

L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria

di Livia Salvini

S secondo la recente giurisprudenza della Corte di giustizia CE, dal **principio generale antiabuso** presente nell'ordinamento comunitario si desume che la **disciplina IVA** debba essere interpretata ed applicata alla luce di una **clausola antielusiva non scritta**, sotto molti aspetti analoga a quella presente nel nostro art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Questa giurisprudenza ripropone pertanto con forza nell'ordinamento interno, e non solo con riguardo all'IVA, la mai sopita questione dell'esistenza e dell'**ambito di applicazione** di una clausola generale antielusiva non scritta.

Le recenti sentenze della Corte di giustizia CE e della Corte di cassazione

in materia di abuso del diritto/elusione fiscale

La recente giurisprudenza della Corte di giustizia CE ha dato un improvviso, ulteriore impulso al dibattito sull'elusione fiscale, in Italia già assai vivo anche a seguito delle note sentenze della Corte di cassazione in materia di *dividend washing* e di usufrutto di azioni rese alla fine del 2005 (1). Ed infatti, con la sentenza 21 febbraio 2006, C-255/02, «Halifax» (2), la Corte di giustizia, pronunciandosi su una questione pregiudiziale attinente all'applicazione dell'IVA nel Regno Unito, ha per la prima volta elaborato ed applicato una compiuta ed articolata nozione di abuso del diritto/elusione fiscale di carattere generale, basata - così afferma la stessa Corte - sui principi generali non scritti dell'ordinamento comunitario. Nozione poi confermata, con interessanti precisazioni, nella sentenza 12 settembre 2006, C-196/04, «Cadbury Schweppes» (3).

La pronuncia della Corte di giustizia è stata immediatamente ripresa dalla Corte di cassazione (4): in una controversia (in materia di IVA) discussa lo stesso giorno in cui veniva emessa la sentenza della Corte CE, i nostri giudici di legittimità hanno già fatto menzione ed applicazione dei principi stabiliti da quest'ultima, a dimostrazione di quanto sia fertile nel nostro Paese il terreno su cui la giurisprudenza comunitaria si è venuta ad innestare. Del resto, nelle sopra richiamate sentenze del 2005 in materia di usufrutto azionario e di *dividend washing*, la

Cassazione aveva già menzionato e condiviso l'orientamento della Corte di giustizia in materia di abuso del diritto. Orientamento che peraltro, al mo-

Livia Salvini - Professore ordinario di diritto tributario, Università G. Carli - Luiss di Roma - Avvocato in Roma

Estratto della relazione al Convegno «L'elusione tributaria tra norme generali e speciali», Milano 19 ottobre 2006

Note:

(1) Cass., Sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 3/2006, pag. 212, con commento di M. Beghin, «L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale» e in *Banca Dati BIG, IPSOA*; Id., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Corr. Trib.* n. 47/2005, pag. 3729, con commento di G.M. Committeri e G. Scifoni e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2006, pag. 19, con commento di L. Mariotti, «“Dividend washing” e norme antielusive»; v. anche le ordinanze di remissione alle SS.UU. delle questioni sollevate con tali sentenze, 24 maggio 2006, n. 12301 (in *Corr. Trib.* n. 27/2006, pag. 2141, con commento di G. Zizzo e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2006, pag. 881, con note di riferimento di C. Pino) e n. 12302.

(2) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2006, pag. 377, con commento di A. Santi, «Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA» e in *Banca Dati BIG, IPSOA*. Nonché con la coeva sentenza C-223/03, «University of Huddersfield» (in *Banca Dati BIG, IPSOA*), che nella motivazione rinvia integralmente all'altra. Il «trio» di controversie decise dalla Corte nello stesso giorno, e trattate unitariamente dall'Avvocato generale Poiarés Maduro nelle sue conclusioni del 7 aprile 2005 per la tendenziale uniformità della problematica, comprende anche la causa C-419/02, «BUPA» (in *Corr. Trib.* n. 14/2006, pag. 1105, con commento di P. Centore), in tema di fatturazione artatamente anticipata (su cui si v. il commento di P. Centore, *op. loc. cit.*, pag. 1110).

