

L'elusione internazionale tra norma e fatto

RIASSUNTO DELLA TESI

I contribuenti, nell'esercizio della loro autonomia negoziale, sono liberi di scegliere la strada fiscalmente meno onerosa, nei limiti di ciò che non è vietato dall'ordinamento.

Risparmio lecito d'imposta, elusione ed evasione costituiscono tre categorie con un unico obiettivo: il risparmio d'imposta. Il primo comportamento è consentito dalla legge, il secondo ne costituisce un abuso, mentre il terzo è contrario alla legge.

L'elusione può essere definita come una forma di risparmio fiscale che è conforme alla lettera della legge, ma non alla *ratio* delle norme tributarie, in virtù della quale il contribuente aggira la norma, cerca di evitare il verificarsi del presupposto cui la legge ricollega la nascita dell'obbligazione tributaria e di conseguenza elude l'applicazione della tassazione più onerosa.

L'evasione, invece, concretizza una violazione diretta di norme fiscali volte ad occultare o impedire la conoscenza del presupposto d'imposta.

Fino alla fine degli anni ottanta del secolo scorso, il legislatore tributario non aveva previsto alcuna disposizione antielusiva di portata generale nell'ambito dell'imposizione sui redditi.

Dopo reiterati tentativi, il legislatore aveva emanato l'art. 10 legge 29 dicembre 1990, n. 408, norma antielusiva di carattere tendenzialmente generale, che disponeva che *“E' consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessioni o valutazioni di valori mobiliari poste in essere senza*

valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta".

Si trattava di una norma con finalità dissuasiva, soprattutto in un ordinamento come il nostro in cui la fiscalità è basata sull'adempimento volontario da parte dei soggetti passivi dei tributi.

La norma esponeva un principio antielusivo, la cui validità era però limitata ad un particolare settore del sistema: fusioni, concentrazioni, trasformazioni, scorpori e riduzioni di capitale.

Dall'esame degli atti parlamentari emergeva che tale norma era l'esatta riproduzione del testo emendato dall'art. 9, comma 3°, del disegno di legge n. 5108 del 1990 relativo alle fusioni di società. La norma, pertanto, era stata adattata ad un pluralità di operazioni societarie, nonostante il testo fosse stato originariamente concepito solo per le fusioni di società.

La nuova norma risultò presto inadeguata, emergeva pertanto l'opportunità di adottare una *Generalklausel* antielusiva che superasse i rigidi schemi casistici adottati e che desse tutela a quegli spazi che ne erano privi.

Nel 1997, il D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 7, ha introdotto l'art. 37 *bis* nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che andava a sostituire la precedente disposizione contenuta nell'art. 10 legge 408/1990.

L'art. 37 *bis* rubricato "Disposizioni antielusive", nei primi due commi, stabilisce che *"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 d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 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"*.

Le disposizioni previste si applicano a condizione che si verifichi un'operazione tra quelle indicate nel comma terzo.

Si tratta di tutte quelle operazioni solitamente denominate “straordinarie”, e che, di regola, rientrano in appropriati disegni strategici (fusioni, scissioni, acquisizioni, trasformazioni, conferimenti, liquidazioni).

La formulazione del comma 1° dell'art. 37 *bis* corrisponde ad un enunciato positivo potenzialmente idoneo a fungere da norma antielusiva generale. Tuttavia il legislatore ha dato alla norma *de qua* una duplice limitazione, avendola collocata in un corpo normativo relativo all'accertamento delle imposte sui redditi ed avendo circoscritto il campo di applicazione alle operazioni espressamente indicate al comma 3°.

L'art. 37 *bis*, ha certamente la vocazione della clausola generale, ma tale clausola, non è ancora perfetta.

A meno di dieci anni dall'introduzione dell'art. 37 *bis*, nell'ordinamento emergeva l'interesse verso un istituto già impiegato in chiave antielusiva dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia oltre che da altri ordinamenti europei, in particolare quello tedesco: il c.d. “abuso del diritto”.

