



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da • *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Editors*
ANDREA AMATUCCI E GIOVANNI PUOTI

1
2006
gennaio/aprile

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO

Sezione I - Dottrina

- **Pedro M. HERRERA**
Creativity in Legal Research: A model applied to Finalcial and Tax Law 3
- **Maria Teresa SOLER ROCH**
Le misure fiscali selettive secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia sugli aiuti di Stato 19
- **Giovanni PUOTI**
La nozione interna di stabile organizzazione con particolare riguardo al settore marittimo 37
- **Paola TARIGO**
Obbligo internazionale, dello Stato italiano, di accreditamento dell'imposta estera: il requisito, cui è connesso, sancito dalla formula "a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongono 43
- **Marianicola VILLANI**
Fiscalità ambientale e bilancio in pareggio: l'ipotesi del doppio dividendo 61

Sezione II - Documenti commentati

- **Massimiliano GIORGI**
Direct applicability of Community law and inapplicability of national law excluding the right to deduct VAT on motor vehicles (note at Provincial Tax Court of Milan - Chamber XLVII Judgement no. 117/47/05 of 25 May 2005) 72
L'illegittimità delle norme interne che limitano la detrazione dell'imposta sugli acquisti relativa alle autovetture e la diretta applicabilità del diritto comunitari (nota a Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. XLVII, sentenza 25 maggio 2005, n. 117/47/05) 81
- **Giuseppe D'ANDREA**
Italian Tax Courts analyze cost contribution arrangements practices (note at Provincial Tax Court of Milan - Chamber VIII Judgement no. 158 of 29 July 2005) 87
I Cost contribution arrangements all'esame della giurisprudenza di merito (nota a Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. VIII, sentenza n. 158 del 29 luglio 2005) 99
- **Ciriaco R. PETRILLO**
Fiscally transparent entities and non-resident partners. Non transfer of taxable income between the States (note at Central Tax Provisions and Litigation Department, resolution no. 171 of 19 December 2005) 106

L'opzione per il regime di trasparenza in presenza di soci non residenti non comporta lo spostamento di materia imponibile da uno Stato all'altro (nota ad Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, risoluzione 19 dicembre 2005, n. 171) 112

- **Roberto Antonio CAPOSTAGNO**
Le disposizioni di attuazione della legislazione tributaria in materia di imprese estere collegate situate in Stati o territori con regime fiscale privilegiato: norme antielusive e problemi aperti (nota a Consiglio di Stato, sezione consultiva per gli atti normativi, Adunanza del 27 febbraio 2006, Parere n. 709/2006 sullo schema di regolamento di attuazione, ex art. 168, comma 4, del TUIR, in tema di collegate estere) 123

Sezione III - Appunti e rassegne

- **Vittorio NERI**
The legal acts adopted by the Italian Customs Agency (Agenzia delle Dogane) may be appealed in front of national tax courts (Commissione tributaria) (abstract) 133
Gli atti dell'Agenzia delle Dogane impugnabili davanti alle Commissioni tributarie 134
- **Antonio GAY**
New approaches against transfer pricing in the EU: how "Joint Transfer Pricing Forum" provides for targeted solutions (abstract) 151
L'intervento comunitario nella disciplina dei prezzi di trasferimento: Il contributo del "Joint Transfer Pricing Forum" alla elaborazione di soluzioni mirate 152
- **Maria Rosaria VIVIANO**
New problems and limitations in the implementation of the fiscal transparency regime of the Italian Tax Code (abstract) 167
Nuovi profili applicativi e cause ostative del regime di trasparenza fiscale nella normativa italiana 168
- **Pietro SELICATO**
International tax law (edited by Andrea Amatucci) Kluwer Law International, 2006 181
- **Pietro SELICATO**
Nicolò Pollari, *Lezioni di Diritto Tributario Internazionale* (Laurus Robuffo Editore 2005) 187

SEZIONE I

DOTTRINA

Creativity in Legal Research: A model applied to Financial and Tax Law *

Pedro M Herrera **

SUMMARY: I. Strive to be creative - II. Learn to assimilate sources - III. Sketch a personal map - IV. Ask the right questions and use sound principles to answer them - V. Design a good scheme - VI. Test out your opinions - VII. Obstacles to creativity.

I. Strive to be creative

I.A. The need to be creative

When a lawyer studies a topic to get to the bottom of its problems and capture the results in writing, he must –like any author– pass the creativity test. He has to make an original contribution which is soundly based on reality and with a perspective not already put forward by other colleagues.

