Alla Corte di Giustizia il giudice del rinvio inglese avanzava la domanda: se esisteva un principio dell'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario applicabile al settore dell'IVA. Però, la Corte si ritraeva da rispondere a tale domanda, ma adottando un'interpretazione delle regole relative al luogo di prestazione dei servizi ai fini dell'IVA e dichiarando che “la prestazione di servizi consistente nel consentire al pubblico di utilizzare, contro remunerazione, macchine per il gioco d'azzardo installate in sale da gioco site sul territorio di uno Stato membro (nella specie, di Regno Unito), dev'essere considerata come una delle attività ricreative o affini ai sensi dell'art. 9, n. 2 della sesta direttiva, di modo che il luogo di riferimento di tale prestazione di servizi corrisponde al luogo in cui essa viene materialmente eseguita”.

La sentenza *Centralan*. Il caso riguardava uno schema tipico dell'elusione IVA, consistente nella mitigazione dell'IVA irre recuperabile<sup>589</sup>. Come nella sentenza *RAL*, la Corte per l'altra volta si ritraeva da rispondere alla domanda sull'applicabilità o meno del principio dell'abuso del diritto nel settore dell'IVA, anche adottando un'interpretazione delle regole relative della direttiva IVA<sup>590</sup>. Però, merita particolarmente di essere rilevati due punti emersi dalle conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott per quanto riguarda il caso *Centralan*: indicazione, sebbene in modo implicito, dell'esistenza delle transazioni artificiali, cioè l'aggressiva pianificazione IVA, nel caso in esame; riconoscimento del principio dell'abuso del

---

<sup>588</sup> Più precisamente, citando il paragrafo 12 della sentenza in parola, “In seguito è intervenuto un piano di ristrutturazione del gruppo RAL, il quale, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, mirava a far sì, attraverso la creazione di una filiale offshore per la gestione delle macchine per il gioco d'azzardo e separando tale attività dalla proprietà delle macchine e dalla gestione dei locali, che il gruppo RAL non fosse più soggetto all'IVA sui servizi relativi a macchine per il gioco d'azzardo e potesse recuperare la tassa pagata a monte.”

<sup>589</sup> I fatti di tale caso si potevano essere riassunti quanto segue: “*the University of Central Lancashire is a Higher Education Corporation whose supplies are mainly exempt education services. The University decided to construct a new building, the Harrington Building, however by nature of its supplies it was only able to deduct a small portion of the input VAT incurred on the construction costs. Therefore, it decided to set up a scheme which would enable it to recover a higher amount of the input VAT incurred on construction works through a series of transactions involving separate legal persons. These legal persons, which include the appellant in the case, Centralan, where either directly or indirectly, owned by the University.*” Rita de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 EC Tax Review, p.28.

<sup>590</sup> Si tratta dell'art. 20, n.3 della Sesta Direttiva sulla rettifica delle deduzioni in caso di cessione durante il periodo di rettifica. Per quanto riguarda i contenuti dell'interpretazione, ci soffermeremo in modo dettagliato nella Sezione IV qualora richiameremo nuovamente il caso *Centralan*.

diritto come un metodo potenziale di contrastare l'aggressiva pianificazione IVA<sup>591</sup>.

## **2.2. Presentazione di fonte, fatti e contesto normativo del caso Halifax e altri due casi riuniti al caso Halifax**

Il famoso caso Halifax (c- 255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*) ha ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, London (Regno Unito), con decisione 27 giugno 2002, pervenuta in cancelleria l'11 luglio 2002. Riepilogando, il caso riguarda una controversia tra Halifax plc (in prosieguo: «Halifax»), Leeds Permanent Development Services Ltd (in prosieguo: «Leeds Development») e County Wide Property Investments Ltd (in prosieguo: «County»), da un lato, e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), dall'altro, per aver questi ultimi respinto le domande di recupero ovvero di detrazione dell'IVA presentate da Leeds Development e da County nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale di Halifax plc Group. Esposte queste, ora vediamo in modo dettagliato i fatti e il contesto normativo che il caso in esame riguarda.

A) Soggetti interessati. a) Halifax è una banca inglese. La gran maggioranza delle sue prestazioni è esente da IVA. In conformità dell'art. 13, parte B, lett. d), dell'allora Sesta direttiva, gli Stati membri possono esonerare dall'IVA talune attività nel settore dei servizi finanziari<sup>592</sup>. Essa poteva recuperare meno del 5% dell'IVA assolta a monte; b) Leeds Development è una società di promozione immobiliare e County una società di sviluppo e finanziamento immobiliare; c) Leeds Development e County nonché un'altra società di Halifax plc Group implicata nelle operazioni in

---

<sup>591</sup> Si vede il paragrafo 61 delle conclusioni in parola, si recita così: "Invero le transazioni sembrano in realtà fittizie e dirette esclusivamente a permettere all'università di dedurre l'IVA versata al momento della costruzione dell'Harrington Building, malgrado l'università compia in gran parte operazioni esenti. L'interpretazione della sesta direttiva fornita nel presente contesto non esclude tuttavia che tali operazioni fittizie comportino un'esenzione fiscale che contrasta con gli obiettivi della direttiva e che dovrebbe essere corretta mediante il ricorso a principi non scritti, quali il divieto dell'abuso di diritto."

<sup>592</sup> Attualmente, si vede l'art. 135, n. 1 della Direttiva 2006.

causa, Halifax Property Investments Ltd (in prosieguo: «Property»), sono tutte interamente controllate da Halifax. Leeds Development e County sono registrate ciascuna separatamente ai fini dell'IVA, mentre Property non è registrata<sup>593</sup>.

B) Operazioni interessate. a) Ai fini della sua attività commerciale Halifax doveva costruire dei centri di chiamata («call centres») su quattro diversi siti, precisamente a Cromac Wood e a Dundonald nell'Irlanda del Nord, a Livingston in Scozia e a West Bank, Leeds, nel nord-est dell'Inghilterra, per i quali era titolare o di un affitto di circa 125 anni o della piena proprietà o ancora del pieno godimento; b) Per prima cosa essa stipulava, il 17 dicembre 1999, un contratto per la valorizzazione del sito di Cromac Wood con Cusp Ltd, una società indipendente di sviluppo e costruzione immobiliare. Con novazione 28 febbraio 2000, Halifax si liberava dal contratto, sostituendosi ad essa County; c) Tra il 29 febbraio e il 6 aprile 2000 Halifax, Leeds Development, County e Property concludevano una serie di accordi per i vari siti. Dalla decisione di rinvio risulta che le operazioni si sono svolte in maniera simile per tutti e quattro essi; d) Per quanto riguarda i siti di Cromac Wood, Dundonald e Livingston<sup>594</sup>, il 29 febbraio 2000 Halifax stipulava dei contratti di mutuo con Leeds Development accettando di prestarle somme sufficientemente importanti, affinché Leeds Development potesse acquistare diritti su tali siti e valorizzarli, per un totale di sterline inglesi (GBP) 59 milioni; e) Halifax e Leeds Development si accordavano altresì per l'esecuzione sui detti siti di alcuni lavori edili. Per tali lavori Leeds Development riceveva in pagamento da Halifax poco più di GBP 120 000, di cui quasi 20 000 a titolo di IVA, e le rimetteva tre fatture di IVA assolta per il detto importo. Halifax stipulava con Leeds Development anche un contratto di locazione, dietro versamento di un canone, dei tre siti, ciascuno per un periodo di 20 anni con opzione, per il conduttore, di estendere tale durata fino a 99 anni; f) Il 29 febbraio 2000 Leeds Development concludeva anche un accordo di valorizzazione e di finanziamento con County ai sensi del quale quest'ultima società

---

<sup>593</sup> Cfr. i paragrafi 12 – 14 della Sentenza Halifax del 21 febbraio 2006.

<sup>594</sup> Quanto al sito di West Bank a Leeds, il 13 marzo 2000 Halifax separatamente stipulava un mutuo e una locazione con Leeds Development, e poi intraprendeva le stesse operazioni come quelle intraprese nei confronti ai siti di Cromac Wood, Dundonald e Livingston.

doveva eseguire o far eseguire lavori edili sui terreni di Cromac Wood, Dundonald e Livingston, inclusi quelli che Leeds Development si era impegnata ad eseguire o a far eseguire per conto di Halifax; g) Sempre il 29 febbraio 2000 Halifax versava a Leeds Development un primo acconto sui prestiti ed il corrispettivo per i detti lavori, per un totale di GBP 44 815 000. La somma veniva versata su un conto bancario gestito secondo le istruzioni di Leeds Development. Quest'ultima richiedeva che una somma identica, comprensiva di più di GBP 6 600 000 di IVA, fosse pagata a County come anticipo per i lavori eseguiti o fatti eseguire. L'operazione veniva confermata quel giorno stesso dalla banca incaricata ed i fondi, poi, depositati nottetempo. Ancora quel giorno County rilasciava a Leeds Development una fattura per l'IVA assolta; h) Il 29 febbraio 2000 era altresì l'ultimo giorno del periodo di dichiarazione 2/2000 di Leeds Development, che in quella sede chiedeva un rimborso IVA per circa GBP 6 700 000; i) Il 1° marzo 2000 la somma di GBP 44 815 000, più gli interessi maturati, veniva versata su ordine di Leeds Development su un conto intestato a County presso un'altra banca; j) Il 6 aprile 2000, conformemente al contratto 29 febbraio 2000, Halifax dava in locazione a Leeds Development i terreni dei siti di Cromac Wood, Dundonald e Livingston dietro pagamento di un canone complessivo di circa GBP 7 400 000; ciascuna locazione era considerata una prestazione esente da IVA. I canoni venivano pagati con un prelievo supplementare dalla somma messa a disposizione con i mutui contratti inizialmente; k) Lo stesso giorno Leeds Development s'impegnava a cedere, dietro pagamento di un canone, ognuna di queste locazioni a Property, con effetto dal primo giorno lavorativo successivo alla realizzazione sul sito dei lavori; cessioni – queste – considerate operazioni esenti da IVA. Il canone doveva essere calcolato secondo una formula che avrebbe dovuto procurare a Leeds Development un utile complessivo di GBP 180 000. Property, a sua volta, s'impegnava a sublocare i locali di Cromac Wood, Dundonald e Livingston, sempre dietro pagamento di un canone, da calcolare in funzione del prezzo da essa stessa pagato a Leeds Development per la cessione dei rispettivi contratti di locazione, più un margine di utili, a Halifax. Dalle sublocazioni Property avrebbe dovuto trarre

un utile totale di GBP 85 000; l) Per i lavori oggetto degli accordi conclusi con Leeds Development, County dava incarico a imprese indipendenti e liberi professionisti (in prosieguo: i «costruttori indipendenti»). Con i costruttori indipendenti hanno potuto essere conclusi accordi per tappe e che quelli portati alla sua conoscenza erano corredati da accordi separati ai quali aveva partecipato Halifax. Tali accordi separati avrebbero garantito a Halifax, in particolare, l'esecuzione dei compiti e degli obblighi da parte del costruttore indipendente interessato<sup>595</sup>.

Fin qui, si possono sintetizzare i fatti del caso Halifax quanto segue: “la banca finanzia una propria società interamente controllata, affinché questa possa acquisire dalla stessa banca i diritti sugli immobili; la società controllata affida i lavori, tramite altra controllata, a costruttori indipendenti; i lavori sono pagati da Halifax in via anticipata alla prima società e poi da questa alla seconda. I contatti con i costruttori indipendenti sono tenuti direttamente dalla banca”<sup>596</sup>.

C) Conseguenze fiscali delle operazioni interessate<sup>597</sup>. a) Halifax avrebbe potuto detrarre l'IVA detraibile sui lavori convenuti con Leeds Development, perché essa poteva recuperare meno del 5% dell'IVA assolta a monte in funzione al regime relativo dell'IVA inglese; b) Leeds Development avrebbe potuto detrarre, per il periodo di dichiarazione 2/2000, l'IVA risultante dalla fattura emessa da County il 29 febbraio 2000, ossia più di GBP 6 600 000, e, per il periodo 3/2000, l'IVA risultante dalla fattura emessa il 13 marzo 2000, ossia circa GBP 455 000; c) County avrebbe contabilizzato come IVA a valle l'intero ammontare dell'IVA indicata sulle dette fatture e detratto l'imposta pagata a monte per i lavori eseguiti dai costruttori indipendenti; d) La cessione a Property dei contratti di locazione dei quattro siti convenuta da Leeds Development il 6 aprile 2000 sarebbe risultata operazione esente. Si tratta dell'art. 13, parte B, lett. b), dell'allora sesta direttiva<sup>598</sup>, prevedendo che,

---

<sup>595</sup> Cfr. i paragrafi 15 – 29 della Sentenza Halifax del 21 febbraio 2006.

<sup>596</sup> Sara Armella, Recenti orientamenti della Corte di Giustizia. Si vede: <http://www.corsomagistratitributari.unimi.it/STRUTTURA/DOTTRINA>

<sup>597</sup> Cfr. il paragrafo 30 della Sentenza Halifax del 21 febbraio 2006.

<sup>598</sup> Attualmente, si vede l'art. 135, n. 1 della Direttiva 2006. Però, qui va rilevato particolarmente che secondo l'art. 13, parte C, primo comma, lett. a) dell'allora sesta direttiva, cioè l'art. 137, n. 1 della Direttiva 2006, gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di queste operazioni.

salvo alcune eccezioni ivi enumerate, gli Stati membri esonerino dall'IVA l'affitto e la locazione di beni immobili. Poiché era stata eseguita in un diverso esercizio<sup>599</sup>, essa non avrebbe comportato alcuna modifica dei diritti di Leeds Development al recupero dell'imposta a monte per i periodi contabili 2/2000 e 3/2000, che cadevano nell'anno conclusosi il 31 marzo 2000. Qui, si tratta dell'art. 17, n. 2, lett. a) dell'allora Sesta Direttiva<sup>600</sup>, dicendo che (il diritto a detrazione si effettua) Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta.....e l'art. 17, n. 5, primo comma dell'allora Sesta Direttiva<sup>601</sup>, dicendo che (Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto) la detrazione è ammessa soltanto per la portata dell'imposta sul valore aggiunto relativa alla prima categoria di operazioni.

D) Contraddittorio tra Halifax ecc. e Commissioners. Da un lato, logicamente, Con decisioni 4 e 7 luglio 2000, i Commissioners respingevano le domande di detrazione presentate sia da Leeds Development sia da County relativamente all'IVA fatturata a quest'ultima dai costruttori indipendenti. E i Commissioners avevano considerato quanto segue: a) Leeds Development non aveva effettuato alcuna prestazione edilizia in favore di Halifax, né aveva ottenuto alcuna prestazione edilizia da County, sicché queste operazioni non dovevano essere prese in considerazione ai fini dell'IVA; b) l'analisi delle operazioni nel loro complesso mostrava che Halifax aveva ottenuto prestazioni edilizie dai costruttori indipendenti e non da Leeds Development; essa poteva quindi recuperare l'IVA su questi lavori applicando la sua normale percentuale di recupero<sup>602</sup>. Uno dei due argomenti dei Commissioners era che

---

<sup>599</sup> A tale proposito, nel fare luce sulle tre condizioni da soddisfare, affinché il piano di Halifax funzionasse, il giudice del rinvio indica in particolare che nel primo esercizio la produzione di Leeds Development soggetta a tasso ordinario d'imposta rappresentasse una quota dell'intera sua produzione quanto più possibile significativa; a questo scopo, le prestazioni di Leeds Development esenti da imposta, ossia la cessione a Property dei diritti sui siti, dovevano essere posticipate a un altro esercizio; Altre due condizioni sono che Halifax, Leeds Development e County avessero ciascuna una distinta partita IVA, e i diritti acquisiti da Leeds Development sui siti non apparissero un bene d'investimento; in caso contrario, la loro cessione a Property avrebbe pregiudicato i suoi diritti a detrazione. si vede il paragrafo 31 della sentenza Halifax.

<sup>600</sup> Attualmente, si vede l'art. 168 della Direttiva 2006.

<sup>601</sup> Attualmente, si vede l'art. 173, n. 1 della Direttiva 2006.

<sup>602</sup> Cfr. il paragrafo 33 della Sentenza Halifax del 21 febbraio 2006.

in conformità al generale principio dell'ordinamento comunitario che impone di prevenire abusi del diritto, operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA non devono essere prese in considerazione, mentre la sesta direttiva troverà applicazione alla loro vera natura. Quale che sia l'approccio di verifica degli accordi adottato, le uniche vere prestazioni di servizi di costruzione sarebbero state quelle effettuate dai costruttori indipendenti e sarebbero state effettuate direttamente in favore di Halifax<sup>603</sup>.

D'altro, Halifax, Leeds Development e County impugnavano le decisioni dei Commissioners e la loro tesi era che le operazioni effettuate nell'ambito degli accordi oggetto dei presenti ricorsi erano autentiche. Le cessioni o prestazioni dei costruttori indipendenti, ma anche le prestazioni relative ai lavori edili di County, nonché le prestazioni relative ai lavori edili e ai terreni di Leeds Development sarebbero state finalizzate a scopi commerciali. Ciascuna delle due società citate, nonché la Property, avrebbe tratto benefici dalla sua partecipazione agli accordi. Anche se gli accordi erano stati strutturati in modo da ottenere un vantaggio fiscale, il sistema IVA avrebbe prescritto di fatturare l'imposta per ogni singola operazione<sup>604</sup>.

E) Questioni pregiudiziali avanzate dal giudice del rinvio. Si trattano di due più una: la prima è che se, nelle circostanze rilevanti, le operazioni, che sono state realizzate da ciascuna delle partecipanti al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e che sono prive di un autonomo obiettivo economico, siano qualificabili, ai fini dell'IVA, come cessioni o prestazioni effettuate dalle partecipanti o in favore delle stesse nell'ambito delle rispettive attività economiche? E nelle circostanze rilevanti, quali elementi debbano essere considerati al fine di determinare l'identità dei beneficiari delle prestazioni svolte dai costruttori indipendenti?; la seconda è che Se, ai sensi della dottrina relativa all'abuso del diritto, come sviluppata dalla Corte,

---

<sup>603</sup> Cfr. il paragrafo 37 della Sentenza Halifax del 21 febbraio 2006. L'altro argomento riguardava che un'operazione condotta ai soli fini dell'elusione 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. Cfr. il paragrafo 36 della Sentenza Halifax. In fatti, per quanto riguarda tale argomento, come abbiamo già analizzato e la stessa sentenza afferma, non è fondato perché operazioni costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica, poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico.

<sup>604</sup> Cfr. il paragrafo 35 della Sentenza Halifax del 21 febbraio 2006.

debbano essere respinte le domande formulate dalle appellanti per il recupero o la detrazione dell'imposta assolta a monte, derivanti dall'esecuzione delle operazioni rilevanti? È proprio la seconda questione che assume particolare rilievo in questa sede e la trattazione in appresso non si sofferma su la prima questione, posto che per quanto riguarda la prima questione, in particolare, quella nel primo paragrafo, è già chiaro che ad essa si deve dare una risposta positiva, come già analizzato nel paragrafo 3.1.4 della Sezione II del Capitolo I.

Presentato in modo dettagliato il caso Halifax, in questa sede è necessario indicare (ma non più presentare in modo dettagliato) altri due casi riuniti al caso Halifax, cioè il caso BUPA (c- 419/02)<sup>605</sup> e il caso University of huddersfield (c- 223/03)<sup>606</sup>. Le loro sentenze compresa quella Halifax si emanavano nella stessa data del 21 febbraio 2006, e tali due casi e il caso Halifax possiedono i seguenti elementi comuni: tutti provenivano dal Regno Unito; tutti riguardavano i soggetti passivi che erano esenti parzialmente o completamente dall'imposizione dell'IVA; tutti riguardavano i accordi conclusi al fine esclusivo o principale di ottenere un vantaggio fiscale in materia del diritto a detrazione; nei tutti casi, la Corte era chiesta di rispondere alla questione se un'operazione condotta ai soli fini di ottenere un vantaggio fiscale in materia del diritto a detrazione costituisce un'«attività economica» e se la teoria dell'abuso del diritto si applicava nell'ambito dell'IVA.

### **2.3. Accertamento dell'abuso del diritto nell'ambito dell'IVA nella sentenza Halifax**

---

<sup>605</sup> Il caso BUPA riguardava le operazioni di prepayment: BUPA, una società britannica che gestiva una serie di ospedali privat, aveva concluso dei contratti con altre società del medesimo gruppo per la cessione futura di medicinali e di protesi; per poter fruire di un sistema IVA di favore, quale il regime di zero-rating sotto il quale si ha il diritto a detrazione, i pagamenti per tali contratti erano stati effettuati prima delle cessioni dei beni, e dell'entrata in vigore della normativa che aveva modificato tale sistema, a cui sostituendosi il regime di esenzione.

<sup>606</sup> Come il caso Halifax, anche il caso University of huddersfield riguardava un soggetto, quale University of huddersfield, che voleva realizzare dei lavori di costruzione. Essendo la maggior parte delle sue prestazioni esenti da IVA, essa avrebbe potuto recuperare soltanto una parte minima di tale imposta. La University of Huddersfield aveva tuttavia elaborato un piano che le consentiva, attraverso una serie di operazioni che coinvolgevano diverse società o organizzazioni controllate, di recuperare in pratica la totalità dell'IVA assolta a monte sui lavori di costruzione.

Prima di analizzare i parametri applicativi del principio antiabusivo in esame, vediamo come la Corte di Giustizia ha risposto alla seconda domanda sopramenzionata. A tale proposito, dopo sottolineato nel paragrafo 73 che “il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale”, basando su una serie di argomentazioni, la Corte ha dichiarato nel paragrafo 85 che “occorre perciò risolvere la seconda questione nel senso che la sesta direttiva dev’essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l’IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo”, e ha indicato ulteriormente nel paragrafo 86 che “Perché 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 obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”.

### **2.3.1. Affermazione espressa dell’applicabilità del principio antiabusivo al settore dell’IVA**

A tale punto, si può dire che si tratta di un corollario della giurisprudenza costante o un’estensione naturale della giurisprudenza precedente sull’esistenza del principio del divieto dell’abuso del diritto nell’ordinamento comunitario. Infatti, la propria argomentazione della Corte ha affermato tale punto: prima, la Corte indica che secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario e l’applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario; poi, la Corte ha affermato espressamente che

Questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA<sup>607</sup>. In questa sede, merita di essere particolarmente segnalata l'opinione sul caso Halifax e altri due casi riuniti dell'Avvocato Generale Miguel Poiares Maduro che ha messo un'attenzione specifica sul giustificare perché il principio dell'abuso del diritto deve essere applicato al settore IVA: “è difficile immaginare il sistema comune dell'IVA come una sorta di ambito immune da abusi in seno al sistema giuridico comunitario, dove quel divieto non dovrebbe valere. Non c'è ragione per la quale tale principio generale del diritto comunitario debba dipendere, in questo ambito, dall'affermazione espressa da parte del legislatore che anche le disposizioni delle direttive IVA sono soggette alla regola, ripetutamente affermata dalla Corte, per la quale nessuna disposizione del diritto comunitario può essere legittimamente invocata per assicurare benefici manifestamente contrari ai suoi scopi e ai suoi obiettivi. Tale regola, concepita come un principio interpretativo, costituisce un'indispensabile valvola di sicurezza per tutelare gli obiettivi di tutte le disposizioni di diritto comunitario contro un'applicazione formalistica basata unicamente sul loro tenore letterale”<sup>608</sup>.

### **2.3.2. Parametri applicativi del principio antiabusivo: il primo requisito per integrare abuso IVA**

Secondo la sentenza, il primo requisito per considerarsi la realizzazione di un abuso IVA è il conseguimento di un vantaggio fiscale contrario alle finalità della norma, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni dell'allora Sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone. È chiaro che tale requisito è perfettamente in linea con la definizione della nozione generale dell'elusione fiscale. Si tratta di una “frizione tra l'applicazione di (dette) disposizioni secondo la lettera e la loro applicazione secondo lo spirito, tra l'attribuzione del vantaggio, postulata dalla lettera, e la sua negazione, richiesta dallo

---

<sup>607</sup> Si vede, rispettivamente, i paragrafi 68, 69 e 70 della sentenza Halifax.

<sup>608</sup> Si vede il paragrafo 74 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale M. Poiares Maduro presentate il 7 aprile 2005.

spirito”<sup>609</sup>. Però, in questa sede ancora occorre svolgere una lettura attenta a tale requisito:

A) conforme formalmente alla disposizione IVA. Il punto significa che i negozi giuridici o comportamenti, come lo strumento necessario o un metodo indispensabile nel perpetrare l’abuso da parte del soggetto passivo dell’IVA, sono conforme formalmente al diritto relativo e in conseguenza, il loro realizzazione porta ai seguenti effetti: in primo luogo, ai fini dell’applicazione del diritto civile, i negozi giuridici, nel caso di specie quali le conclusioni di contratti di mutuo e locazione tra Halifax e le sue società controllate, sono validi commercialmente o civilisticamente; in secondo luogo, considerando un specifico aspetto del sistema comune dell’IVA secondo cui il avveramento dei presupposti dell’IVA si ricorre ai criteri oggettivi, prescindendo dai fini soggettivi compreso il fine elusivo——si tratta di un punto che è affermato appositamente anche nella sentenza Halifax——, i negozi giuridici, nel caso di specie quali la locazione degli immobili e i lavori di valorizzazione degli immobili tra Leeds Development e County e tra County e i costruttori indipendenti, sono autentiche e costituiscono le cessioni di beni o prestazioni di servizi ai fini dell’applicazione delle regole dell’IVA. Ciò è conforme alla caratteristica dell’elusione fiscale che presuppone la validità delle operazioni pertinenti e ciò ha trovato un’applicazione più perfetta o ulteriore nell’abuso IVA o elusione IVA.

B) contrario alle finalità della norma IVA. Questo punto costituisce un elemento cruciale o un nocciolo del primo requisito e nel frattempo è il punto in cui consiste la difficoltà nell’applicazione del primo requisito, trattandosi di ravvisare la finalità, *ratio* o spirito del regime IVA. Logicamente, per risolvere tale difficoltà a causa di nebulosità della finalità di un regime, si deve contare sulla cosiddetta interpretazione teleologica. Qui, a parte l’interpretazione teleologica, ci soffermiamo sulla finalità che il regime IVA eventualmente connota.

Primariamente, vediamo nel caso di specie la finalità del regime IVA oggetto della violazione. Non è sorprendente che il caso Halifax riguarda il regime del diritto

---

<sup>609</sup> Giuseppe Zizzo, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d’imposta e collegamento negoziale*, in *Rassegna Tributaria* 3/2008 p.873.

a detrazione e in conseguenza la finalità in esame è la neutralità, essendo una caratteristica essenziale dell'IVA e garantita dal diritto a detrazione. Va rilevato tuttavia che il sistema dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, persino indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, ma a condizione che queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. E le operazioni esenti sono quelle che non conferiscono il diritto a detrazione, secondo l'esigenza di neutralità: la non imposizione sulle operazioni a valle, da un lato, corrisponde al divieto della detrazione delle imposte assolute sulle operazioni a monte, dall'altro. Dunque, come la sentenza Halifax chiarisce, “permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito, o glielo avrebbe consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema”<sup>610</sup>. E esaminando lo schema di Halifax in un'ottica generale e non focalizzandosi sui singoli negozi giuridici isolatamente presi, attraverso tale schema relativo all'interposizione di Leeds Development e County come anelli nella catena di una prestazione di servizi, quali lavori di valorizzazione degli immobili—chiaro è che lo schema utilizza la metodologia dell'elusione IVA di interposizione soggettiva—, Halifax (gruppo) avrebbe potuto detrarre tutte le indetraibili imposte assolute sui lavori di valorizzazione, nonostante in capo delle sue due società controllate. Chiaro è che ciò sarebbe contrario alla neutralità, e in altri termini, ciò aggirerebbe il regime relativo alla limitazione al diritto a detrazione. Infatti, Halifax come soggetto esente deve essere trattata come il consumatore finale che non ha il diritto a detrazione, almeno nella misura proporzionale all'aliquota—pari a e superiore a 95%—dell'IVA assolta a monte che Halifax non poteva recuperare.

Secondariamente, possiamo analizzare da una prospettiva più ampia la neutralità del sistema comune dell'IVA, oggetto della violazione in quasi tutti i casi elusivi

---

<sup>610</sup> Si vede il paragrafo 80 della sentenza Halifax.

dell'IVA. Si tratta di una finalità del sistema comune dell'IVA che si può esprimere quanto segue: tassare il consumo finale di tutti i beni e servizi in modo neutrale che non distorce la concorrenza. E nel caso di specie, essa è ulteriormente rappresentata dalla non incidenza dell'IVA sulle forniture effettuate nei confronti di soggetto esente. È chiaro che nello schema di Halifax, l'interposizione di Leeds Development e County come anelli nella catena di una prestazione di servizi, quali lavori di valorizzazione degli immobili, avrebbe potuto provocare le transazioni stesse da tassare diversamente e in modo meno oneroso fiscalmente, rispetto alla tassazione nel caso in cui Halifax concludesse direttamente il contratto di valorizzazione con i costruttori indipendenti. Il che è contrario alla finalità di neutralità, perché a causa della tassazione ai fini dell'IVA, le forniture di lavori di valorizzazione non sono realizzate nei confronti di Halifax, e dunque, si tratta di una conseguenza dell'incidenza dell'IVA sulle forniture effettuate nei confronti di soggetto esente. In fine, ciò porterebbe alla distorsione di concorrenza nel settore finanziario.

L'analisi sin qui condotta ci consente di trarre una conclusione che come i relativi precedenti comunitari affermano, la neutralità fiscale come un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA osta, da un lato, a che merci di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA<sup>611</sup>, dall'altro, che operazioni economiche analoghe, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate diversamente riguardo all'IVA<sup>612</sup>. Per quanto riguarda le operazioni economiche analoghe o stesse, per esempio, nel caso di specie, sono lo schema di Halifax e le operazioni che altrimenti Halifax direttamente concludesse i contratti di lavori di valorizzazione con i costruttori indipendenti. Va aggiunto che analoghe o stesse si intende dal punto di effetti giuridici definitivi e si può realizzare la relativa regolamentazione delle operazioni che sono di solito più articolate, proprio perché si può sfruttare una certa norma, per esempio, nel caso di specie, quella di esenzione dell'IVA per le operazioni di locazione degli immobili. Logicamente, possiamo immaginare che se le operazione

---

<sup>611</sup> Cfr. la sentenza del 11 giugno 1998, causa C.283/95 e quella del 3 maggio 2001, causa C.481/98.

<sup>612</sup> Cfr. la sentenza del 23 ottobre 2003, causa C.109/02 e quella del 16 settembre 2004, causa C.382/02.

di locazione degli immobili fossero soggette all'IVA, emergerebbe un'entità grande di imposte dovute da parte della gruppo Halifax e compenserebbe le imposte che Halifax intendeva recuperare. Si tratta di abuso di siffatta norma e dal certo punto siffatta norma rappresenta la cosiddetta lacuna normativa.

Infine, va rilevato in particolare che la neutralità fiscale non significa che le transazioni equivalenti commercialmente devono assolutamente essere trattate ugualmente riguardo all'IVA<sup>613</sup> e purché le transazioni siano autentiche e non simulate, non saranno invalide solo perché esistono le transazioni equivalenti commercialmente che si trovano in un trattamento meno favorevole riguardo all'IVA: *“neutrality does not require economic decisions to be taken independently of tax considerations”*<sup>614</sup>. Qui, è utile indicare in via preliminare che nel verificare un'elusione dell'IVA (infatti, non soltanto limitata all'elusione dell'IVA), il requisito presente e il prossimo requisito per considerarsi abuso o gli elementi o i punti in cui i rispettivi requisiti sono articolati sono correlati strettamente e sempre devono emergere nello stesso tempo. Inoltre, tali requisiti o elementi devono essere trattati in maniera ciclica.

C) vantaggio fiscale. Come è noto, la costituzione dell'elusione fiscale è necessariamente connessa al perseguimento di un vantaggio fiscale. È naturale che secondo il primo requisito presente, l'abuso consiste nel conseguimento di un vantaggio fiscale contrario alle finalità della norma. In questa sede, non si spiega più il vantaggio fiscale di cui trattasi nel caso Halifax, ma è ancora necessario esaminare le caratteristiche del concetto di “vantaggio fiscale”: primariamente, a causa del fatto che letteralmente il vantaggio indica il conseguimento di una posizione complessivamente più favorevole, vale a dire che indica ogni posizione più favorevole in relazione al presupposto dell'imposta<sup>615</sup>, il vantaggio fiscale va inteso in senso

---

<sup>613</sup> Per esempio, nel caso BLP (c-4/94), la Corte di Giustizia precludeva la detrazione delle imposte relative ai commissioni sui servizi forniti da revisori dei conti o da consulenti legali, al fine di eseguire la vendita di azioni per raccogliere i finanziamenti per permettere alla società di continuare il commercio, nonostante che le imposte relativi ai commissioni equivalenti sarebbero detraibili se i finanziamenti al stesso fine fossero raccolti attraverso il mutuo bancario.

<sup>614</sup> Hui Ling Mccarthy, *Abuse of right: the effect of the doctrine on VAT planning*, in *British Tax Review*, 2007, No.2. P. 170.

<sup>615</sup> Cfr. Vittorio Emanuele Falsitta, *Interpretazione, elusione fiscale e potestà amministrative*, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, fasc. 4, pp. 257-269.

relativamente stretto, per non sconfinare nell'arbitrarietà, riducendosi a riduzione del carico fiscale o minore prelievo, in modo che si identifica con il risparmio fiscale che generalmente è misurabile quantitativamente. Le forme di vantaggio fiscale comprendono diminuzione di base imponibile dell'IVA a vale, applicazione dell'aliquota ridotta dell'IVA, detrazione dell'IVA a monte, esenzione dell'IVA e differimento del versamento dell'IVA; secondariamente, da un lato, i vantaggi fiscali non vanno considerati come meri motivi, ma sono reali, attuali e apprezzabili<sup>616</sup>, e dall'altro, non richiede che i vantaggi fiscali siano stati conseguiti completamente e basta che essi siano ragionevolmente aspettabili nei confronti dello schema negoziale<sup>617</sup>; poi, il conseguimento dei vantaggi fiscali deve avere un collegamento chiaro e logico con le operazioni che sono state già completate; infine, il vantaggio fiscale non va considerato illecito, proprio perché i comportamenti abusivi di per sé, da cui il vantaggio scaturisce, sono validi e non illeciti. Infatti, il vantaggio è soltanto indebito, se l'abuso si integra.

### **2.3.3. Parametri applicativi del principio antiabusivo: il secondo requisito per integrare abuso IVA**

Secondo la sentenza, il primo requisito per considerarsi la realizzazione di un abuso IVA è che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Si tratta della questione: a che grado d'importanza per le operazioni il fine di conseguire un risparmio fiscale bisogna raggiungere, per individuare l'abuso IVA. Il grado d'importanza può essere rappresentato dalla gerarchia delle giustificazioni delle operazioni: il fine di conseguire un risparmio fiscale è decisivo, minimo, irrilevante o assente. Nella giurisprudenza comunitaria, ciò comporta la differenza tra "esclusivo" e "essenziale" per quanto riguarda il fine in parola.

---

<sup>616</sup> Cfr. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p.149.

<sup>617</sup> Cfr. Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?* (2005) 33 Intertax, p.580.

A) fine di risparmio fiscale: essenziale. Per potersi parlare di abuso o meno, è senza dubbio che la differenza suddetta riguarda una questione di estremo rilievo, atteso che se si conferma il fine esclusivo (pari a solo o unico) di risparmio fiscale, i comportamenti abusivi sarebbero ristretti a quelli che non hanno nessuno altro fine economico, escluso quello fiscale, “legittimando per converso tutte quelle in cui si riscontra la sussistenza di altre motivazioni di carattere extra-fiscale”<sup>618</sup>, e se si conferma il fine essenziale di risparmio fiscale, i comportamenti abusivi potrebbero essere riconosciuti anche nel caso in cui si riscontra la sussistenza di altre motivazioni di carattere extra-fiscale. Nonostante il fatto che la sentenza Halifax indica espressamente nel suo giudizio finale la terminologia di “essenziale”, esisterebbe il relativo dubbio se non ci fosse una ulteriore spiegazione, visto che da un lato, sia nella sentenza stessa, quale quella Halifax, sia nella sentenza University of huddersfield, si indica espressamente anche l’espressione di “solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale senza altro obiettivo economico”, ove si parla di operazioni avente ad oggetto l’elusione IVA<sup>619</sup>, e dall’altro, nella giurisprudenza sull’abuso nell’ambito delle imposte dirette, la Corte sempre sottolinea la natura di “solo” nei confronti dello scopo di risparmio fiscale. Certo è che ancorché non esista siffatto dubbio——infatti, secondo me, la Corte ha già confermato il criterio di “essenziale”——, ancora bisogna spiegare i dubbi relativi ai significati e conseguenze giuridiche del criterio di “essenziale”. Qui, è necessario citare una successiva sentenza della Corte per chiarire tali dubbi.

Si tratta di sentenza Parte service del 21 febbraio 2008 (c-425/06). Il caso riguarda uno schema, utilizzando una metodologia dell’elusione IVA quale la separata conclusione di contratti, comporta che per perseguire una base imponibile IVA minore di quella che si sarebbe determinata con un unico contratto di leasing, si concludevano separatamente i contratti di locazione finanziaria, di finanziamento, di assicurazione e di intermediazione, con il coinvolgimento di due soggetti appartenenti ad uno stesso

---

<sup>618</sup> Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p.170.

<sup>619</sup> Si vede, rispettivamente, il paragrafo 60 della sentenza Halifax e il paragrafo 53 della sentenza University of huddersfield

gruppo societario, in modo che lo schema si riveli priva di adeguata redditività e abbia come risultato la soggezione ad IVA del solo corrispettivo della concessione in uso del bene, essendo esenti dall'IVA i servizi finanziari<sup>620</sup>. La prima questione pregiudiziale proposta dalla Corte di Cassazione Italiana è quanto segue: “se la nozione di abuso del diritto, definita dalla sentenza [Halifax e a., cit.] come operazione essenzialmente compiuta al fine di conseguire un vantaggio fiscale sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale”<sup>621</sup>. E la sentenza Part service espressamente dichiara che “l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale, anche se non esclusivo, dell'operazione o delle operazioni controverse”<sup>622</sup>.

Per quanto riguarda il significato della terminologia di “essenziale”, in genere si può leggere quanto segue: il soggetto passivo non avrebbe effettuato lo schema in assenza del vantaggio fiscale. E a tale aspetto, è utile segnalare una sentenza italiana che dichiara che “una rigorosa applicazione del principio dell'abuso del diritto, definito dalla Corte di giustizia nella sentenza Halifax, comporta che l'operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio di imposta”<sup>623</sup>. Appare che “essenziale” sia equivalente a “predominante” o “prevalente”.

In conseguenza, si è affermato in modo più esplicito che si ha l'abuso del diritto

---

<sup>620</sup> Per quanto riguarda i dettagli di tale schema, si rinvia al paragrafo 4.1 della Sezione II della Capitolo I. In questo paragrafo relativo alla metodologia dell'elusione IVA, si è già esposto in modo dettagliato il caso Part service.

<sup>621</sup> Si vede il paragrafo 32 della sentenza Part service.

<sup>622</sup> Si vede i paragrafi 44 e 45 della sentenza Part service.

<sup>623</sup> Si vede la sentenza di Corte di Cassazione, 29-09-2006, n. 21221. Inoltre, merita evidenza una tesi secondo cui in seguito alla sentenza Part Service, l'ambito di applicazione dell'abuso del diritto è stato esteso, rispetto a quanto stabilito dalla sentenza Halifax, nel senso che deve considerarsi abusivo il ricorso a forme di transazione che abbiano come scopo principale un (indebito) risparmio di imposta ancorché accompagnato da secondarie (e lecite) finalità economiche. Cfr. Giorgio Saccone, *L'abuso del diritto tributario nella Giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, (Articolo 02.03.11), <http://www.filodiritto.com/index.php?azione=visualizza&iddoc=2368>. Qui, alla terminologia di “essenziale” si sostituisce quella di “principale”, quale una parola si può comprendere in senso più lato. A tale proposito, in principio non sono d'accordo di tale tesi, visto che il principio abusivo deve applicarsi rigorosamente.

in materia dell'IVA, anche quando la finalità del risparmio fiscale si accompagnasse a ragioni economiche pur assolutamente marginali od irrilevanti, non solo quando la finalità del risparmio di imposta fosse l'unica che giustificava l'operazione. Nel caso di specie, nonostante che la Corte ha dichiarato che “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”<sup>624</sup>, dovrebbero rientrare nel campo di ragioni economiche marginali od irrilevanti gli benefici o utili, come Halifax rilevava e se è vero, che sia Leeds Development e County sia Property avrebbero tratto dalle loro partecipazioni agli accordi sulle prestazioni relative ai lavori edili e ai terreni. In somma, sulla base del requisito di fine essenziale di risparmio fiscale, il principio Halifax preclude che le operazioni abusive debbano essere puramente artificiali (anomale o inadeguate)<sup>625</sup>.

B) valide ragioni economiche. Come è noto che a differenza dello schema di *substance over form*, nei paesi di *common law*, che enfatizza principalmente l'esame delle valide ragioni economiche delle operazioni per ravvisare l'elusione fiscale—— infatti, “valide ragioni economiche” è un frutto della giurisprudenza angloamericana ——, lo schema di abuso del diritto, nei paesi di *civil law*, enfatizza principalmente l'esame del risultato economico fiscalmente: se sia consentito dal sistema fiscale. Perciò, è comprensibile che l'elemento di valide ragioni economiche non si indica direttamente nei requisiti, per integrare l'abuso IVA, elaborati nella sentenza Halifax. Però, ciò non significa che l'esame delle valide ragioni economiche non è necessaria. Invece, nell'elaborare il principio Halifax, secondo me, la Corte anche implica che le valide ragioni economiche possono essere considerate come elemento negativo dell'abuso IVA, a condizione che si spieghi correttamente la terminologia di “valido”.

---

<sup>624</sup> Si vede il paragrafo 82 della sentenza Halifax.

<sup>625</sup> Invece, nell'ambito delle imposte dirette, si applica il requisito di “costruzioni puramente artificiose”. Per esempio, la sentenza Cadbury Schweppes, C-196/04, del 12 settembre 2006 dichiara che “Gli artt. 43 CE e 48 CE devono essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una società estera controllata stabilita in un altro Stato allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate a eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. L'applicazione di una misura impositiva siffatta deve perciò essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive.”

Infatti, l'elemento di valide ragioni economiche si può trarre indirettamente dall'analisi sopra svolta nel punto A): non si ha l'abuso del diritto, quando la finalità del risparmio fiscale si accompagnasse a ragioni economiche non assolutamente marginali od irrilevanti. Tenuto conto che in senso stretto, le ragioni economiche comprendono sia quelle commerciali, finanziarie e contabili sia quelle di vantaggio fiscale, il problema nodale si riduce a quello se le valide ragioni economiche diverse da quella di vantaggio fiscale significa che esse siano non marginali od irrilevanti, rispetto a quella di vantaggio fiscale?

In questa sede, almeno nel quadro del principio Halifax o principio antiabuso IVA, si deve dare una risposta affermativa, tale da che soddisfatti i requisiti generali di "concrete", "apprezzabili", "significative" e "effettive"<sup>626</sup>, le altre ragioni economiche particolarmente non possono coesistere soltanto come ragioni marginali od irrilevanti, affinché raggiungano il grado di "valide" od ostino a che il vantaggio fiscale raggiunga il grado di "essenziale" o "predominante", per precludere l'esistenza dell'abuso IVA.

Tutto sommato, nel principio Halifax si deve ricordare che l'assenza di valide ragioni extrafiscali è semplicemente come un indicatore della possibile esistenza di un abuso IVA e l'abuso IVA è costituito fondamentalmente dal conseguimento di un vantaggio fiscale contrario alla finalità della disposizione IVA. Però, l'esame delle valide ragioni extrafiscali è ancora necessario o utile, e pur non essendo un punto focale per far scattare o meno la disciplina antielusiva, "la dimostrazione dell'esistenza di valide ragioni può eventualmente aver rilievo, caso per caso, come elemento sintomatico della bontà dell'operazione, laddove ci fossero dubbi sulla sua aderenza alla *ratio legis*", atteso che "la *ratio* tradita non sempre so coglie di primo acchito: spesso più che di una singola *ratio* occorre parlare di diverse *rationes* in relazione ai vari sotto sistemi in cui si articola l'ordinamento tributario e questo può rendere più arduo il compito dell'interprete"<sup>627</sup>.

---

<sup>626</sup> Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p.154.

<sup>627</sup> Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in Rivista di diritto tributario, 2008 fasc. 12, pt. 1, p. 1085.

C) elementi oggettivi. Da quanto considerato sopra, si può trarre la conferma che il secondo requisito consiste nella valutazione di prevalenza—secondo la Corte, spetta al giudice nazionale effettuare tale valutazione—tra le ragioni economiche extrafiscali e fiscale, o tra le motivazioni fiscali ed extrafiscali come gli elementi soggettivi del soggetto passivo. Si tratta della questione come si dimostra lo scopo essenziale delle operazioni di perseguire un vantaggio fiscale. A tale punto, la Corte nella sentenza Halifax ha affermato che “deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”<sup>628</sup>. Si tratta di un punto non esistente nei precedenti sull’abuso: l’elemento soggettivo è desumibile dagli elementi oggettivi. Ciò significa che nell’ambito dell’IVA la Corte ricorre esclusivamente agli elementi oggettivi per dimostrare l’essenza delle operazioni, ed mira a ritrattarsi dalla difficoltà di fornire le prove dell’intenzione del soggetto passivo, come quella di aggirare una norma tributaria. Gli elementi oggettivi, come la Corte indica, riguardano il carattere dell’artificialità delle operazioni (compresa l’anormalità delle procedure usate) e i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale. È chiaro che con siffatti nessi specifici, è facile manipolare e alterare degli schemi negoziali classici<sup>629</sup>.

Alla luce di quanto esposto, sembra che l’elemento soggettivo sia irrilevante ai fini di configurabilità dell’abuso IVA. A tale punto, mi sembra che si può confermarlo, purché si chiarisca la connotazione concreta dell’elemento soggettivo. Infatti, la connotazione dell’elemento soggettivo deve essere chiarita rispettivamente da due diverse prospettive: il motivo (o causa) e l’intento del soggetto passivo. Dalla prima prospettiva, cioè dal punto di vista di motivo, l’elemento soggettivo ai fini di configurabilità dell’abuso IVA si riferisce al perseguimento (come l’essenza delle operazioni) di un vantaggio fiscale e l’elemento soggettivo certamente rileva, in modo che esso bisogna essere desumibile dagli elementi oggettivi. E dalla seconda prospettiva, cioè dal punto di vista d’intento, l’elemento soggettivo ai fini di

---

<sup>628</sup> Si vede il paragrafo 81 della sentenza.

<sup>629</sup> Ibid.

configurabilità dell'abuso IVA si riferisce al conseguimento di un vantaggio ingiusto, o l'aggiramento degli obblighi di legge, e l'elemento soggettivo non rileva. In realtà, nel secondo caso, consistente nella consapevolezza dell'abusività del proprio comportamento, l'elemento soggettivo si identifica nell'intenzione del soggetto passivo o la volontà del titolare del diritto a ottenere un vantaggio fiscale non previsto né consentito dal sistema IVA, in altri termini, il cui conseguimento è contrario alla finalità del sistema IVA. Tutto ciò, al mio parere, si può essere fondato sull'argomentazione che da un lato, la difficoltà di dimostrare la consapevolezza, del soggetto passivo, dell'abusività, e dall'altro, è impossibile richiedere che in tutti i casi elusivi IVA il soggetto passivo sia previamente consapevole dell'abusività delle proprie operazioni, tenuto conto che lo scopo essenziale del perseguimento di un vantaggio fiscale non necessariamente porta alla costituzione dell'abuso IVA, perché probabilmente porta anche al lecito risparmio IVA, e la configurabilità dell'abuso IVA bisogna ulteriormente dipendere dal risultato di *purpose test* da parte dell'interprete —valutando se l'attribuzione al soggetto passivo di un vantaggio fiscale è contrario alla finalità di un regime IVA—, un risultato non si può apprendere o valutare correttamente e previamente da parte del soggetto passivo da solo.