(3) In *Banca Dati BIG, IPSOA* e di prossima pubblicazione in questa *Rivista*, con commento di E. Della Valle e in *GT - Riv. giur. trib.*, con commento di T. Marino.

(4) Cass., Sez. trib., 5 maggio 2006, n. 10353, in *Banca Dati BIG, IPSOA*.

Accertamento | Approfondimenti

mento in cui le sentenze venivano pronunciate, era stato ritenuto abbastanza significativo da consentire alla stessa Cassazione di superare, senza ulteriori motivazioni, i suoi stessi precedenti favorevoli ai contribuenti, ma non abbastanza articolato e consolidato da fondare su di esso la parte delle sentenze in cui - sulla base di argomentazioni del tutto originali, incentrate sulla nullità civilistica dei contratti per carenza di valide ragioni economiche - viene confermata la legittimità della pretesa erariale. Perfettamente comprensibile, in questa ottica, è

dunque il fatto che la Cassazione abbia immediatamente applicato i principi contenuti nella sentenza «Halifax», segnando un decisivo passo in avanti sulla strada già intrapresa.

Benché corredato in sentenza da ampi richiami ai precedenti, il principio affermato dalla Corte di giustizia presenta in realtà molti profili di originalità rispetto alla precedente giurisprudenza della stessa Corte e per altro verso appare sotto molteplici aspetti richiamare la nozione di elusione fiscale delineata dal nostro art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Converterà dunque partire da una breve illustrazione di tale principio nonché della sua genesi, per poi passare a trattare dei non pochi interrogativi che scaturiscono dalla lettura della sentenza e dall'ipotesi (che per la Cassazione è già realtà) di applicazione del principio in questione nel nostro ordinamento.

L'elusione fiscale/abuso del diritto nella sentenza «Halifax»

Come ho già accennato, benché in numerosi ed anche non recenti precedenti della Corte di giustizia, non solo in materia fiscale, si trovino riferimenti ad un principio generale antiabuso immanente nell'ordinamento comunitario, tale principio si è venuto via via precisando in un crescendo di citazioni autoreferenziali della Corte, senza che fossero in realtà mai esplicitati - a quanto consta - i fondamenti ed i passi salienti del ragionamento che por-

LA CORTE DI GIUSTIZIA

Abuso del diritto/elusione fiscale

La Corte di giustizia CE ha dato un improvviso, ulteriore **impulso al dibattito sull'elusione fiscale**, in Italia già assai vivo anche a seguito delle note sentenze della Corte di cassazione in materia di «dividend washing» e di usufrutto di azioni rese alla fine del 2005. Ed infatti, con la **sentenza C-255/02 del 2006**, «Halifax», la Corte di giustizia ha per la prima volta elaborato ed applicato una compiuta ed articolata **nozione di abuso del diritto/elusione fiscale di carattere generale, basata sui principi generali non scritti dell'ordinamento comunitario**.

tavano nel tempo a svilupparne il contenuto (5). Rispetto a tali precedenti, peraltro, la sentenza «Halifax» segna un ulteriore, per molti versi nuovo (6) e certo molto significativo passo in avanti, soprattutto nella parte in cui - certamente in assenza di precedenti specifici - delinea le caratteristiche salienti della fattispecie abuso del diritto/elusione fiscale.

Rinviando per brevità, per quanto attiene alla complessa fattispecie oggetto del rinvio pregiudiziale, alla lettura della sentenza della Corte di giustizia ed ai commenti già

pubblicati (7), pare sufficiente rilevare che si trattava della spettanza del diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti da parte di due società operanti nel settore immobiliare, possedute da una banca con bassa percentuale di detraibilità e costituite appositamente - così hanno stabilito i giudici che hanno rimesso alla Corte la questione pregiudiziale - per consentire al gruppo il pieno recupero dell'imposta. La fattispecie sembra presentare (ragionando sulla base del nostro ordinamento) dei rilevanti, tipici sintomi di simulazione, ed infatti: i diritti sull'immobile erano stati ceduti dalla banca

Note:

(5) Sulle caratteristiche del procedimento genetico dei principi generali del diritto comunitario nella giurisprudenza della Corte di giustizia v. A. Adinolfi, «I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri», in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1994, pag. 521.

