

Abuso del diritto tributario e "normali logiche di mercato"

di Mario Miscali (*)

Ai sensi dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, la ratio per la quale il comportamento elusivo è vietato è data dal fatto che la **disparità di carico tributario** che consegue al vantaggio fiscale indebito **confligge** con l'interesse all'**equo riparto** del carico tributario e al mantenimento di condizioni di **libera concorrenza** nel mercato. La verifica della legittimità dell'operazione economica può avvenire attraverso l'applicazione del criterio del fine economico e secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia condivisa dalla Suprema Corte di cassazione configura abuso del diritto l'accertamento di un'**influenza indebita** sul mercato e di un **prezzo non di mercato**.

Abuso del diritto e criteri identificativi delle "operazioni prive di sostanza economica"

L'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente prevede che sono elusive le operazioni prive di sostanza economica in quanto non conformi a normali logiche del mercato e che realizzano vantaggi fiscali. L'operazione elusiva si caratterizza per essere artificialmente costruita e quindi per determinare nel contempo sia una alterazione nel riparto del carico tributario che una distorsione nel mercato.

Quali sono i criteri per accertare l'elusività? Per accertare l'abuso è necessario esaminare il fine della condotta dell'agente (cioè l'interesse acquisitivo, modificativo, costitutivo ad un bene della vita), il fine tipico (cioè la finalità prevista dall'ordinamento in vista della quale è attribuito a quell'atto quel particolare effetto giuridico) ed il fine economico (cioè la finalità della operazione coerente con la normale logica di mercato). Nel legittimo risparmio di imposta il fine dell'agente, il fine tipico ed il fine economico coincidono; nell'abuso il fine dell'agente ed il fine tipico coincidono, ma diverge il fine economico; nell'illecito il fine dell'agente ed il fine economico coincidono, ma diverge il fine tipico. Le conseguen-

ze dal punto di vista giuridico sono che: nella liceità non vi è né violazione né inopponibilità né recupero di imposte né irrogazione di sanzioni; nell'abuso non vi è violazione, non vi è irrogazione di sanzioni ma vi è inopponibilità consistente nel recupero delle sole maggiori imposte dovute alla "destrutturazione" dell'operazione nel perseguimento del fine economico; nella illiceità vi è la violazione che comporta il recupero delle imposte ordinarie e l'irrogazione delle sanzioni.

Abuso o non abuso alla luce del criterio del "fine economico" (le "normali logiche di mercato")

Applichiamo in concreto i criteri richiamati in precedenza esaminando alcune recenti sentenze della Corte di Giustizia (1) e della Suprema Corte di cassazione (2). La questione di fatto è la seguente. Una società A attiva nel settore dell'importazione ed esportazione di prodotti ortofrutticoli (c.d. importatore tradizionale ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c), del Reg. 565/2002) tramite un'altra società, che ricorreva a sua volta ad altri operatori, acquistava aglio di origine argentina nell'ambito del contingente tariffario previsto dal Regolamento, beneficiando quindi di un dazio doganale agevolato, ma senza disporre di un titolo

(*) *Avvocato in Milano, Studio Miscali*

(1) CGE, 14 aprile 2016, causa C-131, Cervate e Malvi.

(2) Cass., n. 707 del 13 gennaio 2017 e n. 2067 del 22 gennaio 2017.

d'importazione a tal fine, atteso che i propri titoli erano esauriti. La questione di diritto è la seguente: configura o meno un abuso del diritto il comportamento dell'operatore comunitario A il quale, non disponendo di un titolo d'importazione o avendo esaurito la propria quota di contingente, acquista determinate partite di merce da altro operatore comunitario B, il quale le ha a sua volta acquistate dal fornitore extracomunitario, cedute allo stato estero ad altro operatore comunitario C che, possedendone i requisiti abbia ottenuto un titolo nell'ambito del contingente e, senza trasferire il proprio titolo, le ha immesse in libera pratica nella Comunità europea per cederle, una volta sdoganate ed a fronte di una remunerazione, al medesimo operatore B che le vende infine all'operatore A?