#### **2.3.4. Conclusioni brevi relativi all'originalità e innovazione della sentenza Halifax**

Da quanto esaminato sopra in modo dettagliato, per quanto riguarda parametri applicativi del principio antiabusivo, è chiaro che la sentenza Halifax chiarisce per la prima volta gli estremi di comportamenti elusivi in un contesto normativo dell'IVA, in cui da tempo il fenomeno dell'elusione fiscale presentava contorni alquanto confusi. Inoltre, la sentenza Halifax definisce per la prima volta l'elusione fiscale come l'abuso del diritto nel diritto tributario e facendo così, essa lega ancora una volta tali

due fenomeni<sup>630</sup>, tale da manifestare un orientamento opposto a quello recentemente espresso da alcuni esponenti della dottrina tributaria italiana, secondo cui l'abuso è il retaggio di un tempo in cui lo studio del diritto tributario era appiattito sugli schemi e le chiavi di lettura del diritto civile<sup>631</sup>. Infatti, oltre all'originalità suddetta, dal punto di vista di innovazione la sentenza Halifax ha un rilievo specifico e la sua influenza trascende l'ambito dell'IVA, almeno dal punto di vista della ricerca scientifica, negli seguenti aspetti:

In primo luogo, dalla disposizione dell'ordine relativa ai due requisiti, è opportuno trarre una conferma che la sentenza Halifax ha invertito il criterio valutativo dell'elusione fiscale: La posposizione della "valida ragione economica" rispetto alla valutazione sulla contrarietà o meno del risultato nei confronti della finalità legislativa. Ciò palesa il ruolo di fulcro del primo requisito nel principio Halifax: l'elusione fiscale "diviene perseguibile, ai fini fiscali, non solo e non tanto per la sua costruzione (civilistica e, se del caso, simulata), né per la sua causa, riferita alle valide ragioni economiche (anch'essa valutata in senso civilistico, come giustificazione dell'operazione e dei contratti ad essa collegati), ma, semplicemente, in quanto agli effetti che produce e, nello specifico, all'infrazione di una norma che non possa essere elusa"<sup>632</sup>. In conseguenza, è ragionevole desumere che la unica differenza sostanziale tra lecito risparmio d'imposta (lecita pianificazione fiscale) e elusione fiscale consiste nella contrarietà o meno del vantaggio fiscale alla finalità della norma tributaria. Si tratti di un punto che si può rafforzato dall'analisi del punto seguente.

In secondo luogo, si è superato l'orientamento secondo cui l'elusione fiscale sussiste solo in presenza di ragioni esclusivamente fiscali, dunque di costruzioni puramente artificiali. Nell'ordinamento comunitario, si tratta di un orientamento che

---

<sup>630</sup> Cfr. P. Pistone, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di giustizia Europea in tema di IVA.*, nota a sentenza Corte Giust. Ce, Grande sez., 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Pres. Skouris-rel. Von Bahr, in Riv. dir. trib., 2007, p. 17.

<sup>631</sup> Cfr. D. Stevanato, *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in Dialoghi dir. Trib., 2006/5, p. 619.

<sup>632</sup> Paolo Centore, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in Rassegna tributaria, n. 2 di marzo-aprile 2009, pag. 420.

si è creato nel settore non armonizzato, quale nell'ambito delle imposte dirette, come affermato nella sentenza Cadbury Schweppes, secondo cui il schema artificiale è la precondizione per la costituzione dell'abuso<sup>633</sup>. Logicamente, "superato" significa che l'applicazione dell'abuso del diritto nell'ambito dell'IVA è più libera o più ampia di quella nell'ambito delle imposte dirette. Ciò può essere spiegato sulla base dell'argomentazione che nell'ordinamento comunitario, l'impegno del settore non armonizzato sostanzialmente consiste nella garanzia delle libertà fondamentali riconosciute dalla Trattato, e tanto minore sarà la portata del divieto dell'abuso del diritto, quanto maggiore lo spettro di tali libertà fondamentali.

In terzo luogo, viene di fatto meno la necessità di dimostrare l'intento elusivo da parte delle autorità tributarie. Insieme al punto che è desumibile dagli elementi oggettivi lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale, ciò significa che "*the European authorities principally responsible for formulating the doctrine illustrate a shift in emphasis from a subjective application of the doctrine, towards a more objective approach*"<sup>634</sup>. In realtà, si può dire che tale punto supera l'orientamento elaborato in una sentenza precedente, quale la sentenza Emsland-Stärke (che riguarda il rimborso nell'esportazione), secondo cui per integrare l'abuso, è necessario l'accertamento dell'intento di ottenere un vantaggio attraverso la creazione artificiale delle condizioni previste per ottenere tale vantaggio<sup>635</sup>.

---

<sup>633</sup> Un punto che si è già stato esposto. Si rinvia al paragrafo 3.2. della Sezione II del Capitolo I. Però, occorre rilevare che per quanto riguarda il punto di cui trattasi, la posizione della Corte di Giustizia appare non tetragona: in una sentenza successiva alla sentenza Part Service, quale quella del 22 maggio 2008 Ampliscientifica (c-162/07) sul regime IVA di gruppo, la Corte ha adottato il requisito della sentenza Cadbury Schweppes nell'applicare il principio antiabuso nell'antielusione IVA, vale a dire che essa ha richiesto "le ostruzioni di puro artificio" e "le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normal" e ha accentuato "unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale" (si vede i paragrafi 27 e 28 della sentenza Ampliscientifica). Certamente, infine la Corte ha adottato nuovamente o ribadito il criterio della sentenza Halifax, o più precisamente, ha chiarito ulteriormente il principio Halifax, nella sentenza del 22 dicembre 2010 Weald Leasing (c-103/09), dichiarando che prima, "lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale", e poi "la constatazione dell'esistenza di una pratica abusiva deriva non dalla natura delle operazioni commerciali.....bensì dallo scopo, dalla finalità e dagli effetti di tali operazioni" nel senso che è ininfluenza la questione se le transazioni sono intraprese nell'ambito di normali operazioni commerciali del soggetto passivo (si vede i paragrafi 30, 43 e 45 della sentenza Weald Leasing). Per quanto riguarda i fatti e il relativo contesto normativo delle due sentenze in parole, ci soffermeremo dettagliatamente in appresso, cioè nella Sezione II.

<sup>634</sup> Hui Ling McCarthy, *abuse of right: the effect of the doctrine on VAT planning*, in *British Tax Review*, 2007, No.2, p. 162.

<sup>635</sup> Si vede i paragrafi 24 e 25 della sentenza Emsland-Stärke.

### **3. Osservazione del ruolo del principio Halifax: la clausola generale antielusiva non scritta nel sistema comune dell'IVA**

Il principio Halifax, quale il principio del divieto di abuso affermato dalla sentenza Halifax in materia di IVA coll'enuclearsi dei due requisiti per integrare un abuso—si può riassumere quanto segue: nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni del sistema comune dell'IVA, le operazioni procurano un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni, e l'ottenimento di tale vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale delle operazioni stesse—, è già stato pacificamente considerato come una clausola generale antielusiva sullo schema dell'abuso del diritto, pur non scritta, nel sistema comune dell'IVA (la sentenza Weald leasing ha confermato che il principio Halifax costituisce un “*fully-fledged tax avoidance rule*”<sup>636</sup>), con il nascere di un rimedio valido contrario all'abuso IVA. A tale proposito, non va trascurato il fatto che nel caso Halifax, alla Corte di Giustizia si è avanzata la domanda pregiudiziale proprio perché nonostante identificato l'abuso, la corte britannica non sapeva come si contrasta tale abuso IVA<sup>637</sup>. Inoltre, occorre sottolineare che l'applicazione di tale tipo di clausola generale antielusiva nell'ambito dell'IVA esclude che i singoli Stati membri adottino adeguate disposizioni antielusive, conformemente al procedimento relativo all'autorizzazione descritto all'art. 395 della Direttiva 2006, e altrimenti, come indicato nelle Conclusioni dell'Avvocato Generale sul caso Halifax, “il sistema comune dell'IVA diventerebbe un settore giuridico speciale dove teoricamente ogni comportamento opportunistico dei soggetti passivi riconducibile alla lettera di una sua disposizione e teso ad ottenere indebiti benefici fiscali ai danni delle autorità tributarie sarebbe tollerato, salvo previa adozione da

---

<sup>636</sup> Greg Sinfeld, *The Halifax principle as a universal GAAR for tax in the EU*, in *British Tax Review*, 2011, n. 3, p. 238.

<sup>637</sup> Diversamente, nell'ambito delle imposte dirette, per esempio nel caso Cadbury Schweppes, le autorità britanniche ha identificato non solo l'abuso ma anche la potenziale fonte dell'abuso, cioè lo sfruttamento delle società controllate estere per sfuggire alla tassazione in Regno Unito, e ha adottato qualche misura nazionale, principalmente rappresentata dalla regola di CFC. La sentenza Cadbury Schweppes che conferma il principio antiabusivo nel caso, ha servato a sostenere le restrizioni sul contribuente, considerate proporzionali le misure.

parte degli Stati membri di misure legislative contrarie<sup>638</sup>. Le successive sentenze *Parte service*, *Weald Leasing* e *RBSD* (C-277/09) hanno rafforzato il principio Halifax quale clausola generale antielusiva.

In questa sede, va precisato in modo aggiuntivo che l'attribuzione del ruolo di clausola generale antielusiva al principio Halifax è fondata non solo sul specifico effetto vincolato della giurisprudenza della Corte di Giustizia nell'ordinamento comunitario, ma anche (persino piuttosto) sulla natura del principio generale del divieto di abuso del diritto nell'ordinamento comunitario. In questa sede, concentriamo esclusivamente all'enucleazione di alcuni aspetti relativi al secondo punto, e per quanto riguarda il primo punto, si rinvia al paragrafo 2.3 della Sezione II del Capitolo II. In realtà, la categoria dell'abuso di per sé è naturalmente suscettiva di applicazione generale, in quanto essa concretizza l'ideale sociale del diritto giusto<sup>639</sup>, e come è noto, logicamente, non solo sulla base di argomentazione empirica, il divieto di abuso è già affermato come un principio generale nell'ordinamento comunitario. Ed è importante che l'affermazione del principio generale significa che il divieto di abuso del diritto può assumere alcuni valori normativi: (i) criterio interpretativo per tutte le fonti del diritto comunitario; (ii) interpretazione integrazionista sistematica delle norme giuridiche dei Trattati; (iii) funzione di disciplina; (iv) parametro di legittimità della normativa domestica<sup>640</sup>. Dunque, si può naturalmente ricavare una conclusione che il principio antiabuso (il principio Halifax nella specie) è non solo un canone interpretativo, ma anche o piuttosto una regola generale che è idonea a creare diritti ed obblighi. Infatti, per i giudici nazionali, anche se in assenza di norme interne antiabuso, basta richiamare il principio antiabuso comunitario per scongiurare lo sfruttamento del diritto comunitario per ottenere un vantaggio indebito. Ciò finalmente conduce al rilievo della sfera operativa del principio antiabuso quale il principio generale nell'ordinamento comunitario: si applica alle fattispecie a rilevanza comunitaria. In altri termini, "il principio antiabuso rileva solo nelle materie

---

<sup>638</sup> Si vede il paragrafo 76 delle Conclusioni.

<sup>639</sup> Cfr. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p. 176.

<sup>640</sup> Cfr. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, pp. 196-198.

comunitarie, ovvero quelle disciplinate direttamente dalla normativa di fonte UE<sup>641</sup>. A tale aspetto, nel settore tributario, a differenza delle imposte dirette non armonizzate nella sfera delle quali, le fattispecie a rilevanza comunitaria sono principalmente limitate a quelle connesse alle libertà fondamentali, l'IVA, con le altre imposte indirette armonizzate, costituisce una sfera ideale in cui a quasi tutte le fattispecie il principio antiabuso si opera o è pacifica l'applicazione del principio antiabuso, posto che il sistema comune dell'IVA è composta dalle normative a rilevanza comunitaria, rappresentate dalle direttive IVA e legislazioni nazionali che le traspongo, in modo che in questa sfera, il giudice comunitario ha una funzione piena come il giurisdizionale organo più alto ha, e può intervenire con una apposita misura. In conseguenza, è indubbio che il principio Halifax può operare come una clausola generale antielusiva nel sistema comune dell'IVA.

In fine, nonostante la difficoltà in pratica dell'applicazione del principio Halifax quale clausola generale antielusiva, a causa sia del fatto che è difficile determinare la finalità della norma tributaria, sia dell'esigenza del bilanciamento dell'antiabuso con gli altri relativi principi legali come certezza giuridica ed affidamento legittimo—— un punto su cui ci soffermeremo nel Capitolo IV——, non si dubita il *landmark status* del principio Halifax per il diritto tributario. Inoltre, nonostante che la questione se il principio comunitario dell'abuso del diritto ha una portata generale sia nel settore armonizzato sia nel settore non armonizzato nell'Unione Europea è ancora discussa od opinabile<sup>642</sup>, “*insofar as the principle of prohibition of abuse of law is concerned,*

---

<sup>641</sup> Ibid., P. 203.

<sup>642</sup> Più dedicata è la questione se dal punto di vista del complesso, anche alle imposte dirette si applica il principio comunitario dell'abuso del diritto, quale la clausola generale antielusiva di fonte comunitaria. A tale proposito, appare che esista tale esigenza di applicare una clausola generale antielusiva come una clausola universale applicabile a tutti i tributi nell'ambito dell'UE, almeno secondo il Parlamento Europeo che ha esortato UE ad adottare un “*common approach to the application of anti-abuse measures, which should be effective, fair and aligned with the concept of wholly artificial arrangements as established by the Court of Justice*” (Risoluzione del Parlamento europeo del 10 febbraio 2010 sulla promozione della buona governance in materia fiscale (2009/2174(INI))). Inoltre, i sostenitori di tale posizione hanno chiarito ulteriormente che le fondazioni di siffatta clausola universale antielusiva sono stati poste dalla Corte di Giustizia nella sentenza Halifax e nella sentenza Cadbury Schweppes, ritenendo che il principio Cadbury Schweppes è la conseguenza logica e l'estensione della clausola generale antielusiva del principio Halifax (cfr. Greg Sinfield, *The Halifax principle as a universal GAAR for tax in the EU*, in *British Tax Review*, 2011, n. 3, p. 242). Infatti, anche la Corte di Cassazione italiana entra nel campo di sostenitori di tale posizione, ritenendo che la valenza del principio di abuso del diritto affermato dalla corte di giustizia in materia di IVA —— segnatamente nel caso Halifax—— anche ai fini della nostra legislazione interna e in conseguenza tale principio possa estendere la sua applicazione anche ai tributi non armonizzati(cfr. Vacca Ivan, *Abuso*

*VAT, and namely halifax, is arguably genesis for the creation of a general principle of Community law, whose application will then spread to other areas of law*<sup>643</sup>. In somma, il 21 febbraio 2006 è stato soprannominato “Giornata Halifax” che rappresentava l’inizio di una nuova fase dell’evoluzione per il sistema comune dell’IVA.

---

*del diritto ed elusione fiscale*, in Rivista di diritto tributario, 2008 fasc. 12, pt. 1). Certamente, per quanto riguarda tale posizione, esistono anche i oppositori, ritenendo che il principio antiabuso comunitario “vincola i giudici nazionali nell’interpretazione ed applicazione delle norme in materia di IVA, e comunque delle norme tributarie che hanno matrice comunitaria, ma non nell’interpretazione ed applicazione delle norme in materia di imposte sui redditi, che hanno (in linea di massima) matrice esclusivamente interna.....se davvero il divieto di abuso di fonte comunitaria avesse portata generale, la corte non avrebbe avuto la necessita di rinviare alle norme nazionli.....questo principio non dovrebbe infatti filtrare nell’area delle imposte sui redditi, ne direttamente, appunto, ne indirettamente, quale criterio interpretativo della clausola antielusione di cui all’art. 37-bis”(Giuseppe Zizzo, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d’imposta e collegamento negoziale*, in Rassegna Tributaria, 3/2008, p. 859). Per quanto riguarda un’analisi complessa e circostanziata, si vede Rita de la Feria, *Prohibition of abuse of (community) law—the creation of a new general principle of ec law through tax?*, No 723, Working Papers from Oxford University Centre for Business Taxation.

<sup>643</sup> J. Swinkels, *Halifax day: abuse of law in european VAT*, (2006) international vat Monitor, Maggio/Giugno, pp. 173-181.

## Sezione II

### **La considerazione delle altre soluzioni antielusive applicabili nell'IVA: da correzioni normative a clausole antielusive specifiche**

#### **1. Necessità e possibilità di introdurre altre certi soluzioni antielusive nel sistema comune IVA**

Primariamente, per quanto riguarda la necessità di introdurre altre certi soluzioni antielusive, come correzioni normative e clausole antielusive specifiche, nel sistema comune IVA, in primo luogo, si deve sempre ricordare che la realizzazione di un'elusione fiscale è connessa strettamente con lo sfruttamento di una certa lacuna normativa e se è possibile, il ricorso agli strumenti antielusivi tradizionali o fondamentali, rappresentati principalmente da correzione normativa, hanno sempre una certa priorità per togliere la chance di elusione fiscale; in secondo luogo, nel ponderare la scelta tra le clausole antielusive specifiche e generale che rispettivamente, come già analizzato nella Sezione I del Capitolo II, hanno i propri difetti e vantaggi, qui va sottolineato in parole semplici che sebbene la clausola antielusiva generale, nel caso del sistema comune dell'IVA il principio Halifax fondato sul principio antiabuso, abbia il vantaggio di flessibilità, rischia di essere un strumento *blunt* perché essa si applica al livello alto. In conseguenza, c'è sempre il ruolo per le clausole antielusive specifiche che si applicano al livello delle transazioni particolari<sup>644</sup>. Però, un fenomeno che non si può trascurare è che attualmente, nei regimi nazionali IVA degli Stati membri—sia di quelli dove non esiste una legge generale tributaria in cui è introdotta una norma antielusiva o antiabusiva generale, come Regno unito e Italia, sia di quelli esiste siffatta legge generale tributaria nel

---

<sup>644</sup> Cfr. Greg Sinfield, *The Halifax principle as a universal GAAR for tax in the EU*, in *British Tax Review*, 2011, n. 3, p. 244.

senso che si può fare ricorso alla norma antielusiva o antiabusiva generale prevista nella legge generale tributaria per fronteggiare l'elusione fiscale in materia di tutti i tributi compresa IVA, come Francia, Germania e Spagna——, diversamente dai regimi d'imposta diretta, quasi non vi sono le clausole antielusive specifiche, o in termini conservatrici, quelle evidenti, posto che nella Direttiva IVA non vi sono alcuna normative antielusive e gli Stati membri non possono che adottare nel loro regime IVA le misure antielusive, conformemente all'autorizzazione individuale da parte di Consiglio, esclusi determinati settori previsti dalla Direttiva 2006/69/CE. Ciò in qualche modo ha spiegato che Regno Unito e Italia sempre propongono la domanda pregiudiziale alla Corte di Giustizia sull'antielusione IVA<sup>645</sup>.

Dunque, secondariamente, è naturale passare all'esame di possibilità di introdurre le clausole antielusive specifiche nel sistema comune dell'IVA. È senza dubbio che la possibilità in parola è fondata sul fatto che sono emerse le situazioni o procedimenti elusivi che accadono o si utilizzano frequentemente, in modo da costituire le tipiche operazioni elusive. Infatti, una clausola antielusiva specifica corrisponde ad una certa tipica situazione elusiva, e può effettivamente ridurre il costo o semplifica la procedura di accertamento dell'elusione da parte di fisco, atteso che si fonda sulla presunzione relativa, senza bisogno di verificare se c'è l'elusione. E nell'ambito dell'IVA, fin qui, si può trarre una conferma che sono già emerse alcune situazioni o procedimenti elusivi particolarmente compresi quelli che riguardano i determinati settori, già indicati nella Direttiva 2006/69/CE, in cui gli Stati membri possono adottare, senza l'autorizzazione, le misure antielusive. Insomma, per quanto riguarda tali situazioni o procedimenti elusivi è già dimostrata la frequenza che è sufficiente spingerci di considerare la questione di introdurre le clausole antielusive specifiche nei regimi IVA.

In questa sede, preliminarmente va sottolineato che la considerazione suddetta non può che limitarsi all'ambito dei regimi nazionali IVA degli Stati membri, quindi non tocca la Direttiva IVA, atteso che la Direttiva IVA uniforma solo le regole relative

---

<sup>645</sup> Come è già osservato nel Capitolo II, nell'attuale ordinamento interno italiano nell'ambito dell'IVA, oltre alla regolamentazione più rigorosa dei criteri di detrazione e dell'ambito applicativo dei regimi specifici, le presunzioni legali costituiscono gli strumenti normativi antielusione.

alla base di tassazione o valutazione, non quelle relative alla riscossione delle imposte. Inoltre, insieme alla correzione normativa, come una misura antielusiva, nei regimi nazionali IVA, l'introduzione, eventualmente, di una certa clausola antielusiva specifica deve essere conforme all'autorizzazione individuale di Consiglio, a differenza del settore d'imposta diretta in cui gli Stati membri sono in grado di adottare liberamente le misure antielusive nei propri regimi, e l'eventuale limitazione è l'esame successivo da parte di Corte di Giustizia secondo il principio di proporzionalità per prevenire la creazione di danno alle libertà fondamentali. Però, prima di svolgere la considerazione della correzione normativa ed introduzione di norme antielusive specifiche rivolte agli alcuni tipici comportamenti elusivi IVA, è opportuno svolgere in appresso una riflessione sul regime di esenzioni dall'IVA nel sistema comune IVA, tenuto conto della sua connessione indissolubile con la realizzazione della parte maggiore estremamente dell'elusione IVA.

## **2. Riflessioni sul regime di esenzioni dall'IVA**

Ci spinge a svolgere una riflessione sul regime di esenzioni dall'IVA nell'iscutere le altre soluzioni antielusive diverse dalla clausola antielusiva generale nell'ambito dell'IVA, il fatto che alla luce di tutto quanto esposto relativo ai comportamenti elusivi IVA, si può affermare che quasi tutti i casi relativi all'elusione IVA riguardano le operazioni esenti dall'IVA, in particolare i soggetti passivi che non hanno il diritto o soltanto hanno il diritto limitato alla detrazione delle imposte a monte sulla base delle esenzioni dall'IVA. Ciò ci ispira ulteriormente a pensare se è futuribile sopprimere il trattamento di esenzione alle alcuni operazioni—in conseguenza, attribuire ai relativi soggetti passivi il diritto normale alla detrazione —, tale da sopprimere il terreno fertile della proliferazione di tale sorta di elusione IVA. Inoltre, la riflessione di regime esenzioni anche contribuisce a formare una base o fonte di argomento per proporre una certa correzione normativa o una certa clausola antielusiva specifica che consiste nella disapplicare una normativa relativa

all'esenzione, in forma di lacuna, a certa operazione.

Per quanto attiene alla riflessione in parola, un'argomentazione molto importante è che “*these rules* (relativi alle esenzioni e limitazioni al diritto alla detrazione), *by treating traders as de facto final consumers, creating tax cascading and encouraging self-supplies, are themselves in contravention of the basic principles of VAT as a tax on consumption, fiscal neutrality and right to deduct, as set out in the first directive, and interpreted by the court*”<sup>646</sup>. Qui va precisato ulteriormente che il trattamento di *de facto* consumatore finale non è appropriato sia perché il consumatore finale dovrebbe per natura essere la persona fisica sia perché i beni o i servizi ceduti o prestati ai soggetti esenti generalmente, come operazioni passivi, saranno utilizzati nelle attività economiche che i soggetti intraprendono; il *tax cascading* è causato dal fatto che qualora un regime nega al soggetto passivo il diritto alla detrazione, la quantità inclusiva delle imposte assolute al ciascun passaggio della produzione e sul consumo finale eccede l'importo delle imposte assolute sul consumo finale<sup>647</sup>, trattandosi di tassazione multipla che è un problema molto grave che l'allora introduzione dell'IVA nell'UE mirava a risolvere; si incoraggia il *self-supplies* e si disincentiva il *outsourcing* perché nel caso di *self-supplies*, il soggetto esente deve pagare l'IVA soltanto sugli acquisti dei beni o servizi coinvolti, e nel caso di *outsourcing*, l'IVA sul prezzo pieno. Inoltre, “*as exempt traders will not be able to deduct input VAT, the VAT charged on outsourced activities will represent an extra cost, whilst where there is a self-supply this extra cost will be avoided*”<sup>648</sup>; a differenza di esenzioni, aliquota zero che da luogo al diritto alla detrazione non porta alla contravvenzione del principio fondamentale che l'IVA è l'imposta sui consumi. Insomma, si può dire che il regime di esenzioni dall'IVA è un regime asistemico nel sistema dell'IVA.

Però, è fortunato che la Commissione è stato già nella consapevolezza del problema interessato e ha già avviato la riflessione sulle esenzioni dall'IVA, indicando

---

<sup>646</sup> Rita de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 *EC Tax Review*, p. 32. E si vede la sentenza Hong Kong del primo aprile 1982, c-89/81.

<sup>647</sup> Cfr. Michael Ridsdale, *Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT*, (2005) 14 *EC Tax Review*, p.86.

<sup>648</sup> Rita de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 *EC Tax Review*, p. 33.

appositamente nel Libro Verde 2010<sup>649</sup> che “le esenzioni sono contrarie al principio dell’IVA come imposta ad ampia base imponibile. Ci si può chiedere se molte delle esenzioni esistenti siano ancora pertinenti. Ampliare la base imponibile riducendo il numero di esenzioni migliora l’efficienza e la neutralità dell’imposta e offre un’alternativa valida all’aumento delle aliquote IVA”<sup>650</sup>. Certo è che le riflessioni dovrebbero variare nel profilo di necessità o priorità da operazione esente a operazione esente, posto che ci sono diversi ragioni per cui le operazioni esenti sono previste: per interesse pubblico, ad esempio servizi didattici o culturali; per interferenza con altre imposte, ad esempio, operazioni riguardanti beni immobili; per problemi tecnici concernenti l’applicazione dell’IVA, ad esempio servizi finanziari e giochi d’azzardo<sup>651</sup>. Dunque, è chiaro che tra le tre categorie esenzioni, quella terza dovrebbe costituire l’esenzione che merita di essere riesaminata con priorità, atteso che essa non rientra nel campo di agevolazioni in senso stretto<sup>652</sup>, e soprattutto nel contesto dei cambiamenti economici e tecnologici. In questa sede, portando il esempio di servizi finanziari, presentiamo in parole semplici dei risultati condivisibili delle riflessioni sul regime di esenzioni dei servizi finanziari nel contesto che la Direttiva IVA non impone agli Stati membri di ricondurre i servizi finanziari nell’alveo delle operazioni esenti, nel senso che agli Stati membri è permesso di qualificare i servizi finanziari come operazioni imponibili:

In primo luogo, “apparirebbe coerente con il sistema dell’IVA la possibilità di

---

<sup>649</sup> COM(2010) 695 del 1.12.2010, *Il libro verde sul futuro dell’IVA: verso un sistema dell’IVA più semplice, solido ed efficiente*.

<sup>650</sup> Va aggiunto che il Libro Verde anche indica che “un sistema dell’IVA a base ampia, possibilmente con un’unica aliquota, si avvicinerebbe all’ideale di un’imposta sui consumi che riduce al minimo i costi di conformità. Nell’UE, tuttavia, l’aliquota ordinaria copre soltanto i due terzi circa dei consumi complessivi, mentre il terzo rimanente è oggetto di diverse esenzioni o aliquote ridotte”.

<sup>651</sup> Infatti, per quanto riguarda le riflessioni in parola, in qualche modo, si tratta di un problema come equilibrare “due interessi comunitari altrettanto apprezzati: quello di evitare un aggravio economico per servizi o beni di pubblicità utilità o una complicazione applicativa per operazioni di largo impiego e l’altro comunque della neutralità che comporta l’indeducibilità dell’IVA a monte”. Adriano Di Pietro, <Ringraziamento>, in AA.VV., *l’elusione fiscale nell’esperienza europea, a cura di A. Di Pietro*, Milano, 1999, p. 13.

<sup>652</sup> Inoltre, va ricordato che secondo la teoria di base del diritto tributario, qualsiasi agevolazione fiscale dovrebbe essere sottoposto al vaglio di osservanza o non del principio di eguaglianza e per passare tale vaglio, un’agevolazione fiscale dovrebbe soddisfare i seguenti tre requisiti: 1) l’obiettivo politico o economico (sociale) per prevedere un’agevolazione è ragionevole; 2) l’agevolazione è efficace per realizzare tale l’obiettivo; 3) il grado di comprometersi del principio di eguaglianza a seguito d’implementazione dell’agevolazione. È senza dubbio che la terza categoria di esenzioni non riguarda un determinato obiettivo politico o economico (sociale).

scindere le operazioni finanziarie in ragione della destinazione del servizio. In altri termini, sarebbe corretto, anche sul piano sistematico—oltre che su quello degli effetti economici—limitare l’operatività dell’esenzione solamente a quelle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali e non anche a quelle tra operatori economici, il che troverebbe una giustificazione proprio in termini di inerenza e, conseguentemente, di neutralità del tributo”<sup>653</sup>. Ovvero, in secondo luogo, “sarebbero ipotizzabili anche altre soluzioni, come prospettato nella suddetta consultazione pubblica, ovvero, da un lato, quella di lasciare inalterato l’attuale regime ma prevedendo la possibilità per i prestatori di servizi di dedurre l’iva assolta sugli acquisti, dall’altro, quello di introdurre per le attività finanziarie la cosiddetta aliquota zero”<sup>654</sup>.

### **3. Considerazioni della correzione normativa ed introduzione di norme antielusive specifiche (rivolte agli alcuni tipici comportamenti elusivi IVA)**

Adesso, cominciamo a procedere concretamente alle considerazioni relative all’applicazione di altre soluzioni antielusive agli alcuni tipici comportamenti elusivi IVA. E va rilevato preliminarmente che per l’esigenza di coerenza del sistema fiscale, le considerazioni in appresso non possono svolgersi prescindendo dal principio Halifax, come la clausola antielusiva generale nel sistema comune dell’IVA, che serve come un criterio di ravvisare uno schema elusivo e una lacuna normativa che lo

---

<sup>653</sup> Francesco Montanari, *Imposta sul valore aggiunto e servizi finanziari: profili comunitari e nazionali*, la tesi di dottorato di ricerca in diritto tributario europeo, anno accademico 2006 – 2007, Università di Bologna, p. 197.

<sup>654</sup> Ibid. p. 201. Però, per quanto riguarda le ultime due soluzioni, l’autore stesso poi ha analizzato anche delle controindicazioni: per la prima, “non sembra conforme ai principi fondamentali del tributo ed, in particolare, a quello di inerenza: in sostanza, in base alla qualificazione di quest’ultimo in termini prospettici, cioè di necessario collegamento tra operazioni passive ed impiego prospettico degli acquisti per il compimento di operazioni imponibili, si renderebbe necessaria una completa rivisitazione del meccanismo applicativo del tributo che non troverebbe, allo stato attuale, alcuna giustificazione. Risulterebbe, infatti, in contrasto con la direttiva permettere la detrazione del tributo a fronte del compimento di operazioni non soggette all’imposta, *rectius*, esenti”; per la seconda, “in primo luogo, a fronte di una riduzione di costi per gli operatori finanziari, vi sarebbe un altrettanto rilevante diminuzione di gettito per gli stati membri, il che non si verificherebbe aderendo alla tesi che qui si sostiene. In secondo luogo, ma non per ordine di importanza, tale soluzione non troverebbe una adeguata giustificazione in termini di rispetto della neutralità concorrenziale, in quanto appare quanto meno dubbio che sussista un fondamento giuridico per una differenziazione di aliquota così netta tra operatori finanziari e normali esercenti una attività d’impresa diversa da quella finanziaria”.

schema sfrutta, e persino qualche certa norma antielusiva nell'ambito d'imposta diretta.

### **3.1. Negozi traslativi**

Innanzitutto, esaminiamo la prima (e anche più rilevante) scuola dei comportamenti elusivi tipici i cui marchingegni impiantati dai soggetti passivi per sfruttare le smagliature normative comportano i negozi traslativi. Ma che cosa sono i negozi traslativi? Avvenuti principalmente nel comportamento elusivo attraverso la metodologia di interposizione soggettiva, essi riguardano il passaggio dei beni, attraverso compravendita, locazione, conferimento o altri negozi giuridici, da un soggetto all'altro soggetto e dal punto di vista dell'effetto, sono le operazioni senza l'esercizio delle quali svanirebbe la convenienza che l'elusore intende perseguire. Perché di solito tali operazioni sopportano un trattamento meno oneroso fiscalmente direttamente secondo il disposto normativo, per esempio esenzione dall'IVA, o provocato dall'uomo, per esempio, riducendo il prezzo di negozio. Portando un esempio, nel caso Halifax, costituiscono i negozi traslativi le operazione di locazione degli immobili tra Halifax e le sue società controllate: le locazione degli immobili, attraverso le quali Halifax dava i terreni a Leeds Development e l'ultimo a sua volta dava i terreni stessi a Property, è esente dall'IVA secondo il regime nazionale britannico e possiamo immaginare che se le operazione di locazione degli immobili fossero soggette all'IVA, emergerebbe un'entità grande di imposte dovute da parte della gruppo Halifax e compenserebbe le imposte che Halifax intendeva recuperare. Infatti, sostanzialmente la considerazione delle correzioni normative e dell'introduzione delle clausole antielusive specifiche si riduce all'esame dei vari negozi traslativi e i loro relativi contesti normativi, che si svolge quanto segue:

#### **3.1.1. Conversione d'acquisto a locazione: assoggettamento ad IVA o l'esclusione dal diritto alla detrazione; segue: tassazione secondo il valore normale**

Per quanto riguarda la conversione d'acquisto a locazione, va rilevato innanzitutto che in genere, rispetto all'acquisto dei beni, locazione dei beni di per sé ha alcuni vantaggi economici ed extrafiscali: si riduce i bisogni del soggetto passivo di finanziare un investimento sostanziale e si migliora il *equity* del soggetto passivo, perché i suoi beni liquidi non sono legati ai beni fissi; il locatario non occorre preoccuparsi del cambiamento del valore o funzione dei beni; il locatore sopporta i costi di manutenzione o riparazione dei beni. Dunque, la preferenza verso locazione rispetto ad acquisto di per sé ha la fondatezza economica e non viene contestata, salvo nei casi dell'abuso del diritto. Poi, va indicato preliminarmente che l'esame di cui trattasi al paragrafo presente è diviso in due parti quanto segue, tenuto conto di una differenza nei profili del trattamento fiscale tra locazione di beni immobili e beni mobili, vale a dire che in genere, la locazione di beni immobili è soggetta all'esenzione dall'IVA<sup>655</sup>, tale da portare ad una differenza nei profili delle relative operazioni da parte del soggetto passivo.

A) beni immobili: assoggettamento ad IVA o l'esclusione dal diritto alla detrazione. In questa materia, un esempio tipico del negozio traslativo di locazione, invece di acquisto, è rappresentato dal caso Halifax. Le relative operazioni sono già state presentate. Inoltre, esiste un altro esempio tipico del negozio traslativo di locazione, comportante che un soggetto che esercita le attività finanziarie, assicurative, didattici o culturali——quindi senza diritto alla detrazione——, e occorre acquistare gli immobili per alcuni certi motivi commerciali, attraverso la metodologia di interposizione soggettiva, stabilisce o ricorre a una correlata società immobiliare con il diritto normale alla detrazione: prima il soggetto in parola all'ultima fa acquistare i immobili, e poi l'ultima a sua volta da in locazione gli immobili al soggetto in parola. Così, in capo della sua correlata società, il soggetto è in grado di detrarre l'IVA sugli acquisti degli immobili che altrimenti sarebbe indetraibili in suo capo in sé, ma definitivamente ancora può utilizzare gli immobili

---

<sup>655</sup> Si vede l'art. 135, n. 1, lett. l della Direttiva 2006.

con locazione non assoggettata ad IVA<sup>656</sup>.

Allora, passiamo alla considerazione della correzione normativa o introduzione della clausola specifica antielusiva. Per quanto riguarda la prima, nel caso in esame, si tratterebbe di assoggettamento ad IVA dell'operazione di locazione di immobili tra due soggetti imprenditori od operatori economici<sup>657</sup>. A tale proposito, va chiarito che se si discute nel contesto della riflessione generale, come quanto svolta nel paragrafo precedente, sul regime di esenzioni dall'IVA, nel senso che il regime di esenzioni dall'IVA di per sé costituisce un regime da modificare, basta la correzione normativa di cui trattasi sopra. Invece, se prescindendo dalla riflessione generale sul regime di esenzioni dall'IVA e appositamente al fine dell'antielusione IVA——così, la correzione può trovare la sua fondatezza nell'art. 131 della Direttiva 2006<sup>658</sup>——, occorre un indispensabile complemento alla correzione normativa di cui trattasi sopra, nel senso che si dovrebbero porre alcune condizioni necessarie per l'esclusione del trattamento esente dall'IVA della operazione di locazione di immobili. Secondo quanto esposto sopra relativo ai aspetti comuni della scuola dei comportamenti elusivi IVA in materia, al mio parere le due condizioni dovrebbero includere quanto segue: 1) la società che comanda——una società che intende intraprendere le effettive operazioni dietro ai negozi traslativi e si contrappone alla società interposta——è in regime di detrazione ridotta o esclusa. Il che spiega perché occorre impiantare marchingegni elusivi; 2) la società che comanda e la società interposta costituiscono le società correlate. Il che spiega perché ancorché realizzato effettivamente dalla società interposta, il vantaggio fiscale che la prima società persegue ancora si rileva per essa.

Poi, per quanto riguarda l'introduzione della clausola specifica antielusiva, va risottolineato che a differenza della correzione normativa, la clausola specifica antielusiva non corregge la disposizione di cui il soggetto passivo ha approfittato——

---

<sup>656</sup> Si vede il caso University of huddersfield (c-223/03)

<sup>657</sup> A tale punto, si fonda su un risultato condivisibile delle riflessioni sul regime di esenzione: si limita l'operatività dell'esenzione solamente a quelle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali e non anche a quelle tra operatori economici.

<sup>658</sup> Prevede che le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso.

qui si tratta della quella di esenzione di locazione degli immobili——, ma consente all'ufficio finanziario di disapplicarla e però consenta al soggetto passivo di fornire la prova contraria, consistente nella dimostrazione che le relative operazioni sono in conforme al principio di commercio indipendente, per disapplicare la clausola specifica antielusiva in sé. E logicamente, è opportuno adottare la clausola specifica antielusiva invece della correzione normativa quando non è possibile in astratto fra situazioni meritevoli di tutela ed eventuale manipolazione. Alla luce di tale principio e mantenuto non contestato il regime di esenzione dall'IVA di per sé, appare che nel caso di cui trattasi qui, sia razionale adottare l'approccio dell'introduzione della clausola specifica antielusiva, atteso che le operazioni di locazione degli immobili di per sé sono quelle commerciali normali avvenute frequentemente tra le società nelle attività economiche, in particolare, le società immobiliari.

Detto questo, consideriamo la possibile clausola specifica antielusiva. A tale proposito, esistano due scelte: la prima riguarda lo stesso contenuto della correzione normativa sopramenzionata e si può elaborare quanto segue: si assoggetta ad IVA l'operazione di locazione di immobili tra due soggetti imprenditori, qualora tali due soggetti costituiscono società correlate, tra cui l'una è in regime di detrazione ridotta o esclusa. In realtà, in parole aggiuntive, proprio per la formazione delle due condizioni, è più opportuno elaborarsi in forma della clausola antielusiva specifica, invece della correzione normativa, l'assoggettamento ad IVA dell'operazione; la seconda si tratta dell'esclusione dal diritto alla detrazione o limitazione al diritto alla detrazione in capo della società interposta in regime ordinario, nei confronti dell'IVA sulle operazioni relative agli immobili oggetto della locazione degli stessi. È certo che le due condizioni necessarie sopraesposte sono da porrsi anche in tale alternativa. Però, va aggiunto che tra queste due scelte, sarebbe meglio adottare l'introduzione della clausola specifica antielusiva consistente nell'esclusione dal diritto alla detrazione, nel caso in cui la società interposta in regime ordinario non esercitasse alcuna attività d'impresa, ad eccezione delle attività relative all'acquisto di immobili, o l'attività esercitata fosse limitata al puro godimento degli immobili acquistati, rappresentando

la società interposta una entità assimilabile al consumatore finale.

Infatti, la considerazione che si è stata svolta sopra vale anche per altri eventuali beni specifici equivalenti ai beni immobili le cui relative operazioni sono esenti dall'IVA.

B) beni ordinari: tassazione secondo il valore normale. I beni ordinari cui qui mi riferisco sono quelli non esenti dall'IVA. Dunque, è diverso il vantaggio tributario che il negozio traslativo mira a conseguire, nonostante che il negozio traslativo adotta ancora la conversione d'acquisto a locazione. Ma che cosa gli eventuali vantaggi tributari possono essere? A tale proposito, li vediamo portando un esempio del caso tipico in materia. Si tratta del caso Weald Leasing (c-103/09) e i relativi fatti che il caso concerne sono i seguenti: la Weald Leasing, che fa capo al gruppo societario Churchill che effettua servizi di assicurazione esenti da IVA che generano un pro-rata di detraibilità sugli acquisti di solo l'1%, acquistava i beni strumentali e poi concederli in locazione alle altre società nel gruppo Churchill, cioè Churchill Management Ltd (in prosieguo: la CML) e la Churchill Accident Repair Centre (in prosieguo: la CARC), attraverso il coinvolgimento di una società terza<sup>659</sup>, cioè la Suas Ltd, la cui unica attività commerciale rilevante è quella di prendere in leasing i beni della Weald Leasing e sublocarli alla CML ed alla CARC. Mettendo in pratica tale serie di operazioni, la CML e la CARC evitavano di acquistare direttamente le attrezzature necessarie o di pagare in una sola volta l'importo totale dell'IVA non detraibile dovuta su tali acquisti. Però, per assoggettamento all'IVA della locazione dei beni strumentali, la CML e la CARC dovevano pagare l'IVA non detraibile sull'importo del canone di locazione relativo a tali beni, ripartito su tutta la durata dei contratti di locazione.

Presentati sopra i fatti fondamentali del caso Weald Leasing, ora vediamo che vantaggi tributari che emergerebbe dalla locazione di beni assoggettati all'IVA. In primo luogo, si dovrebbe trattare del differimento dell'onere del pagamento dell'IVA, nel caso Weald Leasing, quello a carico del gruppo Churchill. Però, va indicato che

---

<sup>659</sup> Va rilevato che la Suas Ltd non fa parte del gruppo, ma è una società che appartiene interamente al consulente fiscale per l'IVA del gruppo Churchill ed a sua moglie.

nella sentenza Weald Leasing del 22 dicembre 2010, la Corte di Giustizia ha affermato la non contrarietà dell'ottenimento di tale vantaggio tributario allo scopo perseguito dalle disposizioni pertinenti della Direttiva IVA e della normativa nazionale che traspone quest'ultima, ritenendo che “non si può contestare ad un soggetto passivo di aver scelto un'operazione di leasing che gli procura un vantaggio consistente, come emerge dalla decisione di rinvio, nella ripartizione del pagamento del suo onere fiscale, invece di un'operazione di acquisto, che non gli procura un siffatto vantaggio, nei limiti in cui l'IVA relativa a tale operazione di leasing viene debitamente e integralmente corrisposta”<sup>660</sup>. Certo, la Corte ha interposto una condizione per fondare il parere: “purché le condizioni contrattuali relative a tali operazioni, in particolare quelle riguardanti la fissazione dell'importo dei canoni locativi, corrispondano a normali condizioni di mercato”. Da questo punto, di conseguenza e in secondo luogo, possiamo trarre che potrebbe emergere un altro vantaggio potenziale: il livello basso dei canoni di locazione che potrebbe portare a un importo più basso delle imposte dovute in capo della società che non ha il diritto alla detrazione completa. Infatti, da ciò l'abuso del diritto potrebbe sorgere.

Allora, che soluzione antielusiva possiamo adottare per contrastare il negozio traslativo, quale locazione dei beni ordinari, consistente nell'abbassamento del livello dei relativi canoni? A tale proposito, in realtà nel sistema comune dell'IVA, in particolare nelle legislazioni nazionali dell'IVA, esiste una relativa normativa che si può utilizzare per affrontare l'indebito vantaggio fiscale interessato. Si tratta della normativa sul valore normale delle operazioni tra società correlate, secondo cui il fisco può disapplicare la normativa fondamentale relativa alla determinazione della base imponibile IVA, cioè quella secondo il corrispettivo concordato dai relativi soggetti. E si può trovare la natura antielusiva di tale normativa nella disposizione relativa ai determinati settori, indicati dalla Direttiva 2006/69/CE, in cui senza autorizzazione individuale del Consiglio, le autorità nazionali possono adottare le misure antielusive. Si tratta dell'Articolo 80 della Direttiva 2006 (l'articolo 3 della Direttiva 2006/69/CE), prevedendo che “(paragrafo 1) Allo scopo di prevenire

---

<sup>660</sup> Si vede il paragrafo 34 della sentenza in parola.

l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di 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.....i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente". In pratica, già esiste la normativa relativa al valore normale negli ordinamenti interni nazionali. Nel caso *Weald Leasing*, il coinvolgimento nelle operazioni della *Suas Ltd*, quale una società terza ma apparentemente (come abbiamo già indicato, in realtà essa appartiene interamente al consulente fiscale per l'IVA del gruppo Churchill ed a sua moglie), sia proprio atto ad ostacolare l'applicazione delle disposizioni inglesi relative al valore normale<sup>661</sup>.

Alla luce di quanto esposto sopra, è chiaro che qui si tratterebbe di una norma antielusiva specifica che riguarda non solo l'adattamento di canoni della locazione ma anche quello di prezzi di compravendita, essendo simile alla norma antielusiva sui prezzi di trasferimento nell'ambito delle imposte sui redditi che è orientata ad ostare a che gli utili siano trasferiti ad un soggetto situato in un regime che comporta l'imposizione diretta più favorevole. Però, va precisato in via preliminare che come è già sottolineato, per le autorità fiscali, non bisogna particolarmente preoccuparsi di ciò che i prezzi di trasferimento tra le parti associati avessero gli impatti sulla base imponibile dell'IVA, visto che il prezzo che ha il rilievo ai fini dell'IVA è solo quello pagato dal consumatore finale. Da ciò possiamo trarre una conferma che la normativa sul valore normale delle operazioni tra società correlate, quale una norma antielusiva, non molto si rileva nel sistema IVA qualora i beni o servizi, ad esempio, materie

---

<sup>661</sup> Si tratta dell'art. 1, allegato n. 6, del VAT Act 1994 adottato in conformità dell'allora art. 27 della Sesta Direttiva che riguardava l'autorizzazione ad adottare, a determinate condizioni, le misure contro l'elusione fiscale, da parte degli stati membri nei propri sistemi dell'IVA. Tale articolo prevede quanto segue: i Commissioners possono ordinare che il valore della fornitura sia portato al suo valore di mercato: (1) Quando a) il valore di una fornitura effettuata da un soggetto passivo per un controvalore in denaro è (fatto salvo questo articolo) inferiore al suo valore di mercato, e b) il soggetto che effettua la fornitura e il soggetto destinatario di quest'ultima sono collegati, e, c) se la fornitura è soggetta ad imposta, il destinatario della fornitura non ha, in base agli artt. 25 e 26, diritto al credito per l'intero importo IVA sulla fornitura.....

prime e prodotti semilavorati, rientrano dopo lavorazione ecc. definitivamente nel mercato di consumo nel senso che definitivamente si trovano nei confronti del consumatore finale nel contesto di concorrenza libera. Certamente, si rileva nel caso contrario, vale a dire che i relativi beni e servizi si esauriscono tra le società imprenditori e non rientrano più nel mercato di consumo, per esempio, nel caso di Weald Leasing, il servizio di locazione dei beni strumentali (e in genere, i beni strumentali di per sé). Detto questo, possiamo dire o va sottolineato che in qualche modo è ancora necessario introdurre la normativa sul valore normale, quale una norma antielusiva specifica, nell'ordinamento dell'IVA (in realtà, la normativa in parola sia stata onnipresente negli ordinamenti interni dell'IVA degli Stati Membri). Va aggiunto che come nella norma di prezzi di trasferimento, si determina il valore normale nella la normativa in parola anche contando sul principio di libera concorrenza (il principio dell'indipendenza delle parti contraenti o in parole inglesi, *arm's length principle*), il cui utilizzo continuo da parte della Corte di Giustizia nelle sue giurisprudenze relative all'abuso ed elusione accade anche nella sentenza Weald Leasing<sup>662</sup>. Infine, oltre alla condizione ovvia che i relativi soggetti dell'operazione sono le società correlate, va rilevata particolarmente un'altra condizione da porrsi nella formazione della normativa sul valore normale nell'ambito dell'IVA: la società, quale cessionario, che non ha il diritto alla detrazione completa, tenuto conto che la società in regime ordinario è in grado di detrarre l'IVA a monte, anche se molto grossa e in tale caso, non bisogna abbassare il canone o il prezzo dell'operazione per rendere bassa quanto possibile l'imposta indetraibile<sup>663</sup>. Di conseguenza, possiamo concludere che la normativa sul valore normale nell'ambito dell'IVA è proprio orientata ad ostare a che abbassando i corrispettivi delle operazioni tra società correlate, si riduca l'IVA indetraibile a monte in capo di un soggetto passivo che non ha il diritto ordinario alla detrazione.

