

*BANDO DI CONCORSO PER L'AMMISSIONE AL DOTTORATO DI RICERCA,
XL CICLO – A.A. 2024/2025*

*Corso di dottorato in Scienze Giuridiche Europee ed Internazionali SSD Diritto tributario
(IUS/12)*

Progetto di ricerca

**La dicotomia tra le clausole antiabuso e le disposizioni di sistema
nell'ordinamento fiscale nazionale e in quello sovranazionale**

Candidato: dott. Giuseppe D'Arrigo

Lo stato dell'arte	3
Introduzione.....	3
Tassazione differenziale e abuso del diritto.....	4
La clausola generale antiabuso ex art. 10 bis Statuto dei diritti del Contribuente.....	5
L'abuso del diritto e il riparto dell'onere probatorio	6
L'abuso del diritto e la clausola principal purpose test delle Convenzioni Internazionali Contro le Doppie Imposizioni.....	9
Disallineamento da ibridi	10
Il progetto di ricerca	13
Cronoprogramma	14
Bibliografia	15

Lo stato dell'arte

Introduzione

L'esigenza che le discipline fiscali siano aderenti alle sempre più diversificate forme dei fenomeni economico-giuridici che si intendono colpire ha fatto sì che le moderne discipline tributarie siano sempre più minuziose, articolate, analitiche, asistematiche. La scelta del legislatore di disciplinare le situazioni reali attraverso formule di dettagliata casistica, nell'illusoria convinzione di ottenere un sistema esaustivo, ha però dato luogo ad un sistema perennemente esposto a insidie di lacune e, di conseguenza, di comportamenti elusivi da parte dei contribuenti, i quali sono tendenzialmente portati a ridurre il loro contributo alle spese pubbliche. Il fenomeno dell'abuso del diritto, inteso come il rispetto formale delle disposizioni tributarie volto all'ottenimento di benefici o riduzioni d'imposta non conformi alla ratio delle norme applicate o dei principi dell'ordinamento, assume così connotazioni diverse e in alcuni casi di difficile definizione che derivano, oltre che dalla mutevolezza del fenomeno, anche dai differenti punti di vista degli interpreti e, in genere, degli operatori del diritto.

Tassazione differenziale e abuso del diritto

Il concetto di abuso del diritto ha origini relativamente recenti, nasce nella seconda metà dell'Ottocento nell'ambito del diritto civile, per poi estendersi agli altri campi del diritto, compreso quello tributario. Il divieto di abuso del diritto nell'ambito del diritto tributario, soprattutto nell'ordinamento italiano, ha una storia breve ma ricca di interventi giurisprudenziali e corredata dal succedersi di diverse disposizioni normative, fino alla codificazione del divieto di abuso del diritto come clausola generale, valida per tutti i tributi, con l'emanazione dell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti dei contribuenti, avvenuta nel 2015. L'introduzione a livello normativo di una clausola generale antiabuso rappresenta la conclusione e l'apice di un vivace dibattito giurisprudenziale e dottrinario, originatosi a seguito della nascita, prima nell'alveo comunitario, in seno alla Corte di Giustizia europea, e poi in quello interno, in seno alla Corte di Cassazione, di un principio generale di divieto di abuso del diritto, la cui fonte è stata infine individuata, dopo vari tentativi ricostruttivi, nel diritto comunitario per i tributi armonizzati, e direttamente nel dettato Costituzionale, precisamente nell'articolo 53, per quanto riguarda i tributi non armonizzati. Tale principio non scritto, ma di derivazione più che autorevole, si è trovato così a coesistere con la normativa positiva sull'elusione fiscale, limitata alle sole imposte dirette e a determinate tipologie di operazioni, e veniva generalmente ad essere applicato per l'imposta sul valore aggiunto e ai fini delle imposte sui redditi per le operazioni non ricomprese nell'articolo 37-bis. A ciò si univa un utilizzo in chiave antielusiva, avallato dalla giurisprudenza di legittimità, dell'articolo 20 del Testo unico dell'imposta di registro, riguardante l'interpretazione degli atti. La ondivaga applicazione sotto il profilo pratico² di tale principio da parte dell'Amministrazione finanziaria, seguita, a onor del vero, a taluni, anche discutibili, interventi della giurisprudenza, soprattutto di legittimità, che hanno costituito una pericolosa "deriva" del principio del divieto di abuso del diritto a seguito della quale si sono originate, da più parti, istanze volte ad una revisione complessiva della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, con il precipuo scopo di limitare l'"abuso dell'abuso" e garantire una maggiore certezza nei rapporti tra Fisco e contribuenti. Si è giunti ora all'introduzione di una disciplina espressa sull'abuso del diritto dettata l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del Contribuente.

