

## Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette

di **Gabriele Escalar**

**I**n forza della normativa comunitaria, il principio di divieto di abuso del diritto non può esplicare diretta efficacia nell'ordinamento nazionale italiano nella materia delle imposte dirette. A questa conclusione sembrano pervenute anche le **Sezioni Unite** della Corte di cassazione, che hanno affermato che la **fonte** di un **generale principio** antielusivo «va **rivenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali** che informano l'ordinamento italiano» e, segnatamente, nel principio di **capacità contributiva**. Pertanto, secondo questa nuova tesi sarebbe tale principio costituzionale a consentire di **rendere inopponibili all'Amministrazione finanziaria**, nella materia delle imposte dirette, gli **atti** che «**non hanno altre ragioni economicamente apprezzabili** al di fuori di quella di conseguire un vantaggio tributario».

La Corte di cassazione in alcune recenti sentenze (1) ha sostenuto che il principio comunitario di divieto di abuso del diritto sarebbe sempre direttamente efficace nell'ordinamento nazionale italiano nella materia fiscale e consentirebbe quindi di rendere inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti posti in essere dal contribuente «essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale», non solo nella materia dell'IVA e delle altre imposte armonizzate, ma anche in quella delle imposte dirette. Secondo la Corte di cassazione tale efficacia del principio di divieto di abuso del diritto discenderebbe dall'orientamento della Corte di giustizia, secondo cui gli Stati membri sono vincolati ad esercitare la loro competenza «nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE» anche in questa materia, nonostante i limiti posti alla competenza dell'Unione europea dall'art. 94 del Trattato CE (2). Pertanto, il divieto di abuso del diritto, rientrando fra tali principi, vincolerebbe gli Stati membri anche in materie non rientranti nel campo di applicazione del diritto comunitario.

**Vincoli del diritto comunitario agli Stati membri in materia di imposte dirette**  
In effetti, la Corte di giustizia ha affermato che il

diritto comunitario comporta un vincolo a carico degli Stati membri anche nella materia delle imposte dirette, ma lo ha affermato soltanto per fattispecie che rientravano nel campo di applicazione del diritto comunitario per avere natura transfrontaliera e non meramente nazionale. Il giudice comunitario ha evidentemente ritenuto che i limiti posti dall'art. 94 del Trattato CE alle competenze della Unione europea non possano operare quando altre disposizioni del Trattato CE, quali appunto le

**Gabriele Escalar** - Avvocato, Partner Studio Associato Legale Tributario fondato da F. Gallo

**Note:**

(1) Cfr. Cass., 29 marzo 2006, n. 21221, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 4 aprile 2008, n. 8772, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2008, pag. 695, con commento di S. Orsini, «L'abuso del diritto rende l'atto inefficace: sul contribuente l'onere della prova contraria», e in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 21 aprile 2008, n. 10257, *ivi*; Id., 17 ottobre 2008, n. 25374, *ivi*.

(2) Corte di giustizia CE, 14 febbraio 1995, C-279/93, «Schumacker», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/1996, pag. 7, con commento di A. Gratani, «Imposte dirette e «discriminazione indiretta» legata alla residenza del lavoratore», e in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 13 luglio 1993, C-330/91, «Commerzbank»; Id., 12 aprile 1994, C-1/93, «Halliburton Services», *ivi*; Id., 15 maggio 1997, C-250/95, «Futura Participations», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/1998, pag. 7, con commento di M. Capello, «Il riporto delle perdite conseguite dalle stabili organizzazioni», e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

# Fiscalità internazionale

disposizioni che sanciscono le libertà fondamentali, riconoscano ad essa una specifica competenza. Gli Stati membri, prestando il loro consenso all'introduzione di tali disposizioni, non possono che aver prestato il loro consenso anche sugli effetti che tali disposizioni possono produrre in materia di imposte dirette.

Tuttavia la Corte di giustizia non ha mai affermato che non solo il diritto comunitario, ma neppure i relativi principi generali comportano un vincolo a carico degli Stati membri nella materia delle imposte dirette per fattispecie che non rientrano nel campo di applicazione del diritto comunitario.