(6) Si veda in proposito l'accurata analisi critica di V. Ruiz Almen-dral, «Tax avoidance and the European Court of Justice: what is at stake for european general anti-avoidance rules?», in *Intertax*, 2005, pag. 562. Si veda anche la ricostruzione dei precedenti nelle interessanti conclusioni dell'Avvocato generale nella controversia «Halifax», cit. nota 2.

(7) M. Basilavecchia, «Norma antielusione e "relatività" nelle operazioni imponibili IVA», in *Corr. Trib.* n. 19/2006, pag. 1466; C. Piccolo, «Abuso del diritto ed IVA: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale», in *Rass. trib.*, 2006, pag. 1040; M. Poggioli, «La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?», in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, pag. 122.

Approfondimenti | Accertamento

LA CORTE DI CASSAZIONE

Recepimento immediato della giurisprudenza comunitaria

La Corte di cassazione ha immediatamente ripreso la pronuncia della Corte di giustizia in una controversia (in materia di IVA) discussa lo stesso giorno in cui veniva emessa la sentenza «Halifax» della Corte CE, facendo menzione ed applicazione dei principi stabiliti da quest'ultima. Del resto, nelle sentenze del 2005 in materia di **usufrutto azionario** e di «**dividend washing**» la **Corte di cassazione** aveva già menzionato e **condiviso** l'orientamento della **Corte di giustizia** in materia di **abuso del diritto**.

ad una prima società interamente controllata e finanziata, ai fini dell'acquisizione, dalla banca medesima, società che aveva poi dato in locazione l'immobile alla banca; la valorizzazione ed il restauro dell'immobile erano stati affidati dalla banca alla prima società controllata che aveva poi incaricato della loro esecuzione una seconda società - anch'essa appositamente costituita e interamente controllata dalla banca - la quale li aveva a sua volta affidati a terzi «costruttori indipendenti»; il pagamento di detti lavori era stato fatto per

considerevoli somme in via anticipata dalla banca alla prima società e da questa istantaneamente e «nottetempo» alla seconda; i contatti con i «costruttori indipendenti» erano stati tenuti direttamente dalla banca, ecc. Tutte le circostanze rilevate avevano portato i giudici del rinvio a ritenere che la banca avesse ricevuto le prestazioni direttamente dai «costruttori indipendenti». I giudici britannici hanno dunque formulato delle questioni pregiudiziali dirette essenzialmente a conoscere in primo luogo, se operazioni effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e prive di un autonomo obiettivo economico siano qualificabili come operazioni soggette ad IVA e, in secondo luogo, se la dottrina sull'abuso del diritto come sviluppata dalla Corte consenta di negare il diritto alla piena detrazione dell'IVA da parte delle due società costituite dalla banca.

La Corte ribadisce, sulla prima questione, che - secondo la sua fermissima giurisprudenza - lo scopo per il quale vengono poste in essere operazioni rientranti nel campo di applicazione IVA non è rilevante; pertanto, anche operazioni realizzate al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale debbono essere assoggettate ad IVA se hanno (come hanno quelle effettuate dalle due società controllate dalla banca nel caso esaminato) le caratteristiche delle operazioni imponibili.

Sulla seconda questione, la Corte inizia citando alcuni suoi precedenti, non tutti riguardanti la mate-

ria fiscale, per i quali «gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario», e continua affermando che «questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA», poiché «la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva». Fermo restando, comunque, che nessun principio impone all'operatore economico di scegliere la via fiscalmente più onerosa.

Fatte queste premesse, la

Corte - di qui in poi innovando rispetto ai suoi precedenti - afferma che «nel settore IVA, perché possa parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale ... il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali». L'accertamento nel caso concreto dei suddetti elementi oggettivi è ovviamente rimesso al giudice del rinvio, che - secondo la Corte - «può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di queste ultime (operazioni) nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale». Per quanto attiene poi all'obiettivo perseguito dalle norme sulla detrazione, esso è ovviamente identificato dalla Corte, sulla base della sua costante giurisprudenza, con l'esigenza di assicurare la neutralità dell'imposta.