Parallelamente a tale clausola antiabuso generale sono state introdotte nuove disposizioni dirette a porre rimedio a specifici comportamenti / fattispecie elusive, quali, per esempio, il

beneficiario effettivo nella Direttiva Madre-Figlia, nella Direttiva Interessi e Royalties e nelle Convenzioni Contro le Doppie Imposizioni oppure nella normativa anti-ibridi o nell'esterovestizione.

Il che pone innumerevoli problemi interpretativi, sistematici e di coerenza complessiva del sistema, dovuti anche alla difficoltà di inquadrare correttamente le disposizioni con finalità antielusive introdotte nel tempo.

La clausola generale antiabuso ex art. 10 bis Statuto dei diritti del Contribuente

Inizialmente è necessario analizzare la nozione di abuso del diritto disciplinata dall'articolo 10 *bis* dello Statuto dei diritti del Contribuente prima di approfondire le problematiche collegate a tale fattispecie.

Il primo elemento perché si configuri la fattispecie dell'abuso del diritto è la realizzazione da parte del contribuente di un'operazione che rispetti le norme fiscali solo apparentemente e non simulatamente. L'operazione quindi deve essere reale e non meramente simulata.

All'operazione reale devono essere affiancati ulteriori elementi perché si configuri la fattispecie dell'abuso del diritto. Innanzitutto, l'operazione posta in essere dal contribuente deve essere atta a ottenere un indebito vantaggio fiscale; questo obiettivo può essere l'unico ovvero, nel caso di una pluralità di obiettivi, il principale. In questo ambito troviamo la definizione di tassazione differenziale, si procede quindi a valutare le imposte pagate dal contribuente nel mettere in atto l'operazione elusiva, rispetto a quante ne avrebbe dovute versare se avesse proceduto con lo schema negoziale afferente all'operazione elusa.

Il terzo aspetto da tenere in considerazione è l'assenza di sostanza economica nell'operazione, un esempio è costituito dalle operazioni circolari, nelle quali la situazione *ex - post*, è uguale alla situazione *ex - ante*, con l'unica differenza costituita appunto dal vantaggio fiscale.

Riassumendo si configura l'abuso del diritto quando: il contribuente pone in essere una o più operazioni reali, ancorché apparenti e prive di sostanza economica al fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale. L'esimente è la valida ragione extra fiscale *“anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”*.

L'abuso del diritto e il riparto dell'onere probatorio

Sul piano procedimentale ricade sull'Amministrazione l'onere di provare la sussistenza di condotte contrarie allo spirito normativo, individuando lo schema che il contribuente avrebbe dovuto scegliere rispetto all'operazione effettuata. Di contro il contribuente avrà il dovere di fornire prova della ricorrenza di valide ragioni economiche extra fiscali. In quest'ottica l'accertamento antielusivo ha carattere residuale perché la sussistenza dell'abuso può essere contestata solo ed esclusivamente laddove non vi sia stata violazione di specifiche norme tributarie e siano state messe in atto operazioni apparenti e prive di sostanza economica al fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale.