Si è detto in precedenza che nell'abuso il fine dell'agente ed il fine tipico coincidono, ma diverge il fine economico quindi nella predetta operazione triangolare vi è abuso e pertanto divergenza con il fine economico (non conformità alle normali logiche di mercato) quando fosse accertata: la circostanza che l'importatore intestatario dei titoli non abbia assunto alcun rischio commerciale; la circostanza che il margine di profitto dell'importatore sia insignificante; la circostanza che il

SOLUZIONI OPERATIVE

Criteria per accertare l'abuso

Per accertare l'abuso è necessario esaminare il **fine** della **condotta** dell'agente (cioè l'interesse acquisitivo, modificativo, costitutivo ad un bene della vita), il **fine tipico** (cioè la finalità prevista dall'ordinamento in vista della quale è attribuito a quell'atto quel particolare effetto giuridico) ed il **fine economico** (cioè la finalità della operazione coerente con la normale logica di mercato). Nel legittimo risparmio di imposta il fine dell'agente, il fine tipico ed il fine economico coincidono; nell'abuso il fine dell'agente ed il fine tipico coincidono, ma diverge il fine economico; nell'illecito il fine dell'agente ed il fine economico coincidono, ma diverge il fine tipico. Le conseguenze dal punto di vista giuridico sono che: nella **liceità non vi è né violazione né inopponibilità né recupero di imposte né irrogazione di sanzioni**; nell'**abuso non vi è violazione, non vi è irrogazione di sanzioni ma vi è inopponibilità consistente nel recupero delle sole maggiori imposte dovute alla "destrutturazione" dell'operazione nel perseguimento del fine economico**; nella **illiceità vi è la violazione che comporta il recupero delle imposte ordinarie e l'irrogazione delle sanzioni**.

prezzo della vendita dell'aglio da parte dell'importatore al primo acquirente nell'Unione, poi da quest'ultimo al secondo acquirente nell'Unione, sia inferiore al prezzo di mercato; la circostanza che gli operatori hanno esercitato "un'influenza indebita sul mercato" (3).

Corti di Giustizia e Cassazione e criterio del "fine economico"

La soluzione alla questione offerta da parte della Corte di Giustizia nella sentenza esaminata è piana e lineare: l'operazione economica in esame, in linea di principio e fatto salvo l'accertamento che dovrà essere fatto dal giudice di rinvio, non costituisce un abuso del diritto e non compromette gli obiettivi comunitari perseguiti dal Reg.

565/2002. L'iter argomentativo è il seguente: a) le operazioni di acquisto, di importazione e di rivendita rispettano le condizioni formali per la concessione del dazio agevolato; b) la normativa comunitaria non riserva una quota del contingente di importazione in capo ai nuovi importatori, né fissa le posizioni dei vari operatori in tale mercato e pertanto le operazioni in questione non determinano distorsioni o alterazioni del mercato della distribuzione dell'aglio dall'Argentina; c) tali operazioni purché siano connesse ad una attività commerciale effettiva, a fronte di un prezzo

(3) L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento potrà dirsi adempiuto soltanto dopo che l'Amministrazione finanziaria ha rappresentato di aver pienamente apprezzato tutti gli elementi che vanno a comporre l'operazione e che dalla combinazione e dalla articolazione dei medesimi univocamente si

può ritenere che l'assetto degli interessi variamente scandito nell'operazione è riconducibile all'interno della norma antiabuso (A. Contrino - A. Marcheselli, "L'obbligo di motivazione 'rinforzata' e il riassetto degli oneri probatori nel nuovo abuso del diritto", in *Corr. Trib.*, n. 1/2016, pag. 15).

