

## L'APPROFONDIMENTO

**Test di compatibilità.** Sembrano in contrasto gli articoli del Tuir su controllate estere e residenza in Italia di entità oltreconfine

# Rango europeo per la disciplina sull'abuso del diritto

**Alessandro Savorana  
Enrico Traversa**

a discussione relativa all'accertamento delle operazioni poste in essere al solo fine di eludere il pagamento dell'imposta sulle società non si è conclusa con il recepimento nel diritto italiano dell'articolo 6 della direttiva 2016/1174, ad opera dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente (legge 212/2000).

Quando alla fine del 2018 ha tra-  
sposto in diritto italiano la direttiva Ue,  
il Governo italiano ha infatti deciso «di  
non disporre in merito all'anagrafica  
generale antiabuso in quanto l'attuale  
formulazione dell'articolo 10-bis... ap-  
pare conforme al testo dell'articolo 6  
della direttiva Atad» (relazione al de-  
creto legislativo 142/2018).

Ciò ha determinato la "conversione"  
ne" di una preesistente norma di pu-  
ro diritto italiano in una norma legi-  
slativa di attuazione di una disposi-  
zione di diritto europeo, per l'appun-  
to l'articolo 6 della direttiva, che in  
forza del principio generale della su-  
premacia del diritto Ue sui diritti dei  
gli Stati membri, ha rango superiore.  
Un fatto, questo, il quale com-  
porta che ogni eventuale modifica-  
zione al testo dell'articolo 10-bis dovrà

essere rigorosamente conforme  
alle superiori disposizioni dell'ar-  
ticolo 6 delle direttive e che anche  
l'applicazione pratica dell'artico-  
lo 10-bis non tollererà "deroghe"  
in violazione del diritto dell'Unio-  
ne europea.

Questa inedita modificazione del-  
la funzione dell'articolo 10-bis com-  
porta a sua volta due conseguenze:  
• l'eventuale disapplicazione delle di-  
sposizioni dell'articolo 10-bis in con-  
trasto con l'articolo 6 della direttiva;  
• l'integrale applicazione del prin-  
cipio della "interpretazione confor-  
me", in base al quale tutti i 13 para-  
grafi dell'articolo 10-bis devono es-  
sere interpretati dai giudici tributari  
degli Stati membri in conformità con  
il testo e soprattutto con gli obiettivi  
della norma sovraordinata della di-  
rettiva, così come definiti nelle sen-  
tenze della Corte di giustizia.

L'articolo 10-bis dello Statuto del  
contribuente non rivela profili di  
incompatibilità con l'articolo 6 della  
direttiva 2016/1164. Va anzi ricono-  
sciuto al legislatore italiano il meri-  
to di aver trasfuso in norme accessi-  
bili a tutti i contribuenti due prin-  
cipi generali elaborati dalla giuris-  
prudenza della Corte Ue in materia  
di abuso del diritto nell'ambito Iva  
e nell'ambito delle tre direttive sulle  
esenzioni d'imposta fra società col-

legate di Stati membri diversi.  
Si tratta, rispettivamente, del  
principio secondo il quale, prima di  
accertare il presunto caso di elusio-  
ne fiscale, l'amministrazione deve  
preventivamente notificare al con-  
tribuyente i motivi sui quali ritiene  
configurabile un abuso/elusione  
(articolo 10-bis, comma 6) e del  
principio in forza del quale «l'am-  
ministrazione finanziaria ha l'one-  
re di dimostrare la sussistenza della  
condotta abusiva» (comma 9).

Quanto sopra pone tuttavia il  
problema dell'interpretazione  
conforme di alcune norme specifi-  
che in tema di abuso/elusione pre-  
viste dal Tuir, Dpr 917/1986, ri-  
spetto all'articolo 6 della direttiva  
di cui l'articolo 10-bis costituisce la  
puntuale trasposizione.

Ad esempio, sia l'articolo 167 del  
Testo unico, riguardante la tassa-  
zione delle società estere controllate  
(Cicf), sia l'articolo 73, riguardante  
la presunzione di residenza in Italia  
di alcune entità estere, si caratteriz-  
zano per il fatto di prevedere un'in-  
versione dell'onere della prova a ca-  
rico del contribuente al verificarsi di  
circostanze predeterminate.