È significativo innanzitutto rilevare in questo senso che le sentenze della Corte di giustizia che hanno ritenuto gli Stati membri vincolati ad esercitare la loro competenza «nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE» hanno tutte ad oggetto fattispecie rientranti nel campo di applicazione del diritto comunitario. Con tali sentenze la Corte di giustizia si è infatti pronunciata, sempre e soltanto, sulla compatibilità con le libertà fondamentali previste dal Trattato CE di misure introdotte da uno Stato membro nei confronti di soggetti residenti o nazionali di un altro Stato membro.

Ma v'è di più. La Corte di giustizia ha affermato che i principi generali del diritto comunitario vincolano sì gli Stati membri, ma soltanto quando tali Stati sono chiamati ad attuare il diritto comunitario nell'ordinamento nazionale. In particolare, la sentenza «Wachauf» (3), dopo avere riconosciuto che «i diritti fondamentali costituiscono parte integrante dei principi generali del diritto di cui la Corte garantisce l'osservanza» e che, «nel garantire la tutela di tali diritti, essa è tenuta ad informarsi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, di guisa che non possono essere ammessi nella Comunità provvedimenti incompatibili con i diritti fondamentali riconosciuti dalle costituzioni di detti Stati», ha concluso che tali diritti «vincolano parimenti gli Stati membri quando essi danno esecuzione alle discipline comunitarie».

Coerentemente, la Corte di giustizia ha escluso che i principi generali del diritto comunitario possano trovare applicazione nell'ordinamento nazionale in relazione a fattispecie puramente interne per il fatto che tali principi non possono avere come scopo quello di «ampliare la sfera di applica-

zione *ratione materiae* del Trattato anche a situazioni nazionali che non abbiano alcun collegamento con il diritto comunitario» (4). In particolare, per quanto attiene al divieto di discriminazioni sancito dall'art. 7 del Trattato CE, la sentenza «Hurd/Jones» (5), ha statuito che tali divieti, «... così come l'espressione specifica che ne è stata data nell'art. 48, non possono essere applicati a situazioni puramente interne di uno Stato membro che non hanno alcun nesso con una qualsiasi delle situazioni considerate dal diritto comunitario».

Nello stesso senso si è espresso l'Avvocato generale Sharpston nelle conclusioni formulate nella causa «Bartsch» (6), in tema di divieto di discriminazione fondata sull'età, sostenendo che «le misure nazionali possono essere valutate sulla base della loro conformità ai ... principi generali solo se si collocano nell'ambito di applicazione del diritto comunitario». Tale tesi è stata poi accolta dalla Corte di giustizia, la quale ha statuito che «il diritto comunitario non contiene un divieto di qualsiasi discriminazione fondata sull'età di cui i giudici degli Stati membri devono garantire l'applicazione allorché il comportamento eventualmente discriminatorio non presenta alcun nesso con il diritto comunitario» (7).

L'orientamento espresso nelle sentenze appena richiamate è stato confermato nella sentenza «Maurin» (8) per quanto attiene al principio di tutela dei diritti della difesa. Ed infatti, in quest'ultima sentenza la Corte di giustizia, essendole stato chiesto di sapere se nel giudizio *a quo* fossero stati violati i diritti di difesa garantiti dal diritto comunitario, dopo aver accertato che «l'infrazione addebitata ... riguarda una disciplina nazionale che si colloca al di fuori del campo di applicazione del diritto comunitario», ha escluso di essere «competente a pronunciarsi su un'eventuale violazione dei principi relativi alla tutela dei diritti della difesa ed al rispetto del contraddittorio da parte di norme di procedura che si applicano ad una tale infrazione».

## Note:

(3) Cfr. Corte di giustizia CE, 13 luglio 1989, causa C-5/88.

(4) Cfr. Corte di giustizia CE, 5 giugno 1997, cause C-64/96 e C-65/96, «Uecker e Jacquet».

(5) Cfr. Corte di giustizia CE, 15 gennaio 1986, causa C-44/84.