A livello logico il legislatore ha costruito un contraddittorio corretto, garantendo, da un lato, l'attività impositiva dell'amministrazione finanziaria e dall'altro al contribuente la possibilità di difendersi. Sul piano della realtà però la peculiarità della fattispecie dell'elusione fiscale con la difficile demarcazione delle linee di confine tra operazione economica qualificabile come legislativamente corretta da una parte e contestabile come abuso del diritto dall'altra, richiede una visione di insieme e una grande sensibilità da parte dell'Ufficio. Spesso questa visione d'insieme da parte dell'Ufficio manca sia per semplificazione in chiave probatoria sia per errata interpretazione del dettato normativo. L'Ufficio spesso segue come prima e unica via il procedimento tipico relativo all'abuso del diritto.

Proprio in questo punto bisogna entrare nel merito della differenza tra clausole di sistema e antielusive. Nel nostro ordinamento a seguito di un'evoluzione normativa e giurisprudenziale si è arrivati a prevedere una clausola generale antiabuso nell'articolo 10 *bis* dello Statuto del Contribuente. È necessario quindi, come riproposto dalla Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, differenziare il concetto di abuso del diritto in senso tecnico e abuso del diritto in senso generale. Il primo è specificatamente riferito all'articolo 10 *bis* (e a tutte le clausole interpretate come antiabusoper la loro forte capacità di comprimere le libertà fondamentali del contribuente) e segue lo specifico iter previsto dalla norma. Il secondo invece ricomprende tutti quei casi di elusione fiscale in cui ricadono anche, ma non solo, le fattispecie previste dalle clausole abusive.

Proponendo un caso concreto si potrebbe prendere a riferimento quello di una società che localizzi la propria residenza fiscale in uno Stato con un'aliquota fiscale media inferiore rispetto a quella italiana ottenendo un vantaggio fiscale. L'Amministrazione Finanziaria, nel caso ravvisi i connotati di un'operazione elusiva, dovrà fare riferimento a quanto previsto all'articolo 73 comma 3, seguendo il relativo iter, e non già avviando un procedimento antielusivo ai sensi dell'articolo 10 *bis*. Evidentemente seguire la strada dell'abuso del diritto in senso tecnico è più agevole per

l'Amministrazione Finanziaria poiché di fatto vi è un'inversione dell'onere della prova: nell'esempio sopra riportato è sufficiente asserire che la società sia residente in Italia (schema alternativo), rispetto allo Stato con una più bassa tassazione (indebito vantaggio fiscale) e che la società non abbia una sufficiente struttura organizzativa (assenza di sostanza economica). Procedendo in questo modo di fatto l'Amministrazione Finanziaria non segue l'iter previsto per la corretta attribuzione della residenza fiscale di una società, ma utilizza un iter procedimentale a lei più favorevole che prevede di fatto l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente.

Occorre però evidenziare che dall'esame degli orientamenti giurisprudenziali emerge che in taluni casi anche l'Amministrazione Finanziaria compia degli errori interpretativi rispetto alle operazioni poste in essere dai contribuenti, complicando il proprio iter probatorio. Un esempio sono le Convenzioni Internazionali Contro le Doppie Imposizioni oppure la direttiva Madre-Figlia, dove il contribuente deve dimostrare di essere il *beneficial owner* dei flussi finanziari che incassa. Nel momento in cui l'Amministrazione Finanziaria riqualifica la dinamica come abuso del diritto in senso tecnico, dovrà dimostrare lo schema alternativo e l'assenza di sostanza economica, contemporaneamente il contribuente dovrà dimostrare le valide ragioni extra fiscali. In questo modo, *in primis*, si cambia completamente il riparto probatorio e, *in secundis*, vengono proprio modificate le prove richieste al contribuente rispetto a quelle previste dalla norma originaria, che dovrà non già dimostrare di essere il beneficiario effettivo quanto le valide ragioni extra fiscali che hanno sotteso alla realizzazione di quella operazione.