---

<sup>662</sup> Tom O'Shea, *ECJ Takes a Stand on "Abusive Practices" in U.K. VAT Cases*, in Tax Notes International, Feb. 7, 2011, p. 420.

<sup>663</sup> Per quanto riguarda la normativa sul valore normale che riguarda un soggetto passivo che non ha diritto all'intera deduzione dell'IVA, merita di essere segnalato particolarmente una sentenza comunitaria recente, cioè quella Campsa Estaciones del 9 giugno 2011 (c-285/10).

### 3.1.2. Conversione da vendita a conferimento o cessione d'azienda: assoggettamento ad IVA o considerazione come successione

In questa sede, esaminiamo il negozio traslativo di conferimento (di beni in società)<sup>664</sup> o cessione d'azienda che supplisce alla vendita, in parte come un'alternativa del negozio traslativo esposto sopra, ossia la locazione che supplisce all'acquisto, per il soggetto passivo nei confronti dei beni la cui locazione non è esente dall'applicazione dell'IVA. Va rilevato preliminarmente che il conferimento o la cessione d'azienda può fungere dal negozio traslativo perché tali operazioni sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA<sup>665</sup>. Tale trattamento è previsto nel sistema comune dell'IVA nel contesto della progressiva perdita d'importanza dell'imposizione indiretta e l'abdicazione dell'IVA sugli atti societari, compresi quelli che riguardano le operazioni societarie straordinarie, trattandosi dell'armonizzazione compiuta dell'imposta unica sulla raccolta dei capitali<sup>666</sup>. Per quanto riguarda la ragione concreta per l'esclusione dall'IVA di tali operazioni, portando un esempio di cessione

---

<sup>664</sup> Dal punto di vista di accezione lata, il conferimento in esame in questa sede dovrebbe includere anche il contributo statutario nell'ambito di associazione (*partnership*). La sua esclusione dall'IVA è stata confermata dalla Corte di Giustizia nella sentenza EDM del 29 aprile 2004 (c-77/01), secondo cui le transazioni effettuate dai membri di un consorzio conformemente alle clausole di un contratto di consorzio e corrispondenti alla quota assegnata in tale contratto a ciascuno di essi, non costituiscono una cessione di beni o una prestazione di servizi «effettuate a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388 né, di conseguenza, un'operazione imponibile ai sensi di quest'ultima. Inoltre, qui merita di essere segnalata la dottrina olandese di prestazioni poste in essere congiuntamente (*jointly made supplies*). Si tratta di una dottrina che era sviluppata nella giurisprudenza olandese ai fini dell'allora cumulativa imposta indiretta applicabile fino al primo gennaio 1969, in forza di *Turnover Tax Act 1954* e *Turnover Tax Decree 1940*, e secondo cui le relative operazioni porterebbero agli effetti ai fini dell'IVA a quelli che il *partnership* produce: “*under that former tax system, subcontracting of activities had an accumulative effect because the main contractor was not able to deduct the turnover tax charged to him by a subcontractor in respect of outsourced activities. In those circumstances, accumulation of the tax was prevented under the hypothesis that the main and subcontractor had agreed to act in joint account and share the proceeds of their joint efforts towards the final customer. In other words, under that practical hypothesis, the subcontractor did not make a supply to the main contractor and, subsequently, the main contractor contractor to the final customer. Instead, for taxation purposes, both parties were deemed to have jointly made a single to the final customer. The first decision to that effect was made by the Tarief Commissie (Tariff Commission) on 10 July 1944*”. Joep Swinkels, *VAT-saving Concepts and interpretations*, in *International VAT monitor* 6 (2005), p. 417.

<sup>665</sup> Infatti, oltre al conferimento o cessioni di aziende, le altre operazioni societarie straordinarie, come fusioni, scissioni o trasformazioni di società o enti, rientrano nel campo dell'esclusione IVA. va risottolineato che a differenza dell'esenzione IVA, l'esclusione IVA significa che tali operazioni non sono neppure soggette ad alcun adempimento formale: non deve essere emessa fattura o altro documento ai fini dell'IVA, né fatta alcuna annotazione nei registri tenuti ai fini dell'IVA.

<sup>666</sup> Cfr. Adriano Di Pietro, *Rapporto sullo stato della fiscalità nell'unione europea e per l'unione europea: Un contributo giuridico alla visione economica e politica della fiscalità nell'Unione europea*, (la versione spagnola) *Estudios Tributarios Europeos*, “[ste.seast.org/es](http://ste.seast.org/es)”, in *Estudios y documentos*; (la versione cinese) *Collana di Diritto Finanziario e Tributario* (in Cina), il secondo volume del 2011.

d'azienda——si prevede all'articolo 2, comma 3, lettera b), del Dpr 633/72, quale la normativa basilare italiana nell'ambito dell'IVA——, l'esclusione IVA trae origine dalla necessità di eliminare le difficoltà che se tali operazioni fossero assoggettate all'IVA, si incontrerebbero in sede di valutazione del complesso aziendale trasferito<sup>667</sup>. Inoltre, l'esclusione IVA non comporta alcun svantaggio per l'erario<sup>668</sup>.

Allora, in quali situazioni tale categoria di negozio traslativo si può utilizzare? A tale proposito, oltre alle situazioni concernenti una società con detrazione esclusa o ridotta, va rilevata particolarmente qui una situazione che riguarda una società in regime forfettario, concernente la forfettizzazione della detrazione IVA, ad esempio la società agricola in Italia<sup>669</sup>. In fatti, in tale situazione, si costituisce una scuola diversa lievemente di elusione IVA: una società in regime ordinario acquista beni ed effettua la detrazione analitica, dopodiché conferisce tali beni in un'altra società in regime forfettario——ovvero attraverso la cessione d'azienda che comprende tali beni—— che rivende tali beni ed effettua la detrazione forfettaria dell'IVA<sup>670</sup>. Inoltre, esisterebbe un variante della scuola in esame dell'elusione IVA, che con un contratto a gradini sarebbe più complesso, ma avrebbe uno stesso vantaggio tributario: prima, i relativi beni sono conferiti e poi la società conferente cede le azioni ad altre società che fanno capo alla stessa compagine sociale, non applicandosi all'IVA la cessione di partecipazioni. Il vantaggio tributario di cui trattasi consiste nella detrazione duplice: si cumulerebbe la detrazione effettiva che il regime ordinario commisura all'acquisto,

---

<sup>667</sup> “ Ai fini della determinazione della base imponibile Iva infatti, occorrerebbe fare esclusivamente riferimento ai soli elementi materiali che costituiscono l'azienda o il ramo aziendale ceduti. Non si dovrebbe, quindi, tenere conto dei debiti e dei crediti trasferiti né, in particolare, della parte di corrispettivo che si riferisce all'avviamento (elementi che invece rilevano nei Paesi che assoggettano a Iva le cessioni di cui trattasi)”. Gianluca Martani, *La cessione d'azienda (3) - aspetti fiscali: le imposte indirette e la responsabilità del cessionario*, in Fiscooggi, pubblicato Martedì 15 Novembre 2005.

<sup>668</sup> “Considerando il meccanismo di applicazione dell'Iva, infatti, se da una parte il cedente sarebbe tenuto a versare l'imposta addebitata in via di rivalsa al cessionario, dall'altra quest'ultimo avrebbe diritto a detrarre la stessa imposta corrisposta al cedente e, in definitiva, l'operazione risulterebbe del tutto neutrale per l'erario”. Ibid.

<sup>669</sup> Si vede l'Art. 34 del Dpr 633/72. Inoltre, in Italia, anche nel regime previsto dalla L. n. 17/1985 e nel regime dell'IVA sugli spettacoli (art. 75 comma 5, del Dpr 633/72) si applica la detrazione forfettaria.

<sup>670</sup> Cfr. Raffaello Lupi, *Detrazioni forfettarie dell'IVA ed elusione fiscale*, in Il Fisco, 1993, p. 11569. Inoltre, nel caso di contributo statutario nell'ambito di associazione (*partnership*), le operazioni elusive si possono effettuare quanto segue: insieme ad un fornitore di beni o servizi, il soggetto passivo istituisce un'associazione di cui il soggetto passivo e il fornitore di beni o servizi sono gli unici associati e l'unica attività di tale associazione è composta dalla fornitura, al soggetto passivo, dei beni o servizi specifici che sono contribuiti all'associazione da parte del fornitore di beni o servizi.

con quella forfettaria che il regime forfettario commisura all'IVA sulle vendite, senza qualsiasi collegamento con il trattamento IVA degli acquisti<sup>671</sup>. Va sottolineato che tale vantaggio non perde proprio per l'esclusione dall'IVA del passaggio dei beni da una società all'altra società in forma di conferimento o la cessione d'aziende. Nel caso in cui il passaggio fosse gravato di IVA, svanirebbe il vantaggio in parola perché la società acquirente in regime forfettario non potrebbe detrarre l'IVA assolta sul passaggio stesso. Infine, va preciso che l'abuso si ha nel marchingegno presente perché il conseguimento di tale vantaggio consistente nella detrazione duplice è contrario al principio tipico dell'IVA secondo cui la detrazione forfettaria e quella analitica non sono cumulabili e la prima è alternativa alla seconda<sup>672</sup>.

Ora, passiamo all'analisi su come si affronta tale scuola dell'elusione IVA sullo schema del negozio traslativo quale il conferimento o cessione d'azienda. Va indicato innanzitutto che a tale aspetto, incentriamo esclusivamente sulla norma antielusiva specifica, sulla stessa base della logica relativa all'impossibilità in astratto fra situazioni meritevoli di tutela ed eventuale manipolazione. Si riduce alla considerazione sull'introduzione della norma antielusiva rivolta agli atti societari come il conferimento e la cessione d'azienda nel sistema IVA ovvero in un'apposita normativa tributaria su un tema specifico che concerne anche le operazioni suddette, come la legge 408/1990 nell'ordinamento italiano<sup>673</sup>. Certo, in questa sede esaminiamo la norma antielusiva interessata esclusivamente nel contesto del sistema IVA.

---

<sup>671</sup> Ibid. Ciò significa che la detrazione prescinde da come sono stati effettuati gli acquisti tra cui quanti siano stati soggetti all'IVA e quanti siano esclusi dall'IVA, ma è unitaria riferendosi alle vendite nel loro complesso. Perciò, il soggetto passivo in regime forfettario di solito preferisce gli acquisti non gravati di IVA.

<sup>672</sup> Ibid. p. 11570.

<sup>673</sup> Si tratta di disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. L'art. 10, comma 1 della legge stessa prevede che "è consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta". Per quanto riguarda l'applicabilità di tale articolo in materia di IVA, Raffaello Lupi ritiene, nell'articolo *Detrazioni forfettarie dell'IVA ed elusione fiscale*, in *Il Fisco*, 1993, p. 11571, che il conferimento rientra in pieno nell'ambito di applicazione dell'art. 10 della L. 408/1990, il quale richiama "concentrazioni" e "scorpori" e non esistono appigli normativi per limitare l'applicazione dell'art. 10 stesso alla imposte sui redditi.

A tale proposito, come nel caso della norma antielusiva specifica da considerare per affrontare l'elusione IVA sulla base del negozio traslativo di conversione d'acquisto a locazione, la norma antielusiva specifica qui da considerare abbia due modelli, nel contesto che rimangono i regimi relativi alla detrazione esclusa, ridotta e forfettaria. Uno è anche quello di assoggettamento ad IVA, vale a dire che si ipotizza l'imponibilità del conferimento o cessione d'azienda intrapresa tra le società correlate la società conferitaria o cessionaria delle quali non ha il diritto ordinario alla detrazione. Tale modello è proprio per la logica che ogniqualvolta, c'è un regime specifico come quello forfettario, un'esenzione o un'esclusione nasce sempre il rischio dell'elusione. L'altro è diverso, consistente nel considerare, come la successione tra la società conferitaria o cessionaria e la società conferente o cedente, il conferimento o la cessione d'azienda intrapresa tra le società correlate la società conferitaria o cessionaria delle quali non ha il diritto ordinario alla detrazione. In realtà, tale modello può trovare la sua fondatezza nell'art. 19 della Direttiva 2006 (l'art. 2 della Direttiva 2006/69/CE) relativa al non bisogno di ottenere l'autorizzazione individuale del Consiglio per adottare le misure antielusive da parte delle autorità nazionali, prevedendo che "(comma 1) In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente. (comma 2) Gli Stati membri.....possono inoltre adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo". Beninteso, va indicato che tale modello varrebbe perché la successione nei molti Stati membri è assoggettata all'imposizione in forma d'imposta sulle successioni<sup>674</sup>.

### **3.2. Gruppo IVA**

Il regime del gruppo IVA, quale un regime specifico, è stato introdotto

---

<sup>674</sup> Per esempio, in Italia esiste l'imposta sulle successioni e donazioni. Con il DL 3 ottobre 2006, n. 262, il legislatore italiano ha "rispolverato" l'imposta di successione e donazione disciplinata dal DLgs 31 ottobre 1990, n. 346.

formalmente nell'ordinamento comunitario con l'art. 4, par. 4 della Sesta Direttiva. E attualmente, senza nessuna modifica, l'art. 11 della Direttiva 2006 contiene tutte le disposizioni normative, a natura di principio, sul gruppo IVA nei profili del campo di applicazione dei regimi IVA di gruppo e i requisiti formali. Finora, ci sono 18 Stati Membri dove si è stato introdotto il regime del gruppo IVA nella loro legislazione nazionale<sup>675</sup>. Inoltre, appare auspicabile che in un giorno, tutti gli Stati Membri adottino il regime del gruppo IVA basato su un approccio comune<sup>676</sup>. Però, è sventurato che anche l'elusione concernente il gruppo IVA è stata diventata un diffuso comportamento elusivo IVA, in modo che occorre esaminarlo e affrontarlo appositamente nell'ottica di correzione normativa o introduzione di norme specifiche antielusive. Certo, per fare tale lavoro, è necessario prima svolgere una semplice presentazione sul regime del gruppo IVA.

### **3.2.1. Conseguenze tributarie e i vantaggi dell'adozione del regime del gruppo IVA**

Ai sensi dell'art. 11, comma 1 della Direttiva 2006, previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, gli Stati Membri possono considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Va sottolineato qui che il regime del gruppo IVA trova l'origine nella dottrina di *Organschat* che prima esisteva

---

<sup>675</sup> Ad esempio, Austria, Belgio, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Germania, Ungheria, Irlanda, Paesi Bassi, Romania, Svezia, Regno Unito e Spagna.

<sup>676</sup> Attualmente, le legislazioni nazionali relative al gruppo IVA possono essere diverse da paese a paese principalmente nei seguenti due profili: 1) il gruppo IVA obbligatorio o facoltativo. Nel caso primo come in Austria, Germania e Paesi Bassi, i soggetti passivi sono automaticamente visti come un gruppo IVA a condizione che essi soddisfano i requisiti per il gruppo IVA, e nel caso secondo, i soggetti passivi devono proporre una domanda; 2) il gruppo IVA generale o specifico applicativamente. Nel caso primo, il gruppo IVA si applica generalmente, ad eccezione di qualche settore specifico, e variano ampiamente le circostanze in cui esistono i rapporti finanziari, economici ed organizzativi fra i membri del gruppo IVA. Nel caso secondo, il gruppo IVA si applica soltanto ai determinati specifici settori. Certamente, oltre a queste due differenze grosse, esistono anche altre differenze tra le diverse legislazioni nazionali relative al gruppo IVA. A tale aspetto, si rinvia al capitolo II intitolato "L'adozione del gruppo IVA da parte degli Stati Membri. Profili comparatistici" della tesi di Perrone Valentina (2011) "*La nozione di gruppo ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto*". Si vede: <http://eprints.luiss.it/979/1/20110510-perrone-tesi.pdf>

in Germania. Secondo tale dottrina che proviene dal diritto civile, le entità legali (*Organgesellschaften*, filiali) non sono considerate indipendenti qualora essi e il loro processo di *decision-making* sono controllati dall'altra entità (*Organträger*, società madre)<sup>677</sup>. La conseguenza più rilevante che il regime in esame produce è che il gruppo IVA è considerato come uno singolo soggetto passivo nei confronti delle transazioni in cui i suoi membri sono coinvolti. Tale conseguenza può essere articolata ulteriormente negli aspetti seguenti: 1) la cessione di beni o prestazione di servizi posta in essere tra i membri del gruppo IVA è la transazione interna fuori delle parole della legislazione dell'IVA e dunque al di fuori del campo di applicazione dell'IVA; 2) la cessione di beni o prestazione di servizi intrapresa dall'entità terza in relazione ad uno degli membri del gruppo IVA è considerata come intrapresa dall'entità terza in relazione al gruppo; 3) la cessione di beni o prestazione di servizi intrapresa dai membri del gruppo IVA in relazione all'entità terza è considerata come intrapresa dal gruppo. Inoltre, in genere, le altre conseguenze rilevanti sotto il profilo tributario, vale a dire dal certo punto quelle derivate da quella suddetta, a seguito dell'applicazione del regime del gruppo IVA sono le seguenti: 1) per il gruppo IVA occorre proporre soltanto una dichiarazione nei confronti del fisco; 2) l'imposta da pagare da parte di un membro del gruppo IVA al fisco è compensata dal rimborso IVA che un altro membro dello stesso gruppo IVA può chiedere al fisco, vale a dire la compensazione dei saldi a credito con i saldi a debito maturati dai membri; 3) i membri sono responsabili solidalmente e contestualmente (*jointly and severally*) dinanzi al pagamento dell'IVA gravante sul gruppo IVA.

Dette queste, ora vediamo i vantaggi a seguito dell'adozione del regime del gruppo IVA, potendosi essere riassunti nei seguenti aspetti: primariamente, i vantaggi per i soggetti passivi: 1) a causa dei fatti che si escludono dal campo applicativo

---

<sup>677</sup> Cfr. Joep Swinkels, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT Saving Aspects*, in *International VATMonitor* no. 1 (2010), p. 37. Lo stesso autore nell'articolo spiega ulteriormente che “*The financial link between Organgesellschaften and Organträger is determined in terms of the Organträger's voting rights in the Organgesellschaft, not its holding of the shares in the Organgesellschaft's capital. The Organgesellschaft is considered to be economically linked to the other members of the group of its business activities are interconnected, supplementary or adjusted to those of the other members. The parties are linked to one another from an organizational perspective if the Organträger's decisions are legally binding on the Organgesellschaft (its power to appoint or dismiss the Organgesellschaft's directors is not sufficient). Under those circumstances, the Organgesellschaften and Organträger are considered to form a single entity*”.

dell'IVA le transazioni poste in essere tra i membri dello stesso gruppo, e il diritto alla detrazione al gruppo spettante va determinato sulla base delle operazioni riferibili al gruppo nei confronti dei terzi, sono, almeno in parte, neutralizzati i costi IVA che principalmente sono causati dalle alcune restrizioni al diritto alla detrazione e sono sostenuti dai soggetti passivi in relazione alle transazioni infragruppo<sup>678</sup>; 2) sia a causa del fatto che una notevole quantità di tempo può trascorrere dal momento in cui il soggetto passivo paga l'IVA al fornitore di beni o servizi al momento in cui esso riceve l'IVA dal fisco in forma di detrazione dell'IVA a monte, sia a causa della conseguenza di compensazione sopraindicata, si riduce il costo di finanziamento dell'IVA e si tratta del vantaggio di *cash flow*<sup>679</sup>; 3) si riduce i costi connessi ai molteplici adempimenti formali posti a carico dei soggetti passivi; secondariamente, i vantaggi per i soggetti attivi: 1) si salvaguarda e si garantisce il pagamento dell'imposta dovuta dal gruppo, a causa della solidale e contestuale responsabilità dei singoli membri per il pagamento del debito IVA gravante sul gruppo. Per quanto riguarda il gettito erariale, va aggiunto particolarmente che sebbene nell'ottica di breve termine perdi il gettito erariale cui l'applicazione della restrizioni al diritto alla detrazione potesse portare—in fatti, in presenza di un gruppo composto da soggetti passivi con il diritto ordinario alla detrazione, l'effetto del regime di gruppo IVA possa essere più neutrale nei confronti dell'erario—, nell'ottica di lungo periodo, emergerebbe un impatto positivo sui gettito erariale, principalmente a causa del conseguimento di vantaggi della grandezza (*economics of scale*) perché al soggetto passivo che intraprende le attività esenti dall'IVA il regime consente di esternalizzare (*outsource*) alcuni servizi alle altre società, senza la tassazione dell'IVA<sup>680</sup>; 2) il regime favorisce la semplificazione amministrativa e dunque spinge che l'amministrazione tributaria opera più efficientemente, perché ci sono meno dichiarazioni IVA da affrontare; 3) nel modello obbligatorio, il regime, la logica sottesa al quale sia quella di riconoscere la prevalenza della sostanza economica sulla

---

<sup>678</sup> Cfr. Kenneth VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, in *International VAT Monitor* 2007, 4, p. 251.

<sup>679</sup> *Ibid.*, p. 252.

<sup>680</sup> Cfr. la tesi di Perrone Valentina (2011) “*La nozione di gruppo ai fini dell’Imposta sul Valore Aggiunto*”. Si vede: <http://eprints.luiss.it/979/1/20110510-perrone-tesi.pdf>

forma giuridica, favorisce la lotta contro le pratiche abusive, comportanti che l'impresa è suddivisa in vari soggetti passivi piccoli in modo tale che ciascuno di questi possa avvalersi di un regime speciale che porta all'esenzione, o si interpone un'entità intermediaria fra il fornitore di beni o servizi e la società che non ha il diritto ordinario alla detrazione<sup>681</sup>.

I vantaggi suddetti hanno giustificato l'adozione del regime del gruppo IVA da parte degli Stati Membri, sebbene la Commissione aveva proposto di abolire il regime del gruppo IVA, considerando, da un lato, la varietà delle legislazioni nazionali relative al regime del gruppo IVA e la loro incoerenza con il concetto del mercato interno, e dall'altro, la contrarietà, dell'eventuale disposizione nazionale del gruppo IVA il cui campo territoriale è limitato a quello nazionale, cioè non comunitario, nel senso che solo alle società residenti si applica il gruppo IVA, al diritto comunitario consistente nella libertà di stabilimento<sup>682</sup>. In conseguenza, la considerazione sulle soluzioni per affrontare le elusioni IVA concernenti il gruppo IVA che si svolge in appresso mira a migliorare il regime del gruppo IVA, adottando la correzione normativa o introducendo le norme antielusive, per non parlare di ciò che il regime del gruppo IVA di per sé ha la funzione di affrontare l'elusione IVA.

### **3.2.2. Considerazione sulle soluzioni per affrontare le elusioni IVA concernenti il gruppo IVA**

Non è paradossale che da un lato, il regime del gruppo IVA ha la funzione di affrontare certi comportamenti elusivi IVA, e dall'altro, esistono alcuni tipici comportamenti elusivi IVA che sfruttano il regime del gruppo IVA. In realtà, tale sorta di comportamenti elusivi IVA che di solito le grandi imprese possano adottare sarebbe più diffusa nel contesto che si modifichi il regime del gruppo IVA, considerando le operazioni fra società apparentate o le forniture di beni tra succursali al di fuori del

---

<sup>681</sup> Cfr. Kenneth VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, in *International VAT Monitor* 2007, 4, p. 253.

<sup>682</sup> Cfr. Joep Swinkels, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT Saving Aspects*, in *International VAT Monitor* no. 1 (2010), p. 38.

campo di applicazione dell'IVA o ampliando l'estensione geografica dei raggruppamenti IVA<sup>683</sup>. Dunque, l'art. 11, comma 2 della Direttiva 2006 ha previsto espressamente che lo Stato membro, che ha introdotto il regime del gruppo IVA nella sua legislazione nazionale, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione e mediante l'esercizio del gruppo IVA. Va sottolineato che l'adozione delle misure antielusive di per sé potrebbe portare alla riduzione drastica del campo delle operazioni idonee al gruppo IVA. Certo, prima di considerare siffatte misure, è necessario esaminare i relativi comportamenti elusivi attraverso l'utilizzo del gruppo IVA.

Va indicato innanzitutto che il vantaggio tributario che i comportamenti elusivi in esame intendono perseguire corrisponde proprio all'effetto della neutralizzazione sopramenzionata dei costi IVA che sono causati dalle alcune restrizioni al diritto alla detrazione, in altri termini, alla perdita del gettito erariale cui l'applicazione della restrizioni al diritto alla detrazione potesse portare. Dunque, i comportamenti elusivi in esame sempre accadono nell'ambito del gruppo IVA, rappresentato da soggetti passivi senza diritto o con diritto parziale a detrazione. E il vantaggio riflette sul fatto che "l'Iva non detraibile, che deve essere versata per operazioni imponibili effettuate da un membro del gruppo a vantaggio di un altro membro che non ha diritto o vanta soltanto un diritto a detrazione parziale, finisce per essere persa dall'erario dato che le operazioni interne al gruppo sono inesistenti ai fini Iva"<sup>684</sup>. Qui, va preciso preliminarmente che la questione se tale vantaggio sia legittimo o meno, ovvero accettabile o meno—si tratta di una questione da rispondere secondo la politica fiscale di un Stato Membro<sup>685</sup> e di conseguenza la risposta potrebbe essere diversa da

---

<sup>683</sup> Si vede il Libro Verde 2010.

<sup>684</sup> Gianluca Di Muro, *Iva di gruppo, applicare la norma e impedire vantaggi indebiti*, in Fiscooggi, pubblicato Mercoledì 22 Luglio 2009.

<sup>685</sup> A tale aspetto, un punto molto interessante è stato rilevato in particolare da Joep Swinkels, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT Saving Aspects*, in *International VATMonitor* no. 1 (2010), p. 38, dicendo che "*In practice, the most important substantive consequence of VAT grouping, which the Commission does not even mention, is that it enables businesses that are not entitled to deduct input VAT, or whose right to deduct is limited, to avoid incurring a burden of VAT on goods and services purchased from connected parties, which is, from an objective point of view, a clear infringement of the VAT system under which goods and services that are used for the purpose of making exempt supplies must bear the supplier's non-deductible input tax. Whether or not that infringement is justified in view of specific imperfection of the EU VAT system (such as the application of an exemption to supplies made to customers who would have been entitled to deduct the tax) is a political issue*".

paese a paese——, si rileva molto per la considerazione sulle soluzioni per affrontare le elusioni IVA concernenti il gruppo IVA: negli Stati Membri ove il vantaggio stesso non sia legittimo o accettabile, la relativa disposizione necessiterebbe di correzione; al contrario, bisognerebbe solo una norma antielusiva specifica, nel senso che si potrebbe contestare il vantaggio qualora la costituzione di un gruppo IVA sia puramente o prevalentemente basata sulle operazioni artificiali.

*Segue: gli schemi dell'elusione IVA mediante l'esercizio del gruppo IVA*

Gli schemi tipici dell'elusione IVA mediante l'esercizio del gruppo IVA possono essere divisi in seguenti quattro categorie——secondo quanto riassunto da Joep Swinkels (Consultante fiscale)<sup>686</sup>——, più una che riguarda l'organizzazione stabile e di conseguenza necessariamente concerne le transazioni transfrontalieri:

A) conversione d'acquisto a locazione. Ove una società A senza il diritto alla detrazione vuole acquistare i beni cari, per attenuare il costo IVA, essa può istituire una società intermediaria B, proprio secondo la metodologia dell'interposizione soggettiva, che acquista i relativi beni e dopodiché da in locazione la società A con un contratto d'affitto a lungo termine. Perché la locazione è assoggettata all'IVA, la società intermediaria B è in grado di detrarre l'IVA assolta sull'acquisto. Dopo il periodo di rettifica IVA di 5 anni della società intermediaria B, le due società in parola costituiscono un gruppo IVA, con la conseguenza che da quello momento, la locazione è al di fuori del campo di applicazione IVA e l'IVA non si applica più ai canoni residui.

B) conversione di fornitura a trasferimento di impresa. Invece della fornitura di beni ad una società A senza il diritto alla detrazione, il fornitore B trasferisce i relativi beni ad una società correlata C. Tale trasferimento non è assoggettato all'IVA qualora le due società costituiscono un gruppo IVA. Dopodiché, il fornitore B trasferisce le sue azioni della società correlata C ad una società A. Anche tale trasferimento, come trasferimento di impresa, non è assoggettato all'IVA. Poi, la società correlata C pone in essere la fornitura dei relativi beni alla società A che non è assoggettato all'IVA

---

<sup>686</sup> Cfr. Joep Swinkels, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT Saving Aspects*, in *International VATMonitor* no. 1 (2010), pp. 39-40.

perché la società A e la società C costituiscono un gruppo IVA.

C) fornitura attraverso *Joint Venture*. Ove una società A senza il diritto ordinario alla detrazione vuole acquistare i beni o servizi, col fornitore B essa istituisce un'associazione in forma di *Joint Venture*. Il conferimento del fornitore B a *Joint Venture* consiste del lavoro, *know-how*, materiali e qualunque cosa che è necessaria al fine della fornitura dei beni o servizi. La società A conferisce solo il capitale, ma con le partecipazioni del 51%. Così, la società A e il *Joint Venture* costituiscono un gruppo IVA, in modo che la successiva fornitura dei beni o servizi da parte del *Joint Venture* alla società A non è assoggettata all'IVA. Anche se il conferimento della società A a *Joint Venture* possa essere considerato come corrispettivo per la fornitura stessa, il pagamento della società A non include l'IVA. Dopo che le transazioni sono state completate, il *Joint Venture* e la società A smembrano il gruppo IVA e la società A e il fornitore B liquidano il *Joint Venture*. Il fornitore B ritira il 49% dei beni residui del *Joint Venture*, che consiste solo dei profitti provenienti dalla fornitura dei beni o servizi<sup>687</sup>.

D) momento di esigibilità (*time of chargeability*)<sup>688</sup>. Una società A senza il diritto ordinario alla detrazione e una sua società correlata C concludono un accordo secondo cui la società C pone in essere una fornitura di beni o servizi nei confronti della società A. Tale transazione è esclusa dal campo dell'applicazione dell'IVA perché la società A e la società C costituiscono un gruppo IVA. Dopo che la transazione è stata completata e la società C ha ricevuto i pagamenti derivanti dalla società A, tali due società smembrano il gruppo IVA. Visto che le attività economiche della società C sono imponibili, la società C può detrarre l'IVA assolta sui beni o servizi ricevuti dalla società indipendente B e utilizzati al fine di svolgere la fornitura dei beni o servizi nei confronti della società A.

---

<sup>687</sup> Per quanto riguarda i profitti, Joep Swinkels indica in particolare che “*the profit must be approximately twice as high as it would have been in the absence of the scheme, in order to ensure that the supplier, who is entitled to 49% of the Joint Venture's remaining assets, receives the profit that he intended to make on the supply to the customer – the other 51% of the Joint Venture's assets is paid back to the customer*”.

<sup>688</sup> In effetti, gli due schemi di cui trattasi qui corrispondono, nel diritto tributario inglese (Notice 700/2, Group and Divisional Registration, December 2004), rispettivamente a *Exit scheme* e *Entry scheme*.

Detto lo schema suddetto, possiamo dedurre uno schema inverso: prima la società C acquista i beni o servizi dalla società indipendente B e li utilizza al fine di svolgere la fornitura dei beni o servizi nei confronti della società A. Poi, la società C detrae l'IVA assolta su beni o servizi ricevuti dalla società B. Infine, la società C e la società A costituiscono un gruppo IVA e la società C fornisce i beni o servizi a la società A.

E) prestazione di servizi attraverso l'organizzazione stabile<sup>689</sup>. Lo schema concerne una prestazione dei servizi che è considerata come fornita nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica, per esempio, cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi<sup>690</sup>. I servizi sono forniti da una società B ad un'altra società A, senza il diritto ordinario alla detrazione, situata nello stesso Stato Membro 1. Però, invece di emettere la relativa fattura alla società B con la conseguenza che i servizi fossero assoggettati all'IVA nello Stato Membro 1, la società B emette la fattura ad una società C non residente, situata nell'altro Stato Membro 2, che ha un'organizzazione stabile D che non solo è situata nello Stato Membro 1, ma anche costituisce con la società A un gruppo IVA. Dopodiché, la società C fattura i servizi all'organizzazione stabile D e l'organizzazione stabile D, a sua volta, fattura i servizi alla società A. Di conseguenza, i servizi sono assoggettati all'IVA nello Stato Membro 2. Tale schema è attraente qualora la società C ha il diritto ordinario alla detrazione o è situata in un Stato Membro dove l'IVA gravante sui servizi è più favorevole.

Però, per quanto riguarda lo schema in parola, è necessario particolarmente segnalare che oltre all'esclusione dall'IVA delle transazioni fra i membri del gruppo IVA, l'esclusione dall'IVA delle transazioni fra il quartier generale (*main office*) non residente della società e la sua residente organizzazione stabile, quali transazioni

---

<sup>689</sup> Secondo quanto riassunto da Kenneth VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, in *International VAT Monitor* 2007, 4, pp. 258-259.

<sup>690</sup> Si vede l'art. 56 della Direttiva 2006.

interni<sup>691</sup>, è il fattore cruciale. Però, qualcuno ha avanzato che l'esclusione dall'IVA delle transazioni interni non dovrebbe applicarsi al caso in cui l'organizzazione stabile fa parte di un gruppo IVA nel suo paese di residenza<sup>692</sup>. Certo, anche se nella siffatta situazione, lo schema elusivo in esame sarebbe ancora valido, purché con l'organizzazione stabile, anche il quartier generale non residente faccia parte dello stesso gruppo IVA nel paese di residenza dell'organizzazione stabile<sup>693</sup>.

*Segue: le soluzioni per affrontare le elusioni IVA mediante l'esercizio del gruppo IVA*

Come è già indicato sopra, nel considerare le soluzioni in esame, è necessario

---

<sup>691</sup> Si tratta di un istituto stabilito dalla Corte di Giustizia nella sentenza FCE del 23 marzo 2006 (c-210/04), secondo cui “un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni”. Infatti, tale istituto può provvedere il soggetto passivo che non ha il diritto ordinario alla detrazione delle ampie opportunità di sottrarsi dell'IVA nei confronti dei servizi acquisiti all'estero, utilizzando le organizzazioni stabili all'estero per manipolare il luogo in cui i servizi acquisiti si considerano forniti. A tale fine, il soggetto passivo occorre semplicemente istituire un'organizzazione stabile in un paese dove si applica l'aliquota bassa o non si grava l'IVA, e poi *channel their inputs* attraverso l'organizzazione stabile. Si vede Joep Swinkels, *VAT-saving Concepts and interpretations*, in *International VAT monitor* 6 (2005), p. 425. Inoltre, per quanto riguarda la scuola dei comportamenti elusivi IVA concernenti l'organizzazione stabile, si rinvia all'apposita analisi di Joep Swinkels nell'articolo: *Fixed establishments and vat-saving schemes*, in *International VAT monitor* 6 (2006).

<sup>692</sup> Cfr. Kenneth VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, in *International VAT Monitor* 2007, 4, p. 259. L'autore stesso ha spiegato ulteriormente così: “1) *Group registration is aimed at giving precedence to economic substance over legal form, which implies that, in the above scenario, the services are not supplied to the fixed establishment (legal form) but to the VAT group of which it forms part (economic substance). In other words, the transactions are made between separate taxable persons, i.e. the taxable person's non-resident main office and a VAT group, which means that they are within the scope of VAT;* 2) *under the principle laid down by FCE, intangible services exchanged between a taxable person's non resident main office and its resident fixed establishment are not subject to the VAT applicable in the Member State of the member of the VAT group which actually uses them. This is contrary to the basic principles on which the VAT legislation is based. Conversely, intangible services exchanged between a taxable person's non resident main office and the members of a resident VAT group of which the taxable person's fixed establishment forms part are subject to the VAT in the country where the VAT group is located, even if the services are actually used by the resident fixed establishment. Clearly, the aim of the VAT legislation is that intangible services are subject to the VAT in the Member State of consumption under all circumstances;* 3) *under the principle laid down by FCE, the fixed establishment forms part of two different taxable persons, i.e. the VAT group of which it forms part in the Member State in which it is located, and its non-resident main office. That result is contrary to the basic principles of the VAT system;* 4) *a taxable person's fixed establishment that forms part of a VAT group in the Member State in which it is located and, therefore, is closely bound to the other members of the VAT group by financial, economic and organizational links may hardly be considered to be entirely dependent on its non-resident main office. In that respect, it should be noted that, in the ECJ case law on the concept of taxable person, not an entity's legal personality, but its economic dependence on another entity is the most important criterion to establish whether or not the entity has the status of a fixed establishment”.*

<sup>693</sup> Tale possibilità, ad esempio, si può trovare nell'ordinamento nazionale olandese. Secondo una sentenza della Corte suprema olandese del 14 giugno 2002 (n. 35,976), ove un'organizzazione stabile olandese di una società non residente fa parte di un gruppo IVA olandese, anche il suo quartier generale non residente fa parte dello stesso gruppo IVA olandese, a condizione che le parti coinvolte siano strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Si vede Joep Swinkels, *VAT-saving Concepts and interpretations*, in *International VAT monitor* 6 (2005), p. 425.

distinguere due diversi casi: è accettabile o meno il vantaggio consistente nel fatto che l'IVA non detraibile finisce per essere persa dall'erario dato che le operazioni interne al gruppo sono inesistenti ai fini IVA.

Primariamente, nel caso negativo, è indubbio che si dovrebbe modificare il regime di gruppo IVA di per sé. E tale sorta di modifica, quale correzione normativa, sostanzialmente risiede nel “serrare” le condizioni sotto le quali il gruppo IVA si può costituire. A tale proposito, una condizione da porrsi più direttamente è che il campo dell'applicazione del gruppo IVA è limitato ai soggetti passivi che hanno il diritto ordinario alla detrazione, ad esempio escludendosi i soggetti passivi che esercitano le attività esenti. Si tratta di un punto che anche la Commissione Europea proponeva<sup>694</sup>.

Secondariamente, nel caso affermativo, è opportuno adottare l'introduzione di certa norma antielusiva specifica. A tale aspetto, è naturale pensare un'eventuale norma antielusiva specifica che consiste nell'assoggettamento all'IVA delle transazioni interne fra i membri di uno stesso gruppo IVA. In altri termini, siffatta norma antielusiva specifica, in forma di presunzione, considera le transazioni interne come operazioni imponibili. Certo, alla norma antielusiva specifica dovrebbe essere aggiunta una condizione necessaria che le transazioni interne da considerare come operazioni imponibili siano poste in essere fra due membri di uno stesso gruppo IVA, tra cui uno è soggetto passivo che non ha il diritto ordinario alla detrazione<sup>695</sup>.

Va aggiunto particolarmente che per affrontare l'elusione IVA mediante l'esercizio del gruppo IVA basata sul suddetto schema E, cioè prestazione di servizi attraverso l'organizzazione stabile, possiamo adottare una simile norma antielusiva che anche consiste nell'assoggettamento all'IVA delle transazioni interne, ma fra il quartier generale non residente e la sua residente organizzazione stabile. A tale

---

<sup>694</sup> La Commissione nelle sue proposte del 1997 diceva che “.....it cannot denied that the existence of such schemes in only some Member States can lead to not inconsiderable distortions of competition, moreover, the fact that taxable persons who are not entitled only to a partial deduction, may belong to a group is bound to a create opportunities for abuse.....”. Cfr. Joep Swinkels, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT Saving Aspects*, in *International VATMonitor* no. 1 (2010), p. 38.

<sup>695</sup> In realtà, attualmente in Regno Unito, soddisfatti delle determinate condizioni, le autorità tributarie possono ordinare che deve essere assoggettata all'IVA una cessione di beni o una prestazione di servizi all'interno di un gruppo IVA che inizialmente sono trattata come una cessione o prestazione trascurata. Cfr. R. Wareham e A. Dolton, *Tolley's value added tax* (London: LexisNexis Butterworths, 2006), p.589.

proposito, attualmente esiste già un esempio normativo nel diritto positivo degli alcuni Stati Membri che prevede l'assoggettamento all'IVA delle transazioni interne nel specifico settore fra i membri di uno stesso gruppo IVA, pur coinvolta esclusivamente l'organizzazione stabile e non in forma di presunzione (dunque, nel senso stretto siffatta normativa deve essere considerata come misura antielusiva come correzione normativa, non norma antielusiva specifica): l'art. 19-bis del codice dell'IVA belga prevede che è considerata come prestazione dei servizi imponibile una prestazione di servizi immateriali (*intangible services*)<sup>696</sup> posta in essere da un soggetto passivo non residente nei confronti della sua organizzazione stabile che è un membro di un gruppo IVA belga<sup>697</sup>.

Infine, possiamo considerare anche altre soluzioni antielusive diverse da quelle suddette che riguardano direttamente le transazioni interne. In primo luogo, possiamo considerare l'introduzione delle condizioni che si possono porre al fine di rendere più rigida l'applicazione del regime del gruppo IVA, per esempio, interponendo alcuni specifici requisiti relativi all'ammissibilità (*eligibility*) al gruppo IVA nei confronti dei specifici soggetti passivi. A tale aspetto, è utile presentare le relative esperienze inglesi: secondo il decreto 2004 (*The Value Added Tax (Groups: eligibility) Order 2004*) che mira ad affrontare l'elusione concernente il gruppo IVA il cui membro, quale il fornitore dei servizi, è gestito dalla ed a beneficio della parte terza, per un'entità specifica (*specified body*)<sup>698</sup> si sono stati aggiunti due requisiti, rappresentati rispettivamente da condizione di beneficio (*benefits condition*)<sup>699</sup> e

---

<sup>696</sup> Si tratta di cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi.

<sup>697</sup> Cfr. Kenneth VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, in *International VAT Monitor* 2007, 4, p. 260.

<sup>698</sup> Ai sensi all'art.3, comma 1 del decreto stesso, "*a body corporate to which this article applies is a specified body for the purposes of this Order if it carries on a relevant business activity and (a) the value of the group's supplies in the year then ending has exceeded £10 million; or (b) there are reasonable grounds for believing that the value of the group's supplies in the year then beginning will exceed that amount*".

<sup>699</sup> Ai sensi all'art.5, comma 1 del decreto stesso, "*the benefits condition is satisfied unless more than 50% of the benefits of the relevant business activity accrue, directly or indirectly, to one or more third parties*".

condizione di contabilità consolidata (*consolidated accounts condition*)<sup>700</sup>, a quelli previsti nel *Value Added Tax Act 1994*. In secondo luogo, possiamo considerare ad attribuire al fisco la competenza di emettere un specifico ordine secondo cui le società che sono registrate separatamente, ma idonee ad essere trattate come i membri di un gruppo IVA vengono trattate come un gruppo IVA a partire da una data determinata, oppure, al contrario, una società di un gruppo IVA viene tolta da quello gruppo IVA a partire da una data determinata<sup>701</sup>. È chiaro che siffatte soluzioni potrebbero affrontare appositamente l'elusione IVA mediante l'esercizio del gruppo IVA basata sul suddetto schema D, cioè sul momento di esigibilità (*time of chargeability*).

---

<sup>700</sup> Ai sensi all'art.6, comma 1 del decreto stesso, "*the consolidated accounts condition is satisfied if (a) consolidated accounts prepared for a person who controls all of the other members of the group (or, where the person is or will be a member of the group, all of the other members apart from himself) would be required by generally accepted accounting practice to include accounts for the specified body as his subsidiary; and (b) consolidated accounts prepared for a third party would not be required by generally accepted accounting practice to include accounts for the specified body as his subsidiary*".

<sup>701</sup> Si tratta di un'esperienza britannica. Si veda *Schedule 9A Anti-Avoidance Provisions: Groups in the Value Added Tax Act 1994*.

## Capitolo IV

### **Riflessione sulle questioni nell'attuazione dell'antielusione IVA**

#### Sezione I

### **Limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA: aspetti sostanziali e procedurali**

#### **1. Introduzione**

Nei capitoli precedenti, abbiamo svolto una disamina sulle soluzioni antielusive contro l'elusione IVA, a partire dalla clausola antielusiva generale alle altre soluzioni rappresentate principalmente da correzioni normative e norme antielusive specifiche. È senza dubbio che tali soluzioni antielusive sono molto necessarie per la tutela o promozione degli interessi pubblici come l'erario per lo Stato, ripartizione equa del carico fiscale tra i contribuenti, concorrenza equa tra i operatori economici, ecc.. Però è altrettanto indubbio che tali soluzioni antielusive, in particolare nel caso in cui esse si adottano o si utilizzano non giustamente, affliggono più o meno gli interessi privati come la certezza legale, la prevedibilità degli obblighi tributari, il legittimo affidamento, (di conseguenza) dinamica negoziale, la garanzia della neutralità ecc.. E nel Stato di tributo moderno, tali due sorte di interessi dovrebbero avere gli stessi pesi, e in ogni caso, in particolare nel corso dell'antielusione, occorre fare attenzione ad entrambi due ed equilibrarli.

Dal capitolo presente, cominciamo ad esaminare alcuni questioni relative all'attuazione dell'antielusione IVA e nella sezione presente, dal punto di vista della tutela del contribuente, cerchiamo di delineare i relativi limiti entro cui l'autorità

impositiva può esercitare l'antielusione IVA. In questa sede, incentriamo proprio sugli interessi privati sopramenzionati, cercando d'analizzare la ragionevolezza delle soluzioni antielusive attraverso un attento vaglio dei relativi principi, come certezza legale, legittimo affidamento e persino proporzionalità, al fine di prevenire o limitare l'abuso dell'antielusione IVA da parte delle autorità impositive.

## **2. Limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA: aspetti sostanziali**

I limiti negli aspetti sostanziali, di cui trattasi qui, si riferiscono agli alcuni principi sostanziali nel diritto tributario l'osservanza dei quali nell'introdurre o adottare le soluzioni antielusive da parte delle autorità impositive siano in grado di frenare validamente che si affliggano gli interessi legali dei soggetti passivi. Come sono indicati nel paragrafo precedente, tali principi riguardano principalmente la certezza giuridica ( o certezza del diritto), l'autonomia contrattuale, la garanzia della neutralità e la proporzionalità.

### **2.1. Principio della certezza giuridica**

Primariamente, per quanto riguarda il principio della certezza giuridica, si può intendere quanto segue: "*law must provide those subject to it with the ability to regulate their conduct*"<sup>702</sup>. Ciò significa che le conseguenze giuridiche di fatti o comportamenti sono prevedibili esattamente o i diritti devono ricevere le applicazioni prevedibili<sup>703</sup>. Infatti, la certezza giuridica è riconosciuto internazionalmente come un requisito fondamentale per la regola della legge (*rule of law*). Inoltre, la certezza giuridica è in qualche modo una conseguenza necessaria in uno sistema che il principio della riserva di legge plasma (dunque, il principio della riserva non solo

---

<sup>702</sup> Wikipedia, [http://en.wikipedia.org/wiki/Legal\\_certainty](http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_certainty)

<sup>703</sup> A tale aspetto, si rinvia all'opera del Gianmarco Gometz, *La certezza giuridica come prevedibilità*, Giappichelli, 2005.

porta alla democraticità delle scelte impositive)<sup>704</sup>. Comunque, si tratta di una garanzia fondamentale, elaborata dalla tradizione giuridica positivista, che si pone “in materia tributaria come baluardi a difesa del contribuente nelle varie fasi della realizzazione della pretesa impositiva dal momento della sua nascita a quello della sua piena attuazione”<sup>705</sup>.