Abuso del diritto

corrispondente al prezzo di mercato ed in forza di titoli di importazione legalmente ottenuti sono legittime. La Corte di Giustizia non si limita ad escludere che in via di principio l'operazione in questione possa costituire un abuso del diritto, ma va più in là prefigurando anche l'ipotesi in cui, nel solco del proprio orientamento giurisprudenziale, l'operazione possa in astratto configurare una pratica abusiva. La Corte individua le condizioni per la sussistenza degli elementi oggettivo e soggettivo: l'importazione sia finalizzata a conferire un vantaggio indebito di carattere fiscale e sia priva di qualsiasi giustificazione economica e commerciale per l'importatore e per gli altri operatori intervenuti. Un elemento indiziario della mancanza di qualsiasi giustificazione economica e commerciale potrebbe essere il fatto che il prezzo di vendita della merce non fosse fissato a un livello tale da permettere all'importatore e agli altri operatori di trarre un guadagno considerato normale o abituale, nel settore interessato, per il tipo di merce e di operazione in questione. Mentre la motivazione di voler beneficiare del dazio agevolato e, quindi, di rifornirsi di merce meno cara di quella che sarebbe altrimenti importata al di fuori del contingente non sarebbe indizio di mancanza *a priori* di giustificazione economica e commerciale. Inoltre fra gli elementi che potrebbero consentire di dimostrare il carattere artificioso della operazione economica potrebbero esservi la circostanza che l'importatore intestatario dei titoli non abbia assunto alcun rischio commerciale, o la circostanza che il margine di profitto dell'importatore sia insignificante o che il prezzo della vendita dell'aglio da parte dell'importatore al primo acquirente nell'Unione, poi da quest'ultimo al secondo acquirente nell'Unione, sia inferiore al prezzo di mercato.

La questione così risolta dal giudice comunitario è oggetto di esame da parte della Suprema Corte di cassazione, che, nel prendere atto delle indicazioni provenienti dal giudice comunitario, rimette al giudice di rinvio, for-

nendo a quest'ultimo un comando interpretativo ed una guida alla soluzione della questione pratica. Il giudice di legittimità chiede al giudice di rinvio di verificare in concreto la sussistenza o meno degli elementi oggettivo e soggettivo elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. In primo luogo chiede accertarsi: a) che tale "meccanismo", dal punto di vista dell'elemento oggettivo, i) non comporti un'influenza indebita di un operatore sul mercato e, in particolare, un'elusione, da parte degli importatori tradizionali, del divieto di superamento di quantità superiore alla quantità di riferimento dell'importatore di cui trattasi; ii) non comporti violazione dell'obiettivo secondo cui le domande di titoli devono essere connesse ad un'attività commerciale effettiva, e non meramente apparente; iii) consenta ad ogni operatore coinvolto di percepire una remunerazione adeguata per l'importazione, la vendita o la rivendita della merce di cui trattasi e di mantenere la posizione assegnatagli nell'ambito della gestione del contingente; iv) consenta che l'importazione a dazio agevolato venga effettuata mediante titoli legalmente ottenuti dal loro intestatario; b) in secondo luogo, una volta accertato il sussistere dell'elemento oggettivo *sub a*), che tale meccanismo, dal punto di vista dell'elemento soggettivo, i) non sia finalizzato a conferire un vantaggio indebito al secondo acquirente; ii) non renda le operazioni prive di qualsiasi giustificazione economica e commerciale per l'importatore, nonché per gli altri operatori intervenuti nel meccanismo (dato riscontrabile dal giudice nazionale, ad esempio, a seconda se il prezzo di vendita della merce sia fissato a un livello tale da permettere o meno all'importatore e agli altri operatori intervenuti nel meccanismo di trarre un guadagno considerato normale o abituale, nel settore interessato, per il tipo di merce e di operazione in questione).

Considerazioni conclusive

In conclusione possiamo trarre alcuni interessanti spunti di riflessione. In primo luogo i giu-

dici individuano l'oggetto della valutazione in un "meccanismo" unitario (*alias* in una "operazione economica"). Nell'abuso del diritto l'oggetto della attività di controllo, da parte della Amministrazione finanziaria, è l'intero "affare" valutato attraverso tutte le sue componenti (in quanto consentono attraverso una globale considerazione degli interessi di qualificare sul piano normativo l'operazione).

In secondo luogo nel caso sottoposto alla attenzione del giudice comunitario sono indici di mancanza di sostanza economica l'influenza indebita sul mercato e prezzi non conformi al prezzo di mercato. Secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia il "meccanismo" elusivo si caratterizza per essere artificialmente costruito e determinare una distorsione nel mercato allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale che quindi è indebito. Osserva poi la Corte che oggetto di accertamento è la "influenza indebita di un operatore sul mercato", da cui agevolmente si desume che, finalisticamente, le norme antielusive in materia tributaria garantiscono, oltre che l'equo riparto, anche "la parità delle armi nel mercato con-