Creativity is not creation *ex nihilo* or a radical rupture with previous constructs. Legal drafting is based on slowly cultivated knowledge and each new construct – which aims to explain reality better and to change it – rests on the incomplete advances achieved by case law, regulations and doctrine.

So, it is possible that the correct focus has not been given to a particular problem, that the wrong paths have been followed, that the correct questions have not been asked or that reality has changed and that, as a result, the old legal dogmas which traditionally explained this reality are no longer of any use. The lawyer will not be able to face these challenges if he does not adopt a creative approach. A lack of imagination will lead him to follow old approaches in an ever more confused manner, empty of substance and removed from reality.

Creativity in legal research is a personal goal which may be pursued along many paths and is a constant quest. Each researcher has to discover the weaknesses preventing him from progressing towards this goal and the qualities on which he can rely to reach his objective.

Indeed, nobody can learn to swim by only immersing themselves in books. No lawyer can learn to be creative without confronting the key legal problems, studying them thoroughly, discussing them with experts and expressing his conclusions orally and in writing. Furthermore, like a foreign language, creativity goes rusty with incredible speed if it is not exercised. No respectable researcher can therefore let himself become careless when the goals that must be reached are so high. If we think it is no longer necessary to participate in the debate or to examine thoroughly new legal problems, we are signing our own scientific death certificate or at least – without being melodramatic – signalling that our intention is to live on private income during a period of runaway inflation.

* Translated from Spanish to English by Nadia Cancila.

** Research Advisor at the Spanish Instituto de Estudios Fiscales. The author is grateful for the valuable observations of Francisco Clavijo Hernández, Pablo Chico de la Cámara, Juan Ignacio Gorospe Oviedo, Víctor Sánchez Blázquez, Cristina García-Herrera, Claudia Soares, Clotilde Medina, Robert Gill, Carlos Tamarit and

I.B. A model of creativity

As with sensitivity or generosity, creativity cannot be taught through rules and advice but it can be *acquired* with the help of suitable models, provided that - every day, through success and failure - we strive to exercise it. Of course, tax lawyers today are fortunate to have an exceptional model in Professor Klaus Tipke. Many are the lawyers who have already benefited from his guidance in the *Institut für Steuerrecht* of the University of Cologne, but - even without this personal contact - we can get to know him well through his works, which are translated into several languages. In this paper I will concentrate on examples taken from two cornerstone works: *Die Steuerrechtsordnung*¹ and *Bestuerungsmoral und Steuermoral*². Not only do these describe his thinking, they also reveal his fascinating personality.

II. Learn to assimilate sources

As Professor Tipke showed me from the outset, developing a legal theory requires sound materials. These are initially acquired through study. Professor Tipke told me that one of his colleagues - of questionable reputation - once told him: "do not waste time studying: write". Of course, the master of Cologne - even though he continues to write at the age of eighty - never followed the first part of the advice.

Legal creativity is a process of distillation: we have to know both what others have said about our area of concern and about the subjects that may help us find a solution - and *assimilate* this information so that we understand their true essence and can adapt them to our point of view.

A good example of the evolution of Professor Klaus Tipke's thinking concerns the compatibility of tax incentives with the principle of equality. While Professor Tipke was supervising my research, he received the doctoral thesis of Stefan Huster *Rechte und Ziele*³. I can bear witness to how Professor Tipke analysed the work of the then young constitutionalist, adapting it to his own thinking. In the second edition of the *Steuerrechtsordnung* he observes:

"According to Stefan Huster, tax benefits are not justified by the mere fact that they pursue reasonable objectives in the areas of the economy, urban planning or labour policy. Rather, the law-maker is obliged to consider carefully how far these objectives justify breaking with the principle of equality in order to support public burdens. If the pursuit of external aims were to make it permissible to infringe tax equality without considering this, the principle of equality in the tax field would be empty of content"⁴.

It is clear that assimilating the ideas of others is not the same as claiming virtues that you do not possess and using them as if they were your own (we can find examples of this in Spain and, perhaps, also in Germany or Italy). I remember that a

¹ K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, First Volume, 2nd Ed., Otto Schmidt, Cologne, 2000; Second Volume, 2nd Ed., Otto Schmidt, Köln, 2003; Third Volume, 1st Ed., Otto Schmidt, Cologne, 1993. There is a translation into Spanish (*Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2003).