(6) Cfr. Corte di giustizia UE, 22 maggio 2008, causa C-427/06.

(7) Corte di giustizia CE, 13 giugno 1996, causa C-144/95.

(8) Cfr. Corte di giustizia CE, 13 giugno 1996, causa C-144/95.

# Fiscalità internazionale

## LA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

### Ambito applicativo del diritto comunitario

La Corte di giustizia ha affermato che il diritto comunitario comporta un **vincolo** a carico degli **Stati membri** anche nella materia delle **imposte dirette**, ma lo ha affermato **soltanto per fattispecie** che rientravano nel campo di applicazione del diritto comunitario per avere **natura transfrontaliera e non meramente nazionale**.

Inoltre, è avviso della Corte di giustizia che «al momento che una normativa nazionale entra nel campo di applicazione del diritto comunitario, la Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire tutti gli elementi di interpretazione necessari per la valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di tale normativa con i diritti fondamentali di cui la Corte assicura il rispetto, quali essi risultano, in particolare, dalla convenzione», ma «essa non ha tale competenza nei confronti di una normativa che non si colloca nell'ambito del diritto comunitario» (9).

Da ultimo, la Corte di giustizia ha affermato che gli Stati membri nell'esercizio della potestà legislativa nelle materie di propria competenza «devono ... rispettare il diritto comunitario, a meno che non si tratti di una situazione interna che non ha alcun collegamento con il diritto comunitario» (10).

L'applicazione dei principi generali del diritto comunitario nell'ordinamento nazionale è stata ritenuta ammissibile in relazione a fattispecie interne soltanto nel caso in cui era tale ordinamento a mutare nozioni di diritto comunitario. La Corte di giustizia, dopo aver premesso che «quando una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto comunitario, al fine in particolare di evitare che vi siano discriminazioni nei confronti dei cittadini nazionali o, come nella fattispecie di cui al processo *a quo*, eventuali distorsioni di concorrenza, esiste un interesse comunitario certo a che, per evitare future divergenze d'interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto comunitario ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate», ha affermato di essere competente «ad interpretare il diritto comunitario qualora quest'ultimo non disciplini direttamente la situazione di cui è causa, ma il legislatore nazionale abbia deciso, all'atto della trasposizione in diritto nazionale delle disposizioni di una direttiva, di applicare lo stesso trattamento alle situazioni

puramente interne e a quelle disciplinate dalla direttiva, di modo che ha modellato la sua normativa nazionale sul diritto comunitario» (11).

Peraltro, la Corte di giustizia ha ritenuto valide le conclusioni a cui è pervenuta per quanto attiene ai principi generali del diritto comunitario anche per quanto attiene alle libertà fondamentali ove ha statuito che anche tali libertà non risultano operanti per

«situazioni puramente interne di uno Stato membro» (12) e «cioè in mancanza di qualsiasi fattore di collegamento ad una qualunque delle situazioni contemplate dal diritto comunitario» (13).

Gli orientamenti espressi dalla Corte di giustizia hanno trovato espressa conferma anche nella stessa normativa comunitaria. Ed infatti, il comma 2 dell'art. 51 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea pone il principio generale secondo cui tale Carta e quindi anche i principi fondamentali da essa previsti, quali appunto, fra l'altro, il diritto di uguaglianza, il principio di non discriminazione, il diritto ad un giudice effettivo ed imparziale ed il principio di legalità, non estendono «l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione», né introducono «competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione», né modificano «le competenze ed i

### Note:

(9) Cfr. Corte di giustizia CE, 29 maggio 1997, causa C-299/95, «Kremzow», nello stesso senso, Id., 18 dicembre 1997, causa C-309/96, «Annibaldi»; Id., 10 aprile 2003, causa C-276/01, «Steffensen».

(10) Cfr. Corte di giustizia UE, 14 settembre 2008, causa C-353/06, «Grukin e Paul».

(11) Cfr. Corte di giustizia CE, 17 luglio 1997, causa C-28/95, «Leur-Bloem», in *GT - Riv. giur. trib. n. 7/1998*, pag. 597, con commento di A. Gratani, «La Corte CE esamina le fusioni societarie per scambio di azioni e il relativo sistema fiscale», e in *Banca Dati BIG, IPSOA*.