La Corte CE si sofferma poi su due altri punti rilevanti.

Accertamento | Approfondimenti

Essa afferma in primo luogo che «la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento chiaro ed univoco», bensì solamente all'affermazione dell'obbligo del contribuente che ha beneficiato della detrazione di rimborsare all'Erario quanto indebitamente detratto. Tale recupero, tuttavia - e qui sta la seconda rilevante affermazione della Corte - deve avvenire previa una «ridefinizione» del comportamento abusivo da parte dell'amministrazione finanziaria «in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato». L'amministrazione, quindi, «deve 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». Essa deve altresì consentire al soggetto che ha realmente beneficiato degli acquisti di detrarre l'imposta secondo la propria percentuale di detraibilità.

L'ambito e il contenuto dei principi affermati nella sentenza «Halifax»

Vorrei a questo punto sottolineare alcuni aspetti della sentenza che mi sembrano particolarmente rilevanti e sui quali tornerò nelle successive considerazioni:

- la sentenza è resa a seguito di rinvio pregiudiziale ed esprime quindi la interpretazione che la Corte di giustizia dà della norma *sub judice*, cioè di quella in materia di detrazione IVA;
- tuttavia, il principio enucleato dalla Corte relativamente all'IVA sembra avere portata più ampia, costituendo applicazione di un principio generale del diritto comunitario;
- benché la Corte impieghi il termine abuso (del diritto di detrazione), la definizione che ne dà si

LA CORTE DI GIUSTIZIA

Comportamento abusivo

La Corte di giustizia nella sentenza «Halifax», dopo avere premesso che lo **scopo** per il quale vengono poste in essere **operazioni** rientranti nel campo di applicazione **IVA non è rilevante**, afferma che nel settore IVA, perché possa parlarsi di **comportamento abusivo** le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un **vantaggio fiscale** la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Deve altresì risultare da un insieme di **elementi oggettivi** che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

attaglia alla fattispecie dell'elusione fiscale come conosciuta nel nostro ordinamento; peraltro, la fattispecie era stata qualificata come «abusiva» dal giudice del rinvio, l'unico legittimato ad effettuare la ricostruzione e la qualificazione del fatto;

d) più precisamente, la definizione data dalla Corte all'abuso si discosta da quella contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 (solo) per tre elementi: il primo è la necessità che il fine elusivo sia esclusivo (8) e quindi la necessità che le motivazioni economiche dell'operazione siano completamente assenti; il secondo è che non è essenziale la presenza nella complessiva fattispecie elusiva di

particolari «atti, fatti o negozi» quali quelli individuati nell'art. 37-bis, secondo comma (9); il terzo è, ovviamente, che il principio affermato dalla Corte si applica all'IVA, cui non è invece applicabile l'art. 37-bis.

Considerazioni di carattere generale sull'applicabilità nel nostro ordinamento del principio di abuso del diritto come enucleato nella sentenza «Halifax»

La prima - centrale - questione che merita di essere affrontata è quella se il principio affermato nella sentenza in esame possa/debba essere applicato nel diritto interno; ed eventualmente, se tale applicazione possa/debba essere limitata al solo campo dell'IVA ovvero se sia estensibile a tutti i tributi. Si tratta di una questione a mio avviso particolarmente delicata e complessa, sulla quale posso for-

Note:

(8) Necessità ribadita nella sentenza «Cadbury Schweppes», cit. nota 3; nella fattispecie esaminata in questa sentenza (in materia di CFC) non è stato ritenuto in concreto sussistente l'elemento della esclusività.

(9) Anche se ormai l'elencazione è talmente ampia da non costituire un serio limite all'applicabilità della clausola contenuta nel primo comma.

Approfondimenti | Accertamento

mulare le seguenti considerazioni.