Rivedendo nel complesso la questione emerge come sia importante comprendere la differenza tra le clausole di sistema e antiabusive. Riprendendo gli esempi sopra riproposti, la residenza fiscale o la prova di essere *beneficial owner* rientrano nel novero delle clausole di sistema. Le clausole antiabusoinvece fanno riferimento a quanto statuito innanzitutto dall'articolo 10 *bis* e richiedono un iter endoprocedimentale e delle particolari prove che trascendono dal caso specifico e sono generali per tutte le fattispecie. Come detto però la fattispecie dell'abuso del diritto in senso tecnico, proprio per sua conformazione, ha carattere residuale. In quest'ottica l'Amministrazione dovrà procedere in prima istanza con l'iter ordinario individuato dalla disciplina elusa. Nel caso in cui non sia possibile fare ricorso a una clausola antielusiva specifica, perché non prevista *ovvero* perché inidonea a prevenire una violazione dei principi generali del diritto tributario, allora e solo allora, sarà possibile fare ricorso all'abuso del diritto in senso tecnico.

In chiusura si ritiene necessario aggiungere ulteriori dettagli in merito alle clausole che per la loro forte capacità di comprimere le libertà fondamentali del contribuente, potrebbero essere definite, alla

stregua dell'articolo 10 *bis*, come clausole antiabusive. Queste particolari tipologie di clausole non sono individuate tassativamente per legge, ma derivano da interpretazioni giurisprudenziale, tanto nazionali quanto europee e come tali possono evolvere nel tempo. Se una norma viene considerata antiabusiva si procederà alle medesime considerazioni che devono essere fatte nell'ambito della clausola generale antiabuso. L'Amministrazione quindi dovrà provare l'indebito vantaggio fiscale, l'assenza di un'effettiva attività economica e lo schema o le alternative che il contribuente avrebbe dovuto adottare in luogo di quelle che effettivamente ha scelto. Sarà poi il contribuente a dover dimostrare l'esimente con tutte le complessità del caso. A garanzia del procedimento l'Amministrazione avrà l'obbligo di avviare un contraddittorio endoprocedimentale prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e questo scaturisce l'obbligo di motivazione rafforzata. Queste clausole dal momento in cui impattano direttamente sul diritto primario e secondario dell'Unione Europea sono sottoposte a regimi di proporzionalità e di eccezionalità, necessari a garantire l'accesso ai contribuenti a tutto l'arco di diritti di matrice Eurounitaria.

Rispetto alle clausole antielusive o di sistema, le clausole antiabuso devono avere delle caratteristiche di eccezionalità rispetto al sistema tributario nazionale e devono avere come obiettivo specifico la lotta ai fenomeni di evasione ed elusione fiscale. In assenza di tali presidi di garanzia sarebbero considerate incompatibili con il diritto comunitario; di seguito si riportano due esempi. Il primo esempio riguarda il *transfer pricing*, tale norma era considerata inizialmente antiabusiva, successivamente con l'evoluzione normativa internazionale ed europea, l'approccio è mutato, trasformando di fatto il *transfer pricing* in una clausola di sistema. Un altro esempio invece riguarda la presunzione di residenza in Italia delle società ai sensi dell'articolo 73 comma 5 *bis*. Tale norma impatta direttamente su una pluralità di libertà fondamentali dei contribuenti di derivazione comunitaria, ma ad ora, la Corte di Cassazione e l'Amministrazione Finanziaria la considerano una norma di sistema/antielusiva e non antiabusiva, riducendo drasticamente le garanzie poste al procedimento. Più volte la dottrina ha provato a comprendere se la norma fosse antiabusiva o di sistema, lasciando però la questione ancora aperta.

L'abuso del diritto e la clausola principal purpose test delle Convenzioni Internazionali Contro le Doppie Imposizioni

Nella convenzione del modello OCSE versione 2017 all'articolo 29, paragrafo 9 viene inserita una clausola generale antiabuso nota come *principal purpose test rule*. L'obiettivo di questo paragrafo è comprendere l'importanza della qualificazione di una norma come di sistema o antiabusiva.