² K. TIPKE, *Bestuerungsmoral und Steuermoral*, Westdeutscher Verlag, Bisbaden, 2000.

³ S. HUSTER, *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichssatzes*, Duncker & Humblot, Berlin, 1993.

⁴ K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, First Volume, 2nd Ed., page 339.

colleague once sent me a short article for publication. To my great surprise, the article reproduced verbatim some unpublished notes that I had written and sent to him years before. “You’re right!” he said to me when I drew this circumstance to his attention. “I thought they were mine. It’s amazing how we make things our own “. Years later, a friend of mine who was a psychologist told me that this kind of memory failure is called *criptoamnesia*. We remember ideas and texts, but erroneously give ourselves the credit for them, forgetting their true author. Apparently, this is an illness particularly widespread in academia.

Therefore, genuine interiorisation consists in placing the ideas of someone else - acknowledging the author - in our own thought system, in that *map* of the subject-matter which – even if it is incomplete and full of unexplored areas – we are developing over the years, establishing which direction is north and the references we have used to guide us.

Professor Tipke has always wanted to recognise the contributions of others and this is shown by the long list of credits we find in his prologues in the two editions of the *Steuerrechtsordnung*. On the other hand, I remember a review by a Spanish colleague who criticised a particular work because of the very high number of people mentioned by the author in his introduction. According to that colleague, so many credits made it difficult to know what part of the work was actually attributable to its author. However, in Professor Tipke’s case, not only is it necessary to point out the merits of his intellectual humility, but also that he was able to improve, elevate and integrate in his own ideas the contributions of other authors whom he always acknowledges.

To assimilate another person’s idea, one must identify its essence – stripping it of additional details - examine it in a critical way until we are convinced by the whole of its content or of one of its elements (or else decide to use it as an hypothesis), position it within the legal framework of our thought system and within the context of the problem we wish to analyse, and deduce its direct and analogical consequences.

The passage of time - if it is combined with immense effort - completes the *mental map* of the university researcher on which he can position new knowledge systematically, discovering its connections and possibilities. So, as time moves on, new obligations appear and restrict the time available to us. For this reason it is necessary to select one’s source. Our own experience and a quick flip through are, certainly, elements that help us make the selection, but in many cases the advice of an expert in the field will be essential. During my sessions of work with Professor Tipke I could see how he skilfully made this selection, always looking for what is most valuable in new studies and distinguishing the wheat from the chaff.

Some of the written sources, which are typical of the legal sphere, deserve special consideration: *case law* - in the fullest sense of the term and *comparative law*. They can be applied to any branch of the law, but Professor Tipke’s specialty is applying them in incomparable fashion, to the law. He is particularly blessed, as his experience as a judge gives him a special practical knowledge, and he has always kept in touch with the researchers and legal literature of very diverse countries.

Case law - besides the inherent importance of its legal value - is an excellent observatory for identifying real problems. It indicates to us how far a rule has been implemented, the practical difficulties of implementing it and the solutions found.

We must recognize that it has some limitations. On the one hand, it only allows us to consider the problems in hindsight. Moreover, it reveals nothing about certain difficult problems that have not been before the courts. However, the analysis of case law will be always an essential tool for creative legal brushwork because it shows the current legal situation. In the words of Tipke “the Decisions of the Federal Financial Court constitute, together with administrative rulings the “current embodiment” of tax law”.

Paradoxically, it is often the case that the incorrect use of case law puts an end to rigour and to legal creativity. In this case, “there are observations of case law which merely rework it in an uncritical manner”⁵. On the other hand, “those who write with a scientific approach, and are used to working systematically and using legal methodology, always have the chance to influence the case law of the Federal Financial Court”⁶.

Although the resolutions come from the highest constitutional or international courts, we must always consider case law with critical sense and a constant desire to place it within our personal *legal framework*. For this reason it is objectionable that in some cases tax lawyers invoke case law that is *favourable to the taxpayer*, without taking into account its possible incongruities and weak points. This happens especially with the case law of the Court of Justice of the European Communities and the European Court of Human Rights. With his usual sense of humour, Professor Tipke offers us a good example of criticism of case law which also shows his knowledge of comparative law:

In Austria, workers who receive thirteen or fourteen salary instalments, must only pay six percent of the amount of these extraordinary payments in tax (§67 of the Austrian Law on Income Tax). A self-employed individual requested that his income be divided into fourteen parts and that the last two parts be taxed at the rate of six percent. The Austrian Constitutional Court decided that the assumptions were not comparable, since the plaintiff was not an employee. Naturally this was not what he had alleged, but his view was that people in employment and in self employment with the same income have the same ability to pay and, therefore, the inequality of tax treatment of the latter negatively affected the principle of equality. The German Constitutional Court observed a certain irregularity, but did not mention any measure of equality. With a case like this, it is likely that the German Constitutional Court had tried to deny that an arbitrary act was committed. At least the Court declared as unconstitutional the non-liability to income tax of Members of Parliament⁷. We do not know if the Austrian judges –who also enjoyed the tax benefit - were incapable of drawing over themselves the *veil of ignorance* that John Rawls talks about or if they did not know how to apply the principle of equality⁸.

Years later, the Colombian Constitutional Court, had to face a similar case. A taxpayer claimed that the exemption granted to the wages of the Constitutional Judges was unconstitutional. Colombia’s legal system which is more specialized in this

⁵ K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Third Volume, 1st Ed., page 1181.

⁶ K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Third Volume 1st Ed., page 1181.

⁷ *BVerfGE* 40, 296.

⁸ K. TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Westdeutscher Verlag, Bisbaden, 2000, page 74.

area than the Austrian or Spanish system provides for the intervention of substitute judges – prestigious lawyers chosen by the Court - when normal judges are prejudiced by having an interest in the matter. Consequently, the Constitutional Court, constituted for the case with substitute judges, declared the exemption unconstitutional... although the constitutional judges decided not to renew the appointment of the substitute judge who had acted as rapporteur of the judgement.

Comparative law has a very valuable role in spurring creativity. It is not a matter of compiling materials simply for erudition's sake, or transplanting foreign constructs to explain our law system. The principal aim is to discover how problems similar to those we find in our legal system have been tackled in other countries, to discover antecedents and parallel situations that allow us to understand our own institutions better and grasp the factual and legal evolution of our legal system in the light of events in other, more advanced countries or in countries that have to face similar problems.

Tipke's criticism of Wacke's theory, followed by the German Constitutional Court, is well known, namely that it "prevents an examination of whether the taxes mentioned or alluded to in art. 105 and 106 are incompatible with fundamental rights"⁹. Professor Tipke relies – among other arguments - on the experience of comparative law to criticise this peculiar interpretation. In fact, perhaps the only constitutional model that seems to endorse the Wacke's and that of the German Constitutional Court is the Brazilian model, which does not, at this point, represent a good model to follow.

Professor Klaus Tipke's work is a good example of the opportunities that comparative law offers to make legal creativity rigorous and does not fall prey to certain excesses. Thus, for example, it is possible that the BVerfG would not have developed its theory on the so-called "principle of 50 percent taxation" if the constitutions of other countries had been considered in more depth^{11-bis}.

P. KIRCHHOF asserts he has found the constitutional basis of the limits of taxation in the aforementioned art. 14.2.2, according to which the use of property must be *equally* useful for the common good. From this, P. KIRCHHOF deduces that the proportion of income kept by the taxpayer and the part paid as tax must be "approximately that which corresponds to a distribution in equal parts"¹⁰.

As Tipke points out, there is nothing to make us think that the term "equally" in Article 14.2 should be interpreted in the sense of "in equal parts"¹¹. In my opinion, constitutional comparative law shows that the German formula is in fact a peculiar way to refer to what in other constitutions is called the "social function of property".

In Tipke's words: "if we look beyond art. 14 into other nations' legal systems, we observe that some constitutions indicate that expropriation is only allowed when it is compensated (art. 16 of the Belgian Constitution, art. 14 of the Dutch Constitution, art. 12 of the Finnish Constitution, art. 62.2 of the Portuguese Constitution^{11-bis}, chapter 2 § 18 of the Swedish Constitution, and art. 17 of the French Declaration of the Rights of Man and of the Citizen of 1789)". It is clear that it is not possible to deduce

⁹ K. TIPKE, *Besteuerungsmoral ...*, page 29.

¹⁰ K. TIPKE, *Besteuerungsmoral*, page 40.