La prima importante definizione di abuso del diritto dalla Corte di Giustizia è stata elaborata dalla sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, (cd. sentenza *Halifax*) considerata quale vero e proprio *leading case* in materia di abuso del diritto.

I giudici hanno applicato per la prima volta l'abuso del diritto al settore fiscale, con riferimento alla disciplina comunitaria dell'Iva relativa ai presupposti oggettivi dell'imposta e al diritto di detrazione, riconoscendo, seppur in maniera implicita e indiretta, il carattere generale del principio, potenzialmente idoneo ad abbracciare tutte le materie di competenza del legislatore comunitario.

I giudici comunitari hanno ribadito l'esistenza di un generale principio che vieterebbe ai singoli di avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario, ossia di compiere operazioni al solo scopo di beneficiare

abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario, ed hanno specificato che il divieto di comportamenti abusivi trovava applicazione anche in materia di iva.

Il comportamento abusivo individuato dalla Corte è caratterizzato da un duplice elemento: da un lato le operazioni controverse, nonostante la formale applicazione delle condizioni previste nelle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e dalla legislazione nazionale che le traspone, consentono di ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle stesse disposizioni; dall'altro, deve risultare, da un insieme di elementi oggettivi, che lo scopo delle operazioni era essenzialmente quello di ottenere il predetto vantaggio.

Questa impostazione pone l'accento sul fatto che le operazioni poste in essere abbiano essenzialmente lo scopo di procurare un vantaggio fiscale.

La sentenza parla infatti di scopo essenziale del perseguimento del vantaggio fiscale, che, proprio in quanto essenziale e non esclusivo, potrebbe coesistere con altri fini. In tal caso il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti, attraverso concorrenti ragioni economiche, purché non siano assolutamente marginali o irrilevanti. È sufficiente che lo scopo sia essenziale.

Il principio anti-abuso elaborato dalla sentenza *Halifax*, e definito ulteriormente dalla Corte di Giustizia CE con la sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06, si riferisce esclusivamente all'imposta sul valore aggiunto, comportando, nello specifico ambito, il disconoscimento del diritto alla detrazione abusivamente conseguito. Con riferimento alle imposte dirette, settore dominato dalla legislazione nazionale, dovrebbe escludersi l'applicazione del principio antiabuso.

Tuttavia, la Cassazione con la sentenza del 29 settembre 2006 n. 21221, sancisce l'ingresso del generale principio antiabuso nel nostro ordinamento come canone interpretativo generale, applicabile al di là degli angusti confini tracciati

dalla sentenza *Halifax*, in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette.

Successivamente, la Suprema Corte di Cassazione, con le sentenze 16 gennaio 2008, n. 8772 e n. 10257 del 2008 (entrambe in materia di imposte sui redditi), ha confermato la diretta applicabilità, in tutti i settori del nostro ordinamento, compreso quello delle imposte sui redditi, del principio dell'abuso del diritto sviluppato dalla giurisprudenza comunitaria (in materia di Iva!) già affermato in precedenza con la citata sentenza n. 21221 del 2006.

La definizione di pratica abusiva formulata dalla Cassazione è diversa rispetto al concetto enunciato dai giudici comunitari.

Infatti, la Corte di Giustizia, in particolare con la sentenza *Halifax*, aveva affermato che il principio di abuso del diritto è insito nell'ordinamento comunitario, quale principio non scritto, immanente al sistema normativo e ritraibile dall'esperienza giuridica dei singoli Stati membri. Il comportamento abusivo risultava caratterizzato dalla necessaria presenza di due elementi: lo scopo essenziale di ottenere una riduzione del carico fiscale e che l'operazione, nonostante l'osservanza formale delle condizioni stabilite dalle pertinenti disposizioni, sia contraria all'obiettivo perseguito dalle stesse. Nella sentenza della Cassazione, in realtà, manca qualsiasi riferimento allo sviamento rispetto alle finalità perseguite dal legislatore, connotato caratterizzante la pratica abusiva.