Nelle clausole antiabuso, la identificazione delle pratiche abusive è solitamente affidata a due elementi. Un elemento etichettato “soggettivo” ed uno etichettato “oggettivo”. Il primo guarda alla giustificazione della condotta, alla luce dei suoi effetti, delle sue ragioni o dei suoi fini. Il secondo, guarda alla giustificazione del regime applicato. In particolare, guarda alla natura del vantaggio fiscale ottenuto, quale espressione del rapporto ravvisabile tra il godimento dello stesso e le finalità della pertinente normativa tributaria. Identificati i due elementi che costituiscono l'abuso del diritto, è necessario approfondire i punti di congiunzione tra la clausola generale antiabuso presente nel nostro ordinamento e la clausola antiabuso inserita nelle Convenzioni dal 2017.

La clausola antiabuso domestica nel riferimento alle “norme fiscali” e “ai principi dell'ordinamento tributario” potrebbe essere applicata anche in caso di fattispecie regolate dalle Convenzioni. La norma generale antiabuso ai sensi dell'articolo 10 bis ha la capacità di fornire una risposta efficace sia ai casi di elusione della norma interna mediante l'abuso del diritto convenzionale, sia direttamente in riferimento all'abuso/elusione del dettato Convenzionale. Attenzione che, come evidenziato precedentemente, l'applicazione della norma generale antiabuso ha carattere residuale, pertanto nel momento in cui la Convenzione dispone di norma antiabuso specifica, la sua applicazione deve essere preferita ~~alla norma~~ alla clausola antiabuso generale. Ciò premesso, anche se le due clausole pur non del tutto sovrapponibili, hanno una funzione del tutto simile, Essendoci quindi sul piano funzionale una perfetta identità, si deve ritenere che lo speciale schema procedurale stabilito dei commi 6, 7, 8 e 10 dell'articolo 10 *bis* debbano essere efficaci anche nell'abito applicativo della clausola Convenzionale. Si rammenta inoltre che nelle Convenzioni non viene disciplinato il profilo procedurale dell'applicazione delle clausole, implicitamente rinviando lo stesso alle legislazioni degli Stati contraenti.

Alla luce di quanto riportato si nota quanto sia importante riconoscere a livello interpretativo una norma antiabusiva da una di sistema. Nel paragrafo successivo si approfondirà l'analisi seguendo le disposizioni fiscali di natura nazionale e sovranazionale in materia di disallineamento da ibridi.

Disallineamento da ibridi

Si ritiene opportuno approfondire ai fini di una più chiara descrizione dei rilevanti problemi di tassonomie tra le norme di sistema, antielusive e antiabuso il fenomeno dell' "ibridismo fiscale". In generale gli squilibri derivanti dagli ibridi fiscali sono causati da un trattamento fiscale asimmetrico da parte di due o più sistemi fiscali. Oggetto dello squilibrio sono a seconda dei casi: gli enti, le stabili organizzazioni, i negozi giuridici (in particolare strumenti finanziari) e le componenti di reddito. Si intendono disallineamenti da ibridi in senso stretto i fenomeni di deduzione senza inclusione ("deduction/no inclusion" o D/NI) e di doppia deduzione (double deduction o DD). Vi è inoltre il caso particolare della duplicazione (c.d. "double dip" o "foreign tax credit generator") del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero (quale rimedio contro la doppia imposizione giuridica).

L'articolo 6, comma 1, lettera t) del Decreto ATAD amplia il campo d'azione rispetto alla Direttiva ATAD, applicando le disposizioni anti-ibridi non solo alle società ma anche alle persone fisiche che svolgono attività d'impresa. L'obiettivo della direttiva è di garantire un livello minimo di protezione contro le pratiche fiscali aggressive lasciando quindi agli Stati membri la possibilità di rafforzare ulteriormente le misure di tutela. Il Decreto ATAD, in linea con le raccomandazioni dei rapporti BEPS Azione 2 e delle previsioni della Direttiva ATAD, introduce un sistema di contrasto ai disallineamenti ibridi che si fonda su due tipologie di norme: le norme di prevenzione volte ad eliminare le cause dei disallineamenti da ibridi e le norme di reazione dirette a rimuovere gli effetti dei disallineamenti da ibridi.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 2 del 26 gennaio 2022 qualifica le norme contenute nel Decreto ATAD come clausole di sistema e non antiabusive. Non essendo una norma antiabuso non è possibile per il contribuente, tra gli altri aspetti, fare ricorso all'istituto dell'interpello disapplicativo.