(12) Per la libertà di stabilimento, cfr. Corte di giustizia CEE, 7 febbraio 1979, causa C-115/78, «Knoors»; e Id., 3 ottobre 1990, causa C-61/89, «Bouchoucha».

(13) Per la libertà di circolazione dei lavoratori, cfr. Corte di giustizia CEE, 28 marzo 1979, causa C-175/78, «Regina contro Vera Ann Saunders»; e Id., 28 giugno 1984, causa C-180/83, «Hans Moser».

# Fiscalità internazionale

compiti definiti nei trattati». Di conseguenza, i principi generali del diritto comunitario non possono mai legittimare l'applicazione del diritto comunitario anche in materie che non rientrino nelle competenze della Unione europea.

Le considerazioni esposte consentono di concludere che i principi generali del diritto comunitario vincolano gli Stati membri anche nella materia delle imposte dirette, ma limitatamente a fattispecie rientranti nel campo di applicazione del diritto comunitario. Di conseguenza, tali principi generali non possono vincolare gli Stati membri anche in relazione a fattispecie esclusivamente nazionali.

## **Inoperatività del divieto di abuso del diritto per le fattispecie avulse dal diritto comunitario**

Quanto si è affermato in via generale per i principi generali del diritto comunitario è vero anche per quanto attiene in modo specifico al principio di divieto di abuso del diritto. Ed infatti, tale principio non può vincolare gli Stati membri anche per fattispecie non rientranti nel campo di applicazione del diritto comunitario per il fatto che è volto ad impedire il solo abuso del diritto comunitario e non anche l'abuso del diritto nazionale dei singoli Stati membri.

In particolare, è orientamento consolidato della Corte di giustizia che tale principio mira ad impedire agli interessati di «avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario» nelle materie extrafiscali (14) e in quella fiscale, consentendo ai giudici nazionali di «tener conto, basandosi su elementi oggettivi, del comportamento abusivo dell'interessato, per negargli eventualmente della possibilità di fruire delle disposizioni di diritto comunitario invocate» (15). La negazione della fruizione di tali disposizioni si giustifica per il fatto che la loro applicazione «non può ... estendersi fino a comprendere comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dai vantaggi previsti dal diritto comunitario» (16).

Ma non basta. Il principio di divieto di abuso del diritto non può risultare operante per l'abuso del diritto nazionale perché costituisce un principio interpretativo del diritto comunitario. L'Avvoca-

to generale Poiates Maduro nella causa «Halifax» (17) si è chiaramente espresso in questo senso ove ha rilevato come la «nozione di abuso valga da principio interpretativo del diritto comunitario», nel senso cioè che, al ricorrere delle circostanze che integrano l'abuso, «la norma di legge dev'essere interpretata, nonostante la sua lettera, nel senso che non conferisce in realtà il diritto».

Inoltre, la Corte di giustizia, pur non avendo finora espressamente affrontato la questione, si è mostrata propensa ad accogliere la tesi dell'Avvocato generale Poiates Maduro, allorché nella sentenza «Halifax» ha sostenuto che «l'applicazione della normativa comunitaria non può ... estendersi fino a ricomprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici» e che quindi «la VI direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo». Pertanto, l'applicazione del principio comunitario di divieto di abuso del diritto si esplica nella formulazione di un'interpretazione delle disposizioni comunitarie che nega tutela ai comportamenti abusivi.

Peraltro, che questo principio abbia natura interpretativa è inequivocabilmente confermato anche dal tenore dell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea che detta uno specifico «divieto di abuso» dei medesimi diritti. Tale disposizione stabilisce infatti che «nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta».

### **Note:**

(14) Cfr. Corte di giustizia CE, 2 maggio 1996, causa C-206/94 «Paletta»; Id., 12 maggio 1998, causa C-367/96, «Kefalas»; Id., 23 marzo 2000, causa C-373/97, «Diamantis»; Corte di giustizia UE, 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(15) Cfr. sentt. «Paletta» e «Diamantis», cit.