In via preliminare va ricordato che, per quanto - scontando comunque una certa imprecisione terminologica già anticipata nelle conclusioni dell'Avvocato generale - la Corte di giustizia faccia riferimento al comportamento «abusivo» del contribuente e all'«abuso» del diritto comunitario, la nozione da essa concretamente enucleata si richiama ampiamente alla nozione di elusione fiscale come conosciuta (anche) nel nostro ordinamento (10). Per contro la fattispecie oggetto del giudizio, come si può evincere dalla sua ricostruzione fatta nella sentenza, mostra dei significativi elementi di patologia che sembrano ricondurre il comportamento dei contribuenti (o della sola banca) alla fattispecie della simulazione e quindi dell'evasione fiscale/interposizione. A mio

avviso, ai fini della valutazione della portata della sentenza «Halifax», non dovrebbe annettersi aprioristicamente troppa importanza a queste distinzioni che, seppure rilevanti nel nostro sistema giuridico, non sembrano esserlo altrettanto nell'ordinamento anglosassone (11) né, probabilmente, nell'ottica prettamente sostanzialistica in cui si muove la Corte CE, la quale peraltro spesso mutua i «principi generali comunitari» anche da pochi (o da uno solo) degli ordinamenti degli Stati membri.

Più interessante ai nostri fini mi sembra il fatto che il ragionamento della Corte sconta una mancanza di coerenza interna. Ed infatti, pur partendo dalla riaffermazione del principio (del tutto condivisibile) per cui un'operazione con le caratteristiche oggettive di un'operazione imponibile deve comunque scontare l'IVA indipendentemente dallo scopo per cui è stata posta in essere, i giudici comunitari giungono alla conclusione (mediata dall'applicazione del principio generale di proporzio-

SOLUZIONI OPERATIVE

Recupero dell'indebita detrazione IVA

Secondo la Corte di giustizia, nella sentenza «Halifax», la constatazione dell'**esistenza** di un **comportamento abusivo** non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento chiaro ed univoco, bensì solo all'affermazione dell'**obbligo** del **contribuente** che ha beneficiato della detrazione di **rimborsare all'Erario** quanto **indebitamente detratto**. Tale recupero, tuttavia deve avvenire previa una «ridefinizione» del comportamento abusivo da parte dell'amministrazione finanziaria «in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato». L'**amministrazione**, quindi, «deve **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».

nalità e dal principio di neutralità specifico dell'IVA) che se una tale operazione è stata effettuata nell'ambito di una fattispecie complessivamente denotata dall'abuso, essa deve essere considerata *tamquam non esset* ai fini del calcolo del complessivo onere tributario. Si tratta di una conclusione difficilmente compatibile con la premessa, ragionando - come fa la Corte - nell'ottica della mera interpretazione del sistema normativo comunitario in generale e delle disposizioni in materia di IVA in particolare: se (ma si vedrà che anche su questo possono esservi molti dubbi) si può al limite interpretare la norma sulla detrazione nel senso da evitare un abuso del relativo diritto da parte di un contribuente che non soddisfa lo scopo della disposizione, sembra assai più difficile sostenere che in via interpretativa si possa ar-

rivare a negare l'applicabilità dell'IVA ad un'operazione solo perché essa si inquadra in un complessivo fenomeno abusivo. Così come, d'altra parte, sembra difficile interpretare le norme sulla detrazione nel senso che sia consentita (sempre nella fase «ricostruttiva») la detrazione dell'imposta da parte di un soggetto che non ha - formalmente - effettuato l'acquisto (12) e non è quindi

Note:

(10) Non è certo il caso di entrare in questa sede nel merito delle distinzioni ovvero delle possibili convergenze tra la nozione di abuso del diritto e quella di elusione fiscale. Tra i molti che si sono occupati del problema si v., *ex professo*, G. Zoppini, «Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)», in *Riv. dir. trib.*, 2005, pag. 809.

(11) A. Shipwright, «L'esperienza britannica», in AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, pag. 107.

(12) Se l'operazione considerata fittizia è una cessione di beni, viene così legittimato ad effettuare la detrazione un soggetto che

(segue)

Accertamento | Approfondimenti

neanche in possesso di una fattura a lui intestata (artt. 17 e 18 della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, cd. VI direttiva).