¹¹ K. TIPKE, *Besteuerungsmoral ...*, page 42

^{11-bis} This there has come to an end through the recent judgement of the German Constitutional Court of 18 January 2006 (2BvR 2194/99).

any tax principle from this. According to other constitutions the rights of property cannot be exercised against the general interest (art. 17. 1 of the Greek Constitution), or it is said that the exercise of the rights of property must be connected to the demands of the common good (Art. 43.2.2 of the Irish Constitution). According to art. 42.2 of the Italian Constitution, the law can limit the right to private property “to assure its social function and to make it accessible to everybody”. Art. 33.2 of the Spanish Constitution indicates that the “social function” of the right to private property and inheritance “will define its content, in accordance with the laws”. Also, art. 5.XXIII of the Brazilian Constitution prioritises the “social function of property”. No right of the State to impose taxes can be deduced from these rules. The constitutions provide the possibility of creating taxes on a special basis by law. No constitution mentions the term “equally” and therefore, it has not been possible to draw any conclusion on the existence of limits on the tax burden¹².

Clearly, it is not easy to perform this type of analysis. As Victor Thuronyi declared, “In order to study comparative tax law, it is necessary to pay attention to the general legal tradition as well as to the tax tradition, in addition to knowing something of general comparative law. This makes it doubly difficult for tax academics to approach comparative tax law: to do so it is necessary not only to study to other countries’ tax systems but also their general legal systems. It seems that few people with a strong background in tax had the inclination to do this”¹³. Klaus Tipke is one of those few people – expressly mentioned by Thuronyi - and his work shows how the analysis of comparative law is essential to achieve rigour and creativity in the research of tax law.

III. Sketch a personal map

I would like to dwell a little more on the importance of sketching a personal knowledge map: a task that will embrace all our scientific life. By studying at university, we acquire an overall vision of the law in its entirety. Some subjects that were explained to us in a less attractive way – or to which we dedicated less effort – are little known areas, in which we would not know how to manoeuvre easily; others have been studied thoroughly, allowing us to discover their summits and their ravines and stroll through them by reading their books and meditating on their beauty. Later, as we ourselves specialise in an area, we discover the connections between its concepts and those of other disciplines or of the general legal theory - it is about rivers that flow off the legal system, of routes that connect large towns or less known paths that lead to astonishing sites. Within our own discipline we also discover unexplored realms, abandoned cities, fashionable places always mentioned in magazines or suggestive landscapes that stimulate the imagination.

This is rather more than a metaphor. As we begin to commit to memory the streets of our city with its parks, restaurants and shops – and its appearance and layout - we also begin to assimilate different readings and ideas about our field of specialisation. As we reflect and work more in a given sector – as we explore it further - we memorise its details and put them into context. Furthermore, we develop reference

¹² K. TIPKE, *Besteuerungsmoral ...*, page 43.

¹³ V. THURONYI, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, 2003, S 7.

points – a mental compass, the moss on trees, the wind, the stars... - helping us to move towards the unknown.

At the Institute of Financial Law of the University of Cologne, next to Professor Lang's office, there hung until a few years ago a *Karte der Steuerland*: a symbolic map which depicted mountainous tax obstacles, tax havens and tax loopholes. It was a graphic way of representing that personal cartography that we must gradually design. The study of the subject - with its fluid relationship between the general and the specific - and the legal principles are a good starting point, but the structure and the headings of the course must not be memorized, as if they were the rigid pillars of a building; on the contrary, it is important to design a flexible plan which, like the atlas of political and social geography, evolves constantly, never losing its north.

In 1966, when Professor Tipke was appointed Professor of Tax Law at the University of Cologne as the successor to Professor Spitaler, the young professor felt obliged to ask to the Dean which aspects of the programme should be emphasised in the course. "All of them" was the answer and more typical of a P.G. Wodehouse's character¹⁴. Professor Tipke followed this instruction but soon discovered the need to concentrate on principles and to reintroduce a systematic approach to the collection of German tax law. His lessons, initially attended by a few, were increasingly well attended and highly successful *because he clearly showed the students an attractive map of the subject he was teaching*.

The personal effort in order to develop this never complete and always changing legal cartography, which will always have strong reference points, will help us to produce creative work. Thus, Professor Tipke commented that, when analysing a specific legal problem – his steps through a *specific part* of the subject spurred his imagination and later enriched the abstract concepts and approach to its general part with clarifying examples.

The index of Professor Tipke's *Steuerrechtsordnung*, shows his personal map of the discipline: a map that introduces order to the chaos – in the dangerous jungle - of tax law. This index seems to be similar to the usual schema of a tax law handbook. However, it goes much further. The first volume analyses the material and formal principles of tax law focusing on the essential principle of justice that will enable us to organise the whole subject: the principle of economic capacity. The second volume applies this principle to the systematisation and critical analysis of the tax system. Finally, the third volume examines the federal share of tax power, the application of the law, territorial protection and – with an extremely original and creative approach - the "agents of tax law".