(16) Cfr. Corte di giustizia UE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, «Halifax», 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.

(17) Cit. nota 16.

# Fiscalità internazionale

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Ambito applicativo

#### del divieto di abuso del diritto

Il principio di divieto di abuso del diritto, costituendo un **criterio interpretativo del diritto comunitario** elaborato dalla Corte di giustizia per impedirne la fruizione abusiva, può risultare **vincolante** per gli **Stati membri** soltanto se ed **in quanto** sia in gioco l'**applicazione** e quindi l'**interpretazione** di una **disposizione comunitaria**.

Quanto finora rilevato consente di affermare che il principio di divieto di abuso del diritto, costituendo un criterio interpretativo del diritto comunitario elaborato dalla Corte di giustizia per impedirne la fruizione abusiva, può risultare vincolante per gli Stati membri soltanto se ed in quanto sia in gioco l'applicazione e quindi l'interpretazione di una disposizione comunitaria.

### Esclusa l'efficacia diretta del divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dei singoli Stati

Il principio di divieto di abuso del diritto, ammesso e non concesso che vincoli gli Stati membri anche in materie non rientranti nel suo campo di applicazione, non può come tale esplicare diretta efficacia nell'ordinamento nazionale. Ed infatti, non tutti gli atti delle istituzioni comunitarie che sono vincolanti per gli Stati membri risultano anche direttamente efficaci nell'ordinamento nazionale. È questo appunto il caso delle direttive del Consiglio o della Commissione, che, pur essendo vincolanti per gli Stati membri, non lo sono anche per i singoli.

Ma se così è vuol dire allora che, affinché il principio di divieto di abuso del diritto possa essere direttamente efficace nell'ordinamento nazionale come tale e, quindi, indipendentemente dall'applicazione di disposizioni comunitarie dotate di tale efficacia, dovrebbe presentare esso stesso i requisiti a cui secondo la Corte di giustizia è subordinato il riconoscimento dell'efficacia diretta delle disposizioni comunitarie. È evidente infatti che non sarebbe ipotizzabile che un principio di diritto comunitario possa essere dotato di efficacia diretta anche in mancanza dei requisiti a cui è subordinato il riconoscimento di tale efficacia alle stesse disposizioni comunitarie. Pertanto, il principio di divieto di abuso del diritto, per essere direttamente efficace, dovrebbe essere formulato in termini chiari e non ambigui e dovrebbe essere incondizionato (18).

Ebbene, tale principio non sembra soddisfare i due requisiti così individuati per il fatto che, rientrando fra i principi generali del diritto comunitario e

per di più fra quelli non scritti, non può risultare formulato in termini chiari e non ambigui. Ed infatti, mentre le regole implicano delle risposte precise in merito alla sussistenza di effetti legali, i principi forniscono ragioni in una determinata direzione, ma non implicano una risposta specifica (19). Inoltre, il principio di divieto di abuso del diritto non è neppure incondizionato.

Tant'è vero che talune direttive comunitarie in materia di imposte dirette contengono specifiche previsioni antiabuso la cui attuazione è stata rimessa agli Stati membri.

Peraltro, è significativo rilevare che l'Avvocato generale Kokott nelle conclusioni formulate nella causa «Kofod» (20), ha negato che sia possibile «invocare direttamente nei confronti del singolo un eventuale principio generale di diritto comunitario già esistente che vieti di abusare del diritto» in relazione all'applicazione di disposizioni comunitarie prive di efficacia diretta. In particolare, il caso oggetto di tale causa riguardava i soci di una società danese che avevano scambiato le quote di tale società con le azioni di una società irlandese, fruendo del regime di neutralità fiscale previsto dalla direttiva del Consiglio 90/434/CEE del 23 luglio 1990. Nella predetta causa era stato chiesto alla Corte di giustizia se la Danimarca potesse disconoscere l'applicazione di tale regime, anche se non aveva dato attuazione all'art. 11 della direttiva, ove consente agli Stati membri di rifiutare l'applicazione dei precedenti articoli alle operazioni ivi previste che abbiano come obiettivo l'evasione o la frode fiscale.