Con il che si arriva a quello che a mio modo di vedere è il nucleo del problema: se già nell'ambito del sistema comunitario l'applicazione in via interpretativa del principio antiabuso mostra evidenti limiti, tanto più tali limiti potrebbero evidenziarsi in un sistema rigido come il nostro, in cui, per *communis opinio*, non è possibile giungere per via interpretativa a reprimere i fenomeni elusivi, ovviamente in casi diversi da quelli già oggetto di norme antielusive specifiche. Da questa considerazione deriva immediatamente un interrogativo: è il giudice interno vincolato anche in questo caso all'interpretazione della norma data in sede comunitaria (13)? Si tratta di un interrogativo al quale non appare agevole dare una risposta certa. In via di principio, i rapporti tra il nostro ordinamento e quello comunitario e la prevalenza di quest'ultimo sembrerebbero imporre una risposta positiva; risposta che tuttavia appare arduo dare nel caso concreto, stanti gli evidenti limiti logico/giuridici della sentenza in commento. Questi limiti, è il caso di rilevare, non attengono tanto alla soluzione data al caso concreto, quanto, *funditus*, l'impianto complessivo del ragionamento della Corte, che si dimostra debole proprio perché non spiega convincentemente come si possa giungere in via interpretativa a reprimere l'elusione fiscale, e non riesce quindi a far discendere con linearità dal principio le affermate conseguenze.

A ciò deve aggiungersi, sotto un profilo non esclusivamente procedimentale, che un'applicazione del principio in questione in materia di IVA (e in tutte le altre materie non rientranti nel campo di applicazione dell'art. 37-*bis*) consentirebbe di *by-*

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Effetti della sentenza «Halifax»

— La questione centrale che emerge dalla sentenza «Halifax» è **se il principio** in essa affermato possa/debba essere applicato nel **diritto interno**, e **se** tale applicazione possa/debba essere limitata al **solo campo dell'IVA o se sia estensibile a tutti i tributi**.

— In via di principio, i rapporti tra il nostro **ordinamento** e quello **comunitario** e la **prevalenza** di quest'ultimo sembrerebbero imporre una prima risposta positiva.

Tuttavia, una diretta **efficacia interpretativa** del principio potrebbe ipotizzarsi **solo** nelle materie fiscali disciplinate dal diritto comunitario, e quindi per le **imposte armonizzate**.

Non sembrerebbe dunque che il nuovo indirizzo della giurisprudenza comunitaria possa esplicitamente i suoi effetti per rafforzare le affermazioni sull'esistenza di un canone ermeneutico generale antiabuso contenute nelle sentenze della Cassazione del 2005, vertenti in materia di **imposte sul reddito**.

passare tutte le garanzie relative al contraddittorio ed alla riscossione che il legislatore ha ritenuto di accordare, a garanzia del contribuente, nell'art. 37-*bis* cit. Il che potrebbe costituire un ulteriore punto di frizione con il nostro ordinamento del recepimento del principio comunitario antiabuso.

Ragionando ora sull'ipotesi in cui dovesse invece ritenersi consentito applicare il principio in questione in via interpretativa nel nostro Paese, appare evidente l'esistenza di alcuni limiti *ratione materiae*. La sentenza «Halifax» si riferisce all'IVA e sembrerebbe quindi avere immediato effetto interpretativo - in ipotesi - solo con riferimento a questa imposta, e più in particolare con riferimento al diritto di detrazione (14). Ciò non significa, pe-

Note:

(segue nota 12)

non è civilisticamente il titolare del bene acquistato; non appare agevole ipotizzare chi sia in questo caso il soggetto passivo ove il bene venga successivamente rivenduto. Probabilmente, riconducendo ad una maggiore coerenza con i principi ed il meccanismo IVA le affermazioni della Corte - che pure sono indubbiamente nel senso di cui al testo - si potrebbe ritenere che la detrazione, nella misura ridotta determinata in capo al «reale acquirente», possa essere esercitata dall'«acquirente formale», il quale è e resta titolare del bene (o del servizio) e come tale si comporta in caso di successiva rivendita. Si deve peraltro rilevare che quella qui accennata non è problematica di poco conto, perché essa dimostra che la Corte CE non si è data carico dell'evidente problema del «mero disconoscimento» degli effetti fiscali di un'operazione, fermi restando gli effetti civilistici; cioè, del classico problema dell'elusione fiscale.