Ricollegandosi a quanto individuato nel paragrafo precedente (*tassazione differenziale e abuso del diritto*) si può notare come esista una discrasia tra quanto riportato dall'Amministrazione Finanziaria e quella che è la *ratio* della norma rispetto alle finalità per cui è stata predisposta. Per comprendere i motivi che hanno portato l'Amministrazione finanziaria a considerare la normativa degli ibridi norma di sistema e non antiabusiva è necessario muovere dal dato testuale.

La Direttiva n. 2016/1164 titolata ÷ "*Norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno*", prevede agli articoli 9,9 bis e 9 ter del capo II le disposizioni in materia di contrasto agli ibridi fiscali. Inoltre la direttiva ATAD 1 al quinto considerando riporta come finalità della norma "*Mirare non solo a contrastare le pratiche di elusione*

fiscale, ma anche evitare la creazione di altri ostacoli al mercato come la doppia imposizione". Infine troviamo la direttiva numero 952 del 2017 la quale segnala la necessità di agire, ai fini di garantire la proporzionalità della misura, solo nei casi in cui vi sia un rischio sostanziale di elusione fiscale attraverso disallineamenti dei ibridi. In questo caso il legislatore nazionale ha dato attuazione alla direttiva ATAD 1 con l'introduzione del decreto ATAD, che ha pedissequamente ripreso quanto disposto dalla normativa comunitaria.

Da qui la necessità di considerare anche il profilo funzionale della normativa la quale risponde all'esigenza di contrastare operazioni elusive che coinvolgono soggetti residenti in Stati diversi. Tali operazioni vengono poste in essere al fine di sfruttare le asimmetrie nelle qualificazioni e / o il trattamento fiscale della medesima fattispecie da parte dei diversi ordinamenti.

Inoltre, si potrebbe considerare, seppure indirettamente, la correttezza della tesi secondo cui la normativa antiibridi abbia carattere antielusivo. Se gli ibridi interni originano un fenomeno abusivo, non si vede per quale ragione, in presenza di matrice unitaria, si debba ritenere che gli ibridi esterni originino un fenomeno di natura diversa.

Rimane comunque aperto il quesito iniziale, cioè quali siano stati i motivi per cui l'Amministrazione Finanziaria si sia espressa individuando la normativa anti-ibridi come clausola di sistema e non antiabusiva.

Probabilmente uno dei primi aspetti da tenere in considerazione è quanto riproposta dalle Relazione illustrativa del decreto coerentemente con i considerando della direttiva ATAD 2. Ai fini di garantire la proporzionalità della normativa è necessario affrontare solo i casi in cui vi sia un rischio sostanziale di elusione fiscale attraverso i disallineamenti da ibridi, costituendo una proiezione del cc. dd. *approccio di danno* in contrapposizione al cd. *approccio di rischio potenziale*, onde evitare una reazione dell'ordinamento sproporzionata rispetto al rischio. Sotto altro profilo è interessante riportare la visione della AIPSDT, che nell'ambito della procedura di consultazione pubblica ha precisato che: *"...o la doppia deduzione o la deduzione senza inclusione non ricorrono concretamente nel caso di specie e allora la disciplinati anti-ibridi non si applica oppure vi è una doppia deduzione o una deduzione senza inclusione e quindi la disciplina deve essere applicata"*.

In quest'ottica probabilmente si è mossa l'amministrazione finanziaria asserendo che implicitamente le norme antiabuso hanno una finalità di prevenire il rischio, invece le norme di sistema agiscono una volta che il rischio si sia concretizzato. Tale visione però appare parziale e meritevole di ulteriori approfondimenti.

