

**Abuso del diritto.** Da definire i confini applicativi della normativa italiana

# Arbitraggi transnazionali, contrasto incerto

## IL PROBLEMA

Occorrerebbero principi e regole condivisi in base ai quali verificare la legittimità del risultato conseguito

**Sandro Maria Galardo**

■ Il legislatore nazionale, mediante l'introduzione (con il decreto legislativo n. 128 del 2015) dell'**articolo 10-bis** nello **Statuto dei diritti del contribuente** (legge 212/2000), ha positivizzato un **generale principio antiabuso** di promanazione giurisprudenziale e superato la precedente disciplina dell'**elusione fiscale**, prevedendo una disciplina unitaria dell'**abuso del diritto**.

La nuova disposizione si applica a tutti i tributi - diretti e indiretti, armonizzati e non - e alla generalità delle fattispecie. In linea di principio, l'applicazione della nuova disciplina antiabuso, considerata la sua valenza applicativa generale, si estende anche alle operazioni a carattere transnazionale, ovvero quelle poste in essere dai soggetti residenti in Italia realizzate, in tutto o in parte, oltre i confini nazionali e a quelle compiute da soggetti non residenti che potrebbero avere riflessi impositivi interni. Anche le predette operazioni, quindi, possono configurare abuso del diritto qualora, ai sensi del citato articolo 10-bis, siano prive di sostanza economica e, nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzino essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

Il recente documento emanato da Assonime (circolare n. 21 del 4 agosto 2016) interviene in tale ambito, domandandosi

se la disposizione interna di abuso del diritto sia idonea a contrastare fenomeni realizzati attraverso l'arbitraggio tra regimi di Stati diversi ovvero se si rivolga ai soli vantaggi tributari che possono ritenersi indebiti in base all'ordinamento nazionale.

Tale questione deve essere inquadrata nell'attuale contesto storico in cui sia l'Unione europea sia l'Ocse sono decisamente attivi nel cercare di contrastare il fenomeno dell'abuso dei trattati e delle asimmetrie impositive tra ordinamenti.

In ambito europeo, infatti, oltre alla Raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 presa già a riferimento dal legislatore nazionale nella stesura dell'articolo 10-bis (la legge delega n. 23/2014 prevedeva il coordinamento della nuova disciplina con i principi contenuti nella Raccomandazione), è stata emanata il 12 luglio 2016 la Direttiva del Consiglio 2016/1164 recante norme di contrasto alle pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e che contiene anche una norma generale antiabuso.

L'Ocse, parallelamente, ha inaugurato il progetto Beps (Base Erosion and Profit Shifting) culminato con la pubblicazione a ottobre 2015 di tredici Report che individuano diverse misure di contrasto a condotte abusive relative a quindici campi di azione (Action). In particolare, le action, rimesse a interventi normativi nazionali, sono finalizzate a realizzare una maggiore armonizzazione delle legislazioni fiscali dome-

stiche, nel presupposto che ciò sia essenziale per garantire un livello di parità tra contribuenti, condizione necessaria per assicurare un effettivo sviluppo economico.

In considerazione di tale contesto, Assonime esprime forti dubbi sulla possibilità che la disciplina interna sull'abuso del diritto sia in grado di contrastare anche arbitraggi transnazionali. L'abuso, infatti, per poter essere contestato, richiede la presenza di un sistema normativo basato su regole e principi condivisi che possa fungere da benchmark per la verifica della legittimità del risultato conseguito, cosa che, proprio sulla base delle attività in corso in ambito Ue e Ocse, ancora manca in ambito internazionale.

Naturalmente, qualora la disciplina di fonte sovranazionale sia stata recepita con apposite norme dell'ordinamento interno, anche convenzionale, l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto assume *de plano* le medesime caratteristiche di applicabilità previste per le operazioni domestiche.

Per i tributi non armonizzati, resta da valutare se l'abuso possa essere accertato sulla base del contrasto con la ratio delle disposizioni comunitarie, anche nelle ipotesi in cui non siano recepite internamente, tenuto conto che la disposizione sull'abuso del diritto (secondo quanto previsto dalla legge delega sopra richiamata) dovrebbe essere conforme alla citata Raccomandazione della Commissione europea.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



## Gli interventi

### 01 | GLI ATTORI IN CAMPO

Per trovare principi e regole che facciano da riferimento in ambito internazionale per valutare la legittimità del risultato di un'operazione e quindi determinare se si tratta di abuso del diritto, sono impegnati la Commissione europea e l'Ocse

### 02 | L'UE

La Commissione europea ha pubblicato la Raccomandazione del 6 dicembre 2012. Il Consiglio europeo ha poi emanato la direttiva 2016/1164

### 03 | L'OCSE

A ottobre 2015, all'esito del progetto Beps), l'Ocse ha pubblicato 13 Report con i quali ha individuato varie misure di contrasto a condotte abusive