(13) Come è noto, le interpretazioni date dalla Corte di giustizia sono valide *erga omnes* per casi analoghi a quelli da essa esaminati in sede di rinvio pregiudiziale.

(14) La VI direttiva contiene la menzione di specifiche disposizioni antiabuso, la cui concreta adozione è rimessa peraltro agli Stati membri (artt. 13 e 27). Queste disposizioni espresse sono state ritenute dalla Corte espressioni del principio generale non scritto.

Approfondimenti | Accertamento

raltro, che il principio in essa affermato possa essere considerato applicabile ai fini IVA in tutte le ipotesi in cui si tratti della spettanza del diritto di detrazione, anche in relazione a fattispecie che sono, chiaramente, di evasione e non di abuso/elusione. Sotto questo profilo, appare dunque non appropriato il richiamo fatto alla sentenza in questione dalla Corte di cassazione nella sentenza del 2006 in materia di IVA sopra ricordata, in cui - stando alla ricostruzione del fatto - si discuteva della spettanza del diritto di detrazione ad una società (immobiliare) senza impresa e, quindi, alla diretta violazione del disposto dell'art. 19, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 nella parte in cui prevede che la detrazione spetti per i soli acquisti effettuati nell'esercizio dell'impresa. Ma ritornando alla questione di carattere generale, si deve ricordare che la Corte di giustizia ha tratto il principio affermato in materia di IVA da un principio generale dell'ordinamento comunitario, così aprendo la porta alla eventualità di applicazione del principio stesso anche ad altre imposte. Si deve al riguardo osservare, tuttavia, che una diretta efficacia interpretativa del principio - di per sé tutta da verificare, come detto sopra - potrebbe ipotizzarsi solo nelle materie fiscali disciplinate dal diritto comunitario, e quindi per le imposte armonizzate, ovvero per particolari aspetti applicativi di altre imposte regolati dal diritto comunitario, che peraltro già appaiono dotati in sede comunitaria di specifiche norme antielusive (v. in proposito le direttive madri-figlie e fusioni). Non sembrerebbe dunque che il nuovo indirizzo della giurisprudenza comunitaria possa esplicitare direttamente i suoi effetti per rafforzare le generiche affermazioni sull'esistenza di un canone ermeneutico generale antiabuso contenute nelle sentenze della Cassazione del 2005, vertenti in materia di imposte sul reddito. Anche se, naturalmente, un orientamento interpretativo che ritenesse di trovare già nel diritto interno i fondamenti per l'applicazione di una clausola generale antiabuso non potrebbe che uscire rafforzato dalla considerazione che un simile principio generale non scritto è stato ritenuto esistente anche in sede comunitaria.

Si deve infine rilevare che, nel caso di applicazione nel nostro ordinamento dei principi antiabuso affermati nella sentenza, non sembra potersi prescindere dal loro integrale recepimento, con alcuni rile-

vanti corollari. Primi fra tutti, quelli relativi alla necessità che il fine elusivo sia esclusivo, alla necessità che gli effetti fiscali della fattispecie siano interamente ricostruiti (ove possibile) «nel bene e nel male», alla non irrogabilità delle sanzioni (15).

Considerazioni specifiche sull'applicabilità ai fini IVA del principio di abuso del diritto come enucleato nella sentenza «Halifax»

Come si è detto, sussistono fondati dubbi, già in termini generali, sul fatto che il principio antiabuso di cui si discute sia direttamente applicabile, e ciò vale anche per la materia direttamente oggetto del rinvio pregiudiziale, cioè per l'IVA e più in particolare per il diritto di detrazione. A queste considerazioni di carattere generale possono aggiungersene altre più specifiche.