Tale inversione dell'onere della  
prova in materia di abuso, almeno  
per ciò che riguarda le *legal entities*  
residenti fiscalmente in uno Stato

**L'articolo 10-bis  
dello Statuto del  
contribuente.** È  
incompatibile con  
l'articolo 6 della  
direttiva  
2016/1164

Ue, è contraria alla costante giuris-  
prudenza della Corte di giustizia,  
che fin dalla sua prima sentenza in  
materia ha affermato che spetta al-  
l'amministrazione provare la frode  
o l'abuso «caso per caso» essendo  
inammissibili le presunzioni di  
abuso «per intere categorie di ope-  
razioni» (nella sentenza relativa  
alla causa C-28/95, *Leur Bloem*).  
C'è quindi una situazione giuri-

dica complicata, nella quale la nor-  
ma generale antiabuso, vale a dire  
l'articolo 10-bis dello Statuto, è  
conforme all'articolo 6 della diretti-  
va Atad, mentre due disposizioni  
specifiche del Tuir risultano in con-  
flitto con il medesimo articolo 10-  
bis, nonché manifestamente con-  
trarie alle sentenze della Corte che  
hanno interpretato le norme Ue an-  
tiabuso preesistenti all'articolo 6



della direttiva stessa.

La soluzione del problema si può  
dedurre per analogia da una prece-  
dente sentenza - causa C-397/01  
Pfeiffer - in cui la Corte di giustizia  
si è trovata di fronte a una situazio-  
ne di diritto nazionale del tutto si-  
mile a quella sopra delineata.

In quella sua pronuncia la Corte  
ha chiarito, in primo luogo, che «il  
principio di interpretazione con-  
forme... esige che il giudice nazio-  
nale prenda in considerazione tutto  
il diritto nazionale per valutare in  
quale misura possa essere applicato  
in modo tale da non addvenire ad  
un risultato contrario a quello cui  
mira la direttiva» (punto 115).

Nel nostro caso occorrerà per-  
tanto considerare, a seconda della  
fattispecie, l'articolo 73 o l'articolo  
167 del Tuir congiuntamente alla  
norma generale antiabuso conte-  
nuta all'articolo 10-bis dello Statu-  
to, al fine di interpretare le disposi-  
zioni specifiche interne in modo  
conforme agli obiettivi dell'articolo  
6 della direttiva Ue.

In secondo luogo, in caso di con-  
flitto fra norme di diritto interno,  
delle quali una conforme alla diret-  
tiva e l'altra contraria alla stessa,  
sorgerà l'obbligo «di ridurre la por-  
tata di quella norma applicandola  
solamente nella misura compatibi-  
le con l'altra». (punto 116).

L'interprete, sia esso un operato-  
re professionale o un giudice tribu-  
tario, sarà quindi tenuto:

- da un lato, a "ridurre la portata"  
fino al punto di disapplicare le di-  
sposizioni degli articoli 73 e 167 del  
Tuir che fanno ricadere sul contri-  
buente l'onere della prova;

- d'altro lato, a dare piena applica-  
zione all'articolo 10-bis dello Statu-  
to per attenersi al testo dell'articolo  
6 della direttiva e alla giurispru-  
denza della Corte di giustizia in te-  
ma di onere della prova a carico  
dell'amministrazione.

In conclusione, grazie alla senten-  
za C-397/01 non vi sarà neanche bi-  
sogno di scomodare il principio del-  
l'effetto diretto dell'articolo 6 della  
direttiva 2016/1174, in quanto in una  
controversia fra contribuente so-  
spettato di abuso e l'amministrazione  
la norma applicabile sarà una norma  
di diritto italiano, l'articolo 10-bis,  
comma 9, e unicamente quella.

**L'ufficio  
deve  
motivare  
il perché  
contesta  
l'abuso  
o l'elusione  
e deve  
fornire  
la prova**

**Dopo  
l'Atad  
eventuali  
norme  
diffirmi  
dall'articolo  
10-bis  
devono  
essere  
cambiate**