La Corte di Cassazione afferma che *“costituiscono abuso del diritto le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente l'onere di fornire la prova dell'esistenza delle ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”*.

La Corte assegna al principio portata generale affermando che *“anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE”*.

Siamo d'accordo nel ritenere che gli Stati membri devono osservare, anche nella materia delle imposte sui redditi, i principi e le libertà fondamentali riconosciute dal Trattato CE, ma è pur vero che il principio dell'abuso del diritto non rientra tra i principi fissati dal predetto Trattato. Inoltre la Corte di Giustizia ha affermato il suddetto principio interpretativo in materia di imposta sul valore aggiunto, e comunque per imposte di origine comunitaria, non in materia di imposte sui redditi di matrice esclusivamente interna.

Successivamente la Corte di Cassazione, a sezioni unite, nel dicembre 2008, con le sentenze nn. 30055-30056-30057, ha affermato che esiste un generale principio antielusivo la cui fonte va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano e, in particolare, su quello di capacità contributiva, art. 53 Cost.

Il Supremo Consesso ritiene che un principio antiabuso fosse presente nell'ordinamento già prima dell'introduzione, da parte del legislatore, dell'art. 10, legge 29 dicembre 1990 n. 408, e del successivo art. 37 *bis*, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, introdotto nel 1997.

Il fatto che il legislatore abbia scritto la norma antielusiva, per ragioni di certezza e univocità, solo successivamente e per fattispecie determinate, non implica che la stessa non potesse essere implicita nel sistema. Le successive disposizioni antielusive costituiscono una limitazione/specificazione del principio antielusivo immanente nel nostro ordinamento, fondato direttamente sull'art. 53 Cost., che stabilisce il principio di capacità contributiva ed impedirebbe ai consociati di sottrarsi ai doveri di contribuzione attraverso l'utilizzo distorto degli istituti tributari. Le norme antielusive introdotte dal legislatore devono ritenersi meramente confermatrice di un principio già presente e desumibile dall'art. 53 Cost.

L'imperativo di concorrere alle pubbliche spese è inoltre espressione del generale dovere di solidarietà (politica, economica e sociale) espresso dall'art. 2

Cost., tra i quali si colloca anche il dovere di contribuzione, e il rispetto del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.

Dal combinato disposto degli artt. 2, 3 e 53 Cost., emerge il generale dovere di contribuzione che impone ad ogni soggetto appartenente alla comunità di concorrere al suo mantenimento in ragione della propria effettiva capacità contributiva. Di conseguenza tale principio vieta a ciascuno di sottrarsi indebitamente alla necessaria contribuzione.

Questo orientamento è stato poi ribadito dalla stessa Corte di Cassazione, con la sentenza 21 gennaio 2009, n. 1465.

La sentenza si riferisce a fattispecie non coperte dall'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 perché riguarda annualità in relazione alle quali il principio antielusivo non era stato ancora codificato. In mancanza di una norma scritta, la Corte, come aveva già fatto nel dicembre del 2008, afferma l'esistenza di un generale principio antiabuso ricavabile dall'art. 53 Cost.

La sentenza, contrariamente a quanto sostenuto nella precedente n. 30057 del 2008, assegna un ruolo decisivo agli artt. 3 e 53 Cost, quali canone interpretativo. In tal caso non si parla più di una diretta applicazione dell'art. 53 Cost., ma dell'interpretazione di disposizioni sostanziali alla luce del divieto di abuso. Si tratta dunque di ragionare sull'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni di parte speciale.

La Cassazione con le ultime quattro sentenze citate ha “superato” il problema dell'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600/1973 sull'accertamento e arriva ad applicare il disposto dell'art. 37 *bis* a casi verificatisi prima della sua entrata in vigore, in ragione dell'interpretazione antielusiva delle leggi d'imposta basata sull'art. 53, 1° comma, Cost.

Il nostro ordinamento ha predisposto alcuni strumenti di contrasto all'elusione internazionale: il *transfer price*, le *controlled foreign companies* e l'indeducibilità

delle spese e delle altre componenti negative relative ad operazioni intercorse con imprese localizzate in paradisi fiscali.