Da un certo angolo visuale, l'IVA sembra il tributo «ideale» cui applicare il principio di abuso del diritto, poiché il suo meccanismo applicativo si fonda sul diritto di detrazione, e quindi su una situazione soggettiva attiva 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 (16).

Da un altro punto di vista invece 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 soli fiscali dei loro effetti, come dimostra infatti il non riuscito - a mio avviso - tentativo della sentenza «Halifax» di «demolire e ricostruire» la fattispecie in armonia con le regole che governano l'imposta.

Del resto, anche in sede comunitaria (17) si riconosce che «i principi del sistema comune di IVA stabiliti da tale direttiva (la VI - *N.d.R.*) sembrano soprattutto previsti per operazioni reali». E pur

Note:

(15) Profili, questi, non considerati nella sentenza della Corte di cassazione n. 10353 del 2006, cit.

(16) La stretta correlazione esistente tra la detrazione e l'applicazione dell'imposta dal versante «attivo» deve suggerire comunque molta cautela nel qualificare la detrazione come indebito vantaggio.

(17) V. proposta di direttiva del Consiglio sulla modifica della VI direttiva, COM(2005) 89 def.

Accertamento | Approfondimenti

prendendosi atto della rilevanza assunta dal problema dell'elusione fiscale (18) 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).

In ogni caso, la negazione del diritto di detrazione non a seguito di evasione fiscale, ma per effetto della clausola antiabuso, sembra suscettibile, in base alle stesse affermazioni della Corte CE, di spostare sull'amministrazione finanziaria l'onere della prova. Onere che invece normalmente, come è noto, ricade in via di principio sul contribuente, trattandosi dell'esercizio di un diritto.

Infine, un altro aspetto peculiare dell'IVA che rileva nel caso in esame è quello del collegamento esistente tra l'applicazione dell'imposta in capo al cedente/prestatore e la detrazione per l'acquirente. Più volte, anche recentemente (19), la Corte CE

ha ribadito che il diritto di detrazione può essere negato, in caso di patologia dell'operazione attiva, solo ove l'acquirente ne sia a conoscenza. Per conciliare questa affermazione con il principio antiabuso qui in esame appare quindi necessario che anche l'acquirente sia parte consapevole del complessivo congegno elusivo (20).

Note:

(18) Sulla questione dell'elusione nell'IVA e sulle esistenti disposizioni antielusione 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.

(19) Corte di giustizia CE, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, «Kittel» e «Recolta Recycling», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2006, pag. 837, con commento di P. Centore, «L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi IVA» e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(20) Per ulteriori riflessi delle sentenze in esame sui rapporti tra cedente e cessionario v. M. Basilavecchia, «Norma», *cit.*, *loc. ult. cit.*, nonché P. Centore, commento *cit.*, *loc. ult. cit.*

CD-ROM

CORRIERE TRIBUTARIO

Raccolta delle Annate

Il Cd-Rom raccoglie le annate dal 1987 ad oggi del **Corriere Tributario**, il settimanale più apprezzato dai professionisti italiani che si occupano di problematiche fiscali.

CONTENUTI

Ogni numero della rivista è riprodotto integralmente, un patrimonio di informazioni che si arricchisce di anno in anno:

- i commenti dei più autorevoli esperti sugli argomenti posti in primo piano dall'attualità;
- gli approfondimenti e le rubriche sui temi della professione;
- i testi normativi, le sentenze della Corte di Cassazione e delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, massimate e annotate, le risoluzioni e le circolari

emanate dal Ministero delle Finanze e dalle Agenzie fiscali, nonché **tutta la documentazione pubblicata nella estensione ON LINE della rivista;**

- gli inserti, le circolari e le monografie d'autore su temi di particolare rilevanza;
- il filo diretto con i quesiti e le risposte.

IPSOA, € 337,00

Aggiornamento annuale € 170,00

Per informazioni

- **Servizio Informazioni Commerciali**
www.ipsoa.it/servizioclienti
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
Tel. 02.82476794 – Fax 02.82476403
- **Agente ipsoa di zona**
www.ipsoa.it/agenzie