LA GIURISPRUDENZA UE

Parità delle armi nel mercato concorrenziale

Secondo la Corte di giustizia, le **norme antielusive in materia tributaria** garantiscono, oltre che l'equo riparto, anche la **parità delle armi nel mercato concorrenziale**, cioè che non avvengano disallineamenti o distorsioni del mercato, cioè che siano operazioni coerenti con le **normali logiche del mercato**. La norma antielusiva ha per scopo l'eliminazione di questa distorsione riportando l'operazione nel mercato e ripartendo così correttamente il carico tributario.

correnziale" cioè che non avvengano disallineamenti o distorsioni del mercato cioè che siano operazioni coerenti con le "normali logiche del mercato". La norma antielusiva ha per scopo l'eliminazione di questa distorsione riportando l'operazione nel mercato (4) e ripartendo così correttamente il carico tributario. Nel caso in esame se divergesse il fine econo-

mico, cioè se fosse riscontrata un'influenza indebita sul mercato e la percezione di una remunerazione non adeguata, sussisterebbe l'abuso. In terzo luogo e come ulteriore punto si osserva che la Corte di cassazione indica come criteri interpretativi per valutare l'abusività i criteri elaborati dalla giurisprudenza comunitaria. Quindi sono perfettamente conciliabili i risultati interpretativi della elaborazione pretoria comunitaria con quelli relativi all'art. 10-bis dello Statuto (5). Infine ed in quarto luogo si conferma che ai fini dell'abuso gli atti di autonomia privata, ai sensi del comma 2, lett. a) dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, devono essere valutati sia sotto il profilo della loro struttura formale ("il fondamento giuridico del loro in-

(4) Nel punto 74 della sentenza Halifax la Corte di Giustizia osserva: "perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspongono, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni". Per quanto riguarda tale obiettivo il quarto considerando della Sesta Direttiva prevede che "la realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare "un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario". Viene ribadito nella Direttiva 2016/1164 del 12 luglio 2016 che l'attuazione delle norme contro l'elusione fiscale deve in ogni caso garantire il principio di libera con-

correnza nel mercato interno. Nel secondo considerando della Direttiva 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 si legge: "È essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno che gli Stati membri attuino come minimo i loro impegni in materia di BEPS e, più in generale, prendano provvedimenti per scoraggiare le pratiche di elusione fiscale e garantire un'equa ed efficace imposizione nell'Unione in modo sufficientemente coerente e coordinato. In un mercato di economie altamente integrate si avverte l'esigenza di approcci strategici comuni e di un'azione coordinata al fine di migliorare il funzionamento del mercato interno e massimizzare gli effetti positivi dell'iniziativa contro il BEPS. Inoltre solo un quadro comune potrebbe impedire una frammentazione del mercato e porre fine ai disallineamenti e alle distorsioni del mercato attualmente esistenti. Infine, misure nazionali di attuazione che seguono una linea comune in tutta l'Unione fornirebbero ai contribuenti la certezza giuridica della compatibilità di dette misure con il diritto dell'Unione".

(5) A. Marcheselli - S. M. Ronco, "La formulazione dell'abuso del diritto contenuta nella Direttiva europea", in *Corr. Trib.*, n. 7/2017, pag. 525.

Abuso del diritto

sieme”), sia in termini di qualità dell’assetto degli interessi perseguiti dalle parti (“la coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro in-

sieme”), che sotto il profilo degli interessi giuridici protetti (“le normali logiche di mercato”).

RIVISTE

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

Mensile di giurisprudenza tributaria

Direzione scientifica: Cesare Glendi

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria offre con periodicità mensile:

GUIDA AL CONTENZIOSO, per affrontare le diverse fasi del processo tributario e **conoscere gli orientamenti dei giudici sulle questioni più rilevanti nella consulenza e nella pianificazione fiscale.**

DOCUMENTAZIONE COMMENTATA, con i testi delle sentenze più attuali della **Corte di giustizia UE**, della **Corte costituzionale**, di **legittimità e di merito in materia fiscale**, tutte massimate e corredate da commenti e note d’Autore.

ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA, sui temi di maggior rilevanza giuridica, grazie alla Rassegna delle Sezioni Unite e all’Osser-

vatorio trimestrale, consolidato anche on-line, curati dal prof. Cesare Glendi.

RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ, un autorevole supporto interpretativo ed una guida che accompagna il professionista nell’esercizio dell’attività contenziosa.

Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.edicolaprofessionale.com**