Per quanto riguarda il *transfer price* risulta centrale l'analisi dell'art. 110, comma 7°, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (*Testo unico delle imposte sui redditi*, di seguito Tuir).

La norma si riferisce alle operazioni che intercorrono all'interno di un gruppo transnazionale tra “*società non residenti nel territorio dello Stato*” e una “*impresa*” residente quando tra le due vi sia un rapporto di controllo, nel senso che l'una controlla l'altra, direttamente o indirettamente, ovvero sono entrambe soggette al medesimo controllo (società “consorella”), anche in tal caso diretto o indiretto, ed alle operazioni di cessione di beni e di prestazioni di servizi effettuate da società non residenti per conto delle quali l'impresa residente esplica “attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti”.

Le operazioni consistono in cessioni di beni o prestazioni di servizi dietro pagamento di un corrispettivo che non corrisponde al reale valore del bene o del servizio.

I componenti di reddito derivanti dalle suddette operazioni devono essere valutati, qualora da tale valutazione ne consegua un maggior reddito italiano e solo eccezionalmente nel caso opposto, ossia quando ne consegua una diminuzione del reddito italiano, “in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni sui redditi”, in base al valore normale dei beni e dei servizi oggetto dello scambio.

La disciplina delle *Controlled Foreign Companies (CFC)* è stata introdotta in Italia con la legge 21 novembre 2000 n. 342, art. 1, (nel previgente art. 127-*bis* del Tuir), per contrastare la localizzazione di redditi in Paesi a bassa fiscalità generati da attività che hanno il proprio centro direttivo e operativo nel territorio dello Stato.

Attualmente, gli artt. 167 e 168 del Tuir disciplinano questo particolare regime fiscale applicabile nei confronti di un soggetto residente in Italia che detenga direttamente o indirettamente, una partecipazione di controllo (art. 167, integrato dal D.M. 21 novembre 2001, n. 429) o di collegamento (art. 168, integrato dal D.M. 7 agosto 2006, n. 268) in un'impresa estera situata in un paradiso fiscale.

Di regola, i redditi conseguiti da una persona fisica o da una società, consistenti in utili prodotti da società estere vengono tassati in Italia per cassa, nel periodo d'imposta in cui sono percepiti. Laddove i redditi sono prodotti da una società residente in un paradiso fiscale, allora, sarebbe possibile ritardare la tassazione sugli stessi, attraverso un differimento nella distribuzione.

Per sfuggire a questo inconveniente è stato introdotto un regime di imposizione per trasparenza, in virtù del quale “Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis*, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni ad essi detenute”, in modo diretto o indiretto, a prescindere dall'effettiva percezione.

Il regime delle CFC si applica quando vi sia un rapporto di controllo *ex art.* 2359 c.c., o di collegamento, tra i soggetti coinvolti.

I redditi del soggetto non residente, imputati per trasparenza al soggetto residente, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente.

Il contribuente può evitare l'applicazione delle *CFC rules* presentando apposita istanza di interpello preventivo all'amministrazione finanziaria attraverso la quale dimostrare alternativamente che la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello

Stato o nel territorio nel quale ha sede ovvero che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis*.

Infine, l'art. 110, commi 10 e seguenti del Tuir regola il regime fiscale dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente nei c.d. paradisi fiscali, individuati nel medesimo modo in cui avviene per l'applicazione delle *CFC rules*, con espressa esclusione degli Stati membri dell'Unione Europea.

La norma dispone che i componenti negativi di reddito derivanti dalle suddette operazioni sono fiscalmente ineducibili in capo all'impresa residente. La *ratio legis* è quella di contrastare lo spostamento di materia imponibile verso Paesi a bassa fiscalità presupponendo la fittizietà, totale o parziale, delle operazioni poste in essere.