Allora, come le relative soluzioni antielusive affliggono la certezza giuridica nel diritto tributario? A tale proposito, è chiaro che le soluzioni antielusive, in particolare la clausola antielusiva generale e l’interpretazione antielusiva delle norme tributarie, sono gli strumenti con cui l’amministrazione tributaria può contestare le conseguenze tributarie delle operazioni commerciali poste in essere dai soggetti passivi. E è altrettanto chiaro che tanto maggiore sia la potestà discrezionale nell’antielusione che le relative soluzioni antielusive conferiscono all’amministrazione finanziaria, quanto minore la prevedibilità degli obblighi tributari che si impongono sui soggetti passivi, in particolare nel contesto che la linea tra l’elusione fiscale e legittimo risparmio d’imposta è nebulosa. Inoltre, l’incertezza dell’applicazione delle norme mina il legittimo affidamento dei soggetti passivi sulle norme tributarie. Di conseguenza, si forma un travaglio del diritto tributario contemporaneo che consiste nella difficoltà di conciliare la giustizia del prelievo con la certezza dell’applicazione delle norme — “non vi poteva essere dubbio che la scelta di affrontare il fenomeno dell’elusione avrebbe ben potuto interpretare il travaglio medesimo”<sup>706</sup> —, e in altri termini, esiste sempre un “difficile temperamento di due opposte esigenze: da un lato, anche nell’ordinamento tributario comunitario<sup>707</sup>, la tutela della certezza del diritto e del legittimo affidamento e, dall’altro, l’esigenza di colpire i comportamenti diretti ad

<sup>704</sup> Cfr. Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008 fasc. 12, pt. 1, p. 1071.

<sup>705</sup> P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995. p.276.

<sup>706</sup> Adriano Di Pietro, Ringraziamento, A. Di Pietro (a cura di), *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*, Milano, 1999.

<sup>707</sup> La Corte di Giustizia ha ribadito costantemente che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell’ordinamento giuridico comunitario e devono essere rispettati dagli Stati membri nell’esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie. Cfr. la sentenza Belgocodex SA del 3 dicembre 1998 (C-381/97), punto 26; la sentenza del 12 gennaio 2006 (casi riuniti C-354/03, C-355/03 e C-484/03). Per quanto riguarda l’esigenza della tutela del principio della certezza giuridica nell’antielusione, si può rinviare anche all’articolo del Carpentieri Loredana “L’ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto”, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, n. 12, parte I, p. 1053” e quello del Glendi Cesare “*Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*”, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11/2006, p. 925”.

aggirare i divieti posti dalla norma comunitaria, alterandone e compromettendone la finalità”<sup>708</sup>.

Passando all’ambito del sistema comune dell’IVA<sup>709</sup>, è pacifico che pur la lotta contro ogni possibile elusione ed abuso nell’ambito dell’IVA è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Direttiva IVA comunitaria, tale obiettivo deve essere raggiunto con rispettato il principio della certezza giuridica. A tale punto, la Corte di Giustizia l’ha più volte dichiarato e nella sentenza Halifax, essa ha ribadito per l’altra volta che “la normativa comunitaria dev’essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti (v., in particolare, sentenza 22 novembre 2001, causa C-301/97, Paesi Bassi/Consiglio, Racc. pag. I-8853, punto 43). Tale necessità di certezza del diritto s’impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l’estensione degli obblighi che essa impone loro (v., in particolare, sentenze 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione, Racc. pag. 5091, punto 24, e 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sudholz, Racc. pag. I-4243, punto 34)”<sup>710</sup>. Dunque, è senza dubbio che anche nel sistema comune dell’IVA, esiste la difficoltà di equilibrio tra l’esigenza dell’antielusione IVA e l’esigenza di garantire ai soggetti passivi la certezza giuridica delle relazioni commerciali, vale a dire che “*it is not (only) a matter of abuse here, considered as a balance between fundamental rights and the need of every Member State to raise money for welfare, but also a matter of predictability of the tax consequences*”<sup>711</sup>.

## 2.2. Principio dell’autonomia contrattuale e principio della neutralità

Secondariamente, per quanto riguarda il principio dell’autonomia contrattuale

---

<sup>708</sup> Paolo. Centore, *L’evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA*, in “GT - Riv. giur. trib.” n. 10/2006, pag. 845.

<sup>709</sup> Va rilevato che il principio della certezza giuridica o del legittimo affidamento non necessariamente richiede un approccio più formale nel contesto dell’IVA. Cfr. P. Farmer, *VAT planning: assessing the abuse of rights risk*, in *The Tax Journal*, 23 May 2002, pp. 15-17.

<sup>710</sup> Si vede la sentenza Halifax, punto 72.

<sup>711</sup> Marco Greggio, nell’articolo: *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). *eJournal of Tax Research*, Vol. 6, No. 1.

(libertà contrattuale), si tratta dell'autonomia che hanno gli operatori economici di un contratto sulla determinazione del contenuto del contratto stesso quando essi svolgono le loro attività economiche. Nonostante che l'esercizio dell'autonomia contrattuale di per sé deve essere sottoposto alle certe restrizioni nel diritto civile, è pacifico il suo ruolo fondamentale nella società economica e nella società della regola della legge. È senza dubbio che l'autonomia contrattuale è un requisito necessario per la dinamica contrattuale ed esso è legato strettamente alla libertà d'iniziativa economica (nell'ordinamento italiano, quest'ultima è espressamente prevista e disciplinata dall'art. 41 della Costituzione). Dunque, è assolutamente giusto che l'autonomia contrattuale di per sé può spingere l'aumento della ricchezza economiche quale la fonte di prelievo tributario. È opinione generalmente condivisa che l'esigenza della “giusta e sollecita riscossione del tributo” presupponga la tutela della libertà negoziale<sup>712</sup>.

Però, come nel caso del principio della certezza giuridica, il principio dell'autonomia contrattuale si può affliggere nell'attuazione delle soluzioni antielusive. Come è noto, uno schema o una regolamentazione negoziale in genere concerne una scelta libera tra diverse forme negoziali o contratti——per esempio, acquisto, locazione, conferimento, partnership ecc.——che rispettivamente sopportano le diverse conseguenze tributarie. E qualora uno schema o una regolamentazione negoziale è contestata al fine dell'antielusione, vista la contrarietà alla finalità legislativa della conseguenza tributaria (conseguimento di un certo risparmio tributario), la scelta libera tra diverse forme negoziali o contratti contemporaneamente è contesta almeno fiscalmente.

Dunque, l'antielusione da parte delle autorità impositive, in particolare nel caso della norma generale antielusiva, è facile intervenire nell'esercizio dell'autonomia contrattuale da parte dei soggetti passivi, in modo che essa eventualmente affligge l'autonomia contrattuale, in altri termini, “le disposizioni antielusive rischiano di frenare, laddove interpretate in modo eccessivamente rigoroso, le ristrutturazioni e le

---

<sup>712</sup> Paolo M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p.66.

riorganizzazioni aziendali e, quindi, anche i traffici commerciali in genere”<sup>713</sup>, in particolare nell’ambito dell’IVA che “è un’imposta, avvicinandosi all’imposta di registro, che, eccetto per certe operazioni quali le importazioni, ha uno stretto legame con un’operazione giuridica, come la consegna di un bene, la prestazione di un servizio o, ancora, l’acquisizione intra-comunitaria di un bene”<sup>714</sup>, e ricorre ai criteri oggettivi per l’avveramento dei presupposti. Di conseguenza, non c’è da stupirsi, quando si dice che “la lotta all’elusione fiscale, e quindi all’abuso di diritto, deve, però, trovare un giusto ed equilibrato compromesso tra la tutela degli interessi erariali e la libertà d’iniziativa economica”<sup>715</sup>.

Infine, accentuiamo semplicemente in questa sede il principio della neutralità che, come abbiamo già analizzato circostanziatamente, si configura come un principio fondamentale del sistema comune dell’IVA e garantisce ai soggetti passivi la non assunzione del carico fiscale dell’IVA, rendendo noto soltanto che l’eventuale violazione del principio della neutralità resa dall’adozione delle soluzioni antielusive consiste nel fatto che alcuni soluzioni antielusive contrastano i comportamenti elusivi IVA direttamente attraverso la limitazione del diritto alla detrazione nei certi settori.

### **2.3. Principio della proporzionalità**

In terzo luogo, per quanto riguarda il principio della proporzionalità, il suo nucleo centrale si intende originalmente quanto segue: “La Pubblica Amministrazione, nell’esercizio dei compiti attribuitigli dalla legge, è tenuta ad adottare la soluzione idonea e necessaria, comportante il minor sacrificio possibile per le posizioni dei privati coinvolti”<sup>716</sup>. Si tratta di un principio che è di derivazione giurisprudenziale e nasce proprio nel diritto tedesco<sup>717</sup>. In effetti, tale principio

---

<sup>713</sup> Ripa Giuseppe, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in *Corriere tributario*, 2000 fasc. 18, p1276.

<sup>714</sup> Jacques Autenne e Adriano Di Pietro, *Regime definitivo per l'IVA europea unificata: Proposta di una nuova fase per il futuro*, un documento interno della SEAST.

<sup>715</sup> Maurizio Villani, *Abuso del diritto secondo la recente giurisprudenza della corte di cassazione*, si può trovare nel sito: <http://www.altalex.com/index.php?idstr=144&idnot=46835>

<sup>716</sup> Alessandro Amaolo, *Pubblica Amministrazione: i principi di ragionevolezza e di proporzionalità*, Articolo del 19/01/2010. Si vede: <http://www.overlex.com/leggiarticolo.asp?id=2233>

<sup>717</sup> La dottrina giuridica richiama in proposito il caso Kreuzberg del 1882. Nel predetto caso una Corte amministrativa prussiana aveva ritenuto invalida l’ordinanza di chiusura di un negozio alimentare, nel

costituisce una parte più importante dell'applicazione del principio di ragionevolezza (o *rule of reason*), essendo una specificazione ulteriore dell'ultimo. Oramai, il principio della proporzionalità è un principio generale della diritto comunitario<sup>718</sup> e nell'ambito dell'IVA il principio della proporzionalità è stato già espressamente invocato dalla Corte di Giustizia nelle alcuni sentenze tra cui quella Ampafrance e Sanofi è più notevolmente<sup>719</sup>. Va rilevato particolarmente che nonostante che il principio della proporzionalità nasce originalmente per limitare le potestà amministrative o le soluzioni amministrative, adesso non vi può essere dubbio che lo stesso principio può essere invocato anche per limitare le potestà legislative o le soluzioni legislative (comprese quelle giurisprudenziali comunitarie, visti i loro effetti normativi)<sup>720</sup>.

Alla luce di quanto precede, è naturale trarre la conferma che le soluzioni antielusive, comprese quelle nel sistema comune dell'IVA<sup>721</sup>, vengono sottoposte al vaglio del principio della proporzionalità. E in realtà, in modo particolare, il principio della proporzionalità è già stato la pietra angolare per, pur per il momento principalmente nell'ambito dell'imposizione diretta, la valutazione d'ammissibilità operata dalla Corte di Giustizia che si è occupata di misure antielusive nazionali, la gran parte delle quali "sacrificano——di frequente con effetti sproporzionati——l'autonomia delle scelte imprenditoriali sull'altare dell'interesse erariale"<sup>722</sup>. Allora,

---

quale si vendeva alcool, privo di licenza, senza che l'autorità avesse valutato la possibilità di adottare un provvedimento sanzionatorio di minore gravità. Ibid.

<sup>718</sup> Cfr. Adam Zalasiński, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, (2007) 35 *Intertax* p. 310. Va aggiunto che il principio della proporzionalità per la prima volta emergeva nella sentenza Fedechar (c-1954/56) della Corte di Giustizia ed esso, come una regola nel processo legislativo, era codificato nel Trattato UE (art. 5, n. 3).

<sup>719</sup> Si tratta della sentenza del 19 settembre 2000, procedimenti riuniti Ampafrance e Sanofi (C-177/99 e C-181/99), che dichiarava che la decisione della Corte del 28 luglio 1989, che autorizzava alla Francia ad escludere il diritto alla detrazione IVA su una spesa specifica, era incompatibile con il principio della proporzionalità e dunque invalida.

<sup>720</sup> A tale punto, è utile citare un'opinione del Adam Zalasiński nell'articolo "*Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, (2007) 35 *Intertax* p. 311", ritenendo che "*the principle of proportionality, however, plays a vital role not only as regards the Community legal order's law-making rules. Despite the fact that it is not codified as such, it is important in balancing the public and private sectors's interests within the framework of application of Community law*".

<sup>721</sup> Attualmente, le letterature relative all'esame della proporzionalità delle soluzioni antielusive si sono incentrate principalmente sull'ambito delle imposte dirette.

<sup>722</sup> Cfr. Pasquale Pistone, *L'elusione fiscale ed il diritto comunitario*, in AA.VV., *la normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno "gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria" (Genova 9-10 febbraio 2007), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2007, p. 91.

che soluzioni antielusive possono passare il vaglio del principio della proporzionalità? In questa sede, si può evidenziare preliminarmente che in genere, le soluzioni non devono essere sproporzionate rispetto all'obiettivo (si tratta della proporzionalità in senso stretto), ossia l'obiettivo di frenare le elusioni fiscali, e più in dettaglio, le soluzioni antielusive devono essere, in primo luogo, idonee, cioè adeguata all'obiettivo predetto, e in secondo luogo, necessarie, nel senso che si deve ricorrere ad esse solo se non è disponibile un'altra soluzione ugualmente efficace, ma meno incidente negativamente sugli interessi privati<sup>723</sup>.

Certo, va rilevato particolarmente che a differenza dei precedenti tre principi, ossia il principio della certezza giuridica, il principio dell'autonomia contrattuale e il principio della neutralità, il principio della proporzionalità non riguarda un nuovo interesse privato che l'attuazione delle soluzioni antielusive possono affliggere, come certezza giuridica, autonomia contrattuale e neutralità, ed esso è piuttosto un concreto strumento con cui si valutano i vantaggi, che l'adozione delle soluzioni antielusive produce a favore degli relativi interessi pubblici, e gli svantaggi o i danni, che l'adozione delle soluzioni antielusive eventualmente porta agli relativi interessi privati, al fine di determinare se i predetti vantaggi sono equilibrati o proporzionali rispetto ai predetti svantaggi. In altri termini, se è vero che il vaglio del principio della certezza giuridica, o principio dell'autonomia contrattuale o principio della neutralità mira ad ammonirci che l'adozione delle soluzioni antielusive deve evitare o ridurre per quanto possibile i danni che essa può portare agli interessi privati, è altrettanto vero che il vaglio del principio della proporzionalità mira a rammentarci che l'adozione delle soluzioni antielusive sarebbe accettabile, a condizione che i predetti danni non ecceda quanto è idonea e necessaria per proteggere i relativi interessi pubblici. Di conseguenza, si può dire che il vaglio del principio della proporzionalità è la continuazione degli esami del principio della certezza giuridica, del principio dell'autonomia contrattuale e del principio della neutralità, o dal certo punto, copre gli

---

<sup>723</sup> A tale punto, come Violeta Ruiz Almendral ha indicato nell'articolo "*Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*", (2005) 33 *Intertax*, p. 576", "*any anti-avoidance measure must be proportionate to its objective and should have a minimal incidence in the transactions whatsoever, so that it may be declared void when it is feasible to imagine other, less restrictive, measures to the same end*".

ultimi vagli.

#### **2.4. Riflessioni sull'adozione delle soluzioni antielusive IVA al vaglio dei relativi principi in esame**

Innanzitutto, va evidenziato che il frenare gli elusioni o abusi, compresi quelli nell'ambito dell'IVA, costituisce un requisito obbligatorio per la tutela degli interessi pubblici, e non può esserci dubbio sull'idoneità delle soluzioni antielusive a frenare gli elusioni o abusi. In fatti, nessuno dei principi sopra esaminati di per sé è in grado di impedire l'adozione di qualsiasi soluzione antielusiva, compresa la norma generale antielusiva come una soluzione antielusiva che più facilmente affligge i principi di certezza giuridica, autonomia contrattuale e principio della neutralità. A tale punto, nel mettere in luce che non esiste la ragione per cui la normativa IVA non debba essere interpretata in conformità con il principio generale del divieto di abusi del diritto comunitario, l'avvocato generale M. Poiares Maduro nelle conclusioni presentate il 7 aprile 2005 ha indicato particolarmente che come si può trarre da un raffronto tra le legislazioni nazionali degli Stati membri<sup>724</sup>, le legittime preoccupazioni connesse alla certezza del diritto non escludono il ricorso a certe disposizioni generali e ad indeterminate nozioni di diritto tributario per prevenire l'elusione fiscale<sup>725</sup>. Di conseguenza, possiamo affermare che qualora si effettua il vaglio del principio della proporzionalità, in genere, è molto facile soddisfarsi il primo requisito, secondo cui le misure sono idonee od adeguata all'obiettivo (nella specie, di frenare l'elusione fiscale), per passare l'esame predetto rivolto all'ammissibilità delle soluzioni antielusive, certamente comprese quelle dell'IVA.

Però, la situazione è diversa quando per passare l'esame predetto, si valuta il secondo requisito, secondo cui le misure sono necessarie, nel senso che non è disponibile un'altra soluzione ugualmente efficace, ma meno incidente negativamente

---

<sup>724</sup> Si tratta delle esperienze degli Stati membri dove sono introdotte le disposizioni antielusive generali comprese quelle generali nel certo settore tributario. Si rinvia alla presentazione, relativa alle esperienze negli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri, nella Sezione II del capitolo II.

<sup>725</sup> Si vede il paragrafo 77 delle conclusioni in parola.

sugli interessi privati. È senza dubbio che la difficoltà dell'ammissibilità delle soluzioni antielusive proprio risiede nell'esame del principio della proporzionalità nel profilo del suo secondo requisito. Le considerazioni in appresso esamineranno rispettivamente, principalmente in base a quanto previsto dal secondo requisito predetto, le relative soluzioni antielusive, per tratteggiare i limiti qualora si elaborano le stesse soluzioni antielusive, al fine di evitare che la reazione dello Stato alle elusioni fiscali (o precisamente, alle determinate operazioni elusive) sia eccessiva, in modo da evitare l'arbitrarietà dell'amministrazione finanziaria.

#### **2.4.1. Disposizione generale antielusiva**

Va indicato innanzitutto che tra le diverse soluzioni antielusive, come è noto, essa costituisce uno strumento più potente con cui l'amministrazione finanziaria affronta l'elusione fiscale, ma nel frattempo, tale da più facilmente compromettere gli relativi interessi privati dei soggetti passivi. Dunque, appare condivisibile che si dovesse evitare per quanto possibile di ricorrere ad essa. Ciò in qualche modo ha spiegato perché in Italia non esiste una clausola antielusiva veramente generale, o almeno Per molti decenni l'elusione nelle imposte dirette è stata contrastata con misure soltanto specifiche, inserite nei settori che di volta in volta apparivano più vulnerabili<sup>726</sup>, e l'elusione nell'IVA è stata contrastata principalmente con la regolamentazione più rigorosa dei criteri di detrazione e dell'ambito applicativo dei regimi specifici e le presunzioni legali. Certamente, finora ci sono degli Stati membri che hanno introdotto la clausola antielusiva veramente generale. Il che sottintende che per la disposizione antielusiva generale è possibile passare l'esame della necessità, perché da un lato, la disposizione antielusiva generale può colpire tutti i comportamenti elusivi (nuovi o potenziali) diversi da quelli già colpiti espressamente dalle norme antielusive, e dall'altro lato, la disposizione antielusiva generale di per sé può essere anche elaborata per quanto possibile precisamente e rigorosamente, in modo da evitare il formularsi in maniera troppo ampia della disposizione antielusiva

---

<sup>726</sup> Cfr. Paolo M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 33.

generale<sup>727</sup>. Per quanto riguarda il secondo punto, si può svolgere un'ulteriore considerazione, che concerne un raffronto tra il principio Halifax come una clausola generale antiabuso non scritto, il principio antiabuso nelle imposte dirette<sup>728</sup> e l'art. 37-bis del D.P.R. 29-9-1973 n. 600<sup>729</sup>, quale una italiana disposizione antielusiva quasi generale in materia delle imposte sui redditi, quanto segue:

In primo luogo, da un raffronto tra il principio antiabuso nelle imposte dirette e l'art. 37-bis, si può trarre una conferma che da un lato, tali due fattispecie sostanzialmente possiedono i comuni presupposti applicativi—1) l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario o in altri termini, il conseguimento di vantaggi tributari altrimenti indebiti; 2) l'inesistenza di valide ragioni economiche o in altri termini, l'esclusivo fine d'ottenimento di un vantaggio tributario—, e dall'altro lato, l'art. 37-bis è prevista più dettagliatamente, visto che oltre alla norma relativa alle garanzie procedurali, nell'art. 37-bis sono previste anche numerose fattispecie concrete letteralmente soltanto alle quali la disposizione antielusiva applica. Di conseguenza, appare che rispetto al principio antiabuso nelle imposte dirette, l'art. 37-bis sia previsto più precisamente e rigorosamente, e l'amministrazione finanziaria ricorra più frequentemente al principio antiabuso nel

---

<sup>727</sup> Altrimenti, “avrebbe, infatti, consentito sempre e comunque all'Amministrazione finanziaria d'intervenire sulle manifestazioni d'autonomia privata”. Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.155.

<sup>728</sup> Per quanto riguarda la lettura di tali due diversi principi sull'abuso del diritto, si rinvia al paragrafo 2.3.3 della Sezione I del Capitolo III.

<sup>729</sup> Il suo contenuto centrale si recita così: (n.1) sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti; (n.2) L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione; (n. 3) Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta; e) operazioni di cui al D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-*quinquies*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; f-*bis*) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi; f-*ter*) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-*quater*, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea.

fronteggiare le elusioni sospettate nelle imposte dirette, tale da rendere il contribuente assoggettato ad una situazione più svantaggiosa.

In secondo luogo, da un raffronto tra il principio Halifax e il principio antiabuso nelle imposte dirette, si può anche trarre una conferma che tali due fattispecie hanno un diverso presupposto applicativo: per il primo, non è necessaria l'inesistenza di valide ragioni economiche o in altri termini, l'essenziale fine d'ottenimento di un vantaggio tributario. Come è noto, il che significa che secondo il principio Halifax, la costituzione di un abuso non è limitata solo al caso in cui le relative operazioni sono puramente artificiali, e si ha l'abuso anche nel caso in cui le relative operazioni hanno una certa ragione valida economica, a condizione che le relative ragioni economiche siano assolutamente marginali od irrilevanti rispetto al risparmio fiscale. Di conseguenza, è chiaro che rispetto al principio Halifax, il principio antiabuso nelle imposte dirette è previsto più precisamente e rigorosamente, nonostante il fatto che la ragione, per cui la Corte di Giustizia non ha elaborato il principio antiabuso nelle imposte dirette come il principio Halifax, è che nell'ordinamento comunitario, l'impegno del settore non armonizzato sostanzialmente consiste nella garanzia delle libertà fondamentali riconosciute dal Trattato, e tanto minore sarà la portata del divieto dell'abuso del diritto, quanto maggiore lo spettro di tali libertà fondamentali.

Dette queste, appare che il principio Halifax abbia il rischio di essere bocciato all'esame della necessità quale il secondo requisito del principio della proporzionalità, in particolare tenuto conto che il principio Halifax non sia elaborato tanto precisamente quanto l'art. 42 AO quale la clausola generale antielusiva tedesca applicabile a tutte le categoria delle imposte<sup>730</sup>. Però, tale dubbio non è, al mio parere, molto condivisibile, perché nel sistema comune dell'IVA assume un particolare rilievo l'esigenza di colpire tutti i comportamenti elusivi (nuovi o potenziali) diversi da quelli

---

<sup>730</sup> Si dispone, con due commi, quanto segue: "(1) Con l'abuso delle forme giuridiche la legge tributaria non può essere elusa. Se la fattispecie è regolata da una norma tributaria specifica, intesa ad impedire l'elusione fiscale, allora le conseguenze giuridiche si determineranno secondo quella norma. Altrimenti il tributo è dovuto, con un abuso come quello stabilito al comma 2, in corrispondenza di una forma giuridica adeguata ai fatti economici. (2) Un abuso sussiste, quando viene scelta una forma giuridica inadeguata, che comporta per il soggetto d'imposta o un terzo, in confronto ad una forma adeguata, un beneficio fiscale non previsto dalla legge. Questo non vale, quando il soggetto d'imposta prova per la forma giuridica scelta delle ragioni extrafiscali, che secondo il quadro complessivo dei rapporti sono meritevoli di tutela". Per quanto riguarda un'analisi semplice dell'art. 42 AO in parola, si rinvia al paragrafo 3 della Sezione II del Capitolo II.

già colpiti espressamente dalle norme antielusive, e come esamineremo nel prossimo paragrafo, i relativi istituti procedurali per limitare l'abuso dell'antielusione da parte dell'amministrazione finanziaria, come quello di onere di prova<sup>731</sup> e quello di interpello (*prior o advance ruling procedure*), possono ridurre effettivamente l'arbitrarietà dell'amministrazione finanziaria che ricorre al principio Halifax. Certo, non è paradossale concludere che il principio Halifax non può essere applicato separatamente dagli altri principi importanti che riguardano rispettivamente la certezza giuridica, autonomia contrattuale e neutralità fiscale.

#### **2.4.2. Correzione normativa ed interpretazione antielusiva delle norme tributarie**

Esaminiamo tali due soluzioni antielusive nel frattempo in questa sede perché entrambi due concernono l'applicazione più corretta di una disposizione tributaria. Certo è che tali due soluzioni sono diverse per quanto riguarda il rischio di essere bocciato all'esame della necessità. In fatti, in genere, l'interpretazione antielusiva delle norme tributarie, in particolare quella amministrativa in forma di circolare, più facilmente porta alle decisioni arbitrarie ed irrazionali, atteso che la correzione normativa di solito va sottoposto alla limitazione del principio della legalità (o riserva di legge). Dunque, è meglio ricorrere all'interpretazione antielusiva delle norme tributarie quale una soluzione tradizionale, solo qualora non esistono altre valide soluzioni antielusive, e nel caso in cui si deve ricorrere ad essa, è necessario osservare per quanto possibile l'interpretazione letterale (o lessicale), per non affliggere per quanto possibile gli interessi privati, in particolare il principio della certezza giuridica. Invece, per la correzione normativa, va notato che è opportuno adottarsi solo quando è possibile in astratto fra situazioni meritevoli di tutela ed eventuali manipolazioni, e

---

<sup>731</sup> Per quanto riguarda l'onere di prova, merita di segnalare in questa sede che “se invece concentrata solo sull'esclusivo intento elusivo del contribuente, la clausola generale avrebbe reso particolarmente difficile per l'Amministrazione finanziaria provare quale fosse stato l'effettivo uso delle forme giuridiche. Avrebbe dovuto desumerlo da comportamenti concludenti dei contribuenti o dalla concatenazione di atti collegati tra loro per elidere gli effetti reciproci. Una difficoltà, per l'Amministrazione finanziaria, che avrebbe potuto limitare l'applicazione della clausola generale”. Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.155.

altrimenti sarebbe opportuno adottarsi le norme antielusive specifiche. Si tratta di un elemento molto importante da verificare nell'esame della necessità della correzione normativa. Comunque, va ricordato che a differenza delle norme specifiche antielusive, la correzione normativa di solito comporta una certa limitazione irrimediabile, dell'applicazione di un regime dell'IVA, che è più facile portare i danni agli interessi privati come la certezza giuridica e neutralità. Ora, è necessario svolgere un esame più circostanziato relativo alla necessità, conformemente al principio della proporzionalità, di correzione normativa e interpretazione antielusiva delle norme tributarie, portando gli relativi esempi.

In primo luogo, vediamo l'esame della proporzionalità di una misura antielusiva, come correzione normativa, oggetto della sentenza Ampliscientifica (c-162/07) che abbiamo già indicato nel Capitolo III. Si tratta di una clausola temporale avente carattere generale apposta dal legislatore italiano ai fini dell'applicabilità della liquidazione IVA di gruppo<sup>732</sup>. Essa era introdotto proprio per ostacolare operazioni di temporanea acquisizione societaria sorrette dalla prevalente motivazione di utilizzare il credito d'imposta vantato dalla società oggetto d'acquisizione, visto che "imponendo un periodo minimo di detenzione delle partecipazioni in capo alla controllante si rende, in sostanza, meno conveniente l'acquisizione di una partecipazione societaria al solo fine di beneficiare di una disciplina quale quella dell'IVA di gruppo da parte della controllante, in quanto subentrano maggiori oneri e rischi di gestione a carico di quest'ultima"<sup>733</sup>.

La sentenza stessa infine non ha ritenuto che tale clausola temporale avvenne carattere generale sia irrispettosa del principio della proporzionalità, perché "la

---

<sup>732</sup> Si tratta dell'art. 73, comma 3, del DPR n. 633/1972 che dispone così: "Il Ministro delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che le dichiarazioni delle società controllate siano presentate dall'ente o società controllante all'ufficio del proprio domicilio fiscale e che i versamenti (...) siano fatti all'ufficio stesso per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili. Le dichiarazioni, sottoscritte anche dall'ente o società controllante, devono essere presentate anche agli uffici del domicilio fiscale delle società controllate, fermi restando gli altri obblighi e le responsabilità delle società stesse. Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute dall'altra per oltre la metà fin dall'inizio dell'anno solare precedente." Si vede il paragrafo 7 della sentenza in parola.

<sup>733</sup> Alan M. Rhode, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto* (nota a Corte di Giustizia Ce, sentenza Amplifin), in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, n. 2, p. 85.

mancata fissazione di un termine avrebbe potuto, al contrario, produrre l'effetto di consentire la realizzazione di operazioni puntuali che giustificano la costituzione ad hoc di una struttura giuridica<sup>734</sup>. Inoltre, per quanto riguarda la ragione per cui la clausola temporale in parola sia rispettosa del principio della proporzionalità, va non trascurato che "l'applicazione della limitazione temporale conduceva soltanto a postergare il momento dell'accesso al beneficio fiscale e, una volta trascorso il lasso temporale minimo, il contribuente era legittimato ad utilizzare il credito d'imposta (riportare il credito in avanti ovvero chiederne il rimborso) generato anteriormente alla sua ammissione nella liquidazione di gruppo. Non si trattava, pertanto, di una norma antielusiva che privasse definitivamente un soggetto di un'agevolazione fiscale....."<sup>735</sup>. In fatti, la clausola temporale in parola non limiti l'esercizio del diritto alla detrazione, ma condizioni il diritto alla compensazione intragruppo, ciononostante ogni limitazione all'esercizio di tale diritto dovrebbe essere sottoposta al vaglio del principio della proporzionalità, perché il principio di neutralità deve permeare il sistema comune dell'IVA nella sua integrità<sup>736</sup>.

In secondo luogo, vediamo un esempio, in materia dell'interpretazione antielusiva delle norme tributarie, sospetto di essere irrispettoso del principio della proporzionalità per l'effetto sproporzionale del compromettere la certezza giuridica rispetto all'obiettivo di prevenire l'elusione IVA. Si tratta di un'interpretazione giurisprudenziale relativa al luogo di prestazione dei servizi, oggetto della sentenza

---

<sup>734</sup> Si vede il paragrafo 31 della sentenza in parola.

<sup>735</sup> Alan M. Rhode, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto* (nota a Corte di Giustizia Ce, sentenza Amplifin), in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, n. 2, p. 89.

<sup>736</sup> Cfr. Alan M. Rhode, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto* (nota a Corte di Giustizia Ce, sentenza Amplifin), in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, n. 2, p. 90. Merita di segnalare particolarmente che la Corte di Giustizia nella sentenza del 10 luglio 2008 *Sosnowska* (c-25/07) ha ritenuto irrispettosa del principio della proporzionalità una normativa nazionale che per prevenire in parte l'elusione, estenda da 60 a 180 giorni, a partire dalla presentazione della dichiarazione, il termine per il fisco di rimborsare a determinati soggetti passivi il loro credito dell'IVA. Inoltre, sulla base della simile argomentazione, la Corte di Giustizia nel caso 324/82 ha contestato anche una previsione blega, secondo cui l'IVA si imponeva su tutti gli automobili al listino prezzo intero (*full catalogue price*), dicendo che "*The measures notified must be of such a nature as to prevent tax evasion or avoidance and that in principle they may not derogate from the basis for charging VAT ... except within the limits strictly necessary for achieving that aim (para. 29). The Belgian legislation entails such a complete and general amendment of the basis of assessment that it is impossible to accept that it contains only the derogations needed to avoid the risk of tax evasion or avoidance (para. 31)*". Hugh McKay and Conrad McDonnell, *A General Anti-Avoidance Provision for VAT?*, disponibile nel sito seguente: [http://www.taxbar.com/documents/Anti-avoidance\\_Provision\\_for\\_VAT\\_Conrad\\_McDonnell.pdf](http://www.taxbar.com/documents/Anti-avoidance_Provision_for_VAT_Conrad_McDonnell.pdf)

RAL (c-452/03) che abbiamo già presentato nel Capitolo III. Il caso concerne il prestatore dei servizi, quale gruppo RAL che operava l'industria di gioco d'azzardo, che aveva localizzato il suo luogo d'impresa al di fuori dell'UE soltanto o principalmente al fine di sottrarsi dell'obbligo IVA. Infine, la Corte di Giustizia ha denunciato che “la prestazione di servizi consistente nel consentire al pubblico di utilizzare, contro remunerazione, macchine per il gioco d'azzardo installate in sale da gioco site sul territorio di uno Stato membro (nella specie, di Regno Unito), dev'essere considerata come una delle attività ricreative o affini ai sensi dell'art. 9, n. 2 della sesta direttiva, di modo che il luogo di riferimento di tale prestazione di servizi corrisponde al luogo in cui essa viene materialmente eseguita”. Secondo un studioso, si tratta dell'interpretazione in base al criterio orientato al risultato (*results-driven criteria*), e la sua applicazione nell'ambito del luogo di prestazione dei servizi veramente accentueranno il livello esistente d'incertezza, e lo stesso studioso indica ulteriormente che “*undoubtedly there will be neither clarity nor precision in the application of the place of supply of services rules and taxpayers will encounter considerable difficulties determining their rights and obligations*”<sup>737</sup>.

#### **2.4.3. Presunzioni legali antielusive e clausole antielusive specifiche**

Esaminiamo tali due soluzioni antielusive nel frattempo in questa sede perché tra le clausole specifiche antielusive e le presunzioni legali antielusive (in particolare quella relativa) esiste un rapporto intrinseco, nel senso che le prime in realtà consistono nella presunzione di pratiche elusive o presunzione dell'esistenza di una costruzione di puro artificio che consenta al contribuente di fornire la prova contraria. Qui, va innanzitutto indicato che per prevenire una certa categoria dei comportamenti elusivi, si deve evitare per quanto possibile di ricorrere alla presunzione assoluta, tenuto conto della sua irrevocabilità, come una caratteristica che anche la correzione normativa possiede, perché a differenza delle clausole specifiche antielusive e

---

<sup>737</sup> Rita de la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 *EC Tax Review*, p. 34.

presunzioni relative antielusive, essa non consenta al contribuente di fornire la prova contraria per revocare l'applicazione delle norme meno favorevoli. Dunque, per la presunzione assoluta antielusiva, è relativamente facile essere bocciato dall'esame della proporzionalità, in particolare nel profilo della necessità, a prescindere dal fatto che la presunzione assoluta di per sé è inesorabilmente suscettibile di vaglio di costituzionalità, alla luce dei principi di ragionevolezza, di eguaglianza e di capacità contributiva, per esempio, nell'ordinamento italiano<sup>738</sup>. Da tutto ciò, possiamo trarre una conferma che le clausole specifiche antielusive (o presunzioni relative antielusive) sembrano una ideale soluzione antielusiva, almeno dal punto di vista della proporzionalità. Con il tentativo di analizzare le caratteristiche generali della proporzionalità delle soluzioni antielusive, le considerazioni in appresso riguardano due casi classici che includono l'esame della proporzionalità delle soluzioni antielusive in materia, pur nell'ambito dell'imposizione diretta. Però, nessuno dubiterà che come saranno manifestati nelle considerazioni in appresso, gli approcci adottati dalla Corte di Giustizia nell'esaminare la proporzionalità delle relative clausole specifiche antielusive, in qualche modo, anche valgono per gli eventuali clausole specifiche antielusive nell'ambito dell'IVA.

Il primo caso è quello *Leur-Bloem* (c-28/95) nel quale la Corte di Giustizia ha valutato una norma olandese, nell'ottica del principio di proporzionalità, che escludeva automaticamente determinate operazioni societarie dal beneficio della neutralità fiscale a causa di una presunzione assoluta d'intento elusivo. Si tratta di una norma con cui in sede di trasposizione della Direttiva 90/434/CEE (Direttiva fusione), i Paesi Bassi avevano previsto che una fusione tramite scambio di partecipazioni, operazione riconosciuta come fiscalmente neutra, fosse un'operazione che contribuiva a riunire in maniera duratura, da un punto di vista finanziario ed economico, l'impresa della società acquirente e quelle di un'altra in una stessa entità, escludendo pertanto dal regime di neutralità fiscale le operazioni tra entità già sotto comune controllo<sup>739</sup>.

---

<sup>738</sup> Cfr. la sentenza di Corte costituzionale italiana, 25-02-1999, n. 41.

<sup>739</sup> Cfr. Alan M. Rhode, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto* (nota a Corte di Giustizia Ce, sentenza *Amplifin*), in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, n. 2, p. 87.

Dunque, si può dire che tale norma di portata generale precludesse la fruizione del beneficio fiscale ad operazioni straordinarie solo per il fatto che coinvolgenti entità erano già sotto comune controllo, a prescindere all'accertamento di un'effettiva elusione. Perciò, la Corte di Giustizia ha ritenuto che tale norma eccederebbe quanto è necessario per evitare l'elusione e pregiudicherebbe l'obiettivo perseguito dalla direttiva fusione, cioè l'istituzione di regole fiscali neutre nei riguardi della concorrenza per consentire alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato comune, di migliorare la loro produttività e di rafforzare la loro posizione competitiva sul piano internazionale<sup>740</sup>. Inoltre, la Corte di Giustizia ha denunciato particolarmente che "l'art. 11 della direttiva 90/434 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 90/434, gli Stati membri possono prevedere che il fatto che l'operazione prevista non venga effettuata per valide ragioni economiche legittima una presunzione di frode o di evasione fiscale. Spetta loro predisporre le procedure interne necessarie a tal fine nel rispetto del principio di proporzionalità.....".

Da tutto quanto precede, possiamo concludere le caratteristiche generali della proporzionalità delle soluzioni antielusive: 1) di natura generale; 2) consentono un esame caso per caso<sup>741</sup>; 3) non escludono dal vantaggio tributario delle certe categorie delle operazioni; 4) si rivolgono alle operazioni poste in essere senza ragioni valide economiche<sup>742</sup>; 5) sottoposte a sindacato giurisdizionale<sup>743</sup>.

Il secondo caso è quello Cadbury Schweppes (c-196/04) che riguarda la regola britannica di *CFC* (società controllate estere), e l'Avvocato Generale Philippe Léger, nelle conclusioni rivolte al caso in parola, ha svolto appositamente un'analisi della

<sup>740</sup> Si vede, rispettivamente, i punti 44 e 45 della sentenza Leur-Bloem del 17 luglio 1997.

<sup>741</sup> Nel senso che sarebbe irrispettosa del principio di proporzionalità una clausola automaticamente applicabile a tutte le situazioni potenzialmente elusive.

<sup>742</sup> Si tratta di una caratteristica tipica nell'ambito dell'elusione delle imposte dirette.

<sup>743</sup> Per quanto riguarda le cinque caratteristiche predette, si vede Adam Zalasiński, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, (2007) 35 *Intertax* p. 316.

proporzionalità di tale regola britannica di *CFC*, che in qualche modo ha riflesso le predette caratteristiche generali della proporzionalità:

Primariamente, l'Avvocato Generale affermava che la regola in causa che comprende gli utili realizzati dalla *CFC* nella base imponibile della società madre, è ben idonea a garantire il conseguimento dello scopo (di prevenire l'elusione fiscale) per il quale è stata adottata<sup>744</sup>. Secondariamente, l'Avvocato Generale cominciava a svolgere l'esame di necessità: Prima, l'Avvocato Generale indicava che la regola britannica di *CFC* prevedeva cinque eccezioni di applicazione<sup>745</sup>; Poi l'Avvocato Generale non accettava l'opinione secondo cui gli scambi di informazioni nell'ambito della direttiva 77/799 fossero la misure ugualmente efficace, ma meno incidente negativamente sugli interessi privati, e riteneva non eccessivo che la regola di *CFC* instauri una presunzione dell'elusione fiscale anziché rimettersi ad una comunicazione di informazioni a posteriori<sup>746</sup>; Successivamente, l'Avvocato Generale analizzava il cosiddetto «*motivet est*»——attraverso cui si può confutare la presunzione dell'elusione fiscale<sup>747</sup>——che si trattava di un'indagine se le operazioni intercorse tra la società controllata estera e la società madre (anche lo stabilimento della controllata) erano poste in essere con l'obiettivo principale di ottenere una diminuzione dell'imposta nel Regno Unito<sup>748</sup>; Infine, l'Avvocato Generale sottolineava il concetto di operazioni puramente artificiali<sup>749</sup>.

### **3. Limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA: aspetti procedurali**

---

<sup>744</sup> Si vede il paragrafo 125 delle conclusioni in parola.

<sup>745</sup> Concernono 1) la controllata distribuisce una quota significativa di utili alla società madre; 2) esercita attività come, in particolare, quelle commerciali; 3) soddisfa la «*public quotation condition*»; 4) il suo utile imponibile non eccede un dato importo; 5) se nessuna di queste prime quattro condizioni è adempiuta, la legge su *CFC* non verrà applicata solo se la società residente soddisfa il « *motive test* ». Si vede il paragrafo 128 delle conclusioni in parola.

<sup>746</sup> Si vede rispettivamente il paragrafo 136 e quello 140 delle conclusioni in parola.

<sup>747</sup> Merita di essere segnalato che le condizioni per la confutazione della presunzione sembrano una questione nevralgica dell'esame di necessità. Per quanto riguarda le concrete condizioni per la confutazione della presunzione, si rinvia all'analisi in appresso relativa alla fornitura delle prove contrarie da parte dei soggetti passivi per la confutazione della presunzione, nel paragrafo relativo al onere di prova nel caso delle clausole antielusive specifiche.

<sup>748</sup> Si vede i paragrafi 129 e 131 delle conclusioni in parola

<sup>749</sup> Si vede il paragrafo 150 delle conclusioni in parola.

I limiti in esame negli aspetti procedurali riguardano i relativi istituti procedurali, che hanno la funzione di limitare l'abuso dell'antielusione da parte dell'amministrazione finanziaria, come quello di onere di prova, quello degli obblighi di rilevazione (*disclosure*) quello di interpello (*prior o advance ruling procedure*). È chiaro che l'adozione delle relative soluzioni antielusive, in particolare quella di clausola antielusiva generale (nel sistema comune dell'IVA, si tratta del principio generale antiabuso) che richiede un'attività interpretativa per la sua applicazione, abbia conferito all'amministrazione finanziaria una certa potestà discrezionale<sup>750</sup>. Proprio per tale tipo di potestà discrezionale, è facile ingenerare una decisione arbitraria ed irrazionale da parte dell'amministrazione finanziaria, in modo da affliggere gli relativi interessi privati rappresentati dalla certezza giuridica dei soggetti passivi. È vero che nell'introdurre o adottare una misura antielusiva, il vaglio dei relativi principi sostanziali—in particolare quello di proporzionalità—contribuirebbe ad evitare che la relativa soluzione antielusiva sia eccessiva. Però non è sufficiente e infatti, se previsti bene, i relativi istituti procedurali predetti sono più necessario per la tutela dei relativi interessi privati.

Nei prossimi paragrafi, ci soffermeremo prima sull'istituto relativo all'onere di prova e poi su quelli relativi agli obblighi di rilevazione e interpello. In questa sede, è opportuno segnalare in via preliminare che per quanto riguarda l'istituto relativo all'onere di prova, è naturale che una questione specifica relativa all'onere di prova emerge principalmente nell'ambito dell'applicazione delle soluzioni antielusive come le norme antielusive, e di conseguenza l'analisi in appresso è articolata in due ordini, rispettivamente, sull'onere di prova nell'applicazione della norma antielusiva generale e su quello nell'applicazione delle norme antielusive specifiche, atteso che esiste una differenza rilevante nel profilo dell'onere di prova tra due categorie delle norme antielusive.

---

<sup>750</sup> Inoltre, è innegabile che anche le corti hanno tale tipo di potestà discrezionale, nel senso che i giudici possono sollevare d'ufficio l'eccezione di abuso del diritto, in particolare nell'ambito dell'IVA. Di conseguenza, i relativi istituti procedurali, come quello di onere di prova, valgono anche nei confronti delle corti per limitare la loro eventuale arbitrarietà. A tale aspetto, cfr. Gaetano Ragucci, *Rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in GIUSTIZIA TRIBUTARIA 2/2009, p. 148.

### **3.1. Onere di prova – 3.1.1. Onere di prova nell'applicazione della norma generale antielusiva**

Primariamente, è naturale che per limitare l'arbitrarietà dell'amministrazione finanziaria, l'onere di fornire la prova che i soggetti passivi hanno perpetrato un'elusione o un abuso deve incombere sull'amministrazione finanziaria. Più dettagliatamente, tale onere di prova comporta, passando al caso della clausola generale antielusiva non scritta nel sistema comune dell'IVA, quale il principio Halifax, che alla luce dei parametri applicativi di tale principio antiabusivo (composti da due requisiti), l'amministrazione finanziaria deve dimostrare non solo che sia contrario alla finalità del regime dell'IVA il conseguimento ai soggetti passivi di un vantaggio fiscale cui le operazioni controverse poste in essere dai soggetti passivi, ma anche che lo scopo delle operazioni controverse sia stato essenzialmente l'ottenimento del vantaggio fiscale predetto, e in altre parole più dettagliate, lo scopo essenziale delle operazioni controverse sia stato quello di beneficiare di una norma che non si sarebbe dovuta applicare, e di conseguenza, quello di ottenere degli effetti giuridici che non i soggetti passivi avrebbero potuto ottenere, più rappresentativamente, quelli legati alla deducibilità dell'IVA. È chiaro che non è facile dimostrare da parte dell'amministrazione finanziaria entrambi due aspetti suddetti, tenuto conto delle difficoltà di dimostrare la contrarietà alla finalità del regime e l'essenzialità delle operazioni nel profilo soggettivo. Insomma le difficoltà consistono in ciò che l'amministrazione finanziaria non potrebbe certamente limitarsi a dare una mera e generica affermazione di costituzione di un abuso, ma dovrebbe individuare e precisare gli aspetti e le particolarità delle operazioni controverse che fanno ritenere le operazioni controverse prive di una valida ragione economica che non è marginale od irrilevante rispetto al risparmio tributario<sup>751</sup>. Inoltre, non viene trascurato che in pratica, per dimostrare tali aspetti suddetti, l'amministrazione finanziaria deve apprendere le relative informazioni circostanziate delle operazioni controverse poste

---

<sup>751</sup> Cfr. Sent. n. 378 del 1° dicembre 2009 (dep. il 12 ottobre 2009) della Comm. trib. prov. di Salerno – Pres. e Rel. Oricchio.

in essere dai soggetti passivi, ma di solito, i soggetti passivi sono riluttanti ad aiutare l'amministrazione finanziaria fornendo le relative informazioni. E tutto ciò contribuirebbe a limitare l'impiego abusivo della clausola generale antielusiva da parte dell'amministrazione finanziaria<sup>752</sup>.

Secondariamente, per limitare l'arbitrarietà dell'amministrazione finanziaria, anche occorre rafforzare il diritto al contraddittorio dei soggetti passivi nei confronti della decisione, relativa alla costituzione di un abuso, da parte dell'amministrazione finanziaria. E dal punto di vista dell'onere di prova, tale diritto al contraddittorio comporta che i soggetti passivi possono fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti (al vantaggio fiscale) di carattere non meramente marginale o teorico<sup>753</sup>. Si tratta della prova dell'esistenza di valide ragioni economiche di reale spessore che giustifichino operazioni strutturate dai soggetti passivi<sup>754</sup>, e in altri termini, si tratta dell'onere, incombente sui soggetti passivi, di dimostrare che le transazioni commerciali si sono svolte in buona fede. Infatti, se i soggetti passivi dell'IVA riescano a dimostrare che le operazioni controverse hanno una valida ragione economica che non è marginale od irrilevante rispetto al risparmio tributario, l'amministrazione finanziaria dovrebbe revocare la decisione relativa alla costituzione di un abuso. Inoltre, va aggiunto che teoricamente, se i soggetti passivi riescano a dimostrare la non contrarietà alla finalità del regime IVA del conseguimento di un vantaggio tributario che le operazioni controverse mirano a ottenere, si avrebbe uno stesso effetto predetto.