Ebbene, l'Avvocato generale ha escluso che, in tal caso, la Danimarca potesse far ricorso al prin-

#### Note:

(18) Cfr. A. Dashwood, «The principle of direct effect in European Community Law», in *Journal of Common Market Studies*, 1978, pag. 231.

(19) R. Dworkin, *Taking rights seriously*, Cambridge, 1977, pag. 26.

(20) Cfr. Conclusioni Avvocato generale, 6 luglio 2007, causa C-321.

# Fiscalità internazionale

cipio di divieto di abuso del diritto per il fatto che «un siffatto principio ha già trovato specifica espressione e realizzazione nell'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva». Ed infatti, «un ricorso diretto ad un principio generale del diritto», il quale ha un «contenuto decisamente meno chiaro e preciso» di una disposizione comunitaria espressa, oltre a «frustrare l'obiettivo di armonizzazione della direttiva 90/434/CEE», comporterebbe il rischio «di minare la certezza del diritto da essa perseguita in materia di ristrutturazione delle società

di capitali». Inoltre, «uno Stato membro ... non può far valere contro un singolo una disposizione di una direttiva che esso stesso non ha trasposto» in quanto «una direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può quindi essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti». Di conseguenza, a suo avviso, il principio di divieto di abuso del diritto non può esplicare efficacia diretta nell'ordinamento nazionale a danno del singolo, ove ne sia invocata l'applicazione in relazione a disposizioni di diritto comunitario prive di tale efficacia (21).

Il convincimento dell'Avvocato generale è stato accolto dalla Corte di giustizia nella sentenza con cui ha risolto la questione pregiudiziale che le era stata sottoposta. Nella predetta sentenza il giudice comunitario, premesso che «le direttive non possono ... essere fatte valere in quanto tali dallo Stato membro contro i singoli ...», ha concluso che l'applicazione del regime di neutralità fiscale potesse esser disconosciuta soltanto sulla base del diritto danese e non anche del diritto comunitario.

L'avviso della Corte di giustizia sembra condiviso dalla dottrina, che ha affermato che, «mentre il contribuente nella maggior parte dei casi sarà intitolato a fare affidamento sul diritto comunitario contro la legislazione interna, non si dovrebbe dimenticare che l'applicabilità del diritto comunitario

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Efficacia del divieto di abuso del diritto

Pur volendo riconoscere al principio del divieto di abuso del diritto natura vincolante per gli Stati membri, allo stesso principio **non** potrebbe riconoscersi la **diretta efficacia nell'ordinamento nazionale** di uno Stato membro.

Infatti, essendo un **principio generale non scritto** del diritto comunitario, **non può considerarsi formulato in termini chiari e non ambigui** e deve pertanto considerarsi **privo dei requisiti** a cui la Corte di giustizia subordina il **riconoscimento dell'efficacia diretta** delle disposizioni comunitarie.

rio a danno del contribuente è - in linea di principio - sprovvisto di effetto diretto» e che «pertanto, nella misura in cui l'ordinamento interno non contiene affatto una clausola antiabuso (ovvero contiene una nozione che è più favorevole nei confronti del contribuente rispetto a quella richiesta dal diritto comunitario) il diritto comunitario non subentra automaticamente» in quanto «il diritto comunitario fissa i limiti per le disposizioni antiabuso, ma non rende superflua la loro attuazione» (22).