La disposizione oggetto di esame si fonda sulla presunzione che le imprese situate in paradisi fiscali siano state create dal contribuente italiano per spostare materia imponibile. Detta presunzione può essere superata dal contribuente fornendo la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo ed apprezzabile interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Le due condizioni sono alternative, sicché è sufficiente che il contribuente dimostri al sussistenza di una sola di esse, per poter dedurre il costo sostenuto.

Ricostruito il quadro della disciplina antielusiva, occorre ora vedere come si atpeggia il problema della ripartizione dell'onere della prova in tale ambito.

L'espressione "onere della prova" va analizzata sotto un duplice profilo: dal punto di vista oggettivo, come regola di giudizio sul fatto incerto che consente al giudice di addivenire in ogni caso ad una pronuncia di accoglimento o di rigetto

della domanda anche quando sia rimasto qualche dubbio sulla verità dei fatti oggetto di controversia, pertanto, ove la prova non venga fornita dalla parte onerata, il fatto non provato si considera giuridicamente non realizzato (divieto di *non liquet*); sotto il profilo soggettivo si intende invece il criterio di ripartizione degli oneri probatori tra le parti, nel senso che ogni parte deve provare i fatti posti a fondamento della pretesa vantata.

Anche nel processo tributario trova applicazione il principio dell'onere della prova. In particolare l'utilizzo della regola di giudizio dell'onere della prova nel processo tributario, tenendo presenti le peculiarità proprie del processo nel quale è destinata ad operare.

L'onere della prova va ripartito in base alla posizione sostanziale assunta dalle parti nel giudizio. L'orientamento prevalente in dottrina e la giurisprudenza afferma che grava sull'ufficio, attore in senso sostanziale, l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della propria pretesa, mentre grava sul contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi di essa.

Qualora invece sia il contribuente ad avanzare una pretesa, come nel caso in cui eserciti il diritto al rimborso, nel giudizio di ripetizione dell'indebito, o richieda il riconoscimento di una agevolazione o alle esenzioni fiscali, si ha una inversione della posizione sostanziale delle parti e sarà posto a carico del contribuente l'onere della prova del fatto costitutivo del diritto vantato, mentre graverà sull'amministrazione l'onere di provare i fatti impeditivi alla concessione del rimborso o del trattamento fiscale più favorevole. Anche in questo caso si applica la regola generale della ripartizione dell'onere della prova in base alla posizione sostanziale assunta dalle parti in giudizio.

Questa è la regola che presiede al giudizio che si instauri davanti alle Commissioni Tributarie. Tale regola può essere derogata solo in ipotesi eccezionali, qualora la legge preveda espressamente un'inversione dell'onere della prova. L'ipotesi tipica è quella della previsione di presunzioni legali relative poste a favore dell'amministrazione finanziaria. In tal caso per l'ufficio sarà sufficiente

dimostrare in concreto la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per l'applicazione della suddetta presunzione, mentre il contribuente dovrà offrire la prova contraria.

E' tuttavia possibile che il materiale probatorio prodotto dalle parti non sia sufficiente per giungere a una decisione, allora, le Commissioni Tributarie, se ritengono necessario acquisire ulteriori prove, possono esercitare, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, i poteri previsti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Qualora permanga l'incertezza in merito ai fatti controversi opererà la regola di giudizio dell'onere della prova in base alla quale il giudice deve decidere in senso sfavorevole nei confronti della parte onerata della prova che non vi abbia adempiuto per negligenza, reputando inesistente il fatto non provato.

Esaminata la ripartizione dell'onere della prova tra contribuente e Fisco in sede procedimentale e di giudizio, occorre ora analizzare come si atteggia tale onere nel caso in cui sia compiuta un'operazione elusiva.

Le norme antielusive sono formulate come presunzioni legali relative, nelle quali il legislatore presume che una determinata operazione sia stata posta in essere con finalità elusiva, e consentono al contribuente di fornire la prova contraria e di dimostrare la genuinità dell'operazione realizzata.