### **3.1.2. Onere di prova nell'applicazione delle norme specifiche antielusive**

---

<sup>752</sup> Per quanto riguarda l'onere di prova nell'applicazione della norma generale antielusiva, merita di essere segnalato che in 2007, al fine di modificare la clausola antielusiva generale (si vede il paragrafo 3 della Sezione II del Capitolo II), la Germania emanava un disegno di decreto ministeriale che era criticato severamente, secondo cui "*any legal construction chosen by the taxpayer leading to a favourable tax treatment would be disregarded if the taxpayer did not prove considerable non-tax reasons for the construction*". Era criticato severamente perché siffatta disciplina avrebbe costituito una presunzione legislativa, per l'esistenza di una costruzione legale abusiva, con l'inversione dell'onere della prova. M. Klein e A. Niemann, *Germany*, in AA.VV. *Abuse of Tax Law across Europe*, in EC Tax Review, 2010/2, p. 93.

<sup>753</sup> Cfr. la sentenza di Cassazione italiana, n. 10257/2008.

<sup>754</sup> Si tratta del cosiddetto «*motive test*» che abbiamo indicato nel paragrafo precedente.

Per un evidente pregio delle norme specifiche antielusive che consistono nella presunzione relativa all'esistenza di un abuso, ossia la relativa semplicità dell'applicazione rispetto alla norma antielusiva generale, è ridotto ovviamente l'onere di prova incombente sull'amministrazione finanziaria nell'applicazione delle norme specifiche antielusive: basta dimostrare che si identificano le fattispecie concrete che sono previste espressamente nelle norme antielusive. Di conseguenza, a differenza del caso della norma antielusiva generale, l'amministrazione finanziaria non bisogna ristrutturare il fine dei soggetti passivi nell'effettuare la regolamentazione delle operazioni, nel senso che essa non bisogna dimostrare che sia contrario alla finalità del regime dell'IVA il conseguimento ai soggetti passivi di un vantaggio fiscale cui le operazioni controverse e lo scopo delle operazioni controverse sia stato essenzialmente l'ottenimento del vantaggio fiscale. Intanto, l'amministrazione finanziaria non bisogna assumere un particolare impegno motivazionale e probatorio.

Dunque, è molto cruciale l'onere di prova incombente sui soggetti passivi. Come è noto, tale onere di prova consiste nel fornire la prova contraria dimostrante che non esiste il fine elusivo od è valida economicamente la regolamentazione delle operazioni. Infatti, per non abusare le norme antielusive specifiche, tale onere di prova incombente sui soggetti passivi o più precisamente il diritto di fornire la prova contraria da attribuire ai soggetti passivi va previsto nell'elaborare le eventuali norme antielusive specifiche nell'ambito dell'IVA. Indubbiamente, il che costituisce un elemento importante di proporzionalità delle norme antielusive specifiche, perché così i soggetti passivi possono confutare la presunzione relativa all'esistenza di un abuso. Certo, per soddisfare tale criterio di proporzionalità, vanno ulteriormente precise alcuni condizioni per la confutazione della presunzione da parte dei soggetti passivi. A tale aspetto, è utile indicare le cinque condizioni che sono proposte dall'Avvocato Generale LA. Geelhoed, nelle conclusioni presentate il 29 giugno 2006 e rivolte al caso *Thin Gap GLO* (c-524/04) che riguarda la regola britannica di sottocapitalizzazione<sup>755</sup>: 1) un contribuente deve poter dimostrare che, sebbene le condizioni dell'operazione si discostassero dalle normali condizioni di mercato,

---

<sup>755</sup> Si vede il paragrafo 67 delle conclusioni in parola.

sussistevano nondimeno reali motivi commerciali per concludere l'operazione, motivi diversi dal conseguimento di un vantaggio fiscale<sup>756</sup>; 2) ove tali motivi commerciali vengano adottati dal contribuente, la loro validità va valutata caso per caso onde verificare se le transazioni debbano essere considerate del tutto fittizie e intese unicamente al conseguimento di un vantaggio fiscale; 3) le informazioni che il contribuente deve produrre per confutare la presunzione non devono essere sproporzionate né tali da risultare eccessivamente difficile o impossibile fornirle; 4) nei casi in cui i pagamenti siano considerati illeciti (distribuzioni dissimulate) nel senso sopra precisato, solo la parte pagata eccedente quanto sarebbe stato pattuito in normali condizioni di mercato dev'essere riqualficata come distribuzione e quindi tassata nello Stato d'imposizione; 5) il risultato di tale esame dev'essere soggetto a sindacato giurisdizionale.

### **3.2. Obblighi di rilevazione e interpello – 3.2.1. Obblighi di rilevazione degli schemi di pianificazione IVA (facendo riferimento all'esperienza britannica)**

In questa sede, cominciamo ad intrattenerci su due specifiche procedure che contribuirebbero a proteggere gli interessi privati dei soggetti passivi (in particolare quello di certezza giuridica) dall'offendere dell'abuso dell'antielusione da parte dell'amministrazione finanziaria. Tali due specifiche procedure sono, rispettivamente, quella relativa agli obblighi di rilevazione (*disclosure*) assunti dai soggetti passivi e quella relativa all'interpello (*prior o advance ruling*) dell'amministrazione finanziaria sulla richiesta dei soggetti passivi. Va indicato qui preliminarmente che a differenza dell'interpello la cui introduzione è naturalmente per gli interessi dei soggetti passivi, gli obblighi di rilevazione infatti, nei paesi dove sono introdotti obblighi di rilevazione, come gli Stati Uniti, Regno Unito, Canada e Portogallo (al contrario, i paesi come Germania, Italia, Spagna, Francia, non ancora introducono obblighi di

---

<sup>756</sup> L'Avvocato Generale stesso continua a dire che “un possibile esempio è costituito dal contesto di fatto della causa Lankhorst-Hohorst, in cui lo scopo del prestito, come ha ammesso la Corte, consisteva nel tentare di salvare la controllata riducendone al minimo i costi per conseguire risparmi di interessi bancari. Tuttavia, si può ritenere che situazioni del genere (in cui, vale a dire, un'operazione non sia stata conclusa a normali condizioni di mercato ma, nondimeno, non costituisca un comportamento illecito e non sia intesa unicamente a conseguire un vantaggio fiscale) siano relativamente eccezionali”.

rilevazione)<sup>757</sup>, sono previsti ai fini di proteggere gli interessi erariali perché l'esercizio da parte dei soggetti passivi degli obblighi di rilevazione degli schemi di pianificazione fiscale favorisce il controllo dell'amministrazione finanziaria, e in altri termini più precisi, la finalità di prevedere gli obblighi di rilevazione è provvedere l'amministrazione finanziaria dell'avviso al più presto degli schemi elusivi in modo che l'amministrazione finanziaria possa prendere appropriata azione per prevenire che gli schemi elusivi siano utilizzati con successo in futuro. Quindi, in genere tali obblighi sono obbligatori. Però, comunque, è innegabile che oggettivamente la procedura degli obblighi di rilevazione in qualche modo possano garantire la certezza giuridica per i soggetti passivi che non veramente intendono perpetrare l'elusione fiscale, almeno facendo sapere previamente ai soggetti passivi che il vantaggio fiscale che l'esercizio dei determinati schemi di pianificazione fiscale produce potrà essere contestato.

Per quanto riguarda le disposizioni applicative relative agli obblighi di rilevazione, merita di essere particolarmente presentata l'esperienza britannica perché il Regno Unito ha disciplinato appositamente gli obblighi di rilevazione degli schemi di pianificazione IVA. Attualmente, le più nuove disposizioni effettive britanniche in materia sono previste dal circolare 700/8 del febbraio 2006 (Notice 700/8 (February 2006)) intitolato "*Disclosure of VAT avoidance schemes*". Secondo tale circolare, l'amministrazione finanziaria britannica può contestare un vantaggio IVA ottenuto disonestamente dai soggetti passivi. I suoi sostanziali contenuti più interessanti sono i seguenti<sup>758</sup>:

1) i soggetti passivi (solo quelli registrati al fine dell'IVA in Regno Unito) che devono ottemperare agli obblighi di rilevazione: a) quelli pongono in essere una delle dieci operazioni specifiche, ossia gli schemi elencati (*listed schemes*) nel Notice in

---

<sup>757</sup> Cfr. Graham J. Airs, Gloria Marín Benítez, Pierre-Henri Durand, Martin Klein, Guillermo Canalejo Lasarte, Jean-Florent Mandelbaum, Andrea Manzitti, Sébastien de Monès, Alice Niemann, *Abuse of Tax Law across Europe*, (2010/2) *EC Tax Review*, pp. 85–96; Graham J. Airs, Gloria Marín Benítez, Pierre-Henri Durand, Martin Klein, Guillermo Canalejo Lasarte, Jean-Florent Mandelbaum, Andrea Manzitti, May, Uría Menéndez, Sébastien de Monès, Hengeler Mueller, Alice Niemann, Bonelli Errede Pappalardo, Bredin Prat, Slaughter, *Abuse of Tax Law across Europe (Part Two)*, (2010/3) *EC Tax Review*, pp. 123–137.

<sup>758</sup> Non sono indicati qui i contenuti procedurali che riguardano le modalità relative alla rilevazione degli schemi di pianificazione IVA da parte dei soggetti passivi. Per quanto riguarda tali contenuti, si rinvia al circolare in parola.

parola, che il Tesoro ha designato come essendo stata ovvero potrebbe essere posta in essere al fine di consentire a qualsiasi persona di ottenere un vantaggio IVA; o b) quelli pongono in essere, ovvero consapevolmente diventano una parte di, tutte le altre operazioni o transazioni, al fine di consentire a qualsiasi persona di ottenere un vantaggio IVA, che includono, o sono associati con, uno degli otto segni caratteristici (*hallmarks*) dell'elusione fiscale<sup>759</sup>.

Però, comunque, sono esonerati dagli obblighi di rilevazione il soggetto passivo (una società o l'intero gruppo nel caso in cui la società fa parte di un gruppo di società) che svolge le operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) sia imponibili sia esenti con una somma inferiore a £150,000 per il periodo trimestrale di contabilità IVA o £50,000 qualora il soggetto passivo presenta la dichiarazione mensilmente.

2) i dieci schemi elencati (quasi tutti gli schemi o le loro metodologie sono già stati analizzati o indicati nei paragrafi precedenti e dunque non sono sconosciute):

a) la prima concessione di un maggiore interesse in un edificio (*the first grant of a major interest in a building*). Questo schema mira a rimuovere il costo IVA accaduto nell'estendere, allargare, riparare, ristrutturare o mantenere degli edifici a cui l'aliquota zero applica (*zero-rated*) quando gli edifici sono venduti dagli sviluppatoti. Esempi di edifici interessati sono case, studentati (*student halls of residence*) ed edifici utilizzati da associazioni caritative per attività non commerciali<sup>760</sup>;

b) servizi di *payment handling*. Questo schema mira a ridurre l'IVA dovuta sul

---

<sup>759</sup> In lingua originale: “(a) enter into one of 10 specific arrangements (known in this notice as ‘listed schemes’) that the Treasury have designated as having been, or might be, entered into for the purpose of enabling any person to obtain a VAT advantage; or (b) enter into, or knowingly become a party to, any other arrangements or transactions that are intended to give you or any other person a VAT advantage and which include, or are associated with, one of 8 ‘hallmarks’ of tax avoidance”.

<sup>760</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, le caratteristiche che questo schema comporta o include: “(a) a zero-rated major interest grant is made in the building to a connected person; and (b) the following input tax is attributed to the grant: input tax in respect of a service charge relating to the building; or input tax in connection with any extension, enlargement, repair, maintenance or refurbishment of the building (other than for remedying defects in the original construction)”, ed un esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema: “A housing landlord may seek to use this scheme to recover input tax on the renovation of houses that he had constructed several years earlier. Having decided that some of the houses require major refurbishment, the landlord leases or sells them to a subsidiary in such a way that he attributes to that zero-rated disposal the VAT on the refurbishment, which may be undertaken either before or after the grant. The subsidiary may then simply lease the houses back to the landlord so that he can then let them on again to tenants”.

prezzo pubblicitario dei beni o servizi, trasformando un elemento del prezzo in un servizio (esente dall'IVA) di *payment handling* (come carta di credito/ debito o *cash handling*)<sup>761</sup>.

c) trasferimento di valore (*Value shifting*). Questo schema mira a trasferire il valore dalle forniture di beni o servizi cui si applica l'aliquota ordinaria alle forniture cui si applica l'aliquota zero o esenti dall'IVA<sup>762</sup>.

d) accordi di *leaseback*. Questo schema mira a differire o ridurre il costo IVA accaduto nell'acquistare i beni da parte delle imprese che non potrebbero dedurre tutte le imposte di IVA a monte sui beni stessi, se le imprese li acquistassero da sé<sup>763</sup>.

e) periodo prolungato di approvazione (*extended approval periods*). Questo schema mira a differire il accounting per l'IVA a valle sulle forniture dei beni al dettaglio (compreso *mail order*)<sup>764</sup>.

f) gruppo IVA (*groups: third party suppliers*). Si tratta di schemi che mirano a ridurre o rimuovere l'IVA assolta sugli acquisti dei servizi imponibili, compresi quelli di outsourcing, da parte degli utenti che non possono dedurre tutte le imposte di IVA sui servizi stessi<sup>765</sup>.

g) istruzione o formazione svolta da un organismo che non produce lucro (*education and training by a non-profit making body*). Questo schema mira a

---

<sup>761</sup> Tale schema non è difficile comprendere e per quanto riguarda le caratteristiche che questo schema comporta e l'esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema, si vede il paragrafo 6.3 del Notice.

<sup>762</sup> Tale schema non è difficile comprendere e per quanto riguarda le caratteristiche che questo schema comporta e l'esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema, si vede il paragrafo 6.4 del Notice.

<sup>763</sup> Tale schema non è difficile comprendere e per quanto riguarda le caratteristiche che questo schema comporta e l'esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema, si vede il paragrafo 6.5 del Notice.

<sup>764</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, le caratteristiche che questo schema comporta o include: "(a) a retail supply of goods where the goods are sent or taken on approval, sale or return, or similar terms; (b) a requirement that the customer pays in full before any approval, return or similar period expires; and (c) for the purposes of accounting for VAT, the supplier treats the goods as supplied on a date after the date on which payment is received in full", ed un esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema: "A customer orders goods from an Internet retailer. The retailer is paid on-line when the customer places the order and delivery follows shortly thereafter. The retailer, either due to various guarantees, or specific terms and conditions, seeks to account for VAT on the transaction at a later date, claiming the supply was on 'approval' or 'sale or return'. This is despite the fact that payment has been received, delivery has taken place and, in some cases, the goods have been consumed or used by the customer before the retailer regards the customer as having accepted the goods".

<sup>765</sup> Tale schema non è difficile comprendere e per quanto riguarda le caratteristiche che questo schema comporta e l'esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema, si vede il paragrafo 6.7 del Notice.

consentire ad un'impresa che fornisce l'istruzione o formazione di evitare di sopportare l'IVA sulle forniture di istruzione o formazione agli utenti, organizzando le relative attività in modo che le forniture stesse siano svolte da un organismo che non produce lucro (così le forniture stesse sarebbero esenti dall'IVA)<sup>766</sup>.

h) istruzione o formazione svolta da un organismo che non è idoneo per la fruizione dell'esenzione (*education and training by a non-eligible body*). Questo schema mira a consentire alle imprese idonee che altrimenti svolgerebbero le forniture esenti dall'IVA di svolgere le forniture imponibili, in modo da evitare che accada l'IVA irrecuperabile<sup>767</sup>.

i) buoni di valore facciale transfrontalieri (*cross-border face-value vouchers*). Questo schema mira a evitare di pagare l'IVA dovunque nell'UE sui relativi servizi (come quelli di telecomunicazione, quelli di radio, televisione e radiodiffusione e quelli prestati tramite mezzi elettronici) derivanti dai fornitori britannici e prestati ai residenti britannici che utilizzano i buoni di valore facciale (come le carte telefoniche) per pagarli<sup>768</sup>.

j) rinuncia ad una relativa locazione (*surrender of a relevant lease*). Questo schema mira a consentire ad un soggetto passivo di sottrarre a, o sostanzialmente

---

<sup>766</sup> Va aggiunto particolarmente che “*however, being a non-profit making body it is unable to distribute its profits, and the shareholders of the existing business will lose out. Various agreements may therefore be put in place to act as a mechanism to return those profits to the original training company. For example, the business premises may be leased, the rent for which may be set at a rate directly related to the turnover or profit of the non-profit making body*”. Inoltre, lo schema non è difficile comprendere e per quanto riguarda le caratteristiche che questo schema comporta e l'esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema, si vede il paragrafo 6.8 del Notice.

<sup>767</sup> Si tratta di uno schema tipico dell'elusione IVA che abbiamo già analizzato molto dettagliatamente.

<sup>768</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, le caratteristiche che questo schema comporta o include: “(a) the supply of a ‘relevant service’ from a UK supplier (S) to someone (A) in another EU member State; (b) a person (B) in another member State B, who may be the same person as A or a different person, uses S’s service to supply a ‘relevant service’ to a customer in the UK (the ‘retail supply’); (c) S (the UK supplier) and B (the person making the retail supply) are connected persons (see paragraph 6.1.2); (d) the customer is not a taxable person and uses a face-value voucher issued by a non-UK person (C), who may be the same person as B or a different person, to obtain the supply; (e) B (the person making the retail supply) does not account for VAT on that supply in the UK or any other EU member State”, ed un esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema: “A company, UK Supplier Ltd, contracts to supply telecommunication services to a related company, Redeemer Ltd, in another EU member State, such as Ireland. A second related Irish company, Issuer Ltd, issues phone cards and sells them to UK retailers. The retailers sell the cards to UK customers, who use them to obtain telecommunication services from Redeemer Ltd. The cards say that, when they are used, Redeemer Ltd will provide the telecommunication services. Redeemer Ltd does this by buying in the services under its contract with UK Supplier Ltd. Redeemer Ltd and Issuer Ltd argue that no VAT is due in Ireland or the UK”.

ridurre l'IVA sugli affitti di *lease*, mentre fermo restando che essa occupa l'immobile<sup>769</sup>.

3) otto segni caratteristici (*hallmarks*) dell'elusione fiscale: a) accordi su condizioni di riservatezza (*confidentiality condition agreements*)<sup>770</sup>; b) accordi su condivisione di un vantaggio tributario (*agreements to share a tax advantage*)<sup>771</sup>; c) accordi su commissioni condizionati (*contingent fee agreements*)<sup>772</sup>; d) pagamenti anticipati fra parti correlate (*prepayments between connected persons*)<sup>773</sup>; e) finanziamento attraverso prestiti, acquisti di azioni o titoli (*funding by loans, share subscriptions or subscriptions in securities*)<sup>774</sup>; f) *off-shore loops*<sup>775</sup>; g) transazioni dei

---

<sup>769</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, le caratteristiche che questo schema comporta o include:“(a) an occupier of a building (or part of a building) agrees with the landlord to the surrender or other early termination of his lease, tenancy or licence to occupy a building; (b) the building is a capital item within the meaning of the Capital Goods Scheme (whether or not the adjustment period has expired); (c) the occupier, or any person connected with him, is a person who: is a landlord of the building, owns it for the purposes of the Capital Goods Scheme, and has elected to waive exemption (also known as ‘opting to tax’) in relation to it; (d) before the surrender: the occupier paid VAT on the rent of the building (or part of the building), and was unable to recover this VAT in full; and (e) following the surrender: the occupier continues to occupy at least 80% of the area previously occupied, and pays no VAT on the rent, or pays less than 50% of the amount of VAT previously paid (comparing similar rental periods)”, ed un esempio della regolamentazione negoziale sulla base di questo schema: “the occupier surrenders or terminates a taxable lease early and, despite the existence of an option to tax, the connected landlord makes a grant of a new lease that is exempt from VAT by reason of the option to tax disapplication rules; the occupier surrenders or terminates a taxable lease early and, despite the existence of an option to tax, the connected landlord sells the building to the occupier as an exempt from VAT by reason of the option to tax disapplication rules; the occupier, who is also a landlord further back in a chain of leases, arranges for all of the leases to be surrendered, leaving the occupier with the building (possibly paying a small amount of taxable ground rent to the ultimate freeholder)”.

<sup>770</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, si ha qualora “there is an agreement that prevents or limits a person from giving others details of how a scheme gives rise to a tax advantage”.

<sup>771</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, si ha qualora “there is an agreement that the tax advantage accruing from the scheme be shared, to any extent, between the person to whom it accrues and the promoter or any other person who is a party to the scheme”.

<sup>772</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, si ha qualora “there is an agreement that payment to a promoter of a scheme is partly or wholly contingent on the tax advantage accruing from use of the scheme”.

<sup>773</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, si ha qualora “the operation of a scheme involves a prepayment being made for supplies between connected persons. The prepayment may be of any amount and the time between the prepayment and the actual provision of the goods or services may be of any duration”.

<sup>774</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, si ha qualora “a supply of goods or services made between two connected persons is funded (in whole or in part): by a loan between connected persons; by one person subscribing for shares in another with whom he is connected; or by one person subscribing in securities issued by another with whom he is connected”.

<sup>775</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, si ha qualora “certain exported services (which allow the exporter to recover related input tax) are used to provide other services to UK persons, and these ‘imported’ services are not subject to VAT”.

beni fra parti correlate (*property transactions between connected persons*)<sup>776</sup>; h) emissione di buoni di valore facciale (*issue of face-value vouchers*)<sup>777</sup>.

### 3.2.2. Interpello (facendo riferimento all'esperienza italiana)

Ora, ci soffermiamo sull'interpello (*prior o advance ruling procedure*), quale una procedura specifica veramente destinata, in senso originale, a proteggere o garantire gli interessi privati dei soggetti passivi come la certezza giuridica. Beninteso, l'interpello di cui trattasi è una procedura che attiene appositamente all'antielusione, vale a dire l'interpello antielusivo<sup>778</sup>, attraverso cui i soggetti passivi possono chiedere all'amministrazione finanziaria di pronunciarsi sulla elusività o meno di una regolamentazione negoziale, allo scopo di evitare l'eventuale disconoscimento, da parte dell'amministrazione finanziaria, degli effetti fiscali derivanti dalla regolamentazione negoziale posta in essere. È senza dubbio che per i soggetti passivi o il contribuente, l'interpello antielusivo è un diritto. Inoltre, va sottolineato che l'interpello antielusivo “sul piano tributario sortisce come effetto tipico esclusivamente l'inversione dell'onere della prova a carico della parte che non si sia conformata al parere reso dall'Amministrazione finanziaria”<sup>779</sup>. Attualmente, a differenza degli obblighi di rilevazione, l'interpello antielusivo è un istituto molto

---

<sup>776</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, il *hallmark* si applica qualora “(a) a grant, which is not a zero-rated grant, is made of: any interest in, right over or licence to occupy land, or in relation to land in Scotland, any personal right to call for or be granted any such interest or right; (b) the grantor or grantee of the interest or right is a person who cannot recover input tax in full; (c) a work of any construction, alteration, demolition, repair, maintenance or civil engineering has been or is to be carried out on the land; and (d) the grant is made to a person connected with the grantor”.

<sup>777</sup> Secondo quanto disposto dal Notice, il *hallmark* si applica qualora “(a) face-value vouchers are issued for consideration; and (b) either: the issuer does not expect at least 75% of the vouchers to be redeemed within three years of them being issued, or whatever the expected redemption rate, the vouchers are issued to a connected person outside of any VAT group to which the issuer belongs”.

<sup>778</sup> Infatti, oltre all'interpello antielusivo, esistono altre categorie d'interpello. Per esempio, nell'esperienza italiana, oltre all'interpello antielusivo, esistono anche l'interpello ordinario (ex art. 11, legge n. 212/2000), attraverso cui il contribuente può presentare l'istanza all'amministrazione finanziaria per evidenziare le proprie incertezze relative all'applicazione di una norma tributaria, l'interpello in materia di *CFC* (ex art. 167, comma 5, T.U.I.R.) e l'interpello disapplicativo della disciplina antielusiva (ex art. 37-bis, ottavo comma, D.P.R. n. 600/1973).

<sup>779</sup> Clelia Buccico, *Interpello*, Corso di Fiscalità d'Impresa. Si vede: <http://www.economia.unina2.it/suneco/front/showbindata/clazzAttachmentBinDataDAO/1280/Interpello.ppt>.

diffuso nell'ambito dell'EU<sup>780</sup> e in questa sede, presentiamo in parole semplici l'esperienza italiana in materia dell'interpello antielusivo.

In Italia, l'interpello antielusivo è disciplinato dall'art. 21 della legge n. 413 del 1991 che è stato diventato operativo solo sei anni dopo<sup>781</sup>. Ai sensi dell'art. 21 predetto, se i soggetti passivi ritengono, sulle operazioni che essi hanno effettuato o intendono effettuare, che vi sia un rischio che le certe norme aventi finalità antielusive possano trovare la loro applicazione, essi possono chiedere all'Agenzia delle Entrate un parere (vincolante) sulla qualificazione giuridica di queste operazioni<sup>782</sup>. Per quanto riguarda l'organismo competente per emanare il parere, va indicato particolarmente che Prima dell'entrata in vigore del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248), esisteva un apposito organismo competente, quale Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e in quello periodo, “la procedura per la presentazione delle istanze si componeva di due fasi, di cui la prima necessaria e la seconda eventuale, nel caso in cui l'esito della prima fosse stato sfavorevole al contribuente. L'interpello antielusivo era gestito: in I istanza, dalla Direzione Centrale “Normativa e Contenzioso” dell'Agenzia delle Entrate, e in II istanza, dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive”<sup>783</sup>. Secondo la procedura predetta, la Direzione, trascorsi sessanta giorni dal ricevimento, avesse fornito una soluzione interpretativa concorde a quella del contribuente, il procedimento si esauriva e se, invece, la Direzione non avesse fornito nessuna risposta o la risposta non fosse stata conforme con l'interpretazione prospettata dal contribuente, il contribuente, dopo una formale diffida, avrebbe potuto attivare il diritto d'interpello nei confronti del Comitato consultivo la cui mancata

---

<sup>780</sup> Per esempio, i contribuenti in Italia, Spagna, Regno Unito, Francia e Germania possono chiedere all'amministrazione finanziaria un parere vincolante sull'elusività o meno di una regolamentazione nazionale. Cfr. Graham J. Airs, Gloria Marín Benítez, Pierre-Henri Durand, Martin Klein, Guillermo Canalejo Lasarte, Jean-Florent Mandelbaum, Andrea Manzitti, Sébastien de Monès, Alice Niemann, *Abuse of Tax Law across Europe*, (2010/2) *EC Tax Review*, pp. 85–96; Graham J. Airs, Gloria Marín Benítez, Pierre-Henri Durand, Martin Klein, Guillermo Canalejo Lasarte, Jean-Florent Mandelbaum, Andrea Manzitti, May, Uría Menéndez, Sébastien de Monès, Hengeler Mueller, Alice Niemann, Bonelli Erede Pappalardo, Bredin Prat, Slaughter, *Abuse of Tax Law across Europe (Part Two)*, (2010/3) *EC Tax Review*, pp. 123–137.

<sup>781</sup> Infatti, è stato diventato operativo con l'emanazione dei due DD.MM. nn. 194 e 195 del 13 giugno 1997.

<sup>782</sup> Cfr. Caputi G. (a cura di) “Il diritto d'interpello” *Eti De Agostini Professionale*, 2001, pag. 73.

<sup>783</sup> Maria Villani, *L'interpello antielusivo*, in *Innovazione e Diritto (Speciale 2010)*, p. 124.

risposta (entro un primo termine di sessanta giorni dalla ricezione della richiesta di parere, ed un secondo termine di ulteriori sessanta giorni dalla ricezione di una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente) assumeva, il significato di silenzio-assenso all'interpretazione fornita dal contribuente<sup>784</sup>. Attualmente, solo l'Agenzia delle Entrate è competente in materia dopo soppresso il Comitato consultivo secondo il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 predetto al fine di contenere la spesa sostenuta dalle amministrazioni pubbliche, e quanto al silenzio-assenso, il D.L. 185/2008 ha aggiunto all'art. 21, comma 9, L. 413/1991, il seguente periodo: "La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle Entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio-assenso"<sup>785</sup>.

Infine, merita evidenza il fatto che per quanto riguarda l'oggetto dell'interpello antielusivo, l'art. 21 (comma 2) della legge n. 413 del 1991 prevede che la richiesta di parere deve riguardare l'applicazione ai casi concreti rappresentati dal contribuente delle disposizioni contenute negli articoli 37, terzo comma, e 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>786</sup>. Non è sorprendente che attualmente, in Italia, le disposizioni la cui applicazione può essere l'oggetto dell'interpello antielusivo sono limitate a quelle (a contenuto antielusivo) nell'ambito delle imposte dirette, atteso che finora non esiste alcun norma antielusiva nella normativa italiana relativa all'IVA. Però, considerando il fatto che nell'ambito del sistema comune dell'IVA è già stata operativa una clausola generale antielusiva (pur non scritta), quale il principio (Halifax) generale antiabuso elaborato dalla Corte di Giustizia, dovrebbe essere condivisibile che sia in Italia sia negli altri Stati Membri, l'applicazione del principio Halifax all'elusione IVA debba rientrare nell'ambito d'oggetto dell'interpello antielusivo.

---

<sup>784</sup> Ibid.

<sup>785</sup> Ibid.

<sup>786</sup> Per quanto riguarda le disposizioni concrete (non limitate all'ambito previsto dall'art. 21 predetto) la cui applicazione può essere l'oggetto dell'interpello antielusivo, si rinvia a quanto previsto dal circolare (di Ministero delle Finanze) del 28/05/1998 n. 135.

## Sezione II

### **Effetti dell'antielusione IVA e riflessione sulla sanzionabilità o meno dell'elusione IVA**

#### **1. Introduzione breve**

Finalmente, passiamo all'esame delle ultime due questioni importanti nell'attuazione dell'antielusione IVA, ossia quella relativa agli effetti dell'antielusione IVA e quella relativa alla sanzionabilità dell'elusione IVA. La prima questione riguarda le conseguenze all'interno del rapporto d'imposta dopo accertato un comportamento elusivo alla luce di una norma antielusiva, e in altri termini, si tratta di una reazione che i soggetti attivi devono adottare nei confronti dei comportamenti elusivi posti in essere dai soggetti passivi. È importante perché da un lato, non esservi una reazione adeguata al riguardo significherebbe privare la norma antielusiva di efficacia e dall'altro lato, al contrario, adottare una reazione eccessiva anche potrebbe portare all'intervento non giusto nell'autonomia o libertà contrattuale. E la seconda questione riguarda il tema su se o nel caso affermativo come sanzionare i soggetti passivi che hanno perpetrato l'elusione IVA, oltre alle conseguenze predette da essere assoggettate ai soggetti passivi stessi. È importante perché si tratta di un problema molto dedicato, considerando che da una parte, sembra necessario o, in parole conservative, utile sanzionare i comportamenti elusivi per contrastarli in modo veramente deterrente, in particolare nel contesto che il fenomeno elusivo in certo settore sia molto diffuso e aggressivo tale da nuocere agli interessi erariali, e dall'altra parte, appare immutabile lo status quo di non sanzionabilità dell'elusione, in vista della sua natura diversa da quella di evasione solo a cui di solito la sanzione si applica.

## **2. Effetti dell'antielusione IVA – 2.1. Da riqualificazione all'irrelevanza fiscale delle operazioni**

Parlando di effetti dell'antielusione, va indicato prima che si ha il problema relativo all'esame degli effetti dell'antielusione, principalmente nel caso in cui si affronta l'elusione fiscale attraverso la clausola antielusiva generale o il principio antiabuso generale, atteso che gli effetti giuridici sono già predisposti o possono essere determinati direttamente, se le relative operazioni poste in essere dai soggetti passivi rientrano nel campo applicativo delle altre misure antielusive, comprese interpretazioni antielusive delle norme tributarie, presunzioni antielusive e norme antielusive specifiche. Inoltre, possiamo ulteriormente segnalare che attualmente, non esiste un canone generale sugli effetti dell'antiabuso nell'ordinamento comunitario, e gli effetti concreti variano a seconda dei settori delle imposte armonizzate o meno.

Dette queste, per esaminare in concreto gli effetti dell'antielusione IVA attraverso il principio Halifax, quale la clausola generale antielusiva (pur non scritta) nel sistema comune dell'IVA, è necessario principiare l'esame al riguardo dalla natura fondamentale dell'elusione fiscale. Come è noto, la natura dell'elusione fiscale consiste nelle operazioni formalmente conformi alla disposizione tributaria, ma sostanzialmente contrarie alla "*ratio legis*" della stessa disposizione, pur valide commercialmente o civilisticamente. Da ciò, possiamo trarre la prima conferma che per reagire all'elusione fiscale, si deve portare alla luce la realtà delle operazioni *contro e al di là* della forma, e in altri termini, si deve ricorrere ad una tecnica di accertamento della realtà empirica, in modo da consentire all'amministrazione finanziaria di potere ripristinare tipo e valore delle imposte come se fosse stata integrata le operazioni tipiche<sup>787</sup>. Si tratta di riqualificazione (diversa dall'interpretazione tradizionale) delle operazioni poste in essere dai soggetti passivi. A tale aspetto, la Corte di Giustizia nella sentenza Halifax ha stabilito che ove si

---

<sup>787</sup> Cfr. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p. 224.

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<sup>788</sup>. In altre parole, l'impegno dell'amministrazione finanziaria che la clausola generale antielusiva richiede è "riqualificare una manifestazione di autonomia privata, giustificando l'applicazione di un regime fiscale corrispondente all'esito della riqualificazione e non certo a quello della fattispecie così come apparentemente e formalmente si presentava"<sup>789</sup>. Di conseguenza, la clausola generale antielusiva è piuttosto un correttivo che realizza il ripristino della coerenza del sistema fiscale. Infatti, per quanto riguarda la riqualificazione, si può descrivere in modo più preciso come "la riconversione ai fini fiscali del negozio in altro che produca gli stessi effetti economici, che sia presupposto dalla norma che si è inteso eludere, e che sia assoggettato ad una più onerosa imposizione"<sup>790</sup> (in altri termini, si tratta di un ricorso ad un procedimento di tipo analogico<sup>791</sup>). Però, finora la Corte di Giustizia non ha fornito un criterio-giuda chiaro secondo cui si opera la riqualificazione, e soltanto ha sottolineato una restrizione a cui la riqualificazione delle operazioni da parte dei soggetti passivi va sottoposto, vale a dire che la ridefinizione operata da detto giudice non deve eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi<sup>792</sup>.

Detta la prima conferma, la seconda conferma che possiamo trarre dalla natura fondamentale dell'elusione fiscale è che sebbene l'amministrazione finanziaria sia in grado di svolgere la riqualificazione delle operazioni poste in essere dai soggetti

---

<sup>788</sup> Si vede il paragrafo 98 della sentenza in parola.

<sup>789</sup> Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.154.

<sup>790</sup> Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p. 224.

<sup>791</sup> Nel senso che per evitare l'aggiramento di norme tributarie, la norma antielusiva generale "legittima l'applicazione delle norme eluse (e, quindi, dei relativi obblighi e divieti) a fattispecie concrete che, sul piano giuridico-formale, non vi rientrerebbero, ma che presentano, rispetto alle ipotesi contemplate nelle norme eluse, una similarità sul piano economico-sostanziale". Giuseppe Vanz, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in "Rassegna tributaria" n. 5 di settembre-ottobre 2002, p. 1606.

<sup>792</sup> Si vede il paragrafo 52 della sentenza Weald. Va aggiunto che qualcuno ritiene che negli ordinamenti dove le esigenze di certezza e legalità sono più spiccate, dovrebbe prevalere il principio di tipicità e non si dovrebbero consentire le operazioni di riqualificazione da parte di soggetti diversi dal legislatore (Antonini E., *Equivalenza di fattispecie tributaria ed elusione d'imposta*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1966, 171). Cfr. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p. 225.

passivi, siffatta riqualificazione ai fini fiscali ha senso solo al livello tributario e qui gli effetti civili delle operazioni non rientrano in ballo, proprio per la natura dell'elusione fiscale, diversa dalla simulazione, che le operazioni attraverso cui si perpetra l'elusione fiscale sono valide commercialmente o civilisticamente, essendo un campo in cui l'amministrazione finanziaria non ha la competenza di intervenire (estraneo all'accertamento tributario). Inoltre, a tale punto, è utile risottolineare che "il prelievo colpisce soprattutto redditi derivanti dalla dinamica negoziale; ciononostante, non parrebbero esistere norme, neanche quelle focalizzate sull'attività contrattuale del soggetto passivi, la violazione o l'elusione delle quali comporti la nullità testuale del contratto. La realtà è che l'erario attinge il gettito prevalente dalla dinamica negoziale, di conseguenza il sistema tributario non è stato programmato per l'invalidazione del contratto, ma per la sua perservazione"<sup>793</sup>.

Di conseguenza, sembra meglio, dal punto di vista della precisazione, parlarsi di irrilevanza fiscale, più che di riqualificazione, la reazione dell'amministrazione finanziaria che consiste nel rendere le operazioni elusive non rilevante soltanto al livello tributario. Certo, queste due espressioni sono comuni sotto il profilo del contenuto sostanziale che consiste nell'inefficacia o disapplicazione (per il difetto originario dei presupposti applicativi) di un regime fiscale di cui il contribuente si è avvalso allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, essendo un rimedio appropriato e sufficiente che coniugava le due esigenze fondamentali dell'integrità del gettito e della validità dell'atto<sup>794</sup>.

## **2.2. Disconoscimento di vantaggio tributario nell'antielusione IVA**

Alla luce di quanto precede, è già chiaro che in genere, la reazione all'elusione fiscale comporta l'irrilevanza fiscale che consiste nella disapplicazione di un regime fiscale di cui il contribuente si è avvalso allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale. È senz'altro che la disapplicazione porta alla revocazione di un

---

<sup>793</sup> Paolo M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 107.

<sup>794</sup> Cfr. Paolo M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, p.38.

indebito vantaggio fiscale. A tale proposito, la Commissione Europea ha suggerito che “In forza del principio giuridico dell'abuso di diritto in vigore nell'ordinamento comunitario, quando è provato che le operazioni commerciali in questione hanno come scopo il conseguimento di un vantaggio che contravviene agli obbiettivi delle disposizioni comunitarie in materia, in quanto i presupposti per il conseguimento di tale vantaggio sono stati creati artificialmente, detto vantaggio finanziario non viene accordato, ovvero viene successivamente revocato”<sup>795</sup>. Da ciò, possiamo ulteriormente trarre che “la reazione all'abuso, dunque, si sostanzia in un rifiuto di tutela da parte dell'ordinamento giuridico rispetto alla situazione giuridica soggettiva invocata, ovvero nella reiezione della pretesa, oppure nella perdita del diritto del quale si è abusato”<sup>796</sup>. Dunque, si può dire che l'irrilevanza fiscale si riduce ulteriormente al disconoscimento di vantaggio tributario.

Prima di esaminare, in concreto, il disconoscimento di vantaggio tributario nell'antielusione IVA, è necessario aggiungere che in fatti, rispetto al lasciare le transazioni elusive fuori del campo applicativo dell'IVA, il disconoscimento o rifiuto di vantaggio tributario che le transazioni elusive perseguono è una soluzione migliore per reagire all'elusione IVA. Le relative ragioni perciò si possono concludere quanto segue: “*A limitation of the scope of the VAT rules for avoidance transactions, would not only be ineffective, but would also incur in a breach of the necessary legal certainty, as required by the rule of law. Furthermore, it would pose the problem of how to reconstruct the operations, should they be left outside the scope of the VAT*”<sup>797</sup>.

---

<sup>795</sup> Si vede il paragrafo 43 della sentenza del 14 dicembre 2000 - Emsland-Stärke - C-110/99.

<sup>796</sup> Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011, p. 228.

<sup>797</sup> Violeta Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, (2005) 33 Intertax, p. 580. A tale punto, è utile invocare l'opinione dell'Avvocato Generale M. Poiares Maduro nelle Conclusioni presentate il 7 aprile 2005: “se non si tiene conto di operazioni di evasione fiscale, escludendole dal sistema IVA, diviene necessario ricostruire la catena delle forniture o prestazioni per capire chi tra i loro destinatari resti soggetto all'IVA. Il più delle volte i prenditori delle prestazioni non saranno quelli designati dai contratti o indicati sulle fatture per le operazioni di cui non si tiene conto. Tale ricostruzione pone seri problemi; Innanzitutto, essa presuppone che ci sia un unico modo normale di eseguire.....ma sussiste il rischio che resti una pura speculazione, poiché in linea di principio non esiste un solo modo normale di condurre un'attività economica. Non è in sé anormale che, per esempio, una banca si avvalga dell'interposizione di società di investimento e di sviluppo per realizzare lavori edilizi, anziché contrattare direttamente con le imprese di costruzione. Nessuno di questi due modi di condurre gli affari può essere considerato più normale dell'altro. Sceglierne uno al posto dell'altro per le operazioni già eseguite dalle parti ma irrilevanti ai fini IVA sarebbe questione di puro arbitrio; Secondariamente, la ricostruzione della catena non tiene conto di effettive cessioni di proprietà, o di prestazioni di servizi a

Inoltre, non va trascurato che “l’IVA, la cui applicazione è strettamente legata alla titolarità giuridica dei beni ed alla regolamentazione contrattuale dei servizi, sembra intrinsecamente resistere ai tentativi di disconoscimento ai fini fiscali dei loro effetti, come dimostra infatti il non riuscito tentativo della sentenza Halifax di demolire e ricostruire la fattispecie in armonia con le regole che governano l’imposta”<sup>798</sup>.

Ora, esaminiamo in concreto il disconoscimento di vantaggio tributario nell’antielusione IVA. Qui, portando l’esempio dell’elusione IVA tipica che mira a ridurre l’imposta indetraibile, il disconoscimento di vantaggio tributario comporta in concreto dal punto di vista dell’amministrazione finanziaria, da un lato, il recupero dell’IVA detratta quale la diretta o intuibile conseguenza del disconoscimento di vantaggio tributario, e dall’altro lato, il rimborso dell’imposta assolta quale la conseguenza derivata, in base al ripristino delle operazioni che si sarebbero realizzate se le norme tributarie non fossero state eluse. A tale proposito, possiamo trovare la sua applicazione o affermazione nella sentenza Halifax: la Corte di Giustizia ha stabilito che “l’amministrazione fiscale che constata che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera abusiva ha il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante” ed “essa deve, però, altresì detrarre ogni imposta applicata a valle su un’operazione, della quale imposta il soggetto passivo interessato era fittiziamente debitore nell’ambito di un piano di riduzione del carico fiscale, e rimborsare eventuali eccedenze”<sup>799</sup>.

In quanto al disconoscimento di vantaggio tributario nell’antielusione IVA predetto che è composto da due aspetti simmetrici, non è difficile comprendersi. Però, qui va aggiunto un chiarimento sul secondo aspetto relativo al rimborso dell’imposta

---

titolo oneroso, per concentrarsi piuttosto sul risultato complessivo dell’operazione ritenuta imponibile. Ciò è incompatibile con il principio fondamentale del sistema comune dell’IVA che risulta dagli artt. 2 della Prima e della Sesta direttiva, ai cui sensi l’IVA si applica a qualsiasi operazione per ogni prestazione della catena distributiva”. Si vede i paragrafi 55, 56 e 57 delle Conclusioni in parola.

<sup>798</sup> Salvini L., *l’elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in Corr. Trib., 2006, p. 3097.

<sup>799</sup> Si vede i paragrafi 95 e 96 della sentenza Halifax. Inoltre, per quanto riguarda il secondo punto, la Corte nel paragrafo 97 della stessa sentenza ha ulteriormente indicato che “Allo stesso modo deve permettere al soggetto passivo che, in assenza di operazioni costitutive di un comportamento abusivo, sarebbe stato il beneficiario della prima operazione non costitutiva di tale comportamento, di detrarre, conformemente alle disposizioni del sistema di detrazioni della sesta direttiva, l’IVA gravante a monte su quell’operazione”.

assolta ai soggetti passivi. Come è noto, l'attuazione di questa operazione da parte dell'amministrazione finanziaria è molto cruciale per garantire il meccanismo di neutralità che caratterizza l'IVA: proprio per garantire la neutralità, è necessaria "un'azione amministrativa contestuale e rispettosa del principio di proporzionalità che, nel mentre recupera l'imposta indebitamente detratta nei confronti del cessionario o committente, qualifica nel contempo non dovuta l'imposta a debito del cedente o prestatore, provvedendo pertanto a restituirla a quest'ultimo"<sup>800</sup>.

### **3. Riflessione sulla sanzionabilità o meno dell'elusione IVA**

Infine, passiamo all'esame dell'ultima questione nell'attuazione dell'antielusione IVA, ossia la sanzionabilità o meno dell'elusione IVA. Si tratta della questione su se bisogna, ai fini punitivi e deterrenti, irrogare per le elusioni IVA le sanzioni amministrative o persino eventualmente penali, oltre che meramente ai fini compensativi, si pone in essere il disconoscimento di vantaggio tributario, quale gli effetti dell'antielusione IVA, che, come è analizzato sopra, comporta il recupero dell'IVA detratta e il rimborso dell'imposta assolta. Certo, l'esame di questa questione deve svolgersi prima in un ambito più ampio, vale a dire che prima deve svolgersi un esame della punibilità o meno dell'elusione fiscale generale e tecnicamente si deve estendere all'elusione nell'imposta diretta. A tale aspetto, facciamo riferimento all'esperienza italiana.

#### **3.1. Considerazione generale sulla punibilità o meno dell'elusione fiscale (facendo riferimento all'esperienza italiana)**

Innanzitutto, va sottolineato che finora, la dottrina e giurisprudenza italiana non ancora pervengono alle conclusioni consolidate e definitive per quanto riguarda il dibattito sulla punibilità dell'elusione fiscale, più precisamente sulla possibilità di

---

<sup>800</sup> Basilavecchia M., *Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili iva*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 1466.

irrogare le sanzioni (pecuniarie) previste per l'infedele dichiarazione dei redditi in conseguenza di accertamenti fondati sull'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (come è già presentata, si tratta di una disposizione generale antielusiva, almeno quasi disposizione generale antielusiva, nell'ambito delle imposte sui redditi)<sup>801</sup>. Infatti, Il dibattito si concentra principalmente sulla questione se “allorché la disposizione (antielusiva) risulta integrata e la relativa materia imponibile non inclusa nella dichiarazione, possa configurarsi, oltre all'obbligo di versare il tributo, anche quello di soggiacere alla sanzione pecuniaria contemplata per l'infedele dichiarazione”<sup>802</sup>. Certo, va sottolineato che per quanto riguarda l'opinione sulla non sanzionabilità dell'elusione fiscale, si basa principalmente sull'argomentazione che a differenza dell'evasione fiscale, l'elusione fiscale porta soltanto all'aggiramento, non alla violazione delle norme tributarie, e ai sensi dell'art. 2 comma 1 del D. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, intitolato “Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”, le sanzioni (amministrative) sono strettamente riconducibili a specifiche violazioni di norme tributarie<sup>803</sup>. Di conseguenza, l'accertamento dell'elusione possa comportare solo un recupero dell'imposta elusa. Però, si osserva anche che “l'accertamento di un maggiore imponibile i.v.a., conseguente al disconoscimento del contratto di comodato per il suo carattere abusivo, non comporta un'automatica esclusione delle sanzioni, dovendosi applicare la relativa disciplina”<sup>804</sup>. Infatti, non possa essere esclusa, almeno

---

<sup>801</sup> Cfr. Cordeiro Guerra Roberto, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, 2009, n. 10, p. 771.

<sup>802</sup> Ibid. Va aggiunto che ai sensi all'art. 1, comma 2, D. Lgs. del 8 dicembre 1997, n. 471, intitolato “la Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi”, si ha l'infedele dichiarazione quando nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante. Inoltre, merita di essere segnalato che oltre all'infedele dichiarazione, le forme attraverso cui il contribuente perpetra l'evasione fiscale comprendono anche l'omessa dichiarazione e la dichiarazione fraudolenta, ed è chiaro che l'elusione fiscale non concerne affatto le ultime due dichiarazioni illegale.

<sup>803</sup> Cfr. Sent. n. 378 del 1° dicembre 2009 (dep. il 12 ottobre 2009) della Comm. trib. prov. di Salerno – Pres. e Rel. Oricchio. Nella sentenza stessa, si dichiara che Lo stesso legislatore, nell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973 testualmente afferma al secondo comma che : “L'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari”, mentre al sesto comma stabilisce che “le imposte o le maggiori imposte accertate sono iscritte a ruolo”, senza contenere, alcun riferimento alle sanzioni. La norma in esame stabilisce, dunque, cosa si debba pagare a titolo di imposta, senza prevedere neppure che il contribuente debba dichiarare l'imposta elusa, non potendo nemmeno applicarsi, pertanto, le sanzioni previste per la violazione dell'obbligo di dichiarazione.