In questo senso sembra orientarsi Assonime che rileva che le disposizioni in contrasto ai disallineamenti da ibridi sembrerebbero introdurre un *tertium genus* di norme introdotte con finalità

antielusive. Un terzo tipo distinto non solo rispetto alla norma generale antiabuso ma anche, in ragione del suo funzionamento, rispetto alle norme antiabuso specifiche.

Concludendo si può osservare che sul piano qualificatorio, se alla norma di contrasto ai disallineamenti da ibridi si riconosce il carattere antielusivo e contemporaneamente si riconosce una differenza dalla fattispecie dell'abuso del diritto, sembra irrobustirsi l'idea dell'esistenza di una sorta di terzo tipo di clausole. Se per un verso si può essere d'accordo con l'affermazione dell'Agenzia delle Entrate secondo cui le disposizioni anti-ibridi non si possano qualificare come norme antiabuso è parimenti vero che non si possa essere completamente concordi nel definirle norme di sistema.

Da quanto fin qui esposto si evince che esistono almeno due principali problemi di integrazione tra l'ordinamento tributario nazionale e quello sovranazionale e internazionale. Innanzitutto nei rapporti di complementarità tra i diversi ordinamenti statali di diritto tributario internazionale potrebbero nascere dei problemi di tipo qualificatori tra le diverse fattispecie (disallineamenti da ibridi). In secondo luogo, a livello nazionale potrebbero esistere dei problemi di natura interpretativa in merito alle diverse clausole.

Il progetto di ricerca

Lo scopo del progetto di ricerca è—quello di tentare di elaborare una tassonomia delle clausole comunemente definite in senso ampio come “antiabuso” e/o “antielusione”.

La ricerca inizierà con l’analisi e la comprensione delle fattispecie in cui ricorrono più di frequente comportamenti del contribuente qualificati come elusivi o abusivi.

Si analizzeranno in specie le disposizioni sulla esteroinvestizione ai sensi dell’articolo 73 del Tuir e delle relative clausole di presunzione, le Convenzioni Contro le Doppie Imposizioni per la corretta individuazione della residenza fiscale e le cd. *Tie Breaker Rule*, i trasferimenti di risorse economiche tra società e stabili organizzazioni all’interno del territorio Unionale ovvero verso Stati terzi, i trasferimenti finanziari sottoforma di dividendi, interessi, royalties (i cc.dd *passive income*) e, in fine, i valori economici derivanti dal trasferimento del possesso delle immobilizzazioni immateriali.

Successivamente si valuterà se una stessa fattispecie possa generare discrasie tra i diversi ordinamenti all’interno dell’Unione Europea e se i presidi esistenti siano sufficienti e proporzionati a contrastare tali fenomeni. Nell’ultima fase si tenterà di qualificare le diverse clausole previste all’interno dell’ordinamento nazionale di diritto tributario internazionale, anche in relazione alle disposizioni comunitarie e internazionali, al fine di comprendere se una classificazione diversa da quella ora predominante e che vede la contrapposizione delle disposizioni di sistema a quelle antiabuso e/o antielusione possa migliorare i complessi processi interpretativi multilivello che devono essere messi in atto.

Dai casi precedentemente esposti risulta, invero, che l’ordinamento di diritto tributario internazionale sia disseminato di disposizioni di sistema e di clausole antielusive e che, al contempo, non esista una regola interpretativa univoca per identificarle. Se si facesse ricorso, come regola interpretativa, ai Considerando delle Direttive o, con riferimento alle norme nazionali, alle Relazioni illustrative, gran parte delle disposizioni viste in precedenza sarebbero considerate come norme antiabusive. Tale qualificazione non trova però riscontro né nella prassi amministrativa né negli orientamenti della giurisprudenza.