You might think, as is traditional, that the study of the means of interpretation and implementation of the law must precede the study of the taxes in particular. However, experience shows that it is not possible to analyse in depth the interpretative methods without understanding the reality on which they act. When Klaus Tipke began to work as a judge, he undertook a thorough study of the various monographs on interpretative methods. Immediately he discovered, with surprise, that many of his colleagues acted differently: firstly, they reached a decision, in a more or less intuitive

¹⁴ Recall, for example, Major-General Sir Aylmer Coarseable, in *Eggs, Beans and Crumpets*, 1940.

way, and then they looked for the most suitable interpretative theory to defend their own thesis. Thus, only a deep knowledge of the principles of tax law (first volume) and the consequences of its application to the different taxes (second volume) make it possible to develop a robust interpretative method that is not based upon opportunistic arguments (third volume).

On another occasion Professor Tipke commented to me that one of his colleagues, a penal judge, always used to write rulings *before* the public hearing. When Tipke asked him in surprise how this was possible, his interlocutor answered: “There are two possibilities, if what the defendant says coincides with what I wrote in the ruling, I have gained time; and if he says the opposite, it means that he is lying”. Professor Tipke, far from using this approach with tax law, has always insisted on putting ideological or dogmatic prejudices to one side and on the need to study thoroughly the problems, starting from robust principles, but analyzing all the consequences and points of view, before adopting a solution.

IV. Ask the right questions and use sound principles to answer them

Legal creativity does not consist in making ingenious theories or shaping our own ideology in the interpretation of rules (“*Hineinlegen*” in Tipke’s expression, as opposed to “*Auslegen*”), but in solving real problems with a certain degree of abstraction (it is not about solving a specific case put forward by a client, but rather about writing a scientific article on a matter of a general nature).

It is therefore essential *to ask the right questions*. It is possible that a question is not answered correctly because it has traditionally been approached from an erroneous perspective or because - with too much imagination - we are trying to solve an *irrelevant or false problem*.

So, how do we ask questions correctly? There is no *infallible method* of doing this but we can offer some hints. Prior study of the matter helps us to determine which issues have been raised in the past and allow us to evaluate whether the partial answers that have been given are on the right path or if they lead up a blind alley. If we study a subject thoroughly and analyse different opinions, we put ourselves, so to speak, on the top of a hill from where we can see the lie of the land and identify where the real problems are to be found and how to solve them. To achieve this broad outlook, comparative law can be particularly helpful and the opinions of experts who, in defending a given point of view, face the practical aspect of the matter on a daily basis.

It is also necessary to get to the heart of the matter; in other words, we have to ask to ourselves what is the *basis*, *the reason for being*, the *final purpose* of the matter being analysed. Therefore, positivist approaches must be discarded. Asserting that the answer is within the text of the law, in a legal verdict, or in a commonly held opinion about a area of the law - by dodging the *reasons why* is to kill legal creativity and the opportunity to ask the right questions.

To ask the right questions it is also necessary to place the problem in its context and to study its implications for other branches of the law and even - although within certain limits - for the historical, economic and social environment in which the legal system operates. Of course, a tax expert cannot have an in depth knowledge of all the

collateral issues related to his field, but he must have an overall appreciation of the most widely accepted opinions views and, to understand them, he will have to look to other colleagues for guidance and spend many hours studying them.

This intellectual preoccupation to know the truth can be found at the root of Klaus Tipke's thought. It explains his interest in aspects of social science which are on the surface unconnected to tax law issues. We should recall the five hundred pages of his astounding "*Innere Sicherheit und Gewaltkriminalität*"¹⁵ (Internal Security and Violent Criminality"), written when he was 73 years old.

Some authors consider that Tipke's thinking in this work corresponds to "utilitarian thinking based on the principle of the end justifying the means"¹⁶. However, that is not how it is. Tipke's work is written in vehement style because it tackles very serious matters (knowing my way of thinking, he warned me that on reading it I might find "a hair in my soup") but it does not aim to remove the freedoms of citizens nor does it have a purely pragmatic approach. The tragic attacks of New York, Madrid and London ensure that this study with its possible correct guesses and mistakes is highly topical.