<sup>804</sup> Cfr. La sentenza (La Olimpiclub) di Cassazione civile di sez. trib. del 19 maggio 2010, n. 12249.

teoricamente, la possibilità di irrogare la sanzione per l'aggiramento delle norme tributarie.

Però, qualunque sia la conclusione del dibattito sulla punibilità dell'elusione fiscale, le seguenti opinioni dovrebbero essere sempre condivisibili: primariamente, a differenza delle sanzioni amministrative, per scongiurare una reazione eccessiva (o una misura sproporzionale) all'elusione fiscale, in ogni caso le sanzioni penali vengono escluse, ovvero in altri termini l'elusione fiscale non genera la rilevanza penale che di solito solo l'evasione fiscale (più precisamente, il frode fiscale) ha<sup>805</sup>; secondariamente, oltre ai relativi interessi, le eventuali sanzioni amministrative sarebbero limitate a quelle pecuniarie; finalmente e anche più importante, in ogni caso l'assoggettamento dell'elusione fiscale alla sanzione amministrativa deve essere rispettoso dei seguenti principi: riserva di legge; tassatività e determinatezza della fattispecie; divieto di applicazione analogica; irretroattività<sup>806</sup>.

### **3.2. Esame della punibilità o meno dell'elusione IVA facendo ricorso al principio antiabuso**

---

<sup>805</sup> A tale punto, per esempio, Augusto Fantozzi, docente di diritto tributario alla Sapienza, ha sostenuto che sarebbe giusto non toglierle, ma intervenire escludendo quelle penali. Cfr. Mauro Meazza e Giovanni Parente, *L'abuso del diritto al nodo delle sanzioni*, in "Il Sole 24 ore" del 05 giugno 2009, Norme e Tributi, p. 32. Inoltre, per quanto riguarda l'opinione diversa, Gianluca Bartolini, nell'articolo: *Elusione e frode fiscale*, in "il fisco", n. 27 del 6 luglio 1998, p. 9097, indicava che "In linea di principio sembra dunque da escludere una rilevanza penale generalizzata dell'elusione.....Non mancano peraltro opinioni, questioni e spunti di riflessione che possono se non altro insinuare qualche dubbio circa la validità di tale conclusione.....L'interposizione fittizia di persona fisica o giuridica (quest'ultima realizzata di regola tramite società di comodo) nella titolarità di redditi e/o cespiti patrimoniali - operazione tradizionalmente considerata elusiva - è stata in un primo tempo esplicitamente configurata come fattispecie penalmente rilevante in sede di elaborazione del cosiddetto progetto Reviglio [disegno di legge 13 maggio 1980, n. 1507], il cui art. 6, n. 5)], puniva a titolo di frode fiscale chi occultava il possesso di redditi facendoli risultare di altrui spettanza mediante interposizioni fittizie o facendo risultare i cespiti produttivi come appartenenti a società costituite o utilizzate esclusivamente a tale fine. Tale fattispecie non fu poi riprodotta nel D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (convertito nella L. n. 516/1982)". Va aggiunto che la L. n. 516/1982 era la disciplina relativa ai reati tributari e dopo la riforma, ad essa la nuova disciplina ha supplito, ossia il Decreto Legislativo del 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205). Per quanto riguarda l'esperienza italiana nell'ambito della legislazione italiana relativa al reato tributario e le sue ispirazioni per la Cina, cfr. 施正文、翁武耀, 《意大利逃税刑事法律责任的立法及其对我国的借鉴》, 《税务研究》2010年第6期 (Shi Zhengwen e Wuyao, Weng, Legislazione italiana relativa al reato tributario e le sue ispirazioni per la Cina" che è pubblicato in TAXATION RESEARCH of No. 6/2010) .

<sup>806</sup> Cfr. Cordeiro Guerra Roberto, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in Corriere Tributario, 2009, n. 10, p. 771

Premessa la considerazione generale sulla punibilità o meno dell'elusione fiscale, ora è opportuno procedere all'esame della punibilità o meno dell'elusione IVA. Però, va indicato preliminarmente che tale esame si svolge nel contesto dell'antielusione IVA attraverso il principio antiabuso che è stato insito nell'ordinamento comunitario, ossia il principio Halifax nel sistema comune dell'IVA.

In primo luogo, è logicamente trarre una conferma da quanto precede che nell'ambito dell'IVA, vale la situazione generale predetta, vale a dire che non sono ancora raggiunte conclusioni consolidate e definitive per quanto riguarda il dibattito sulla punibilità dell'elusione IVA, e persino dovrebbe essere più condivise le opinioni secondo cui i soggetti passivi che perpetrano l'elusione IVA non devono essere sottoposti alla sanzione, in particolare nel contesto che si affronta l'elusione IVA facendo ricorso al principio antiabuso. Infatti, la reazione, degli ordinamenti degli Stati Membri, all'abuso del diritto comunitario "non è tanto quella di sanzionare la condotta abusiva quanto di ripristinare la corretta applicazione della norma, annullando il vantaggio ottenuto forzandola"<sup>807</sup>. E dalla sentenza Halifax, si possa trarre chiaramente una conferma che "*any business that has entered into an abusive transaction must not be penalized and must be put back in the position that it would have been in had it not undertaken the transaction*"<sup>808</sup>.

Inoltre, merita di essere segnalato un argomento cruciale per sostenere le opinioni suddette a favore della non sanzionabilità dell'elusione IVA: manca un fondamento normativo chiaro ed univoco, come è già noto, il quale è necessario per la sanzione. In parole più dettagliate, il principio Halifax, come la clausola antielusiva generale non scritta nel sistema comune dell'IVA, definisce solo gli elementi costitutivi di un abuso, e non contiene la puntuale descrizione delle fattispecie contestate ai soggetti passivi (si tratta di una situazione diversa rispetto all'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 sopramenzionato). Ed è chiaro che non sarebbe rispettato almeno un principio per irrogare la sanzione, ossia il principio della

---

<sup>807</sup> Adriano Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006-2007*, Bononia University Press, 2008, p.154.

<sup>808</sup> Maxwell, R., Moorsel, J. v., Bexelius, L., Hobbs, C., & al, e. (2006). *VAT: ECJ rules on VAT avoidance*, in *Journal of International Taxation*, 17(6), 11.

tassatività e determinatezza della fattispecie<sup>809</sup>. Dunque, dovrebbe essere condivisibile che non si applichi la sanzione (sia amministrativa sia penale) all'elusione IVA per la violazione del divieto dell'abuso del diritto, quale il principio Halifax o la clausola antielusiva generale non scritta nel sistema comune dell'IVA.

In secondo luogo, l'analisi svolta sopra non impedisce che si svolga una considerazione teorica relativa all'eventuale punibilità dell'elusione IVA per affermarla nel diritto positivo in futuro. Dunque, per quanto riguarda la punibilità dell'elusione IVA, possiamo considerare quanto segue: primariamente, il fatto che nell'ambito dell'IVA esistono alcuni comportamenti o schemi elusivi che accadono con frequenza<sup>810</sup> ci consente di pensare la possibilità o persino la necessità (nel senso che per la soluzione antielusiva non basta avere solo gli effetti compensativi, ma anche deterrenti) di irrogare la sanzione amministrativa (pecuniaria) per i determinati comportamenti elusivi stessi che possano portare ai gravi danni agli erari; secondariamente, per soddisfare il requisito di tassatività e determinatezza della fattispecie, sia possibile prevedere espressamente i determinati comportamenti o schemi elusivi nella disposizione antielusiva o antiabusiva generale nell'ambito dell'IVA, se il principio Halifax elaborato dalla Corte di Giustizia sia formulato o convertito nella legislazione negli ordinamenti nazionali; poi, in ogni caso, l'irrogazione della sanzione dovrebbe scongiurare l'applicazione analogica e retroattiva; finalmente, per quanto riguarda la forma di sanzione, oltre alla tradizionale (diretta) sanzione pecuniaria che l'elusore dovrebbe pagare, servi anche un'indiretta sanzione pecuniaria, cioè l'annullamento del rimborso dell'imposta assolta che l'amministrazione finanziaria dovrebbe pagare all'elusore, come un risultato di disconoscimento di vantaggio tributario nell'elusione IVA.

---

<sup>809</sup> Infatti, eccetto il principio della riserva di legge (perché la giurisprudenza comunitaria ha sempre più la rilevanza normativa), anche altri due principi (divieto di applicazione analogica e irretroattività) non sarebbero implicitamente rispettati. Si rinvia ad una relativa analisi dettagliata di Cordeiro Guerra Roberto nell'articolo: *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, 2009, n. 10, p. 771.

<sup>810</sup> Si vede la Sezione II del Capitolo III relativa alla considerazione delle altre soluzioni antielusive applicabili nell'IVA: da correzioni normative a clausole antielusive specifiche.

## Capitolo V (Conclusioni)

### **L'analisi dell'utilizzabilità per la Cina delle esperienze comunitarie e nazionali in Europa in tema dell'antielusione IVA e le proposte relative al perfezionamento delle soluzioni antielusive IVA nell'ordinamento tributario cinese**

#### **1. Introduzione breve**

Fin qui, abbiamo proceduto ad una disamina complessiva sulle esperienze comunitarie e nazionali in Europa, in parole sintetiche, in tema di elusione IVA ed antielusione IVA. Ora, cominciamo a procedere ad un'analisi, essendo intanto anche una conclusione della ricerca del progetto presente, sull'utilizzabilità per la Cina delle esperienze suddette che riguardano, in parole circostanziate, la definizione dell'elusione fiscale generale (a tale proposito, più rilevanti le differenze tra elusione fiscale ed altri relativi concetti come risparmio d'imposta, evasione fiscale e simulazione e la relazione intrinseca tra elusione fiscale ed altri relativi concetti come frode alla legge ed abuso del diritto), la definizione dell'elusione IVA (a tale proposito, più rilevanti gli aspetti di particolare interesse ai fini della definizione dell'elusione IVA), i principi e metodologie dell'elusione IVA, le applicazioni delle varie misure antielusive rivolte all'elusione IVA—in cui rientrano correzione normativa, presunzione legale, interpretazione antielusiva, norme specifiche antielusive e norma generale antielusiva—nell'ordinamento comunitario e negli ordinamenti interni degli alcuni principali Stati membri dell'UE (a tale proposito, più rilevanti l'applicazione del principio Halifax, quale norma antielusiva generale basata sul principio di divieto dell'abuso del diritto, e la considerazione delle altre soluzioni antielusive applicabili nell'IVA, comprese correzioni normative e clausole antielusive

specifiche), la riflessione sulle questioni nell'attuazione dell'antielusione IVA (a tale proposito, più rilevanti i limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione IVA, gli effetti dell'antielusione IVA e la sanzionabilità o meno dell'elusione IVA). Inoltre, successivamente alla siffatta analisi, avizzeremo le proposte relative al perfezionamento delle soluzioni antielusive IVA nell'ordinamento tributario cinese, che posano sugli argomenti provenienti dall'analisi stessa. Certo è che dobbiamo principiare l'analisi in appresso da presentazione dei regimi attuali principali dell'IVA cinese.

## **2. Principali regimi attuali dell'IVA cinese – 2.1. Evoluzione dell'IVA cinese: cammino delle riforme delle legislazioni relative all'IVA e la riforma perdurante dell'IVA verso il modello moderno**

Soprattutto, per quanto attiene all'introduzione dell'IVA in Cina, si può risalire al 1979. In quest'anno la Cina cominciava ad applicare l'IVA in modo sperimentale in qualche città. L'introduzione formale dell'IVA nel sistema fiscale cinese era avvenuta nel 1982 quando il Ministero di Finanza Cinese emanava un regolamento ministeriale intitolato "Provvisorie Misure relative all'Imposta sul Valore Aggiunto" in vigore a livello nazionale dal primo gennaio 1983. Poi, sulla base delle esperienze precedenti ed allo scopo di alzare il livello della normativa IVA nella gerarchia della fonte giuridica, il Consiglio di Stato Cinese statuiva il Regolamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto (Disegno) nel settembre del 1984 con l'entrata in vigore nell'ottobre di quello stesso anno. Il 13 dicembre 1993, al fine di assicurare la rispondenza dei regimi IVA ai requisiti che la riforma tributaria 1994 aveva stabilito, il Consiglio di Stato Cinese emanava il Provvisorio Regolamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto (che faceva parte della riforma tributaria 1994), con l'entrata in vigore il primo gennaio 1994, che costituisce la normativa vigente di base nell'IVA cinese.

Poi, per perfezionare ulteriormente il sistema dell'IVA e per fare fronte alla crisi finanziaria internazionale sulle economie, sulla base dei esperimenti avviati

anteriormente, quali i programmi piloti per la valutazione dell'applicazione dell'IVA della categoria di produzione che erano effettuati anzitutto nelle tre province nord-orientali di Heilongjiang, Liaoning, e Jilin nel gennaio del 2004, poi erano estesi alle 26 città nella regione centrale nel luglio del 2007, e finalmente erano estesi ulteriormente alle aree parziali della regione autonoma di Inner Mongolia ed alle aree colpite gravosamente dal terremoto di WenChuan nel luglio del 2008<sup>811</sup>, il 5 novembre 2008 il Consiglio di Stato Cinese ha deciso di avviare la riforma della trasformazione dell'IVA modificando il Provvisorio Regolamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto del 1993 con l'ordine n. 538 del Consiglio di Stato che è entrato in vigore dal primo gennaio 2009 (in prosieguo: Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA)<sup>812</sup>. Una grande modifica che questa riforma ha portato alla normativa dell'IVA cinese è che è stata detraibile l'IVA a monte sugli acquisiti dei beni fissi (*fixed assets*) che prima non era detraibile, tale da promuovere la trasformazione del sistema dell'IVA cinese dalla categoria della produzione (*production-type*) a quella del consumo (*consumption-type*).

Infine, merita di essere segnalato particolarmente che il 16 novembre 2011, il Ministero di Finanza e l'Amministrazione statale di Tassazione congiuntamente emanava il circolare n. 110/2011 (Cai Shui [2011] No. 110 e in prosieguo: il Circolare 2011), con l'entrata in vigore il primo gennaio 2012, relativo al programma pilota mirato ad integrare parzialmente il *business tax* con l'IVA<sup>813</sup>. Finora, Shanghai è la prima (e ancora unica) città o zona<sup>814</sup> che con il circolare n. 111/2011 (Cai Shui [2011] No. 111), ha attuato siffatto programma pilota secondo cui i servizi di trasporto e costruzione e i parziali servizi moderni sono soggetti all'IVA, non più al *business*

---

<sup>811</sup> Cif. Ministero di Finanza Cinese, "Conclusione sui programmi piloti di 4 anni relativi alla riforma dell'IVA", nel sito ufficiale di Consiglio di Stato il 12 novembre 2008. si veda:

[http://www.gov.cn/ztl/kdx/content\\_1146459.htm](http://www.gov.cn/ztl/kdx/content_1146459.htm)

<sup>812</sup> Per quanto riguarda la versione inglese del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA (*Provisional Regulations on Value Added Tax of the People's Republic of China*), si rinvia al sito seguente: <http://www.grandall-law.com/china-laws-regulations/laws-regulations-tax/interim-regulations-of-the-peoples-republic-of-china-on-value-added-tax.html>

<sup>813</sup> In appresso, ci soffermeremo sulle differenze tra il *business tax* e l'IVA nel sistema fiscale cinese.

<sup>814</sup> Il programma pilota sarà attuato a Pechino il primo luglio 2012. Inoltre, secondo un ufficiale del Ministero di Finanza (Cina), siffatto pilota relativo all'integrazione del *business tax* con l'IVA sarà attuato nazionalmente entro il periodo di dodicesimo piano quinquennale di sviluppo (2011-2015). Si veda il suo discorso consultabile nel seguente sito: <http://business.sohu.com/20120225/n335846871.shtml>

*tax.*

## **2.2. Principali regimi attuali dell'IVA cinese: trasformazione in corso da un sistema impuro a quello puro<sup>815</sup> - 2.2.1. profilo soggettivo: le due categorie del contribuente IVA**

Nel sistema attuale dell'IVA Cinese, i soggetti passivi si riferiscono agli enti e individui che effettuano la vendita di beni, la fornitura di servizi di lavoro composti da lavorazione, riparazione e rimpiazzo dei beni, e l'importazione di beni nel territorio di Cina, ai sensi dell'art. 1 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA. Qui discutiamo le due categorie del contribuente IVA esistenti nell'IVA Cinese: il contribuente ordinario e il contribuente di piccola scala. Per quanto attiene alla qualificazione della categoria del contribuente IVA, spetta al fisco deciderla sulla base delle domanda presentata dal contribuente potenziale IVA esaminando se il contribuente potenziale possiede i relativi requisiti che le norme IVA hanno previsto per determinare il contribuente ordinario o il contribuente di piccola scala.

Anzitutto, vediamo i requisiti da rispettare per la qualificazione del contribuente di piccola scala in considerazione che la definizione del contribuente ordinario si svolge generalmente in modo "negativo" con riferimento alla definizione del contribuente di piccola scala nel Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA. Il contribuente di piccola scala si riferisce al soggetto passivo ai fini dell'IVA il cui valore delle vendite annuali è pari o inferiore a quello contemplato dalle norme IVA, la cui contabilità dell'impresa non è ben fondata<sup>816</sup> e non in grado di presentare conformemente alle norme IVA i relativi dati tributari. Ai sensi dell'art. 28 delle norme dettagliate d'implementazione del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA(in prosieguo: Norme Dettagliate d'Implementazione), cambiandosi a seconda delle imprese il valore contemplato suddetto si riferisce al valore delle vendite annuali di

---

<sup>815</sup> Cif. Xu Yan, *Putting the "value added" in China's VAT*, in TAX NOTES INTERNATIONAL, MAY 10, 2010.

<sup>816</sup> La contabilità dell'impresa che non è ben fondata può interpretarsi nel senso che non si può calcolare e verificare correttamente l'IVA assolta a monte (*input tax*), l'IVA sulle operazioni a valle (*output tax*) e l'IVA dovuta.

cinque cento mila RMB per il soggetto passivo che svolge principalmente la produzione delle merci o fornisce i servizi di lavoro imponibili ai fini dell'IVA, al valore delle vendite annuali di otto cento mila RMB per il soggetto passivo diverso da quello suddetto.<sup>817</sup> Ma va rilevato che ai sensi dell'art. 29 delle Norme Dettagliate d'Implementazione, anche se la soglia dei valori delle vendite annuali sia superata, il soggetto passivo dovrebbe essere considerato ancora come il contribuente di piccola scala nel caso in cui tale soggetto passivo è l'individuo, e al soggetto passivo è permesso di optare per il contribuente di piccola scala come la forma di tassazione nel caso in cui tale soggetto passivo è l'ente diverso dall'impresa o l'impresa che non svolge abitualmente le operazioni tassabili ai fini dell'IVA.

Per quanto riguarda la definizione del contribuente ordinario, sulla base della definizione del contribuente di piccola scala possiamo trarla semplicemente così: si riferisce alla persona tassabile ai fini dell'IVA il cui valore delle vendite annuali è superiore a quello contemplato dalle norme IVA con l'esclusione assoluta di possibilità che l'individuo potesse essere il contribuente ordinario.

Poi, sulla base della distinzione fra il contribuente ordinario e il contribuente di piccola scala i legislatori cinesi hanno previsto diverse norme in merito alla tassazione dell'IVA che si applicano rispettivamente alle tali due categorie dei contribuenti IVA. In questo aspetto, oltre alla differenza relativa alle aliquote applicabili (su tale punto ci soffermeremo in appresso), la maggiore differenza nei trattamenti fiscali fra il contribuente ordinario e il contribuente di piccola scala è che il secondo non ha il diritto alla detrazione. Ciò è il primo punto che riflette il cosiddetto sistema impuro dell'IVA Cinese. Giova osservare che rispetto alle norme precedenti, da un lato la soglia dei valori delle vendite annuali ai fini della qualificazione del contribuente di piccola scala e del contribuente ordinario è stata ridotta, rispettivamente, da un milione RMB originario a cinque cento mila RMB attuale e da un milione e otto cento mila RMB originario a otto cento mila RMB attuale, d'altro lato per i soggetti passivi dell'ente diverso dall'impresa o dell'impresa che non svolge abitualmente le

---

<sup>817</sup> Infatti, tale soggetto tassabile si riferisce principalmente a chi svolge le operazioni al minuto o all'ingrosso.

operazioni tassabili, è già possibile diventare contribuente ordinario sulla base della loro scelta quando la soglia interessata è superata.<sup>818</sup> Ciò significa che una parte non piccola dei contribuenti di piccola scala originari si è trasformata e si trasformerà nei contribuenti ordinari e di conseguenza ha avuto e avrà il diritto alla detrazione, tale da potere godere dei vantaggi della detrazione dell'IVA assolta a monte. Con questa affermazione, dal certo punto si può dire che i regimi cinesi dell'IVA si avanzano nel corso dell'abolizione graduale dei regimi relativi al contribuente di piccola scala dell'IVA tenuto conto che il diritto alla detrazione è un diritto fondamentale che caratterizza l'IVA e la riduzione della soglia per qualificazione del contribuente di piccola scala fissata dal Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA rappresenta il primo argomento che supporta la tesi che il sistema dell'IVA cinese si sta trasformando dal sistema impuro in quello puro.

### **2.2.2. Profilo oggettivo: operazioni imponibili provvisoriamente limitate**

Come già indicato sopra, l'IVA cinese si applica sulla vendita di beni, la fornitura di servizi di lavoro composti da lavorazione, riparazione e rimpiazzo dei beni, e l'importazione di beni nel territorio della Cina. Da ciò, possiamo affermare che nei regimi dell'IVA Cinese le operazioni imponibili sono limitate rispetto ai regimi dell'IVA europea. Secondo la Direttiva Sesta comunitaria dell'IVA, tutte le operazioni che entrano nell'ambito della definizione di attività economica prevista nella stessa direttiva devono essere assoggettate all'IVA indipendentemente dal scopo e dal risultato di tali operazioni effettuate dai soggetti passivi, le cui forme concrete comprendono la cessione di beni, la prestazione dei servizi e l'importazione dei beni. A causa del fatto che in merito al termine di attività economica, sia le legislazioni comunitarie che la corte di giustizia, in particolare l'ultima, l'hanno interpretato molto ampiamente, la sfera su cui l'IVA comunitaria tassa è molto ampia, e persino anche le attività professionali e dell'amministrazione individuale dei beni devono entrare in

---

<sup>818</sup> Prima della modifica del provvisorio regolamento dell'IVA, anche se la soglia interessata sia superata, non può che essere contribuente di piccola scala, la persona tassabile dell'ente diverso dall'impresa o dell'impresa che non svolge abitualmente le operazioni tassabili.

tale sfera<sup>819</sup>. Alla luce della comparazione suddetta, è chiaro che le operazioni imponibili dell'IVA cinese sono limitate nel senso che esse non comprendono tutte le attività economiche, in particolare non comprendono la prestazione dei servizi diversi dalle tre determinate categorie dei servizi di lavoro (di lavorazione, riparazione e rimpiazzo dei beni), la cessione dei beni immateriali e la fornitura dei beni immobili. Ciò è il secondo punto che caratterizza il cosiddetto sistema impuro dell'IVA Cinese.

Segue: rapporto l'IVA e l'imposta sul business (*business tax*) in Cina

Come già esposto sopra, la prestazione dei servizi finanziari, di trasporto, di costruzione, postali, di sport, culturali ecc., la cessione dei beni immateriali e la vendita dei beni immobili non sono assoggettate all'IVA in Cina, ma sono assoggettate all'imposta sul business che è un'imposta plurifase a cascata come un'imposta indiretta sui consumi<sup>820</sup>. Chiaro è che in Cina l'IVA e l'imposta sul business hanno diviso la stessa base imponibile nell'ambito delle imposte indirette essendo la sfera della tassazione dell'IVA e quella dell'imposta sul business esclusive mutualmente. Infatti, c'è un autore cinese che ritiene che l'imposta sul business è o dovrebbe essere considerata come un'imposta quasi-IVA nel senso che all'imposta sul business si applicano i principi generali dell'IVA, ad esempio, la riscossione dell'imposta in ogni stadio intermedio nel circuito economico di produzione e distribuzione dei beni e servizi, ma con una deroga che le imposte sul business assolte a monte non possono essere detratte dalle imposte riscossa a valle<sup>821</sup>. Si deve fare valere che la recente modifica del Provvisorio Regolamento dell'imposta sul

---

<sup>819</sup> Cif. Javier Lasarte ... (et. al), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione: Università di Bologna Alma Mater Studiorum, Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo / coordinamento di Adriano Di Pietro*, stampa 2003 (Scuola di polizia tributaria della Guardia di finanza), p 39.

<sup>820</sup> La distorsione economica provocata dal carattere della cascata dell'imposta sul business è rimediata parzialmente dalle basse aliquote. In Cina, l'aliquota dell'imposta sul business è generalmente del 3% o del 5%. Inoltre, va spiegato particolarmente perché l'imposta sui business (*business tax*) è considerata come un'imposta indiretta in Cina. Secondo la dottrina prevalente cinese, l'imposta indiretta si riferisce a quella la cui traslazione, dal soggetto passivo agli altri soggetti compreso consumatore finale, è possibile realizzarsi. Nell'ambito dell'imposta sui business, di solito, il soggetto passivo attua la traslazione dell'imposta sui business attraverso l'aumento del prezzo o commissioni. Però, va rivelato che a differenza dell'IVA in cui la traslazione dell'IVA è fondata sul regime giuridica espressa, cioè il regime di rivalsa, la traslazione nell'imposta sui business non è fondata sui regime espresso, ma sulla base di forza commerciale, e di conseguenza, in realtà la traslazione nell'imposta sui business è più difficile (non è completa ma solo parziale).

<sup>821</sup> Cfr. Wei Cui, *Business tax: China's quasi-VAT*, in INTERNATIONAL VAT MONIOTR, JULY/AUGUST 2009.

business<sup>822</sup> riflette in qualche modo il fatto che l'imposta sul business è già in corso di transizione graduale nell'IVA e la più rilevante modifica che riflette il fatto suddetto è rappresentata dalla nuova disciplina relativa alla nozione dei servizi ai fini dell'imposta sul business prevedendo che tutti i servizi ricevuti dalle entità cinesi sono assoggettati all'imposta sul business, anche se i servizi siano fisicamente effettuati all'estero<sup>823</sup>, modificando la disciplina precedente che prevede che i servizi erano tassabili solo se i servizi fossero fisicamente effettuati in Cina<sup>824</sup>. Tale modifica corrisponde alla trasformazione graduale dell'imposta sul business nell'imposta sui consumi sulla base del principio di destinazione su cui l'IVA si prevede<sup>825</sup>. La transizione graduale suddetta rappresenta il secondo argomento che supporta la tesi che il sistema dell'IVA cinese si sta trasformando dal sistema impuro in quello puro.

Insomma, sulla base delle modifiche recenti relative alle norme dell'IVA e dell'imposta sul business ed in particolare alla luce del Circolare 2011, relativo al programma pilota mirato ad integrare parzialmente il *business tax* con l'IVA, secondo cui la prestazione dei servizi di finanza, trasporto, costruzione, posta, sport, cultura ecc. e dei servizi moderni e la cessione dei beni immateriali e beni immobili debbano essere assoggettate all'IVA, siamo convinti che l'imposta sul business sarà integrata finalmente nell'IVA con la modifica futura delle norme dell'IVA cinese per il motivo di estendere la sfera dell'IVA ai servizi e alle altre transazioni che sono correntemente assoggettati all'imposta sul business o di consentire di detrarre le imposte sul business assolte a monte dalle imposte assolte a valle.

Segue: regressività dell'IVA e il suo rapporto funzionale con accisa

È senz'altro che la regressività costituisce uno dei svantaggi principali dell'IVA nel senso che rispetto ai redditi i consumatori con i redditi bassi consumano alla percentuale più alta che i consumatori con i redditi alti consumano. Allo scopo di

---

<sup>822</sup> Il 10 novembre 2008, il Consiglio di Stato cinese ha statuito il nuovo Provvisorio Regolamento dell'imposta sul business rivedendo il Provvisorio Regolamento dell'imposta sul business del 13 dicembre 1993.

<sup>823</sup> Si veda l'art. 4 delle norme dettagliate d'implementazione del Provvisorio Regolamento dell'imposta sul business del 10 novembre 2008.

<sup>824</sup> Si veda l'art. 7 delle norme dettagliate d'implementazione del Provvisorio Regolamento dell'imposta sul business del 13 dicembre 1993.

<sup>825</sup> Cfr. Wei Cui, *Business tax: China's quasi-VAT*, in INTERNATIONAL VAT MONIOTR, JULY/AUGUST 2009.

ridurre gli effetti regressivi dell'IVA, vi sono due metodi principali che favoriscono di affrontare tali effetti: uno è che si rendono i consumi a carattere dei bisogni fondamentali esenti dall'IVA e l'altro è che si aumenta l'aliquota dell'IVA in relazione dei merci lussuosi o si applica in aggiunta un'altra imposta sui merci lussuosi. Per il primo, le operazioni esenti nell'IVA cinese saranno illustrate in appresso. Per il secondo, la Cina ha adottato il metodo di introdurre le accise e le accise cinesi colpiscono il tabacco, l'alcolico e l'alcol, il cosmetico, il gioiello, il prodotto da petrolio, la motocicletta, la macchina, l'orologio lussuoso, lo yacht ecc.<sup>826</sup>.

Segue: beni esenti da IVA

In considerazione che nei regimi attuali dell'IVA cinese le operazioni imponibili ai fini dell'IVA si limitano principalmente alle cessioni dei beni e all'importazione dei beni essendo le prestazioni dei servizi assoggettate all'imposta sul business, le operazioni esenti da IVA si limitano ai certi beni speciali: il prodotto agricolo auto-prodotto venduto dal produttore agricolo, il contraccettivo, il libro usato o antico, lo strumento e l'impianto d'importazione destinato direttamente alla ricerca scientifica, all'esperimento scientifico e alla didattica, il materiale e l'impianto d'importazione dai governi stranieri o dai organismi internazionali senza pagamento, l'articolo per i handicappati importato direttamente dai organismi dei handicappati e l'articolo da vendere che è già usato dal venditore<sup>827</sup>. Si deve cioè tenere presente che in genere le operazioni esenti nell'IVA comunitaria in Europa sono assoggettate all'imposta sul business in Cina.

### **2.2.3. Criterio di tassazione: il principio di territorialità e il principio di destinazione**

È chiaro che dal punto di vista degli ambiti territoriali le operazioni rilevanti ai fini IVA possono essere concretamente individuate in due categorie: le operazioni

---

<sup>826</sup> Si veda la tabella delle voci tassabili nel Provvisorio Regolamento delle accise del 5 novembre 2008.

<sup>827</sup> Si veda l'art. 15 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA.

nazionali e le operazioni internazionali<sup>828</sup>. Le prime sono quelle che si svolgono all'interno del territorio dello Stato e le seconde sono quelle che comportano uno scambio tra due paesi diversi. Per prevenire la doppia imposizione internazionale dell'IVA, si introducono nei regimi generali dell'IVA due principi relativi ai criteri di tassazione, rispettivamente quello di territorialità secondo cui solo le operazioni effettivamente collegate con il territorio nazionale sono assoggettate a IVA<sup>829</sup> e quello di destinazione che comporta la tassazione delle importazioni e detassazione delle esportazioni. La Cina ha adottato il principio di territorialità e il principio di destinazione: per il primo, ai sensi dell'art. 1 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, solo l'ente o l'individuo che effettua nel territorio di Cina le operazioni rilevanti ai fini IVA è il contribuente IVA. Nelle vendite dei beni e nelle forniture dei servizi di lavoro, il luogo della spedizione dei beni venduti o il luogo dove i beni venduti si situano è nel territorio cinese, ed i servizi di lavoro tassabili forniti si accadono nel territorio cinese<sup>830</sup>; Per il secondo, da una parte, come già indicato l'importazione dei beni rientra nella sfera delle operazioni imponibili dell'IVA nei regimi cinesi dell'IVA, d'altra parte, ai beni esportati si applica l'aliquota zero eccetto che il Consiglio di Stato disponga altrimenti<sup>831</sup>, ciò significando che i beni esportati non sono assoggettati a IVA comportando la restituzione dell'IVA che si è gravata su tali beni all'interno di Cina. Su questo punto, sarà esposto più dettagliatamente in appresso.

#### **2.2.4. Base imponibile ed aliquote plurime a seconda delle categorie del contribuente IVA e delle operazioni imponibili**

Primariamente, in quanto alla base imponibile, ai sensi dell'art. 6 del Provvisorio

---

<sup>828</sup> È certo che nell'ambito d'UE, le operazioni possono essere divise ulteriormente in tre categorie: le operazioni nazionali, intracomunitarie ed extracomunitarie.

<sup>829</sup> Per quanto riguarda il concetto del territorio cinese, si deve interpretarlo coincidendo con il territorio politico cinese compreso il spazio terrestre, il mare territoriale e i navi e aerei mercantili cinesi.

<sup>830</sup> Si veda l'art. 8 delle norme dettagliate d'implementazione del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008.

<sup>831</sup> Si veda l'art. 2 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008.

Regolamento 2008 dell'IVA, la base imponibile dell'IVA cinese è costituita da importo di vendite composto da tutti i pagamenti, in forma di prezzi ed altre commissioni, che il soggetto passivo che vende i beni o servizi imponibili riceve dall'acquirente.

Secondariamente, in quanto all'aliquota, in genere, l'aliquota applicabile dell'IVA cinese cambia soprattutto a seconda delle due categorie del contribuente, e inoltre per il contribuente ordinario si prevedono due categorie d'aliquota, quali l'aliquota ordinario e quella ridotta, applicandosi rispettivamente alle operazioni imponibili ordinarie e alle determinate operazioni imponibili aventi ad oggetto certi beni.

Nel primo luogo, per quanto riguarda l'aliquota applicabile al contribuente ordinario, la Cina ha previsto un'aliquota ordinaria di 17% e un'aliquota ridotta di 13% che si applicata alle vendite e importazioni di seguenti beni: 1) cereali, oli vegetali commestibili; 2) acqua del rubinetto, riscaldamento, aria condizionata, acqua calda, gas illuminante, gas liquefatto di petrolio, gas naturale, metano; 3) libri, giornali, riviste; 4) foraggio, fertilizzanti chimici, chimici agricoli, macchina (impianto) agricola; 4) altri beni determinati dal Consiglio di Stato.<sup>832</sup> Dal punto di vista dell'impiego dell'IVA come strumento di politica congiunturale, l'applicazione dell'aliquota ridotta alle vendite e importazioni di beni suddetti è volta ad incoraggiare e supportare la produzione, la vendita e l'importazione dei beni suddetti e di ridurre le spese del vita fondamentale dei consumatori finali. Va indicato che secondo il Circolare 2011, ci siano altre due categorie d'aliquota: quella di 11% applicabile alla prestazione di servizi di trasporto e costruzione e quella di 6% applicabile alla prestazione di servizi moderni.

Nel secondo luogo, per quanto riguarda l'aliquota applicabile al contribuente di piccola scala, l'aliquota attuale è del 3% secondo quanto previsto nel provvisorio regolamento modificato<sup>833</sup> calandosi dal 6% previsto dal provvisorio regolamento

---

<sup>832</sup> Si veda l'art. 2 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008.

<sup>833</sup> Si veda l'art. 12 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008.

precedente<sup>834</sup>. Tale cambiamento relativo all'aliquota applicabile al contribuente di piccola scala riflette la finalità legislativa di ridurre il carico fiscale assunto dal contribuente di piccola scala equilibrando i carichi fiscali tra il contribuente ordinario e il contribuente di piccola scala ed è in grado di mitigare gli effetti di cascata dell'IVA che si grava sui contribuenti di piccola scala in considerazione che il contribuente di piccola scala non ha il diritto alla detrazione. Dal certo punto, tale sorta della riduzione dell'aliquota applicata al contribuente di piccola scala ha ridotto il grado impuro del sistema dell'IVA cinese e rappresenta il terzo argomento che supporta la tesi che il sistema dell'IVA cinese si sta trasformando dal sistema impuro in quello puro.

#### **2.2.5. Garanzia della neutralità fiscale: esercizio del diritto alla detrazione**

È fuori di dubbio che la neutralità è la caratteristica fondamentale dell'IVA che rende l'IVA diversa dalle altre imposte sui consumi. Di regola, la neutralità dell'IVA è garantita dall'attribuzione del diritto alla detrazione ai soggetti passivi in ogni stadio intermedio nel circuito economico di produzione e distribuzione dei beni e servizi nel senso che al contribuente IVA è permesso di detrarre l'imposta accolta sulle sue operazioni passive dall'imposta da pagare sulle sue operazioni attive. A tale proposito, i regimi dell'IVA cinese prevedono che l'IVA a monte si riferisce all'imposta sugli acquisiti dei beni e servizi di lavoro tassabili e l'IVA a monte che è indicata nella fattura speciale ai fini dell'IVA emessa dal venditore può essere detratta dall'IVA a valle.<sup>835</sup> È certo che non è detraibile l'IVA a monte sugli acquisiti dei beni e alcuni servizi imponibili ai fini dell'IVA che sono impiegati per le operazioni non rilevanti ai fini dell'IVA, le operazioni esenti dall'IVA o il benessere collettivo e il consumo personale<sup>836</sup>. Ma merita rilevanza il fatto che a differenza delle norme precedenti relative alla limitazione all'esercizio del diritto alla detrazione prevedendo che l'IVA a

---

<sup>834</sup> Infatti, prima del emanare Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008, l'aliquota applicabile alle attività commerciali del contribuente di piccola scala era già ridotta al 4% secondo il circolare n. 113 (1998).

<sup>835</sup> Si veda l'art. 8 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008.

<sup>836</sup> Si veda l'art. 10 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008.

monte sugli acquisiti dei beni fissi (*fixed assets*) non era detraibile<sup>837</sup>——un elemento essenziale che rappresenta l’IVA cinese in passato di tipo della produzione e un altro punto che riflette il cosiddetto sistema impuro dell’IVA Cinese——le norme attuali dell’IVA cinese hanno consentito al contribuente di detrarre le imposte assolute sugli acquisiti dei beni fissi. Da ciò si può trarre una conferma che attualmente l’IVA cinese si è già posta nel corso della trasformazione dalla categoria della produzione (*production-type*) a quella del consumo (*consumption-type*), ma la trasformazione è ancora parziale. Parziale perché i beni fissi sui cui acquisiti l’IVA a monte detraibile non comprendono i beni immobili, tenuto conto che la fornitura dei beni immobili non è assoggettata all’IVA, ma è assoggettata all’imposta sul business.

Va aggiunto che corrispondendo al permesso della detrazione dell’IVA a monte sugli acquisiti dei beni fissi, la politica precedente di esentare gli impianti d’importazione dall’IVA e la politica precedente di rimborsare l’IVA sugli acquisiti, effettuati dalle società di investimento straniero, degli impianti prodotti in Cina, sono già state abolite, tali due politiche essendo le agevolazioni fiscali nel contesto che l’IVA a monte sugli acquisiti dei beni fissi non era detraibile.<sup>838</sup>

Segue: esercizio dell’aliquota zero: il rimborso dell’IVA assolta su merci per esportazione

Come già indicato sopra nei regimi cinesi dell’IVA, di regola, ai beni esportati si applica l’aliquota zero sulla base dell’IVA come un’imposta neutrale e per rispettare il principio di destinazione. Ma va rilevato che lo stesso articolo che prevede l’applicazione dell’aliquota zero ai beni esportati, prevede anche una clausola di *salvo*, dicendo che “eccetto che il Consiglio di Stato disponga altrimenti”. In pratica l’aliquota zero non si attua completamente, nel senso che benché i beni non siano assoggettati alla tassazione nel stadio di esportazione, le imposte assolute sui tali beni nei stadi precedenti non sono rimborsate del tutto, a causa del fatto che sulla base della clausola di *salvo* suddetta, il consiglio di Stato cinese ha previsto il tasso del

---

<sup>837</sup> Si veda l’art. 10 del Provvisorio Regolamento dell’IVA del 13 dicembre 1993.

<sup>838</sup> Cif. Amministrazione Tributaria di Stato, “*Trasformazione dell’IVA: Win-Win sia per la riforma del sistema fiscale che per lo sviluppo economico*”, nel sito ufficiale di Amministrazione Tributaria di Stato il 6 febbraio 2009. si veda: <http://202.108.90.130/n8136506/n8136593/n8137681/n8532970/n8533009/8858157.html>

rimborso, pari alla percentuale delle imposte rimborsabili effettivamente nell'importo monetario dell'acquisto dei beni esportati, argomentando che per qualche ragione, ad esempio, in base dell'applicazione delle esenzioni tributarie, le imposte assolte a monte non rappresentano le imposte a carico effettivamente dell'esportatore. Di conseguenza, il tasso del rimborso generalmente è inferiore all'aliquota ordinaria dell'IVA e cambia a seconda dei vari beni e dei diversi periodi come un strumento della politica commerciale. Il regime del tasso del rimborso applicato ai beni esportati è di interesse dal punto di vista della pratica, ma ha reso l'IVA non neutrale dal punto di vista teorica.

#### **2.2.6. Termini plurimi relativi al pagamento dell'IVA**

Nei regimi attuali dell'IVA cinese, i termini relativi al pagamento dell'IVA possono essere divisi concretamente in due ordini: quello del calcolo delle imposte dovute e quello della dichiarazione. Ai sensi dell'art. 23 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008, il termine del calcolo dell'IVA dovuta include un giorno, tre giorni, cinque giorni, dieci giorni, quindici giorni, un mese e un trimestre, e il termine concreto applicabile al contribuente è determinato dal fisco secondo la quantità delle imposte dovute del contribuente. Va sottolineato che il termine del calcolo dell'IVA dovuta decorre dal momento in cui l'obbligo tributario dell'IVA sorge e tale momento comporta la data in cui il soggetto passivo, quale il venditore, riceve l'importo di vendita o il soggetto passivo ottiene il documento che dimostra il diritto a rivendicare l'importo di vendita, e se la data in cui la fattura è emessa è anteriore alla data suddetta, comporta la data in cui la fattura è emessa<sup>839</sup>.

Quanto al termine relativa alla dichiarazione dell'IVA, si divide ulteriormente in due categorie sulla base dei diversi termini del calcolo dell'IVA dovuta: il termine della dichiarazione e quello con il pagamento in acconto. Anche ai sensi dell'art. 23 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008, il contribuente, avente al termine del calcolo dell'IVA un mese o un trimestre, deve presentare la dichiarazione tributaria ai

---

<sup>839</sup> Si veda l'art. 19 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008.

fini dell'IVA con il pagamento delle imposte entro quindici giorni dalla scadenza del termine del calcolo dell'IVA, e il contribuente, avente al termine del calcolo dell'IVA un giorno, tre giorni, cinque giorni, dieci giorni o quindici giorni, deve pagare in acconto le imposte entro cinque giorni dalla scadenza del termine del calcolo dell'IVA e presentare la dichiarazione tributaria ai fini dell'IVA con il conguaglio delle imposte entro quindici giorni dal primo del mese successivo.

Rispetto ai regimi precedenti in tale materia, la differenza principale è quella relativa alla data dell'accadersi dell'obbligo tributario dell'IVA che si aggiunge la data in cui la fattura, cioè la fattura speciale IVA, è emessa come la data prioritaria che determina il momento del decorrersi del termine del calcolo dell'IVA dovuta. Ciò rappresenta che la fattura speciale IVA assume la particolare rilevanza. A tale proposito, sarà spiegato più dettagliatamente in appresso

### **2.2.7 Meccanismo della fattura speciale IVA**

Come è già menzionato sopra, l'IVA a monte che è detraibile dall'IVA a valle è limitata a quella indicata nella fattura speciale IVA emessa dal venditore. Speciale perché tale categoria della fattura è impiegata solo per le operazioni rilevanti ai fini dell'IVA e il prezzo registrato nella tale categoria della fattura è il prezzo IVA non inclusa, ed inoltre è diversa dalla fattura commerciale ordinaria che è impiegata principalmente per le operazioni rilevanti ai fini delle altre imposte e le imposte, comprese l'IVA in caso del contribuente di piccola scala, registrate nella fattura commerciale ordinaria non sono detraibili.

La normativa di base relativa alla fattura speciale IVA è l'art. 21 del Provvisorio Regolamento dell'IVA 2008 prevedendo che il contribuente che intraprende le attività delle vendite dei beni e dei servizi di lavoro tassabili deve emettere la fattura speciale IVA in cui si deve registrare rispettivamente l'imposta a monte e l'imposta a valle all'acquirente sulla sua richiesta. D'altronde, il stesso articolo prevede che non è permesso emettere la fattura speciale IVA nei casi seguenti: 1) le vendite dei beni o

dei servizi di lavoro tassabili al consumatore finale; 2) le vendite dei beni o dei servizi di lavoro tassabili esenti dall'IVA; 3) le vendite dei beni o dei servizi di lavoro tassabili da parte del contribuente di piccola scala. In realtà, non è difficile trovare che quasi tutte le norme relative al diritto alla detrazione hanno riscontro nella norma relativa al emettere della fattura speciale IVA, in particolare, in merito alla limitazione al diritto alla detrazione: come è già esposto, l'imposta a monte sui acquisiti dei beni impiegati per le operazioni esenti dall'IVA e per il consumo personale non è detraibile dall'imposta a valle, al contribuente di piccola scala non è permesso di detrarre l'imposta a monte. Da ciò si può affermare che il meccanismo della fattura speciale IVA è la garanzia dell'applicazione dei regimi fondamentali dell'IVA cinese.

Di conseguenza, dobbiamo renderci conto che il meccanismo della fattura speciale IVA svolge un ruolo cruciale nei regimi dell'IVA cinese anche in quanto la fattura speciale IVA è l'unico documento legittimo per l'accertamento dell'IVA dovuta, dell'IVA detraibile e dell'IVA rimborsabile nel stadio dell'esportazione da parte del fisco. In vista della rilevanza particolare che la fattura speciale IVA assume nei regimi dell'IVA cinese, infatti la gestione della fattura speciale IVA, ad esempio, il suo acquisto e impiego, è molto rigida e si già costituisce l'apposito sistema del controllo tributario tramite cui la verifica della fattura è necessaria prima di detrarre l'IVA a monte<sup>840</sup>. Inoltre, la sanzione prevista per emettere falsamente la fattura speciale IVA è molto rigida, per esempio in materia delle sanzioni penali, si può condannare a morte nel caso in cui l'imposta evasa è particolarmente enorme, le circostanze criminali sono particolarmente severe e si generano i danni particolarmente gravi agli interessi statali<sup>841</sup>.

### **2.3. Conclusioni relative alle caratteristiche dell'IVA Cinese**

Sulla base dell'analisi già fatta sopra del sistema dell'IVA cinese. Riteniamo che

---

<sup>840</sup> Si veda la circolare 2006 del Guo Shui Fa n. 156 dell'Amministrazione tributaria di Stato che è intitolata "le norme dell'impiego della fattura speciale IVA".

<sup>841</sup> Si ceda l'art. 205 del codice penale cinese. Ma va rilevato che attualmente la Cina sta valutando di abolire la pena di morte per i reati di evasione fiscale, tra cui la falsificazione di documenti sull'imposta sul valore aggiunto.

in genere, l'IVA cinese è dotato delle caratteristiche comuni dell'IVA generale dal punto di vista mondiale, o più concretamente dell'IVA comunitaria in Europa da dove l'IVA moderna si origina. Tali caratteristiche comuni riguardano un'imposta generale sui consumi, un'imposta plurifase non cumulativa, un'imposta neutrale e un'imposta sul consumatore finale. Ma va rilevato che considerando qualche regime speciale nel sistema dell'IVA cinese, rappresentato dal regime relativo al contribuente di piccola scala che non ha il diritto alla detrazione, e l'applicazione dell'imposta sul business (beninteso, attualmente Shanghai fa un'eccezione territorialmente per quanto riguarda il suo ambito d'applicazione), quale un'imposta cumulativa, alle prestazioni di servizi generali, il sistema dell'IVA cinese non è ancora un sistema puro dell'IVA. Però le modifiche nei ultimi due anni delle normative relative all'IVA e l'imposta sul business, e in particolare l'emanazione del Circolare 2011 relativo al programma pilota mirato ad integrare parzialmente il *business tax* con l'IVA, hanno arrecato all'IVA cinese la transizione graduale del sistema impuro al sistema puro in direzione, seguendo la direzione del modello moderno. È ragionevole prevedere che il sistema dell'IVA cinese diventerà il sistema puro veramente dell'IVA nel futuro non lontano.