### Divieto di abuso del diritto e limiti di competenza dell'Unione europea

Il riconoscimento di efficacia diretta al principio di divieto di abuso del diritto anche in relazione a fattispecie non rientranti nel campo di applicazione del diritto comunitario comporterebbe una palese violazione delle prerogative degli Stati membri. Il potere di legiferare nella materia delle imposte dirette continua a spettare a tali Stati. Le disposizioni del Capo 2 Titolo VI del Trattato CE relativo alle «Disposizioni fiscali» non includono fra le competenze proprie del Consiglio tale materia, bensì soltanto quella delle imposte indirette. Inoltre, l'art. 95 del Capo 3, relativo al «Ravvicinamento delle legislazioni», consente sì al Consiglio di deliberare a maggioranza qualificata, «previa consultazione del Comitato economico e sociale, l'adozione delle misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regola-

#### Note:

(21) Questa presa di posizione implica che il divieto comunitario di abuso del diritto può sì essere invocato dall'Amministrazione finanziaria in materia IVA, anche nel caso in cui non sia prevista una norma interna antielusiva, ma soltanto tramite l'interpretazione del diritto nazionale in senso conforme al diritto comunitario, non potendo le direttive essere mai applicate a danno del singolo.

(22) Cfr. W. Schön, «Abuse of rights and European Tax Law», in *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley*, Cambridge, 2008, pag. 78.

# Fiscalità internazionale

mentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno», ma esclude espressamente la facoltà di adottare tali misure per le «disposizioni fiscali». Il Consiglio può dunque deliberare in materia di imposte dirette soltanto nei limiti stabiliti dall'art. 94 del Trattato CE e cioè adottando all'unanimità direttive volte «al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune».

Questo significa non solo che la Comunità europea può legiferare in materia di imposte dirette soltanto con il consenso di tutti gli Stati membri e a condizione che sia necessario per consentire il ravvicinamento delle disposizioni degli Stati membri aventi una diretta incidenza sul mercato comune, ma anche che, una volta ottenuto tale consenso, può farlo soltanto tramite l'emanazione di atti che, come le direttive, non sono direttamente applicabili nell'ordinamento degli Stati membri e possono esplicare efficacia diretta soltanto se non sono stati attuati. L'art. 94 del Trattato CE, a differenza del successivo art. 95, consente infatti al Consiglio di adottare all'unanimità, per il ravvicinamento delle disposizioni degli Stati membri, esclusivamente direttive e non anche regolamenti. Di conseguenza, l'Unione europea non può emanare nella materia delle imposte dirette atti di portata generale che siano direttamente efficaci nell'ordinamento di ciascuno dei singoli Stati membri.

Ma se così è, vuol dire allora che neanche i principi generali del diritto comunitario e, quindi, fra di essi il principio di divieto di abuso del diritto, possono esplicare efficacia diretta nella materia delle imposte dirette. La diretta efficacia di tale principio si tradurrebbe infatti in una violazione dei limiti posti dall'art. 94 del Trattato CE alle competenze della Comunità europea in quanto, per la prevalenza del diritto comunitario sul diritto nazionale, le disposizioni di diritto nazionale confliggenti con il principio medesimo dovrebbero essere disapplicate.

Da quanto precede emerge dunque che il riconoscimento di diretta efficacia al principio di divieto di abuso del diritto anche nella materia delle imposte dirette comporterebbe una violazione delle prerogative dello Stato italiano in quanto consenti-

rebbe al diritto comunitario di esplicare diretta efficacia anche in una materia che continua ad essere di competenza degli Stati membri.

## Considerazioni conclusive

Le suesposte considerazioni inducono a concludere che, in forza della normativa comunitaria, come finora interpretata dalla Corte di giustizia, il principio di divieto di abuso del diritto non può esplicare diretta efficacia nell'ordinamento nazionale italiano nella materia delle imposte dirette. Peraltro, a questa conclusione sembrano pervenute anche le Sezioni Unite della Corte di cassazione (23), che hanno affermato che la fonte di un generale principio antielusivo «va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento italiano» e, segnatamente, nel principio di capacità contributiva. Pertanto, secondo questa innovativa tesi sarebbe questo principio costituzionale a consentire di rendere inopponibili all'Amministrazione finanziaria, nella materia delle imposte dirette, gli atti che «non hanno altre ragioni economicamente apprezzabili al di fuori di quella di conseguire un vantaggio tributario».

### Nota:

(23) Cfr. Cass., 23 dicembre 2008, nn. 30057, 30056, 30055, cfr. R. Lupi e D. Stevanato, in *Corr. Trib.* n. 6/2009, pag. 403.