Dalla ricostruzione del fenomeno elusivo emerge che in esso non si pone un vero e proprio problema di prova. L'elusione, infatti, a differenza dell'evasione, è frutto di un comportamento che avviene "alla luce del sole", attraverso strumenti leciti, con comportamenti che evitano il verificarsi dei presupposti impositivi o che pongono in essere presupposti meno onerosi senza occultamenti della materia imponibile, senza atti simulati. Nell'elusione il fatto posto in essere non è controverso, si gioca "a carte scoperte", mentre nell'evasione il contribuente realizza un comportamento illecito ed è necessario procedere alla ricostruzione del fatto.

Nell'elusione non si pone un problema di giudizio di fatto, volto a ricostruire la realtà fattuale. Il giudizio di fatto è strettamente connesso al giudizio di diritto. Il primo presuppone un'attività di carattere conoscitivo, fondata su prove, ed ha come scopo quello di accertare la verità o la falsità dei fatti controversi, il secondo, invece, implica una valutazione degli effetti giuridici, riguarda l'individuazione del significato che deve essere attribuito ad una norma e delle conseguenze giuridiche che discendono dall'applicazione della norma al caso concreto.

Il primo momento coinvolge direttamente le parti e la ripartizione degli oneri probatori tra le stesse, la successiva valutazione è invece operata dall'amministrazione di sede di accertamento o dal giudice all'esito del giudizio.

Nel diritto tributario i due giudizi, quello di fatto e quello di diritto, infatti, interessano non solo la fase processuale, ma anche quella procedimentale dell'accertamento. La ricostruzione storica dei fatti e la successiva valutazione è sottesa tanto all'emanazione dell'avviso di accertamento, quanto alla pronuncia della sentenza da parte del giudice tributario.

Nell'elusione, il fatto non è controverso e non si pongono particolari problemi relativi all'accertamento dei fatti, ma piuttosto riguardo alla verifica se il fatto allegato dall'ufficio rientra nella situazione-tipo (o fattispecie astratta) definita dalla norma. Ciò che rileva, quindi, non è la *quaestio facti*, ma la *quaestio iuris*.

La qualificazione giuridica del comportamento ritenuto elusivo è oggetto non di prova, ma di decisione.

In tal senso non si vuole affermare che nelle controversie relative all'elusione fiscale non esistano questioni di fatto, perché la difesa del contribuente potrebbe essere improntata a contestare alla radice i fatti che l'amministrazione finanziaria assuma come veri e sui quali fonda il suo accertamento. Il contribuente potrebbe addurre determinate circostanze fattuali per contrastare i fatti affermati dall'ufficio.

Laddove, invece, il contribuente non contesti i fatti che gli sono addebitati, o, comunque, una volta che siano acclarati i fatti, si pongono questioni di diritto relative alla verifica delle valide ragioni economiche o alla riconducibilità dell'operazione effettuata tra quelle presunte elusive dal legislatore.

Quanto alle valide ragioni economiche, è vero che il contribuente potrebbe addurre dei fatti (che quindi dovrebbero essere provati) a sostegno della loro esistenza, ma è anche vero che, una volta provati tali fatti, stabilire se ci si trovi oppure o no di fronte a delle "valide ragioni economiche" è questione di diritto.

Per quanto riguarda gli strumenti di contrasto all'elusione internazionale, invece, assumono particolare rilievo, oltre alle questioni di diritto, anche le questioni di fatto.

Nella disciplina del *transfer price*, in particolare, costituiscono questioni di fatto quelle relative alla ricostruzione dell'operazione compiuta, alla determinazione del valore normale e in particolare all'individuazione del tempo e del luogo più prossimi a quelli delle transazioni controllate ovvero all'individuazione del settore e del mercato geografico rilevante, ovvero ancora, quella concernente la selezione e misurazione dei risultati delle transazioni campione.

In dottrina è stato inoltre evidenziato che la determinazione del valore normale, ai sensi dell'art. 9, comma 3°, del Tuir, può determinare un giudizio di fatto estimativo o non estimativo, nel caso limite in cui esista un unico prezzo di listino da considerare ai fini del raffronto, oppure un giudizio di diritto, nel caso in cui, ad esempio, l'amministrazione finanziaria contesti al contribuente il rispetto della gerarchia dei metodi contemplati dalla suddetta disposizione.