### **3. Elusione IVA ed antielusione IVA nel sistema fiscale cinese – 3.1. Esame generale dell'elusione fiscale nella dottrina cinese: le rilevanti differenze rispetto alle esperienze europee in materia**

Passando all'elusione IVA ed antielusione IVA nell'ordinamento giuridico cinese, è necessario esordire con l'esame dell'elusione fiscale generale nella dottrina cinese (tenuto conto che l'elusione fiscale è piuttosto un concetto teorico), principalmente ai fini di rilevare le rilevanti differenze rispetto alle esperienze europee in materia.

Soprattutto, per quanto riguarda la definizione dell'elusione fiscale, dovrebbe essere indubbio che attualmente l'elusione fiscale nella dottrina cinese non sia diversa da quella nella dottrina occidentale che è stata sempre oggetto della ricerca della dottrina cinese, e per esempio, c'è una tesi prevalente secondo cui l'elusione fiscale si

ha quando il contribuente, abusando la possibilità di formazione giuridica, persegue un obiettivo economico attraverso l'anormale regolamentazione negoziale che non è predisposta dalla legge, invece di normale schema di negozi con cui si potrebbe perseguire lo stesso obiettivo economico, ai fini di ridurre indebitamente il carico fiscale<sup>842</sup>. La stessa opinione prosegue a indicare che di conseguenza, l'elusione fiscale che è legale formalmente ma illegale sostanzialmente si può distinguere, da un lato, con il risparmio d'imposta che è sia ragionevole sia legale, e dall'altro, con l'evasione fiscale che è illegale perché che l'evasione fiscale consiste nel sottrarsi all'obbligo tributario già accaduto attraverso la simulazione e/o l'occultamento di fattispecie<sup>843</sup>, e persino anche con la simulazione (più precisamente, quella del diritto civile) che è definita come un comportamento, con occultato il vero intento del soggetto del comportamento, invalido civilisticamente<sup>844</sup>. Inoltre, secondo la dottrina prevalente cinese, l'elusione fiscale è considerata come un comportamento di natura di sottrarsi a legge (脱法), e di conseguenza né contro legge né conforme a legge, atteso che a causa della natura dell'elusione fiscale che comporta la legalità formale e l'illegalità sostanziale, l'elusione fiscale possiede una sorta di natura di linea di confine (*borderline*) che è causata da ciò che sfruttando le lacune del diritto tributario, il contribuente sceglie i comportamenti negoziali, che non sono considerati dal legislatore e non coperti dalla legislazione, ai fini di sottrarsi al carico fiscale, e di conseguenza, i comportamenti elusivi sono al di fuori della portata d'applicazione (diretta) della legge<sup>845</sup>.

<sup>842</sup> 刘剑文、丁一：《避税之法理新探(上)》，载《涉外税务》2003年第8期(Jianwen Liu e Yi Ding, *Nuova ricerca della teoria giuridica dell'elusione fiscale (parte I)*, in *International Taxation in Cina*, Agosto 2003).

<sup>843</sup> Ibid.

<sup>844</sup> 李刚、王晋：《实质课税原则在税收规避治理中的运用》，载《时代法学》2006年第4卷第4期(Gang Li e Jin Wang, *Applicazione all'antielusione del principio della tassazione sulla base della sostanza*, in *Presentday Law Science*, vol. 4, n. 4, 2006).

<sup>845</sup> 刘剑文、丁一：《避税之法理新探(上)》，载《涉外税务》2003年第8期(Jianwen Liu e Yi Ding, *Nuova ricerca della teoria giuridica dell'elusione fiscale (parte I)*, in *International Taxation in Cina*, Agosto 2003). Inoltre, anche cfr. 谢科：《避税的法哲学思考》，载《湖北经济学院学报》2007年第2期(Ke Xie, *Considerazione dell'elusione fiscale dal punto di vista di filosofia giuridica*, in *Journal of Hubei University of Economics: Humanities and Social Sciences*, Febbraio 2007). A tale proposito, merita di essere segnalata una tesi in Cina secondo cui l'elusione fiscale non è un comportamento contro legge (tributaria), conforme a legge e di sottrarsi a legge, ma un comportamento illegale, che viola il diritto civile, e invalido in modo da non portare al risultato preveduto. Cfr. 龙英锋：《论避税行为的无效性及非法性》，载《税务与经济》2004年第6期(Yingfeng Long, *Invalidità e illegalità dei comportamenti dell'elusione fiscale*, in *Taxation and Economy*, n. 6, 2004). Beninteso, questa tesi non è condivisibile, e infatti, al mio parere, la tesi stessa dovrebbe valere per la simulazione, non per

Poi, dobbiamo renderci conto che ci sono alcuni rilevanti differenze tra l'esperienza cinese e quelle europee in materia della definizione dell'elusione fiscale. Infatti, va indicato in via preliminare che dal certo punto le principali differenze in parola su cui ci soffermeremo in appresso rappresentano lo status quo della ricerca cinese dell'elusione fiscale: manca la ricerca approfondita sistematicamente e dottrinalmente, in modo che l'eventuale nuovo approccio legislativo relativo all'antielusione non possa ottenere la relativa ispirazione e i corrispondenti sostegni e fondamenti teorici, e intanto si renda confusa la relativa pratica tributaria.

In primo luogo, una delle principali differenze in parola è che nella prevalente dottrina tributaria cinese, la connotazione del termine di pianificazione fiscale è equiparata completamente a quella di risparmio d'imposta (lecito). Per esempio, c'è una tesi secondo cui si ha la pianificazione fiscale qualora il contribuente esercita le attività di produzione, management, investimento e finanziamento, scegliendo e seguendo un schema meno oneroso fiscalmente sotto l'orientamento delle politiche e normative tributarie (come l'autore di tale tesi sottolinea, la pianificazione fiscale presuppone la sua conformità alle leggi e normative tributarie)<sup>846</sup>. Di conseguenza, secondo la prevalente dottrina tributaria cinese, la principale differenza tra la pianificazione fiscale, quale il risparmio d'imposta (lecito), e l'elusione fiscale consiste nella conformità o meno all'intenzione legislativa, l'orientamento politico e la posizione presa dal governo<sup>847</sup>. Insomma, si può dire che attualmente in Cina, non si parla di aggressiva pianificazione fiscale (che copre, al livello tecnico, entrambi l'elusione fiscale e l'evasione fiscale) e in pratica, la pianificazione fiscale è considerata come una condotta che produce il risparmio d'imposta lecito<sup>848</sup>.

---

l'elusione fiscale, in base alla conclusione che l'elusione fiscale è costituita dai comportamenti validi civilisticamente o commercialmente.

<sup>846</sup> 李大明: 《论税收筹划的原理及其运用》, 载《中南财经政法大学学报》2002年第6期(Daming Li, *Teoria della pianificazione fiscale e la sua applicazione*, in *Journal of Zhongnan University of Economics and Law*, n. 2, 2002).

<sup>847</sup> Per quanto riguarda le letterature cinesi che sostengono la tesi secondo cui la pianificazione fiscale è equiparata al risparmio d'imposta (lecito), anche cfr. 应飞虎、赵东济: 《税收筹划的法律认定》, 载《法学》2005年第8期(Feihu Ying e Dongji Zhao, *Identificazione giuridica della pianificazione fiscale*, in *Legal Science Monthly*, n. 8, 2005); 龙英锋: 《论避税行为之无效性及非法性》, 载《税务与经济》2004年第6期(Yingfeng Long, *Invalità e illegalità dei comportamenti dell'elusione fiscale*, in *Taxation and Economy*, n. 6, 2004).

<sup>848</sup> Però, va indicato che attualmente in Cina esiste anche la tesi, diversa da quella prevalente in materia, secondo cui la pianificazione fiscale riguarda tutti gli schemi mirati ad ottenere il risparmio fiscale, e di conseguenza, l'elusione fiscale rientra all'ambito della pianificazione fiscale ed è la

In secondo luogo, un'altra differenza principale in parola comporta che nel ricercare l'elusione fiscale da parte della dottrina tributaria cinese, manca un studio approfondito, relativo all'essenza dell'elusione fiscale, che riguarda le relative teorie come l'abuso del diritto o la frode alla legge. Infatti, attualmente la dottrina tributaria cinese preferisce ricorrere alla teoria anglosassone, quale quella di prevalenza della realtà economica sulla forma (*substance over form*), per trovare i fondamenti teorici nel definire l'elusione fiscale. Qui, va enunciato che nell'attuale ordinamento giuridico cinese, è già stato affermato il principio del divieto dell'abuso del diritto: innanzitutto, l'art. 5 della Costituzione cinese prevede che l'esercizio delle libertà e dei diritti da parte di cittadini non può nuocere agli interessi di Stato, società e collettività e le libertà e diritti legali di altri cittadini<sup>849</sup>; poi, l'art. 7 di Principi Generali del Diritto Civile della Cina prevede che le attività civili devono rispettare la morale sociale e non possono nuocere agli interessi pubblici sociali, distruggere il piano economico statale e scombussolare l'ordine economico sociale<sup>850</sup> (il diritto contrattuale cinese stabilisce simile previsione nella parte sui contratti nulli<sup>851</sup>). Va sottolineato particolarmente che nonostante che l'art. 7 di Principi Generali del Diritto Civile della Cina, quale la normativa fondamentale in materia del diritto civile cinese, non espressamente afferma nella legge civile cinese il principio del divieto dell'abuso del diritto, la dottrina prevalente del diritto civile cinese, avente sempre ad oggetto della ricerca il diritto civile continentale europeo come il diritto romano o diritto civile tedesco, ritiene che l'art. 7 dovrebbe essere spiegato come il principio del divieto dell'abuso del diritto<sup>852</sup>. Di conseguenza, è pacifico che in parola generale, il principio del divieto dell'abuso del diritto è stato affermato nell'ordinamento

---

pianificazione fiscale contraria allo spirito legislativo. Cfr. 黄黎明: 《税收筹划及其法律问题研究》, 载《江西财经大学学报》2003年第4期(Liming Huang, *Ricerca su pianificazione fiscale e relative questione giuridiche*, in Journal of Jiangxi University of Finance and Economics, n. 4, 2003).

<sup>849</sup> Per quanto riguarda la versione inglese della Costituzione cinese, si vede il sito seguente: <http://www.dffy.com/faguixiazai/xf/200701/20070119171202.htm>

<sup>850</sup> Per quanto riguarda la versione inglese di Principi Generali del Diritto Civile della Cina, si vede il sito seguente: <http://www.dffy.com/faguixiazai/msf/200701/20070119171429.htm>

<sup>851</sup> Si vede l'art. 52 del diritto contrattuale cinese. Per quanto riguarda la versione inglese del diritto contrattuale cinese, si vede il sito seguente:

<http://en.pkulaw.cn/display.aspx?id=6145&lib=law&SearchKeyword=&SearchCKeyword=合同法>

<sup>852</sup> 徐国栋: 《论权利不得滥用原则》, 载《中南政法学院学报》1992年第3期(Guodong Xu, *Principio del divieto dell'abuso del diritto*, in Journal of Central South University of Political Science and Law, n. 3, 1992).

giuridico cinese che copre il diritto civile, almeno dal punto di vista di dottrina civilistica.

Da tutto quanto precede, possiamo trarre una conferma che il fatto suddetto, che nel ricercare l'elusione fiscale da parte della dottrina tributaria cinese manca un studio approfondito relativo all'essenza dell'elusione fiscale che dobbiamo trovare nelle relative teorie come l'abuso del diritto o la frode alla legge, riflette il fatto che sebbene la teoria dell'abuso del diritto si possa applicare a qualsiasi settore del diritto e l'ordinamento giuridico cinese abbia affermato il principio del divieto dell'abuso del diritto, la teoria dell'abuso del diritto non è ancora veramente applicata al diritto tributario cinese (per non parlare della teoria della frode alla legge<sup>853</sup>).

### **3.2. Elusione IVA nel sistema fiscale cinese**

Fatto l'esame generale dell'elusione fiscale nella dottrina cinese, ora cominciamo ad esaminare la questione dell'elusione IVA nel sistema fiscale cinese. A tale aspetto, innanzitutto, va indicato che i fenomeni dell'elusione IVA, attualmente esistenti nel sistema fiscale cinese, non attirano ancora l'attenzione speciale delle autorità impositive cinese, e il che principalmente comporta che una parte delle cosiddette legittime pianificazioni IVA, che teoricamente non dovrebbe essere considerata come i risparmi d'imposta leciti o rischierebbero di configurarsi l'elusione IVA, non è in pratica contestata, essendo un problema causato, da un lato, dalla carenza delle conoscenze complete ed approfondite relative all'essenza dell'elusione fiscale e in particolare all'essenza e specificità dell'elusione IVA, e dall'altro lato, dalla carenza delle misure adeguate d'anti-elusione IVA (si tratta di un punto su cui ci soffermeremo dettagliatamente nel prossimo paragrafo). Dunque, anche l'elusione IVA sostanzialmente concorre alle erosioni dei gettiti provenienti dall'imposizione

---

<sup>853</sup> Attualmente, nell'ordinamento giuridico cinese, non c'è la previsione riguardante la frode alla legge e più precisamente, nel diritto civile cinese o diritto contrattuale cinese, non esiste il termine "comportamento civile o negozio in frode alla legge" nel senso che come l'art. 1344 del codice civile italiano prevede, un comportamento civile o contratto viene usato per eludere l'applicazione di una norma imperativa. Una previsione "vicina" nel diritto civile cinese o diritto contrattuale cinese è che il contratto è nullo per violare una norma imperativa.

dell'IVA in Cina<sup>854</sup>.

In questa sede, ci soffermiamo principalmente sulla presentazione degli schemi delle pianificazioni IVA, tipici in pratica nel sistema fiscale cinese, che sfruttano i relativi regimi dell'IVA cinese, come esposto nel paragrafo 2 precedente, in materia di due categorie del contribuente IVA, ambito dell'applicazione nel profilo oggettivo, aliquote plurime ecc.<sup>855</sup>.

1) schema di scelta tra le due categorie del contribuente IVA, quale il contribuente ordinario e il contribuente di piccola scala. In genere, si ritiene che il carico fiscale dell'IVA sul contribuente di piccola scala, che non ha il diritto alla detrazione ma a cui si applica l'aliquota ridotta del 6%, è più elevato di quello sul contribuente ordinario. Però, la verità non è sempre così e in fatti dipende dall'importo delle imposte indetraibili a monte. Quindi, per i soggetti passivi, è meglio scegliere il contribuente ordinario come la forma di tassazione dell'IVA, qualora l'importo delle imposte a monte è relativamente grande, ed al contrario, è meglio scegliere il contribuente di piccola scala, qualora l'importo delle imposte a monte è relativamente piccolo, ad esempio per le imprese che esercitano principalmente le prestazioni di servizi di lavorazione, riparazione e rimpiazzo dei beni. Di conseguenza, attraverso la regolamentazione dell'impresa, le imprese, che avrebbero avuto i requisiti per la qualificazione del contribuente ordinario, possano proporre la domanda di qualificazione del contribuente di piccola scala, o le imprese,

---

<sup>854</sup> Per quanto riguarda un'analisi dettagliata relative alle perdite dei gettiti rovenienti dall'imposizione dell'IVA in Cina, si vede: 刘希静: 《中国增值税流失研究》, 2007 厦门大学博士论文(Xijing Liu, *Study on VAT loss in China*, la Tesi di Dottorato di Xiamen Università, 2007).

<sup>855</sup> Per quanto gli schemi delle pianificazioni IVA in pratica in Cina, cfr. 董晓平、谭佰秋: 《试谈增值税的避税与反避税》, 载《长春理工大学学报(社会科学版)》2002年第3期 (Xiaoping Dong, *Discussione sull'elusione fiscale e l'antielusione in materia dell'IVA*, in Journal of Changchun University of Science and Technology (Social Sciences), n. 3, 2002); 岳春玲、黄英婉: 《增值税常用避税方法及其案例分析》, 载《现代商业》2007年9月 (Chunling Yue e Yingwan Huang, *Metodi dell'elusione IVA ed analisi dei relativi casi*, in Modern Business, Settembre 2007); 包智勇: 《增值税一般纳税人企业的运费税收筹划》, 载《财会研究》2010年12月 (Zhiyong Bao, *Pianificazione fiscale dei costi di trasporto nell'ambito delle imprese come il contribuente ordinario ai fini dell'IVA*, in Finance and Accounting Research, Dicembre 2010); 尤克洋: 《小规模增值税的税收筹划及实务研究》, 载《会计之友》2006年7月 (Keyang Long, *Ricerca sulla pianificazione fiscale del contribuente di piccola scala ai fini dell'IVA*, in Accounting Friends, Luglio 2006); 鲍秀银: 《企业增值税的税收筹划探讨》, 载《时代经贸》2008年12月 (Xiuyin Bao, *Discussione sulla pianificazione IVA nell'ambito delle imprese*, in Economic & Trade Update, Dicembre 2008); 钟亮: 《增值税一般纳税人销项税筹划的具体方法》, 载《企业导报》2011年9月 (Liang Zhong, *Metodi della pianificazione dell'IVA a monte nel caso del contribuente ordinario ai fini dell'IVA*, in Enterprise Guide, Settembre 2011).

che non avrebbero soddisfatto i requisiti per la qualificazione del contribuente ordinario, possano proporre la domanda di qualificazione del contribuente ordinario.

2) schema di scelta tra il contribuente dell'IVA e quello di *business tax* nel caso delle vendite miste. Va spiegato prima che con il termine delle vendite miste si intende che nella medesima vendita i soggetti passivi forniscono allo stesso cliente sia i beni imponibili ai fini dell'IVA sia i servizi non imponibili ai fini dell'IVA ma imponibili ai fini di *business tax* (inoltre, esiste un rapporto tra la cessione di beni e la prestazione dei servizi). Per esempio, un negozio vende gli impianti d'aria condizionata e nel frattempo fornisce il servizio dell'installazione di impianti d'aria condizionata, e un'impresa edile e decorativa vende i materiali da costruzione e intanto fornisce il servizio di decorazione. Inoltre, va aggiunto che ai sensi dell'art. 5 delle Regole d'Attuazione di Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA<sup>856</sup>, le attività delle vendite miste poste in essere da parte delle imprese che esercitano principalmente le attività di produzione e vendita dei beni sono considerate come la cessione dei beni e perciò si tassa l'IVA, e le attività delle vendite miste poste in essere da parte delle altre imprese sono considerate come la prestazione dei servizi e perciò si tassa il *business tax*. Dunque, si può dire che in genere, per le vendite miste, la natura commerciale (o d'impresa) dei soggetti passivi determina che si tassa l'IVA o il *business tax*<sup>857</sup>. Lo schema di scelta tra il contribuente dell'IVA e quello di *business tax* comporta che attraverso la regolamentazione dell'impresa, si separa e si tassa autonomamente la prestazione dei servizi o la cessione dei beni dalle vendite miste, considerando che nel caso primo la prestazione dei servizi sarebbe soggetta al carico fiscale relativamente elevato ai fini dell'IVA se essa fa parte delle vendite miste assoggettate all'applicazione dell'IVA (per esempio, il servizio dell'installazione di impianti d'aria condizionata si separa dalla vendita degli impianti d'aria condizionata

---

<sup>856</sup> Per quanto riguarda la sua versione inglese, si vede il sito seguente: <http://www.docin.com/p-63370741.html>

<sup>857</sup> Infatti, per le determinate vendite miste, in ogni caso si devono calcolare separatamente l'importo dell'IVA e quello di *business tax* che corrispondono rispettivamente alle vendite dei beni imponibili ai fini dell'IVA ed alle forniture dei servizi non imponibili ai fini dell'IVA. Ai sensi dell'art. 6 delle Regole d'Attuazione in parola, le determinate vendite miste riguardano "*activities of sales of self-produced goods and provisions of services in construction industry concurrently*" ed altre attività previste dal Ministero di Finanza e dall'Amministrazione di tassazione di Stato.

e di conseguenza è assoggettato al *business tax* con l'aliquota di 3%), e nel caso secondo la cessione dei beni sarebbe soggetta al carico fiscale relativamente elevato ai fini di *business tax* se essa fa parte delle vendite miste assoggettate all'applicazione del *business tax* (per esempio, la cessione dei generi di consumo si separa dalla prestazione dei servizi di divertimento, in modo che si forma il contribuente IVA di piccola scala, e di conseguenza non è assoggettata al *business tax* con l'aliquota di 20%, ma all'IVA con l'aliquota di 3%).

3) schema di calcolo separato delle transazioni nel caso delle imprese simultanee. Va spiegato prima che le imprese simultanee nel sistema fiscale si hanno quando: a) i soggetti passivi vendono simultaneamente i diversi beni (e/o relativi servizi imponibili ai fini dell'IVA) cui si applicano le diverse aliquote; b) i soggetti passivi esercitano simultaneamente sia la cessione dei beni ai fini dell'IVA sia la prestazione dei servizi ai fini di *business tax*; c) i soggetti passivi ai fini dell'IVA esercitano simultaneamente sia la cessione dei beni ordinari sia la cessione dei beni che godono delle agevolazioni. È chiaro che a differenza delle vendite miste, le imprese simultanee non richiedono che i soggetti passivi esercitino le relative transazioni nei confronti dello stesso cliente nella medesima vendita ed esista un rapporto tra la cessione di beni e la prestazione dei servizi. I soggetti passivi ricorrono allo schema presente di calcolo separato delle transazioni, nel contesto che secondo i relativi regimi dell'IVA cinese, per le imprese simultanee, se non si calcolano separatamente gli importi di vendita delle relative transazioni, le conseguenze sono, rispettivamente, le seguenti: a) gli importi totali sono assoggettati all'aliquota più alta; b) al fisco spetta calcolare gli importi di vendita dei beni; c) non si applicano le agevolazioni<sup>858</sup>. Per quanto riguarda lo schema presente, va sottolineato che in genere il suo esercizio sia un risultato naturale (naturale perché per il soggetto passivo non occorre effettuare la certa regolamentazione negoziale), per evitare di pagare le imposte non necessarie, dopo adempiuti i requisiti procedurali relativi alla tassazione, e dunque l'esercizio dello schema presente dovrebbe portare soltanto ad un risparmio d'imposta puramente

---

<sup>858</sup> Cfr., rispettivamente, l'art. 3 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, l'art. 7 delle Regole d'Attuazione di Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA e l'art. 16 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA.

lecito.

4) schema di sfruttamento della carenza della definizione univoca dei certi concetti nei regimi favorevoli. Si tratta, tipicamente, del concetto di macchina (impianto) agricola la cui cessione va sottoposta all'aliquota ridotta di 13% (rispetto all'aliquota ordinaria di 17%). Per quanto riguarda tale regime favorevole, dalla sua previsione letterale, si può trarre una conferma che l'aliquota ridotta non si applica alla cessione delle parti della macchina agricola. Però, in pratica esistono le numerose imprese che vendono sia le macchine agricole sia le loro parti, e persino producono la grande macchina agricola mettendo insieme le piccole macchine agricole. Il problema è che è difficile distinguere gli importi di vendita delle macchine agricole da quelli delle parti di macchina agricola, od è difficile distinguere nel profilo della definizione le piccole macchine agricole dalle parti di macchina agricola. Inoltre, in pratica in maniera fittizia il contribuente sovente registra come la macchina (impianto) agricola la macchina (automobile) agricola o la barca per pescare, atteso che entrambi due sono escluse dall'ambito di macchina (impianto) agricola. Però, lo schema presente nel caso ultimo rischia di configurarsi l'evasione fiscale.

5) schema di affiliazione (subordinamento) alle imprese che godono ai trattamenti favorevoli fiscalmente (挂靠). Tale schema ha un specifico rilievo per le piccole imprese che non riescono a godere ai trattamenti favorevoli fiscalmente. E di conseguenza, siffatte piccole imprese sovente ricorrono all'affiliazione (subordinamento) alle imprese che godono ai certi trattamenti favorevoli fiscalmente, rappresentati principalmente dalle esenzioni. È chiaro che tale schema può essere trasformato ulteriormente alle altre forme, come fusione di impresa o associazione. In pratica, si perpetra l'elusione IVA anche tramite la fusione di impresa o associazione di due imprese, tra cui l'una è un soggetto passivo ai fini dell'IVA e l'altra è un soggetto passivo ai fini del *business tax*, allo scopo di diventare un unico soggetto passivo ai fini del *business tax*.

6) schema di aumento del prezzo dell'acquisto dei beni agricoli. Tale schema ha rilievo principalmente nel caso che il contribuente ordinario ai fini dell'IVA acquisita i

beni agricoli dal contribuente di piccola scala, e nel contesto normativo che tenuto conto che il contribuente di piccola scala non ha la competenza di emettere la fattura speciale ai fini dell'IVA soltanto con cui si può detrarre l'imposta a monte, ma solo la fattura ordinaria, per alleggerire il carico dell'IVA che il contribuente ordinario assume qualora il contribuente ordinario acquista i beni agricoli dal contribuente di piccola scala, l'Amministrazione di tassazione di Stato ha emesso il circolare n. 122 del 1994 secondo cui nel caso in materia, il contribuente ordinario può calcolare le imposte a monte sulla base del prezzo dell'acquisto indicato nella fattura ordinaria, e il Ministero di Finanza e l'Amministrazione di Tassazione di Stato hanno emanato congiuntamente il circolare n. 12 del 2002 secondo cui nel caso in materia il contribuente ordinario può detrarre le imposte a monte in forza dell'aliquota del 13%. Di conseguenza, i soggetti passivi sovente ricorrono all'aumento artificiale del prezzo dell'acquisto dei beni agricoli, allo scopo di aumentare gli importi delle imposte detraibili.

7) schema della vendita con il sconto nel caso della vendita con la concessione degli interessi. Va indicato prima che oltre alla vendita con il sconto, in pratica le forme di vendita che rientrano nell'ambito della vendita con la concessione degli interessi includono, di solito, anche la vendita durante cui al cliente si da in omaggio un bene ad un certo prezzo, se l'importo dell'acquisto supera una certa somma, e la vendita durante cui al cliente si rimborsano i certi contanti dall'importo dell'acquisto, se l'importo dell'acquisto supera una certa somma. Allora, tra queste tre forme di vendita con la concessione degli interessi, quale è quella più vantaggiosa per i soggetti passivi? È normale che quella di vendita con il sconto sia più vantaggiosa, principalmente grazie ad un regime: secondo il circolare n. 56 del 2010, emanato dall'Amministrazione di tassazione di Stato, nel caso in cui i soggetti passivi fanno un sconto nel vendere i beni, la differenza tra l'importo di vendita (il prezzo dei beni) e il sconto può essere la base imponibile ai fini dell'IVA, se l'importo di vendita e il sconto sono registrati separatamente nella stessa fattura (altrimenti, sarebbe l'importo di vendita la base imponibile ai fini dell'IVA).

Per rendere più persuasiva la risposta suddetta, è necessario fare un esempio che concerne la comparazione delle tre forme in parola: a) per la vendita con il 70% di sconto del bene a costo di 60 RMB ed a prezzo di 100 RMB (inclusa IVA), l'IVA da pagare =  $70 \div (1+17\%) \times 17\%$  (imposta a valle) -  $60 \div (1+17\%) \times 17\%$  (imposta a monte) = 1.45RMB; b) per la vendita del bene a costo di 60 RMB ed a prezzo di 100 RMB durante cui al cliente si da in omaggio un bene a prezzo di 30 RMB, l'IVA da pagare =  $(100 \div (1+17\%) \times 17\% - 60 \div (1+17\%) \times 17\%) + (30 \div (1+17\%) \times 17\% - 18 \div (1+17\%) \times 17\%) = 7.55\text{RMB}$ . Va indicato che qui il trasferimento del bene in omaggio è considerato come vendita del bene in forza del regime dell'IVA<sup>859</sup>; per la vendita del bene a costo di 60 RMB ed a prezzo di 100 RMB durante cui al cliente si rimborsa il 30RMB, l'IVA da pagare =  $100 \div (1+17\%) \times 17\% - 60 \div (1+17\%) \times 17\% = 5.81\text{RMB}$ .

È chiaro che in genere l'esercizio dello schema presente dovrebbe portare soltanto ad un risparmio d'imposta completamente lecito, essendo la vendita con il sconto semplicemente e direttamente un'operazione meno onerosa fiscalmente.

8) schema di scelta delle forme non ordinarie di vendita per differire il versamento dell'IVA. La forma ordinaria di vendita, in genere, comporta che il soggetto passivo, quale il venditore, riceve subito dal cliente l'importo di vendita e le forme non ordinarie di vendita sono rappresentate principalmente dalla vendita a credito (*sale on credit*) e dalla vendita con la rateazione del pagamento. La scelta delle forme non ordinarie di vendita può portare ai soggetti passivi il risultato di differimento del versamento dell'IVA perché per la forma ordinaria di vendita, l'obbligo tributario dell'IVA sorge nel momento in cui il soggetto passivo riceve l'importo di vendita, e per le forme non ordinarie di vendita, l'obbligo tributario dell'IVA sorge nel momento in cui il soggetto passivo ottiene il documento che dimostra il diritto a rivendicare l'importo di vendita e che comporta ulteriormente, ai sensi dell'art. 38 delle Regole d'Attuazione di Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, la data di pagamento dell'importo di vendita che è conclusa nel contratto. Di conseguenza, i soggetti passivi che scelgono le forme non ordinarie di vendita

<sup>859</sup> Si vede l'art. 4 delle Regole d'Attuazione di Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA.

possono differire il momento di esigibilità dell'IVA e dunque il momento del versamento dell'IVA, in modo da ottenere il vantaggio di *timing* o *cash flow*. Inoltre, va sottolineato che nell'esercitare il qualsiasi schema per differire il versamento dell'IVA, per i soggetti passivi occorre emettere la fattura speciale ai fini dell'IVA il più tardi possibile, atteso che in ogni caso la data in cui la fattura è emessa è prioritaria per quanto riguarda il momento in cui l'IVA è diventata esigibile.

9) schema di vendita dei beni fissi (*fixed assets*) “utilizzati”. Si tratta di uno schema di pianificazione IVA connesso alla trasformazione dell'IVA cinese—dalla categoria della produzione (*production-type*) a quella del consumo (*consumption-type*)—, in modo che è stata detraibile l'IVA a monte sugli acquisiti dei beni fissi (*fixed assets*) che prima era indetraibile. Più precisamente, secondo il circolare n. 170 del 2008, emanato congiuntamente dal Ministero di Finanza e l'Amministrazione di Tassazione di Stato, la cessione dei beni fissi utilizzati è assoggettata all'imposizione dell'IVA e l'IVA a monte sugli acquisiti dei beni fissi stessi è detraibile. Di conseguenza, lo schema presente può comportare che una società acquista un impianto a prezzo di un milione di RMB (esclusa IVA) in un periodo d'imposta e quindi è in grado di detrarre l'imposta a monte di 170 mila RMB nello stesso periodo d'imposta; poi, nel periodo d'imposta successivo, la società vende l'impianto stesso “utilizzato” (infatti, non è importante se l'impianto sia veramente utilizzato), a prezzo di un milione di RMB (esclusa IVA), all'altra società dalla quale la prima società riceve anche 170 mila RMB come l'imposta a valle da pagare da sua parte al fisco<sup>860</sup>.

10) schema di prezzi di trasferimento tra le parte correlate. Tale schema vale principalmente per le società correlate di cui l'una gode dei trattamenti favorevoli fiscalmente, per esempio le imprese del benessere o le imprese che producono i beni esenti dall'IVA. Per quanto riguarda le prime, secondo il circolare n. 155 del 1994 emanato dall'Amministrazione di Tassazione di Stato, alle determinate imprese del benessere si può applicare il trattamento favorevole fiscalmente, comportante che

---

<sup>860</sup> In merito a tale schema, si rinvia in particolare a 杨斌、龙新民、李成、尹利军: 《东北地区部分行业增值税转型的效应分析》, 载《税务研究》2005年第8期(Bin Yang, Xinmin Long, Cheng Li e Lijun Yin, *Analisi degli effetti di trasformazione dell'IVA applicata agli alcuni settori nella regione nordorientale di Cina*, in Taxation Research, n. 8, 2005).

prima si tassa l'IVA e poi si rimborsa l'IVA stessa. È chiaro che per ottenere un vantaggio fiscale rilevante per il gruppo delle società, sulla base dello schema presente, il soggetto passivo vende i beni a prezzo basso alla sua parte correlata che gode dei trattamenti favorevoli fiscalmente, in modo da ridurre l'imposta a valle da pagare da parte del soggetto passivo, quale il venditore, e compensare, l'imposta a valle, aumentata corrispondentemente, da pagare da parte della sua parte correlata sfruttando i trattamenti favorevoli fiscalmente<sup>861</sup>.

Presentati i dieci schemi della pianificazione IVA tipici in pratica cinese, è necessario svolgere un breve commento sulla pratica delle pianificazioni IVA in Cina. Alla luce di quanto precede, un primo punto da segnalare è che il termine di pianificazione IVA in pratica cinese sia apparso un termine che ha una connotazione più ampia di quella del termine di pianificazione IVA nella dottrina cinese, nel senso che la pianificazione IVA in pratica, con cui si intenda il sottrarsi al pagamento delle imposte, includi il risparmio d'imposta lecito, l'elusione fiscale e persino l'evasione fiscale. Inoltre, un secondo punto da segnalare è che appare che attualmente non si possano trovare nella pratica cinese alcuni schemi più articolati o complessi dell'elusione IVA tipici nell'esperienza europea, per esempio, quello che riguarda il soggetto passivo che non ha il diritto ordinario alla detrazione ed i negozi traslativi, o quello connesso con il regime del gruppo IVA. infatti, per quanto riguarda la prima categoria di schema, l'attuale contesto normativo cinese rende possibile il suo esercizio anche in Cina, sebbene con alcune variazioni, almeno dal punto di vista teorico. Possiamo pensare che un soggetto passivo che produce i beni esenti dall'IVA o un soggetto passivo ai fini del *business tax*—entrambi due non hanno il diritto ordinario alla detrazione ai fini dell'IVA—, fa esercitare alla sua parte correlata come il contribuente ordinario ai fini dell'IVA le relative attività economiche come costruzione dei palazzi o acquisto dei certi beni, in modo che le imposte a monte assolate su queste attività economiche siano detraibili in capo della sua parte correlata,

---

<sup>861</sup> In merito a tale schema, si rinvia in particolare a 程宗璋: 《关联交易避税及其税法规制问题研究》, 载《东南大学学报(哲学社会科学版)》2003年第1期(Zongzhang Cheng, *Ricerca sulle questioni relative all'elusione fiscale nelle transazioni tra le società correlate e l'antielusione nel diritto tributario*, in Journal of Southeast University (Philosophy and Social Science), n. 1, 2003).

e poi la parte correlata fa passare al soggetto passivo i relativi diritti o beni attraverso i certi negozi traslativi come locazione (o vendita) dei beni o conferimento (o cessione) d'azienda che sono assoggettati ad un'imposizione meno onerosa, rappresentata dall'applicazione del *business tax* con l'aliquota bassa del 5% nel caso della locazione degli immobili, ovvero dall'applicazione dell'IVA con la base imponibile bassa come il risultato dei prezzi di trasferimento nel caso della cessione dei beni (per non parlare del momento in cui la Cina integrerà completamente il *business tax* con l'IVA). Per quanto riguarda la seconda categoria di schema, quale quella concernente il regime di gruppo IVA, differentemente, l'attuale contesto normativo cinese rende impossibile il suo esercizio in Cina perché nel sistema dell'IVA cinese non è ancora introdotto il regime di gruppo IVA. Però, dal punto di vista di sviluppo, con la riforma perdurante dell'IVA verso il modello moderno, probabilmente la categoria di schema in parola apparirebbe nel sistema fiscale cinese in futuro non lontano quando la Cina introduca il regime di gruppo IVA.

### **3.3. Antielusione IVA nel sistema fiscale cinese – 3.3.1. Status quo dell'antielusione in Cina**

Per esaminare l'antielusione IVA nel sistema fiscale cinese, è necessario esordire con la presentazione dello status quo dell'antielusione in Cina. A tale aspetto, va rilevato innanzitutto che nel proteggere e persino incoraggiare i risparmi d'imposta leciti, rappresentati principalmente da quello a seguito di agevolazioni fiscali——nonostante che per il contribuente, il diritto al risparmio d'imposta o di scegliere le operazioni meno onerose fiscalmente non è ancora affermato nel diritto positivo o nella giurisprudenza<sup>862</sup>——, la Cina contesta e colpisce l'elusione fiscale da censurare. infatti, per il fenomeno crescente dell'elusione fiscale, la Cina ha messo sempre più attenzione nell'antielusione, e in 2009, col'introdurre di una serie delle

<sup>862</sup> Attualmente, nell'ordinamento cinese è affermato solo un relativo diritto, cioè il diritto al godimento delle agevolazioni fiscali. Per quanto riguarda tale diritto del contribuente, si rinvia all'art. 8 della legge del 4 settembre 1992, modificata nel 2001, relativa all'amministrazione della riscossione delle imposte (*Law of the People's Republic of China on the Administration of Tax Collection(2001)*) ed all'avviso n. 1 del 2009, relativo ai diritti ed obbligazioni del contribuente, emanato dall'Amministrazione di Tassazione di Stato.

norme antielusive e le relative regole d'implementazione (su cui ci soffermeremo in appreso), sia stata giunta la cosiddetta era d'antielusione in Cina. Inoltre, è stato istituito nell'amministrazione tributaria un sistema di controllo ai fini antielusivi, composto da tre parti: amministrazione (si tratta principalmente di verifica del rapporto delle transazioni tra le parti correlate, verifica a scelta casuale dei documenti contemporanei e *track management* delle imprese già indagate), servizio (si tratta principalmente di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento (*Advanced Pricing Agreement*) e procedura di negoziati) ed indagine (si tratta principalmente di indagine antielusiva e revisione dei conti (*audit*)). Secondo il rapporto 2011 dei lavori relativi all'antielusione, fatto dall'Amministrazione di Tassazione di Stato<sup>863</sup>, i gettiti fiscali aumentati a causa dell'antielusione nell'anno 2010 sono 10. 207 miliardi di RMB ed i casi indagati ai fini all'antielusione nell'anno 2010 ha raggiunto la cifra di 178, rispetto a quella di 162 nell'anno 2009.

Detto questo, ora passiamo ad una presentazione dell'attuale quadro giuridico cinese in materia dell'antielusione.

1) legge del 4 settembre 1992, modificata nel 2001, relativa all'amministrazione della riscossione delle imposte (*Law of the People's Republic of China on the Administration of Tax Collection*)<sup>864</sup>, quale una normativa applicabile a tutti i settori delle imposte. Prima, l'art. 35, comma 6 della legge in parola prevede che ove è bassa ovviamente, senza ragione giusta, la base (imponibile) per valutare le imposte dovute dichiarata dal contribuente, il fisco ha la competenza di valutare da sé le imposte da pagare da parte del contribuente. Però, va indicato che più che una previsione generale mirata al contestare i comportamenti elusivi, l'art. 35, comma 6 dovrebbe essere considerato, piuttosto, come una previsione che disciplina e rafforza la potenza del fisco in materia dell'accertamento tributario<sup>865</sup>. Poi, l'art. 36 della legge in parola prevede che deve essere conforme al principio della reciproca indipendenza delle parti l'esercizio delle transazioni tra le imprese, o le organizzazioni che le imprese straniere

<sup>863</sup> Si vede il China Taxation News del 25 Aprile 2011.

<sup>864</sup> Per quanto riguarda la versione inglese della legge di Cina relativa all'amministrazione della riscossione delle imposte, si rinvia al sito seguente:

[http://www.china.org.cn/business/laws\\_regulations/2007-06/22/content\\_1214782.htm](http://www.china.org.cn/business/laws_regulations/2007-06/22/content_1214782.htm)

<sup>865</sup> Cfr. 钱俊文: 《避税的法律规制》, 载《税务研究》2006年第5期(Junwen, Qian, *La regolamentazione giuridica dell'elusione fiscale*, in Taxation Research, n. 5, 2006).

istituiscono nel territorio cinese e esercitano le attività di produzione e commercio, e le loro imprese correlate<sup>866</sup>.

2) normative nell'ambito dell'imposta sui redditi. Si tratta principalmente della legge 2008 dell'imposta sul reddito delle società (*Law of the People's Republic of China on Enterprise Income Tax*) (in prosieguo: legge 2008)<sup>867</sup>, le sue Regole d'Attuazione (in prosieguo: Regole d'Attuazione della legge 2008)<sup>868</sup> e gli altri relativi atti normativi tra cui quello più importante è il circolare n. 2 del 2009, emanato dall'Amministrazione di Tassazione di Stato, relativo alle misure dell'attuazione del speciale adattamento fiscale (provvisorio) (in prosieguo: circolare n. 2 del 2009)<sup>869</sup>. Finora, in Cina è già formato un sistema completo delle normative relative al speciale adattamento fiscale (*special tax adjustments*) ai fini dell'antielusione in materia. Questo sistema completo delle normative è composto dai seguenti regimi: a) il rapporto delle transazioni tra le parti correlate, disciplinato principalmente dall'art. 43 della legge 2008, dall'art. 109 delle Regole d'Attuazione della legge 2008 e dalla sezione II del circolare n. 2 del 2009; b) il controllo dei documenti contemporanei, disciplinati principalmente dall'art. 44 della legge 2008, dall'art. 115 delle Regole d'Attuazione della legge 2008 e dalla sezione III del circolare n. 2 del 2009; c) i prezzi di trasferimento, disciplinati principalmente dall'art. 111 delle Regole d'Attuazione della legge 2008 e dalle sezioni IV e V del circolare n. 2 del 2009; d) l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, disciplinato principalmente dall'art. 42 della legge 2008, dall'art. 113 delle Regole

---

<sup>866</sup> Tale previsione è precisata nei diversi profili negli artt. 51-56 delle Regole d'Attuazione della legge in parola (*Rules for the Implementation of the Law of the People's Republic of China on the Administration of Tax Collection*). Per quanto riguarda la versione inglese delle regole d'attuazione della legge in parola, si rinvia al sito seguente:

[http://www.china.org.cn/business/laws\\_regulations/2007-06/22/content\\_1214799.htm](http://www.china.org.cn/business/laws_regulations/2007-06/22/content_1214799.htm)

<sup>867</sup> Per quanto riguarda la versione inglese della legge 2008 dell'imposta sul reddito delle società, si rinvia al sito seguente:

[http://www.china.org.cn/china/LegislationsForm2001-2010/2011-02/14/content\\_21917379.htm](http://www.china.org.cn/china/LegislationsForm2001-2010/2011-02/14/content_21917379.htm)

<sup>868</sup> Per quanto riguarda la versione inglese delle Regole d'Attuazione della legge 2008 dell'imposta sul reddito delle società (*Implementation Rules of Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China*), si rinvia al sito seguente:

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local%20Assets/Documents/cn\(zh-cn\)\\_tax\\_EITLawImpRulesPRCbyDeloitteChina\\_190308\(2\).pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local%20Assets/Documents/cn(zh-cn)_tax_EITLawImpRulesPRCbyDeloitteChina_190308(2).pdf)

<sup>869</sup> Per quanto riguarda la sua versione inglese (*Circular of State Administration of Taxation on the Issuance of the Implementation Measures of Special Tax Adjustments (Provisional)*), si rinvia al sito seguente:

<http://www.kpmg.com/cn/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/special-tax-adjustments.aspx>

d'Attuazione della legge 2008 e dalla sezione VI del circolare n. 2 del 2009; e) l'accordo sulla ripartizione dei costi (*Cost Contribution Arrangement*), disciplinato principalmente dall'art. 41 della legge 2008, dall'art. 112 delle Regole d'Attuazione della legge 2008 e dalla sezione VII del circolare n. 2 del 2009; f) le società straniere controllate (*Controlled Foreign Companies*), disciplinate principalmente dall'art. 45 della legge 2008, dagli artt. 116-118 delle Regole d'Attuazione della legge 2008 e dalla sezione VIII del circolare n. 2 del 2009; g) l'anti-sottocapitalizzazione, disciplinata principalmente dall'art. 46 della legge 2008, dall'art. 119 delle Regole d'Attuazione della legge 2008 e dalla sezione IX del circolare n. 2 del 2009; h) l'antielusione generale che riguarda la regola antielusiva generale, disciplinata principalmente dall'art. 47 della legge 2008, secondo cui ove le imprese esercitano le altre operazioni, senza gli obiettivi commerciali ragionevoli, tale da ridurre i redditi imponibili, il fisco ha la competenza di effettuare in modo ragionevole l'adattamento fiscale, dall'art. 120 delle Regole d'Attuazione della legge 2008 e dalla sezione X del circolare n. 2 del 2009 in cui nel primo luogo si rileva appositamente che "le altre operazioni" sfiorate nell'art. 47 della legge 2008 includono principalmente l'abuso delle agevolazioni fiscali, l'abuso del trattato tributario, l'abuso delle forme dell'organizzazione delle imprese e lo sfruttamento di paradisi fiscali, e nel secondo luogo, per quanto riguarda la conseguenza dell'elusione fiscale, si disciplina espressamente che il fisco riqualifica le operazioni elusive secondo la realtà economica ed annulla i vantaggi tributari provenienti dalle operazioni elusive.

3) normative nell'ambito dell'imposta indirette. A tale aspetto, ci sono principalmente le seguenti tre normative simili, considerate come le regole che concretizzano nei propri settori dell'imposta il suddetto art. 35, comma 6 della legge relativa all'amministrazione della riscossione delle imposte: 1) l'art. 7 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, ai sensi del quale ove è basso ovviamente, senza ragione giusta, il prezzo della cessione beni o della prestazione dei servizi imponibili determinato dai soggetti passivi, il fisco ha la competenza di accertare l'importo di vendita; 2) l'art. 10 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'accisa<sup>870</sup>, ai sensi del

---

<sup>870</sup> Per quanto riguarda la versione inglese del Provvisorio Regolamento 2008 dell'accisa (*Interim*

quale ove è basso ovviamente, senza ragione giusta, il prezzo dei beni imponibili per valutare le imposte dovute determinato dai soggetti passivi, il fisco ha la competenza di accertare il prezzo; 3) l'art. 7 del Provvisorio Regolamento 2008 del *business tax*<sup>871</sup>, ai sensi del quale ove è basso ovviamente, senza ragione giusta, il prezzo della prestazione dei servizi, della cessione dei beni immateriali o della vendita dei beni immobili determinato dai soggetti passivi, il fisco ha la competenza di accertare il loro turnover.

### 3.3.2. Commento sullo status quo dell'antielusione e antielusione IVA

Primariamente, va sottolineato che come si può trarre da tutto quanto precede, in Cina si fa sempre più attenzione al problema dell'elusione fiscale (in particolare l'elusione fiscale attraverso le transazioni tra parti correlate) e tante azioni efficaci per contrastare o colpire i comportamenti elusivi sono già prese, facendo il riferimento alle esperienze internazionali, in questi ultimi anni, in particolare dopo stabilita la nuova legge dell'imposta sul reddito delle società in 2008. Il che comporta principalmente che sono stati formati un sistema di controllo ai fini dell'antielusione e un sistema normativo relativamente completo relativo all'antielusione, almeno nell'ambito delle imposte sui redditi, riguardante le misure preventive (per esempio, l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento), "simultanee" (per esempio, le norme antielusive specifiche) e successive (per esempio, la norma antielusiva generale "settorialmente").

Secondariamente, non viene trascurato che attualmente nelle operative normative antielusive cinesi non esiste una espressa definizione dell'elusione fiscale, ma dall'utilizzo nelle normative antielusive dei certi termini, ad esempio, dall'utilizzo del termine "obiettivi commerciali ragionevoli", "realtà economica" o "ragione giusta" nelle alcune principali normative antielusive, in particolare nella norma antielusiva

---

*Regulations on Consumption Tax of the People's Republic of China*), si rinvia al sito seguente: <http://sg2.mofcom.gov.cn/aarticle/chinalaw/taxation/200811/20081105919801.html>

<sup>871</sup> Per quanto riguarda la versione inglese del Provvisorio Regolamento 2008 del *business tax* (*Interim Regulations on Business Tax of the People's Republic of China*), si rinvia al sito seguente: <http://www.grandall-law.com/china-laws-regulations/laws-regulations-tax/interim-regulations-on-business-tax-of-the-peoples-republic-of-china-.html>

generale e le sue norme d'attuazione in materia dell'imposta sui redditi, possiamo trarre che per quanto riguarda la teoria antielusiva, come la dottrina cinese del diritto tributario fa, più che quella dell'abuso del diritto o della frode alla legge, il legislatore cinese (nel senso lato) ricorre a piuttosto quella nei paesi di *common law*, cioè quella di prevalenza della sostanza sulla forma (*substance-over-form*) o di *business purpose*. A tale punto, persino c'è un circolare che l'ha espressamente affermato, cioè il circolare n. 601 del 2009, emanato dall'Amministrazione di Tassazione di Stato, relativo a come capire “*beneficial owners*” nei trattati tributari<sup>872</sup>, in cui si indica espressamente che si giudicano i *beneficial owners* secondo il principio di prevalenza della sostanza sulla forma. Inoltre, c'è qualche studioso cinese che ritiene ulteriormente che nonostante che attualmente nella dottrina sia ancora discusso il principio della tassazione sulla base della sostanza (economica) (*Principle of Substantial Taxation*), tale principio è già applicato o riflesso nella legislazione antielusiva cinese<sup>873</sup>.