A fronte di tale situazione di incertezza si intende verificare se, come sostenuto da autorevole dottrina, le disposizioni che si pongono a cavallo tra quelle di sistema e quelle antiabuso possano essere annoverate nel vasto ambito delle norme disciplinatrici delle fonti del diritto e, in particolare tra le cd. “norme sulle norme”, oppure se dette disposizioni in ragione della loro natura e della *ratio* siano da considerare un *tertium genus* (cc.dd. clausole ibride) al quale, poi, dovrebbero essere connesse regole univoche in materia di riparto dell’onere probatorio nonché identici riflessi sul piano penale.

A quest'ultimo proposito si ricorda che ai sensi dell'art. 10 *bis*, co. 3, dello Statuto dei diritti del Contribuente *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.”*

Una diversa tassonomia potrebbe risolvere, almeno parzialmente, i problemi di natura interpretativa e garantire l'attuazione del principio di certezza del diritto a beneficio tanto dei contribuenti quanto dell'amministrazione finanziaria.

Cronoprogramma

Il progetto di ricerca si articola in tre diverse fasi e segnatamente:

- nel primo anno si intende procedere all'analisi delle diverse fattispecie generalmente qualificate dal legislatore e dalla giurisprudenza come elusive e/o in violazione del divieto di abuso del diritto;
- nel secondo anno si intende svolgere uno studio comparato delle discipline antiabuso dettate in alcuni Stati membri e in particolare della normativa anti-ibridi
- nell'ultimo anno alla luce dei risultati conseguiti si tenterà di elaborare tassonomia delle clausole comunemente definite in senso ampio come “antiabuso” e/o “antielusione”.

Bibliografia

- S. Grilli e M. Busia, “*Gli effetti fiscali disarmonici che non costituiscono disallineamenti da ibridi*”, in *Corriere Tributario*, n. 11/ 2023
- P. Vitale e C. Sallustio, “*The interplay between a u.s. hybrid mismatch provision and the italian allowance for corporate equity*”, in *Diritto e pratica tributaria*, 2023, 4, p. 222 ss.
- S. Grilli, *Disallineamenti da ibridi nell’ambito della Global Minimum Tax*, in *il Fisco*, n. 15 / 2024
- M. Beghin, *L’elusione fiscale dominata dal “senso economico” dell’operazione realizzata dal contribuente*, in *Corriere Tributario*, n. 2/2023
- R. Franceschelli e G. Aucone, “*Abuso del diritto e il confine sottile tra legittimo risparmio d’imposta e elusione fiscale, la questione del beneficiario effettivo nelle operazioni transnazionali*” in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2023
- G. Zoppis e M. Bossini, “*Riporto delle posizioni fiscali e abuso del diritto: va provata l’assenza di valide ragioni extrafiscali*”, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2023
- M. Beghin, “*Gli arbitraggi, le asimmetrie fiscali e i vantaggi “indebiti” nel prisma dell’abuso del diritto (ovvero “Abbi Dubbi”)*”, in *Corriere Tributario*, n. 2/2023
- R. Michelutti, F. Zecca e S. Demoro - *Nuovi criteri di residenza fiscale delle società coordinati con la disciplina internazionale* – in *Corriere Tributario*, n. 4 / 2024
- S. Pesiri - *Esterovestizione tra individuazione della residenza fiscale e giurisprudenza sulla natura della fattispecie* – in *il Fisco*, n. 11/2024
- R. Franceschelli e G. Aucone , “*Abuso del diritto e il confine sottile tra legittimo risparmio d’imposta e elusione fiscale, la questione del beneficiario effettivo nelle operazioni transnazionali*” in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2023
- S. Marinoni, “*Nuovi profili interpretativi e legislativi (interni) in tema di beneficiario effettivo: gli incerti confini con l’abuso del diritto e la ripartizione dell’onere probatorio*”, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4/2023
- G. Zizzo, “*La preordinazione degli atti nell’abuso del diritto*” - in *Corriere Tributario*, n. 4/2023
- G. Zizzo, “*Il principal purpose test convenzionale nel contrasto all’abuso del diritto*”, in *Corriere Tributario*, n. 1/2024