Costituisce, invece, questione di diritto la determinazione delle condizioni per l'applicabilità della disciplina, quali la verifica del presupposto soggettivo, rappresentato dal rapporto di controllo tra la società non residente nel territorio dello Stato e l'impresa residente. Infatti, una volta accertata l'influenza economica tra la società non residente nel territorio dello Stato e l'impresa residente è

questione di diritto vedere se essa soddisfi la condizione di controllo richiesta dal legislatore.

Per quanto riguarda il regime fiscale delle *controlled foreign companies* (CFC), i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati per trasparenza, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero, ai soggetti residenti, cui sono legati da un rapporto di controllo o di collegamento, in proporzione alle partecipazioni ad essi detenute a prescindere dall'effettiva percezione ed assoggettati a tassazione separata.

Il contribuente può evitare gli effetti sfavorevoli derivanti dall'applicazione delle disposizioni degli artt. 167 e 168 del Tuir attivando una procedura di interpello, *ex art. 11 legge 27 luglio 2000, n. 212*, nella quale dimostrare, ai sensi dell'art. 167, comma 5°, alternativamente che:

a) la società o altro ente non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o nel territorio nel quale ha sede;

b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

La disapplicazione della disciplina CFC implica la risoluzione di questioni di fatto e questioni di diritto.

Si tratta di dirimere questioni in buona parte di fatto quando si fornisce la prova delle caratteristiche effettive dell'attività svolta dalla controllata estera. La prima esimente comporta che il soggetto residente debba provare che l'impresa estera, avvalendosi di una propria struttura organizzativa (locali, dipendenti, beni strumentali eccetera), svolga realmente un'attività commerciale o industriale svolto in via principale nello Stato estero nel quale è localizzata attraverso un insediamento territoriale stabile. La valutazione della documentazione fornita dal contribuente comporta per lo più questioni di diritto.

La seconda esimente implica, invece, una questione di diritto, infatti, una volta individuato il tipo di attività esercitata occorre qualificarla, è necessario procedere

ad una valutazione dell'attività esercitata al fine di capire se essa è stata localizzata in quel territorio per usufruire del regime fiscale più favorevole, oppure se vi è un effettivo radicamento col territorio, dato dalla presenza di una organizzazione personale e materiale stabile o dalla presenza di una clientela locale.

Infine, l'art. 110, comma 10 del Tuir, dispone che le spese e gli altri componenti negativi di reddito derivanti dalle operazioni intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori, non appartenenti all'Unione europea, aventi regimi fiscali privilegiati sono fiscalmente indeducibili in capo all'impresa residente.

La deduzione dei predetti componenti è tuttavia ammessa, ai sensi del comma 11°, quando l'impresa residente fornisca la prova che l'impresa non residente svolga prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione.

Anche in questa circostanza emergono questioni di fatto e questioni di diritto. In particolare la ricostruzione dell'effettiva attività esercitata in via principale implica questioni di fatto, mentre la determinazione dell'interesse che ha spinto il soggetto a concludere l'operazione tacciata di elusività richiede una valutazione di diritto.

Abbiamo quindi osservato che, mentre l'accertamento di comportamenti elusivi che hanno rilievo solo in ambito nazionale, *ex art. 37 bis*, implica prevalentemente questioni di diritto, per quanto riguarda gli strumenti di contrasto all'elusione internazionale si hanno, oltre alle questioni di diritto, anche questioni di fatto, nel momento in cui, ad esempio deve essere ricostruito il valore normale di un'operazione conclusa all'interno di un gruppo (nel *transfer price*) o debba essere dimostrata l'effettiva sostanza economica di un'attività esercitata in un paradiso fiscale (nelle *CFC* e nell'ipotesi di cui all'art. 110, commi 10 e ss., Tuir).