Nel terzo luogo, per quanto riguarda la normativa antielusiva nell'ambito dell'IVA, è pacifico che nell'attuale sistema dell'IVA cinese, esiste solo un'espressa norma antielusiva che contrasta esclusivamente l'elusione IVA, mirata a ridurre l'imposta dovuta, che consiste nel ridurre l'importo di vendita, quale la base imponibile ai fini dell'IVA, attraverso le transazioni tra le parti correlate che non sono rispettose del principio della reciproca indipendenza delle parti. Si tratta dell'art. 7 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, come una norma antielusiva generale “parzialmente”, ai sensi del quale ove è basso ovviamente, senza ragione giusta, il prezzo della cessione beni o della prestazione dei servizi imponibili determinato dai soggetti passivi, il fisco ha la competenza di accertare l'importo di vendita. Infatti, per quanto riguarda il comportamento dell'elusione IVA suddetta, come un oggetto principale o più “vistoso” dell'antielusione IVA nelle normative antielusive cinesi, le

---

<sup>872</sup> Si tratta di un circolare molto significativo per la prativa antielusiva cinese in particolare nell'ambito dell'elusione fiscale internazionale, e per quanto riguarda un'analisi su questo circolare, cfr. Matthew McKee, *The Concept of Beneficial Ownership in China's Treaties*, in TAX NOTES INTERNATIONAL, JANUARY 4, 2010, p. 59.

<sup>873</sup> Cfr. 李刚、王晋: 《实质课税原则在税收规避治理中的运用》, 载《时代法学》2006年第4卷第4期(Gang Li e Jin Wang, *Applicazione all'antielusione del principio della tassazione sulla base della sostanza*, in Presentday Law Science, vol. 4, n. 4, 2006).

fonti giuridici (integrali) per contrastarlo includono anche i suddetti artt. 35, comma 6 e 36 della legge 2001 relativa all'amministrazione della riscossione delle imposte. Allora, per quanto riguarda gli altri eventuali comportamenti dell'elusione IVA, possiamo concludere che non ci sono le corrispondenti normative antielusive o misure antielusive per contrastarli? La risposta dovrebbe essere negativa, almeno per una parte di questi eventuali comportamenti dell'elusione IVA, perché, come è noto, le normative antielusive o misure antielusive includono anche le correzioni normative, l'interpretazione delle norme tributarie e la presunzione legale come strumenti antielusivi tradizionali o fondamentali.

A tale proposito, va rilevato prima che considerando che la normativa basilare dell'IVA cinese, quale il Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA (composto da solo 27 articoli) e le sue Regole d'attuazione (composte soltanto da 40 articoli)<sup>874</sup>, include pochissimi articoli sostanziali (rispetto a quelli procedurali), è molto difficile trovare un vero articolo consistente nella correzione normativa ai fini dell'antielusione. Una previsione che può contare è l'art. 19 del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA che per quanto riguarda il momento in cui l'imposta è diventata esigibile, ha aggiunto il contenuto, secondo cui il momento in cui la fattura, cioè la fattura speciale IVA, è emessa è considerato come il momento prioritario in cui l'imposta è diventata esigibile, rispetto al momento in cui il soggetto passivo riceve l'importo di vendita o il soggetto passivo ottiene il documento che dimostra il diritto a rivendicare l'importo di vendita. Si tratta di un contenuto che il Provvisorio Regolamento 1993 dell'IVA non prevedeva, e ovviamente il Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA ha colmato una lacuna per cui i soggetti passivi quale acquirente dei beni potevano perseguire un vantaggio fiscale emettendosi la fattura da parte del venditore dei beni il più presto possibile in modo che i soggetti passivi potessero detrarre le relative imposte a valle senza il sorgersi dell'obbligo tributario in capo del venditore dei beni. Poi, per quanto riguarda l'interpretazione antielusiva delle norme tributarie, considerando l'inerzia della giurisprudenza cinese o un ruolo trascurabile che la giurisprudenza cinese in

---

<sup>874</sup> Per quanto riguarda la versione inglese delle Regole d'Attuazione del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, si rinvia al sito seguente:  
<http://www.lawinfochina.com/law/display.asp?ID=7443&DB=1>

questa materia, in realtà in Cina è l'amministrazione finanziaria di Stato che, sebbene non coscientemente e volontariamente, ha assunto e continua ad assumere il ruolo cruciale in questa materia, emanando i numerosi circolari quali una forma dell'interpretazione amministrativa (dal 1985 ad adesso, ci sono totalmente 1773 circolari in materia dell'IVA), per la semplicità della normativa basilare dell'IVA o per i suoi contenuti fondamentali, tra cui tanti riguardano l'interpretazione o il chiarimento dei concetti o delle norme in modo da colmare alcune lacune normative, almeno oggettivamente. Infine, per quanto riguarda la presunzione legale, nel sistema dell'IVA esiste una previsione che può essere vista come una presunzione legale ma assoluta, cioè l'art. 4 delle Regole d'Attuazione del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, secondo cui alcuni determinati comportamenti dei soggetti passivi sono considerati come la cessione dei beni, tra cui un comportamento è il trasferimento dei beni da un'organizzazione ad un'altra organizzazione (allo scopo di vendere i beni stessi da parte dell'ultima organizzazione) da parte del soggetto passivo che costituisce queste due organizzazioni nei diversi comuni e ma adotta la contabilità consolidata (unitaria)<sup>875</sup>, trattandosi di una previsione simile ad una presunzione legale relativa nella normativa dell'IVA italiana, cioè l'art. 1, comma 1 del D.P.R. 10 novembre 1997 (già esposto nel paragrafo 2.1.2 della Sezione I del Capitolo II)<sup>876</sup>.

Finalmente, per quanto riguarda i problemi principali delle normative antielusive comprese quelle in materia dell'IVA in Cina, in parole semplici possiamo riassumerli come quattro mancanze: 1) mancanza di una definizione espressa dell'elusione fiscale nelle normative antielusive. Ovviamente, le attuali normative antielusive (compresa,

---

<sup>875</sup> Per quanto riguarda gli altri comportamenti considerati come la cessione dei beni, si rinvia all'art. 4 delle Regole d'Attuazione del Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, si recita così: "*The following activities of units or individual operators shall be deemed as sales of goods: (1) Consignment of goods to others for sale; (2) Sale of goods under consignment; (3) Transfer of goods from one establishment to other establishments for sale by a taxpayer that maintains two or more establishments and adopts consolidated accounting, unless the relevant establishments are maintained in the same county (or city); (4) Application of self-produced or processed goods to produce non-taxable items; (5) Provision of self-produced, processed or purchased goods to other units or individual operators as investments; (6) Distribution of self-produced, processed or purchased goods to shareholders or investors; (7) Use of self-produced or processed goods for collective welfare or personal consumption; (8) Giving out self-produced, processed or purchased goods to others as free gifts*".

<sup>876</sup> Si recita così: "si presume ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa".

persino, la norma generale antielusiva prevista dalla legge dell'imposta sul reddito delle società), che descrivono i comportamenti elusivi principalmente nei termini "senza ragioni o obiettivi commerciali ragionevoli o giusti", non definiscono espressamente o integralmente l'elusione fiscale o la sua essenza. Ciò concorre all'inasprimento dell'eventuale abuso della potenza antielusiva da parte dell'amministrazione finanziaria; 2) mancanza delle norme antielusive necessarie per contrastare l'elusione fiscale nell'ambito delle imposte diverse dall'imposta sul reddito delle società, in particolare nell'ambito dell'IVA come un altro importante settore tributario. Infatti, come è già esposto sopra, nell'attuale sistema dell'IVA cinese la sola norma antielusive è mirata a contrastare l'elusione fiscale che consiste nel ridurre l'importo di vendita, quale la base imponibile ai fini dell'IVA, attraverso le transazioni tra le parti correlate che non sono rispettose del principio della reciproca indipendenza delle parti. Di conseguenza, per l'amministrazione finanziaria cinese è impossibile trovare le disponibili norme antielusive né nella normativa relativa all'IVA né nella legge relativa all'amministrazione della riscossione delle imposte per contrastare le eventuali altre elusioni IVA diverse da quella suddetta; 3) mancanza dei regimi relativi ai limiti entro cui l'autorità impositiva può esercitare l'antielusione e l'antielusione IVA sotto gli aspetti sostanziali: per quanto riguarda i primi aspetti, si tratta principalmente degli alcuni principi come certezza giuridica, autonomia contrattuale e proporzionalità. Va sottolineato particolarmente che a tale aspetto, la giurisprudenza che dovrebbe avuto assumere la relativa responsabilità non è intervenuta efficacemente; 4) mancanza dei regimi procedurali (o giusti o sufficienti) relativi alla garanzia degli interessi legittimi del contribuente. Si tratta principalmente dell'onere di prova e dell'interpello. Va sottolineato prima che non è molto giusto l'attuale regime relativo all'onere di prova per attuare la norma generale antielusiva prevista nell'ambito dell'imposta sul reddito delle società, cioè l'art. 95 del circolare n. 2 del 2009 secondo cui al contribuente spetta dimostrare che le relative operazioni abbiano i obiettivi commerciali ragionevoli e altrimenti il fisco potrebbe effettuare il specifico adattamento fiscale (nel senso che il fisco non ha bisogno di dimostrare che

l'ottenimento di un vantaggio fiscale sia contrario alla finalità legislativa, e il che è connesso con il primo problema). Poi, va indicato che sebbene il 22 febbraio 2012 (pochi giorni fa) l'Amministrazione di Tassazione di Stato ha emanato per la prima volta un atto normativo, che concerne l'interpello generale (*prior ruling*), quale il circolare n. 14 del 2012 intitolato "Regole dei lavori su risposta da parte del fisco nei confronti degli individuali casi tributari (provvisorio)" (si tratta di risposta per quanto riguarda l'applicazione delle norme tributarie ai casi individuali), tale atto prevede principalmente le regole procedurali che disciplinano la divisione del lavoro in materia tra i diversi relativi competenti enti interni, ed è sprovvisto delle regole procedurali su come il contribuente esercita il diritto di proporre siffatta domanda e soprattutto dei contenuti sostanziali, ad esempio, relativi agli effetti di siffatta risposta. Dunque, possiamo ancora dire che alla Cina manca l'esperienza pratica nell'ambito dell'interpello tributario (per non parlare dell'interpello antielusivo) e i regimi relativi all'interpello nel sistema fiscale cinese sono insufficienti e da integrare.

#### **4. Proposte relative al perfezionamento delle soluzioni antielusive IVA nell'ordinamento tributario cinese**

Conclusivamente, alla luce di tutto quanto precede (dal paragrafo 1 del Capitolo I al paragrafo precedente del capitolo presente), sulla base delle relative esperienze europee, possiamo avanzare le seguenti sette proposte per quanto riguarda il perfezionamento delle soluzioni antielusive IVA nell'ordinamento tributario cinese:

1) per quanto riguarda la ricerca dell'essenza dell'elusione fiscale, per la dottrina cinese del diritto tributario, occorre "avviare" un studio approfondito relativo alla teoria dell'abuso del diritto o della frode alla legge (certamente, la priorità dovrebbe essere data alla prima) ed alla sua applicazione nel diritto tributario, in particolare visto che la Cina appartiene ai paesi di *civil law*, in modo da costruire o fornire la base teorica per la definizione espressa dell'elusione fiscale nella relativa legislazione o giurisprudenza e di conseguenza per spingere l'introduzione di una vera norma

antielusiva generale nell'ordinamento tributario cinese. Inoltre, attraverso siffatto studio approfondito relativo alla teoria dell'abuso del diritto o della frode alla legge, la dottrina cinese del diritto tributario deve dedicarsi continuativamente alla ricerca relativa alla differenza o relazione tra l'elusione fiscale e le altre relative nozioni come il risparmio d'imposta lecito, l'evasione fiscale, la pianificazione fiscale e la frode fiscale, in particolare alla differenza tra l'elusione fiscale e il risparmio d'imposta lecito per spingere l'affermazione espressa del diritto del contribuente di scegliere le operazioni meno onerose fiscalmente nel diritto positivo cinese.

2) per quanto riguarda l'elusione IVA, tenuto conto del specifico meccanismo dell'applicazione dell'IVA quale una molto importante imposta indiretta, la dottrina cinese del diritto tributario deve rafforzare la ricerca degli aspetti di particolare interesse ai fini della definizione dell'elusione IVA, ossia gli aspetti specifici della costituzione dell'elusione IVA. Inoltre, la dottrina cinese del diritto tributario deve approfondire l'esame delle metodologie e categorie tipiche dell'elusione IVA nel sistema dell'IVA cinese, in particolare delle quelle che esistono nel sistema dell'IVA comunitario in Europa e potrebbero o potranno esistere nel sistema dell'IVA cinese, tenuto conto della riforma perdurante dell'IVA cinese verso il modello moderno (l'IVA dell'UE ha già costituito un'esperienza straniera più importante come oggetto della ricerca per la Cina al motivo di riformare, modificare o perfezionare le normative dell'IVA cinese). Siffatto esame è necessario per la considerazione dell'adozione delle eventuali correzioni normative o dell'introduzione delle eventuali norme antielusive specifiche nel corso della riforma perdurante dell'IVA cinese.

3) per quanto riguarda l'antielusione IVA, in complesso la Cina deve contrastare i fenomeni crescenti dell'elusione IVA adottando le poliedriche soluzioni antielusive, come correzione normativa, interpretazione antielusiva, presunzione legale, norme specifiche antielusive e norma generale antielusiva, e in relazione ai singoli e diversi comportamenti elusivi scegliendo tra queste varie soluzioni antielusive quella più adeguata sulla base delle ponderazioni dei propri pregi e difetti delle varie soluzioni antielusive. A tale aspetto, va presentato particolarmente che come un'impostazione di

limitare la potestà amministrativa che fino ad oggi prevale sempre in Cina, la giurisprudenza cinese deve svolgere un ruolo indispensabile nell'interpretazione antielusiva, compresa quella nell'ambito dell'IVA, in particolare nel contesto attuale che manca una norma antielusiva generale (si tratta di un'esperienza rilevante dei paesi europei non muniti di un diritto generale tributario che introduce una disposizione generale antielusiva), per rimpiazzare parzialmente l'interpretazione amministrativa che in realtà occupa un ruolo dominante nella legislazione tributaria cinese.

4) per quanto riguarda l'introduzione della "genuina" norma antielusiva generale nel sistema fiscale cinese ai fini di contrastare i fenomeni elusivi nell'ambito dell'IVA ("genuina" significa che la norma antielusiva generale definisce espressamente l'elusione fiscale), prima va affermato che per contrastare efficacemente l'elusione IVA, il sistema fiscale cinese avrebbe bisogno di o dovrebbe introdurre la norma antielusiva generale, in particolare tenuto conto della carenza delle operanti misure antielusive in relazione ai numerosi eventuali comportamenti elusivi in materia dell'IVA nella normativa dell'IVA o nel sistema fiscale cinese. Poi, va rilevato che in quanto all'approccio di introdurre la norma antielusiva generale, ne potrebbero esserci due: quello che in un diritto generale tributario si introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva e nel sistema fiscale cinese si potrebbe introdurre una norma antielusiva generale nella legge relativa all'amministrazione della riscossione delle imposte (*Law on the Administration of Tax Collection*) o nell'eventuale codice tributario generale cinese in futuro; e quello che si introduce una disposizione generale antielusiva o antiabusiva nella normativa basilare dell'IVA cinese, ossia il Provvisorio Regolamento 2008 dell'IVA, o nell'eventuale legge ordinaria relativa all'IVA in futuro (ciò comporterebbe che l'attuale Provvisorio Regolamento si converta nella legge ordinaria). A tale proposito, appare che il primo approccio sia più disponibile. Infine, in quanto al contenuto concreto della norma antielusiva generale, dovrebbe essere condivisibile il principio Halifax, quale il principio antiabusivo con due requisiti come parametri applicativi.

5) per quanto riguarda le eventuali misure specifiche antielusive, in forma di correzione normativa o norma antielusiva specifica, da adottare nel sistema dell'IVA cinese, va rilevato che l'adozione delle eventuali misure specifiche antielusive in futuro si deve considerare nel contesto della riforma perdurante dell'IVA cinese verso il modello moderno (in realtà principalmente studiando il modello dell'IVA europea compresi i suoi regimi concreti). Ciò significa che nel riformare, modificare, introdurre le normative o i regimi dell'IVA cinese——ad esempio, in materia di settore finanziario, immobili e gruppo IVA——, facendo riferimento alle esperienze occidentali (principalmente europee) in materia, la Cina debba pensare nel frattempo gli eventuali problemi dell'elusione IVA (in particolare una categoria tipica dell'elusione IVA che mira a mitigare l'IVA irrecuperabile a causa dell'inesistenza di un diritto ordinario alla detrazione) connessa con le normative o i regimi nuovi portati da siffatte riforme, modifiche o introduzioni, in modo da adottare le eventuali misure specifiche antielusive che corrispondono a tali normative o i regimi nuovi, altrettanto facendo riferimento alle esperienze occidentali (principalmente europee) in materia.

6) per quanto riguarda l'arginamento dell'abuso dell'indagine antielusiva da parte del fisco, le autorità impositive cinesi (comprese legislative, amministrative e giudiziarie) devono essere consapevoli di questa questione e prendere le azioni efficaci per limitare la potenza antielusiva del fisco, in base a quanto previsto sia dalle attuali normative antielusive sia dalle eventuali normative antielusive che la Cina introdurrà in futuro, in modo da tutelare gli interessi legittimi dei soggetti passivi. A tale aspetto, va rilevato particolarmente che da un lato, prima di adottare (principalmente in maniera legislativa) una certa misura specifica antielusiva (anche nell'ambito dell'IVA), è necessario passarla ad un vaglio del principio della proporzionalità, in particolare esaminando gli eventuali danni che l'applicazione di siffatta misura specifica antielusiva potrebbe portare agli alcuni principi sostanziali come certezza giuridica, autonomia contrattuale e neutralità, e dall'altro lato, nell'applicare la norma antielusiva generale (anche se parzialmente e compresa quella che eventualmente si introdurrà e potrà essere applicabile al settore IVA) nei confronti

dei casi in pratica, l'autorità impositiva amministrativa devono ancora effettuare una sorta di vaglio suddetto e l'autorità giudiziaria deve ricoprire il corrispondente ruolo di controllo.

7) per quanto riguarda i limiti procedurali che arrivano all'autorità impositiva nell'esercitare l'antielusione IVA, ci sono due regimi da migliorare o integrare: l'uno è quello relativo all'onere di prova e va rilevato particolarmente che nell'applicare la norma antielusiva generale, in ogni caso il fisco deve dimostrare prima che l'ottenimento di un vantaggio tributario proveniente dalla regolamentazione delle operazioni sia contrario alla finalità delle norme tributarie e l'ottenimento di tale vantaggio tributario costituisca un obiettivo essenziale, e poi i soggetti passivi hanno il diritto "di difesa" di dimostrare l'esistenza delle valide ragioni economiche diverse da quelle tributarie; l'altro è quello relativo all'interpello e va sottolineato in questa sede che da un lato, la Cina deve affrettare il passo nella costruzione d'interpello generale, essendo il nuovo regime in materia in Cina soltanto una "carcassa" normativa da "riempirsi" di tanti contenuti sostanziali, e dall'altro lato, nel frattempo potrebbe introdurre un apposito interpello antielusivo, in particolare tenuto conto del fatto che attualmente nel sistema fiscale cinese esistono già un sacco di norme antielusive compresa quella generale nella legge dell'imposta sul reddito delle società (sarà più necessario qualora si introdurrà una "genuina" norma antielusiva generale nel sistema fiscale cinese). Inoltre, è possibile pensare di istituire il regime degli obblighi di rilevazione (dei determinati schemi negoziali che possono facilmente produrre un indebito vantaggio tributario) nel sistema fiscale cinese (o nel sistema dell'IVA cinese) sulla base dell'attuale regime del rapporto delle transazioni tra le parti correlate.

## Bibliografia

### Parte I (italiana e inglese)

- AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999;
- AA.VV. (a cura di Guglielmo Maisto), *Elusione ed abuso del diritto tributario : orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano : Giuffrè, 2009;
- Aguiar de Sousa - De la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD, 2009;
- Airs etc., *Abuse of Tax Law across Europe*, (2010/2) *EC Tax Review*, 85;
- Airs etc., *Abuse of Tax Law across Europe (Part Two)*, (2010/3) *EC Tax Review*, 123;
- Amand, *Prohibition of abusive practices in European VAT: Court aid to National legislation bugs?*, in *Intertax* 36/5-2008, 196;
- Andriola, *Abuso del diritto Ue ed elusione fiscale nazionale. Quale rapporto?*, pubblicato in *Fisco Oggi* il 12/07/2007;
- Annibale, *Le presunzioni e la frode alla legge*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1976, I, 397;
- Amaolo, *Pubblica Amministrazione: i principi di ragionevolezza e di proporzionalità* (Articolo del 19/01/2010), disponibile nel sito: <http://www.overlex.com/leggiarticolo.asp?id=2233>;
- Arnold, *The Canadian anti-avoidance rule*, in *British Tax Law*, 1995, 6;
- Armella, *Recenti orientamenti della Corte di Giustizia*, disponibile nel sito: <http://www.corsomagistratitributari.unimi.it/STRUTTURA/DOTTRINA>;
- Assumma, *Aspetti penali della elusione*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, 85;
- Attardi, *L'elusione nell'Iva: l'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto*, in "il fisco" n. 13 del 2 aprile 2007;
- Attardi, *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario : manuale con massimario*, Milano, 2008;
- Attardi, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un*

- vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008 fasc. 4, pt. 2, 637;
- Autenne - Di Pietro, *Regime definitivo per l'IVA europea unificata: Proposta di una nuova fase per il futuro*, un documento interno della SEAST.
  - Bancalari, *L'abuso del diritto comunitario in materia di IVA*, *il fisco*, 3/2011;
  - Barani, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, CEDA, 1972;
  - Berliri - Einaudi, *La giusta imposta : appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione : lineamenti di una riforma organica della finanza ordinaria*, Roma : Istituto ital. di studi legislativi, 1946, pp. 336 ss.e p.345;
  - Basilavecchia, *Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili iva*, in *Corr. trib.*, 2006, 1466;
  - Basilavecchia, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008 fasc. 9, 741;
  - Beghin, I "complementari" concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale, in *Riv. dir. trib.*, 2008fasc.4, pt.2, 292;
  - Beghin, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009fasc.5, pt.S, 408;
  - Bracewell-Milnes, *Is Tax Avoidance Harmful?*, in *INTERTAX*, (2003) 31, 96;
  - Broadbent, *VAT compliance in the 21st century*, (2003) *British Tax Review*, 127;
  - Brown (K. B.), *Tax avoidance, treaty shopping and the economic substance doctrine in the United States*, [2008] (2) *British Tax Review*, 165;
  - Brown (R. W), *RBS Deutschland Holdings GmbH v. HMRS: mind the gap*, (2007) *British Tax Review*, 675;
  - Carpentieri, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, n. 12, parte I, 1053;
  - Carta - Fratini, *Elusione tributaria e verifica fiscale*, Bari : Cacucci, 2000;
  - Centore, *Manuale dell'IVA Europea*, Ipsoa, 2008;
  - Centore, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA*, in "GT - Riv. giur. trib." n. 10/2006, 843;
  - Centore, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna tributaria* n. 2 di marzo-aprile 2009, 420;
  - Centore, *Simulazione e abuso nel rapporto tributario*, in "GT - Riv. giur. trib." n. 10/2007, 879;

- Cerioni, *The “abuse of rights” in EU company law and EU tax law: a re-reading of the ECJ case law and the quest for a unitary notion*, (2010) 21 *European Business Law Review*. 783;
- Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, CEDAM, 1992;
- Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale : il problema dell'elusione fiscale*, Padova : CEDAM, 1992;
- Cordara, *Halifax: a conservative opinion*, (2005) *British Tax Review*, 267;
- Cordeiro Guerra, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, 2009, n. 10, 771;
- Costantini - Monaco, *L'elusione tributaria: commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive : elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini: Maggioli, 1997;
- Cui Wei, *Business tax: China's quasi-VAT*, in *INTERNATIONAL VAT MONITOR*, JULY/AUGUST 2009;
- De la Feria, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*, (2006) 15 *EC Tax Review*, 33;
- De la Feria, *Vat and the EC internal market: the shortcomings of harmonisation*, Oxford University Centre For Business Taxation, WP 09/29;
- De la Feria, *Prohibition of abuse of (community) law—the creation of a new general principle of ec law through tax?*, No 723, Working Papers from Oxford University Centre for Business Taxation;
- De la Feria, *“Game over” for aggressive VAT planning? RAL v Commissioners of Customs Excise*, (2005) *British Tax Review*, No. 4, 394;
- De la feria, *HMRC v Weald Leasing Ltd – not only artificial: the abuse of law test in VAT*, (2008) *British Tax Review*, 548;
- De Mello, *Avoiding the value added tax: theory and cross-country evidence*, working Paper available through OECD's Internet Web site at: [http://www.oecd.org/eco/Working\\_Papers](http://www.oecd.org/eco/Working_Papers;);
- De Mita, *Presunzioni fiscali e costituzione*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria : atti del Convegno nazionale di Rimini*, del 22-23 febbraio 1985 / a cura di Antonio Emanuele Granelli. - Rimini : Maggioli, 1987, 26;
- Di Muro, *Iva di gruppo, applicare la norma e impedire vantaggi indebiti*, in

- Fiscooggi, pubblicato Mercoledì 22 Luglio 2009;
- Di Pietro, *Ringraziamento*, in AA.VV., *l'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, pag. VI.
  - Di Pietro (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*: Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", Dottorato di ricerca in Diritto tributario europeo / coordinamento di Adriano Di Pietro; Autori Javier Lasarte ... (et. al); appendice / coordinamento di Benedetto Santacroce. - (S.l. : s.n.), stampa 2003 (Scuola di polizia tributaria della Guardia di finanza). Tomo I;
  - Di Pietro, *Informe del relator general sobre el estado de la fiscalidad en la Unión Europea y para el futuro de la Unión Europea*, in Estudios y documentos, European Tax Studies, "ste.seast.org/es";
  - Di Pietro, *L'incidenza del diritto dell'Unione Europea sul diritto tributario. Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in AA.VV., *L'incidenza del diritto dell'Unione Europea sullo studio delle discipline giuridiche*, a cura di Lucia Serena Rossi e Giacomo Di Federico, Editoriale Scientifica, 291;
  - Di Pietro, *L'abuso del diritto tributario in Europa*, in AA.VV., *Accademia delle scienze di Bologna. Rendiconto degli anni 2006•2007*, Bononia University Press, 2008, 154;
  - Duff, *Tax Avoidance in the 21st Century* (June 1, 2009). *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect*, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, 2009;
  - Eidenmüller, *Abuse of law in the context of european insolvency law*, available at site: <http://www.reference-global.com/doi/pdfplusdirect/10.1515/ECFR.2009.1>
  - Evans, *Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies*, [2008] University of New South Wales Faculty of Law Research Series 40;
  - Falsità (G.), *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario In italia*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2000, 81;
  - Falsità (G.), *Corso istituzionale di diritto tributario(III edizione riveduta)*, CEDAM, 2009;

- Falsitta (G.), *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008;
- Falsitta (V.E.), *Interpretazione, elusione fiscale e potestà amministrative*, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, fasc. 4, 257;
- Fantigrossi, *Sviluppi recenti del principio di proporzionalità nel diritto amministrativo italiano*, Liuc Papers n. 220, Serie Impresa e Istituzioni, 26, settembre 2008;
- Farmer, *VAT planning: assessing the abuse of rights risk*, in *The Tax Journal*, 23 May 2002, 15;
- Fazzini, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM (Padova), 2000, 9;
- Ferlazzo Natoli, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979;
- Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino : G. Giappichelli, 2005, 143;
- Franco, *Guida all'IVA*, Giuffrè Editore, 2004, 317;
- Fransoni, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere Tributario*, 1/2011, 17;
- Filippi (V.P.), *Il fenomeno dell'elusione e le soluzioni antielusive in materia di IVA*, in AA.VV. *studi in onore di Victor Uckmar*, Vol. I, padova, 1997, 471;
- Filippi (P.), *Le presunzioni in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria : atti del Convegno nazionale di Rimini*, del 22-23 febbraio 1985 / a cura di Antonio Emanuele Granelli. - Rimini : Maggioli, 1987, 87;
- Fiorentino, *Il problema dell' elusione nel sistema tributario positivo*, in *Rivista di diritto tributario*, 1993, fasc. 7-8, 818;
- Gallo, *Note minime sull'abuso del diritto in materia fiscale*, in Fascicolo N° 1 *Rivista del 2010 di Giurisprudenza delle Imposte*;
- Gallo, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1989 fasc. 3, 377;
- Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma. 1974;
- Gallo, *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rassegna tributaria*, n. 5 di settembre•ottobre 2009, 1259;
- Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000;

- Gestri, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003;
- Giordano - Viola, *IVA – la normativa antielusione: una vita travagliata tra modifiche ripensamenti*, in Boll. Trib. 13, 1995;
- Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova : CEDAM, 2005;
- Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in Rassegna tributaria, n. 4 di luglio-agosto, 2010;
- Glendi, *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 11/2006, 925;
- Gonzales, *La cosiddetta “evasione fiscale legittima”*, in Riv. Dir. Fin., I, 1974, 51 e ss;
- Gometz, *La certezza giuridica come prevedibilità*, Giappichelli, 2005;
- Gordon - Soren Bo Nielsen, *Tax evasion in an open economy: value-added Vs. income taxation*, Journal of Public Economics, 1997, v66 (2, Nov), 173;
- Greggi, *Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law* (June 27, 2008). eJournal of Tax Research, Vol. 6, No. 1, 23;
- Harris, *Abus de droit in the field of value added taxation*, (2003) British Tax Review 2, 133;
- Halkyard, *Not a weapon of mass destruction: can the ramsay approach apply to the inland revenue ordinance in Hong Kong?*, in Asia-Pacific Journal of Taxation (2005) 9(3), 56;
- Hawkes, *Taxman wins VAT abuse doctrine from Europe*, Accountancy Age, February 23, 2006;
- Hawkes, *HMRC set to launch new VAT salvo*, Accountancy Age, September 22, 2005;
- Henkow, *Financial activities in European VAT: a theoretical and legal research of the European VAT System and preferred treatment of financial activities*, Alphen aan den Rijn: Kluwer law international, c2008, 58;
- Keen - Smith, *VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?*, in National tax journal, vol. LIX, N.4, 2006;
- Kiekebeld, *Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?*

- (2009) 18 EC Tax Review, 144;
- Ladds - Chowdry, *Debenhams Retail Plc v Commissioners of Customs & Excise*, (2004) British Tax Review (PART 1), 26;
  - La Rosa, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in Rivista di diritto tributario, 2010, fasc. 7-8, 791;
  - La Rosa, *Sugli incerti confini tra l'evasione, l'elusione e l'assenza del presupposto soggettivo IVA*, in Riv. dir. trib., 2006fasc.7-8, pt.1, 619;
  - Lupi, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in Corriere tributario, 2007 fasc. 35, 2815;
  - Lupi, *Detrazioni forfettarie dell'IVA ed elusione fiscale*, in Il Fisco, 1993, 11569;
  - Malherbe, *L'esperienza belga*, in AA.VV., *l'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, 41;
  - Mancinelli, *Evasione ed elusione: alcuni aspetti politici e giuridici*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, 7 e ss;
  - Marcheselli, *Le presunzioni nel diritto tributario : dalle stime agli studi di settore*, Torino : G. Giappichelli, 2008, 73;
  - Martani, *La cessione d'azienda (3) - aspetti fiscali: le imposte indirette e la responsabilità del cessionario*, in Fiscooggi, pubblicato Martedì 15 Novembre 2005;
  - Massin, *Introduction of a General Anti-VAT Avoidance Measure in Belgium*, in International VAT Monitor, Jan/Feb 2006, 37;
  - Massin, *Introduction of the "open market value" in Belgium*, in International VAT Monitor, n. 6, 2005, 335;
  - Mastroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano : A. Giuffrè, 2005;
  - Maxwell etc. *VAT: ECJ rules on VAT avoidance*, Journal of International Taxation, 17(6) (2006);
  - Maxwell etc., *European court releases ag's opinion in anti-avoidance vat cases*, Journal of International Taxation, 16(7) (2005);
  - McCarthy, *Abuse of right: the effect of the doctrine on VAT planning*, in British Tax Review, 2007, No.2. 168;
  - McKay - McDonnell, *A General Anti-Avoidance Provision for VAT?*, disponibile nel sito seguente:

[http://www.taxbar.com/documents/Antiavoidance\\_Provision\\_for\\_VAT\\_Conrad\\_McDonnell.pdf](http://www.taxbar.com/documents/Antiavoidance_Provision_for_VAT_Conrad_McDonnell.pdf)

- Meazza - Parente, *L'abuso del diritto al nodo delle sanzioni*, in "Il Sole 24 ore" del 05 giugno 2009, Norme e Tributi, 32;
- Melillo, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 3, 416;
- Melis, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2 di marzo-aprile 2005, 401;
- Merks, *Tax evasion, tax avoidance and tax planning*, in *INTERTAX*, Volume 34, Issue 5, 2006;
- Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981;
- Montanari, *Imposta sul valore aggiunto e servizi finanziari: profili comunitari e nazionali*, la tesi di dottorato di ricerca in diritto tributario europeo, anno accademico 2006 – 2007, Università di Bologna, 197;
- Morello, *Frode alla legge*, Milano : A. Giuffrè, 1969;
- Morse, *HMRC v Principal and fellows of Newnham College in the University of Cambridge: VAT anti-avoidance —the end of an era?*, (2008) *British Tax Review*, 542;
- Neveling, *'Abusive' VAT scheme blocked*, *Accountancy Age*, March 15, 2007;
- Neveling, *Italy opens UK VAT uncertainty*, *Accountancy Age*, October 11, 2007;
- Ordower, *The Culture of Tax Avoidance* (April 27, 2010). *Saint Louis University Law Journal*, Vol. 55, 2010; *Saint Louis U. Legal Studies Research Paper No. 2010-06*;
- O'Shea, *ECJ Takes a Stand on "Abusive Practices" in U.K. VAT Cases*, in *Tax Notes International*, Feb. 7, 2011, 420;
- Park, *How to manage VAT cashflows*, in *Tax Journal* (20 January 2011);
- Perego, *Elusione d' imposta: il risparmio d' imposta e il negozio in frode alla legge fiscale nell' ottica del diritto civile*, in *Rassegna tributaria*, 1989 fasc. 11, 513;
- Perrone (L.), *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n. 2 di marzo-aprile 2006, 423;

- Perrone Capano, *L'imposta sul valore aggiunto : disciplina legislativa ed effetti : spunti ricostruttivi*, Napoli : Jovene, 1977;
- Perrone (v.), *La nozione di gruppo ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto* (tesi di 2011), disponibile nel sito: <http://eprints.luiss.it/979/1/20110510-perrone-tesi.pdf>;
- Perrucci, *Risparmio d'imposta ed elusione*, in Bollettino tributario d'informazione, 2008 fasc. 21, 1665;
- Perry, *EC ruling calls time on corporate VAT groups*, Accountancy Age, May 29, 2008;
- Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino : Giappichelli, 2011;
- Piantavigna, *Tax abuse in European Union law: A theory*, in EC Tax Review, 2011/3, 137;
- Piccolo, *Abuso del diritto ed IVA: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in Rassegna Tributaria 3/2006, 1044;
- Pisani, *Abuso del diritto ed elusione nell'Iva*, in "il fisco" n. 38 del 22 ottobre 2007;
- Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995;
- Pistone, *L'elusione fiscale ed il diritto comunitario*, in AA.VV., *la normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno "gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria" (Genova 9-10 febbraio 2007), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2007, 91;
- Pistone, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di giustizia Europea in tema di IVA.*, nota a sentenza Corte Giust. Ce, Grande sez., 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Pres. Skouris-rel. Von Bahr, in Riv. dir. trib., 2007, 17;
- Poggioli, *La corte di giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in Riv. dir. trib., 2006, III, 107;
- Quattrocchi, *Il divieto di abuso del diritto comunitario e il suo utilizzo a fini di contrasto all'elusione fiscale nell'imposizione sul valore aggiunto*, Tesi di dottorato di ricerca in diritto pubblico e tributario nella dimensione europea (XXIII CICLO) in Facoltà di Giurisprudenza di Università degli Studi di Bergamo.

- Quebec, *Aggressive Tax Planning* (Working Paper January 2009);
- Rhode, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto* (nota a Corte di Giustizia Ce, sentenza Amplifin), in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, n. 2, 85;
- Ragucci, *Rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *GIUSTIZIA TRIBUTARIA* 2/2009, 148;
- Reid, *The doctrine of abuse of rights: perspective from a mixed jurisdiction*, vol 8.3 *electronic Journal of Comparative Law*, (October 2004);
- Rescigno, *L'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1965, I, 206;
- Ridsdale, *Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT*, (2005) 14 *EC Tax Review*, 83;
- Ripa, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in *Corriere tributario*, 2000 fasc. 18, 1277;
- Ripa, *Elusione fiscale: dalle origini alla riforma*, Università degli studi di macerata 2005;
- Ruiz Almendral, *Tax avoidance and the european court of justice: what is at stake for european general anti-avoidance rules?*, (2005) 33 *Intertax*, 562;
- RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. Trib.* 1999, 72;
- Salvini, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. Trib.*, 2006, 3097;
- Santacroce, *L'impatto delle nuove regole Iva sugli acquisti di beni e servizi da parte di enti pubblici*, in "il fisco" n. 14 del 6 aprile 1998, 4374.;
- Sanò, *Le presunzioni tributarie nazionali alla luce del diritto comunitario*, in *AA.VV., Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa / a cura di Thomas Tassani. - Roma : Aracne, 2009*, 111;
- Schiavolin, *Collegamento negoziale e operazione rilevante ai fini dell'IVA*, in *Giur. imp.*, 4-5.03, 1280;
- Schonewille, *Eliminating tax barriers via the infringement procedure of Article 226 of the EC Treaty*, *EC tax review* (2006.3): 147 et seq;
- Sechi, *Riforma dei reati tributari: più pregi che difetti*, disponibile nel sito: [http://www.tidona.com/pubblicazioni/febbraio01\\_2.htm](http://www.tidona.com/pubblicazioni/febbraio01_2.htm);
- Sinfield, *The Halifax principle as a universal GAAR for tax in the EU*, in *British Tax Review*, 2011, n. 3, 238;
- Stevanato, *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo*

- spirito della legge tributaria*, in Dialoghi dir. Trib., 2006/5, 619;
- Stevanato, *Elusione tributaria, abuso dell'autonomia negoziale e natura del risparmio d'imposta*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, 2006 fasc. 7, 614;
  - Stiglitz, *The General Theory of Tax Avoidance*, National Tax Journal, Volume XXXVIII, No. 3, September 1985, 325;
  - Swinkels, *VAT-saving solutions and abuse of law*, in International VAT monitor, SEPTEMBER/OCTOBER 2007, 337;
  - Swinkels, *Halifax day: abuse of law in European VAT*, (2006) international vat Monitor, Maggio/Giugno, 173;
  - Swinkels, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT Saving Aspects*, in International VATMonitor no. 1 (2010), 37;
  - Swinkels, *VAT-saving Concepts and interpretations*, in International VAT monitor 6 (2005), 417;
  - Swinkels, *Fixed establishments and vat-saving schemes*, in International VAT monitor 6 (2006);
  - Swinkels, *Abuse of EU VAT law in Part Service*, in International VAT monitor, JAN/FEB 2009, 23;
  - Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007;
  - Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988;
  - Terra - Wattel, *European tax law*, - 5. ed. - Alphen aan der Rijn : Kluwer Law International, c2008;
  - Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006;
  - Tesauro, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in Giur.it., 2008, 1029;
  - Trevisani, *Pianificazione fiscale concordata: prime interpretazioni dell'Agenzia delle entrate*, in Corriere tributario, 2005 fasc. 9, 679;
  - Vacca, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in Rivista di diritto tributario, 2008 fasc. 12, pt. 1, 1069;
  - Vanistendael, *Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law*, in Asia-Pacific Tax Bulletin, 2010, n. 3, 209;
  - Vanistendael, *The role of the European court of justice as the supreme judge in tax cases*, in EC Tax Review (1996, 3), 114;

- Vanz, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in "Rassegna tributaria" n. 5 di settembre-ottobre 2002, 1606;
  - Villani (Maurizio), *Abuso del diritto secondo la recente giurisprudenza della corte di cassazione*, disponibile nel sito:  
<http://www.altalex.com/index.php?idstr=144&idnot=46835>;
  - Villani (Maria), *L'interpello antielusivo*, in *Innovazione e Diritto (Speciale 2010)*, 124;
  - Visco, *Evasione fiscale*, in *Dig. Comm.*, Torino, 1990, vol. V, 293;
  - Vitaletti, *Evasione elusione e politica economica*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, 17;
  - Vyncke, *VAT grouping in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, in *International VAT Monitor* 2007, 4, 251;
  - Wareham - Dolton, *Tolley's value added tax* (London: LexisNexis Butterworths, 2006), 589;
  - Williams - Dodd, *Direct tax and the VAT avoidance concept*, *International Tax Review*, July 29, 2008;
  - Wimpissinger - Grosswang, *ECJ takes a stand on "abusive practices" in U.K. VAT cases*, in *Tax notes international*, Volume 61, Numer 6, February 7, 2011, 417;
  - Xu Yan, *Putting the "value added" in China's VAT*, in *TAX NOTES INTERNATIONAL*, MAY 10, 2010;
  - Zalasinski, *Proportionality of anti-avoidance and anti-abuse measures in the ECJ's direct tax case law*, (2007) 35 *Intertax*, 310;
  - Zizzo, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rassegna Tributaria* 3/2008, 859;
  - Zizzo, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT, RIV. GIUR.TRIB.*, 2008, 465;
  - Zizzo, *Evasione ed elusione fiscale nella legislazione e giurisprudenza degli stati uniti d'america*, in *Rass.Trib.*, 1986, I, 231;
  - Zopponi, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, 809.
- **Parte II (cinese)**

- 包智勇：《增值税一般纳税人企业的运费税收筹划》，载《财会研究》2010年12月 (Zhiyong Bao, *Pianificazione fiscale dei costi di trasporto nell'ambito delle imprese come il contribuente ordinario ai fini dell'IVA*, in *Finance and Accounting Research*, Dicembre 2010);
- 鲍秀银：《企业增值税的税收筹划探讨》，载《时代经贸》2008年12月 (Xiuyin Bao, *Discussione sulla pianificazione IVA nell'ambito delle imprese*, in *Economic & Trade Update*, Dicembre 2008);
- 程宗璋：《关联交易避税及其税法规制问题研究》，载《东南大学学报(哲学社会科学版)》2003年第1期 (Zongzhang Cheng, *Ricerca sulle questioni relative all'elusione fiscale nelle transazioni tra le società correlate e l'antielusione nel diritto tributario*, in *Journal of Southeast University (Philosophy and Social Science)*, n. 1, 2003);
- 董晓平、谭佰秋：《试谈增值税的避税与反避税》，载《长春理工大学学报(社会科学版)》2002年第3期 (Xiaoping Dong, *Discussione sull'elusione fiscale e l'antielusione in materia dell'IVA*, in *Journal of Changchun University of Science and Technology (Social Sciences)*, n. 3, 2002);
- 李刚、王晋：《实质课税原则在税收规避治理中的运用》，载《时代法学》2006年第4卷第4期 (Gang Li e Jin Wang, *Applicazione all'antielusione del principio della tassazione sulla base della sostanza*, in *Presentday Law Science*, vol. 4, n. 4, 2006);
- 李大明：《论税收筹划的原理及其运用》，载《中南财经政法大学学报》2002年第6期 (Daming Li, *Teoria della pianificazione fiscale e la sua applicazione*, in *Journal of Zhongnan University of Economics and Law*, n. 2, 2002);
- 刘剑文、丁一：《避税之法理新探(上)》，载《涉外税务》2003年第8期 (Jianwen Liu e Yi Ding, *Nuova ricerca della teoria giuridica dell'elusione fiscale (parte I)*, in *International Taxation in Cina*, Agosto 2003);
- 刘希静：《中国增值税流失研究》，2007厦门大学博士论文 (Xijing Liu, *Study on VAT loss in China*, la Tesi di Dottorato di Xiamen Università, 2007);
- 尤克洋：《小规模增值税的税收筹划及实务研究》，载《会计之友》2006年7月 (Keyang Long, *Ricerca sulla pianificazione fiscale del contribuente di piccola scala ai fini dell'IVA*, in *Accounting Friends*, Luglio 2006);
- 龙英锋：《论避税行为的无效性及非法性》，载《税务与经济》2004年第6期 (Yingfeng Long, *Invalidità e illegalità dei comportamenti dell'elusione fiscale*, in *Taxation and Economy*, n. 6, 2004);

- 黄黎明：《税收筹划及其法律问题研究》，载《江西财经大学学报》2003年第4期(Liming Huang, *Ricerca su pianificazione fiscale e relative questione giuridiche*, in Journal of Jiangxi University of Finance and Economics, n. 4, 2003);
- 钱俊文：《避税的法律规制》，载《税务研究》2006年第5期(Junwen, Qian, *La regolamentazione giuridica dell'elusione fiscale*, in Taxation Research, n. 5, 2006);
- 施正文，翁武耀：《对于新企业所得税法中“不征税收入”问题的探讨》，载于《税务研究》2007年第9期(Shi Zhengwen e Weng Wuyao, *Non-taxable incomes fixed in the new corporation income tax law*, on the September Issue of Taxation Research, 2007);
- 施正文、翁武耀，《意大利逃税刑事法律责任的立法及其对我国的借鉴》，《税务研究》2010年第6期(Shi Zhengwen e Wuyao, Weng, *Legislazione italiana relativa al reato tributario e le sue ispirazioni per la Cina*” che è pubblicato in TAXATION RESEARCH of No. 6/2010);
- 谢科：《避税的法哲学思考》，载《湖北经济学院学报》2007年第2期(Ke Xie, *Considerazione dell'elusione fiscale dal punto di vista di filosofia giuridica*, in Journal of Hubei University of Economics: Humanities and Social Sciences, Febbraio 2007);
- 徐国栋：《论权利不得滥用原则》，载《中南政法学院学报》1992年第3期(Guodong Xu, *Principio del divieto dell'abuso del diritto*, in Journal of Central South University of Political Science and Law, n. 3, 1992);
- 杨斌、龙新民、李成、尹利军：《东北地区部分行业增值税转型的效应分析》，载《税务研究》2005年第8期(Bin Yang, Xinmin Long, Cheng Li e Lijun Yin, *Analisi degli effetti di trasformazione dell'IVA applicata agli alcuni settori nella regione nordorientale di Cina*, in Taxation Research, n. 8, 2005);
- 翁武耀：《欧盟税制概况》，载于《重庆工商大学学报》2010年第1期(Wuyao weng, *An overview of EU taxation system*, in Journal of Chongqing Technology and Business University, No.1, 2010);
- 应飞虎、赵东济：《税收筹划的法律认定》，载《法学》2005年第8期(Feihu Ying e Dongji Zhao, *Identificazione giuridica della pianificazione fiscale*, in Legal Science Monthly, n. 8, 2005);
- 岳春玲、黄英婉：《增值税常用避税方法及其案例分析》，载《现代商业》2007年9月(Chunling Yue e Yingwan Huang, *Metodi dell'elusione IVA ed analisi dei*

*relativi casi*, in Modern Business, Settembre 2007);

- 钟亮: 《增值税一般纳税人销项税筹划的具体方法》, 载《企业导报》2011年9月 (Liang Zhong, *Metodi della pianificazione dell'IVA a monte nel caso del contribuente ordinario ai fini dell'IVA*, in Enterprise Guide, Settembre 2011).