Professor Tipke's way of reasoning was never utilitarian and never based on opportunist arguments (arguments that would be used by a pettifogger or "*Winkeladvokat*"). Let us recall here the excellent analysis of legal reasoning that James Boyd White makes in his work *Heracles' Bow*¹⁷. White starting point is Sophocles' play "Philoctetes". During the Greek army's voyage to Troy, Philoctetes is wounded in the foot causing an unbearable stench. As a result, Ulysses abandons him on a deserted island. Philoctetes survives thanks to the legendary bow inherited from Hercules.

Faced with Troy's resistance, the Greeks receive the prophecy that the city will only fall if they succeed in recovering Hercules' bow. Ulysses leaves with the young Neoptolemus and – despite his resistance - he corrupts him into deceiving Philoctetes by gaining his confidence and stealing the bow. Neoptolemus obtains the bow but in his remorse, and in spite of the threats of Ulysses, he returns the bow to Philoctetes and openly tries to persuade him to sail with them to Troy to fight at their side. With his confidence in Neoptolemus destroyed Philoctetes refuses, but Hercules appears miraculously and convinces him.

White applies this metaphor to the legal persuasion typical of the legal profession, but his thesis can be applied to the theoretical reasoning of the university teacher. Seemingly, reasoning based on truth and frankness is condemned to failure. Philoctetes refuses to hand over the bow when Neoptolemus speaks to him about loyalty. On the other hand, the deceit ordered by Ulysses enabled him to obtain the bow. White therefore interprets the underlying meaning Sophocles' play in this way: Neoptolemus' loyalty fails because it had been preceded by the deceit contrived by Ulysses and undermines Philoctetes' confidence. What is more, if Ulysses' stratagem had been taken to its conclusion, it would have led to total failure as the correct interpretation

¹⁵ K. TIPKE, *Innere Sicherheit und Gewaltkriminalität*, Munich, 1998.

¹⁶ B. HAFFKE, *Vom Rechtsstaat zum Sicherheitsstaat*, 29. Strafverteidigertag, 4 March 2005, Aachen.

¹⁷ J. B. WHITE, *Heracles' Bow: Essays on the Rhetoric and Poetics of the Law*, University of Wisconsin Press, 1985. When writing this article, we have used the Spanish translation by R. ALONSO GARCÍA, *El arco de Hércules. Persuasión y Community en Filoctetes de Sófocles*, Thompson-Civitas (Madrid, 2004).

of the prophecy received by the Greeks did not base the victory on Hercules' bow but on the return of the archer Philoctetes with his former companions.

Some lawyers attempt to train their collaborators in the same manner as Ulysses with Neoptolemus, using utilitarian approaches and handling people as means to achieve certain ends. On the surface this method leads to guaranteed success. Possession of Hercules' bow – by persuasion, money or public power – is achieved but confidence is destroyed, truth is annihilated and the real advancement of thought is prevented. Ulysses, as White writes upholds corruption not only through his methods of persuasion– through which he momentarily corrupts Neoptolemus and the latter, in turn, threatens to corrupt Philoctetes - but also, by turning it on himself, ends up being a corrupted nullity.

In Professor Tipke I have always seen quite the opposite: a fighter for truth and honesty like the most solid bases on which the law and human relationships must be built. Although nobody has ever heard him say it openly, I believe that Professor Tipke subscribes to Saint Paul's lemma, "*veritas liberabit vos*". Professor Tipke is a genuine lover of freedom. For this reason, he has created an excellent school of teachers who trust in his standards, developing their own ideas with freedom: Joachim Lang, Roman Seer, Johanna Hey and so many other German lawyers, in addition a significant number of researchers from many countries.

V. Design a good scheme

Asking the right questions implies, to a large extent, guessing the answers. It therefore allows us, to design an *attack plan* that leads us correctly to the goal. Just as a script is essential for a good film, a good plan is essential for legal research work. It is clear that what matters is not being original, but solving an unsolved problem. Look again at the example of Ulysses and Philoctetes: it is not about drawing up an ingenious and persuasive argument (false creativity), but about finding the way that leads to the truth (authentic creativity). Or if you prefer to use an architectural metaphor, it is not enough to have good materials – those offered by legislation, case law and doctrine – you have to use them in a structured way to erect a building. For this reason, in general, it is not a good idea to organise the scheme around legal reforms, the development of case law or the opinions of authors, but it is necessary to try to focus it on the *problems*, using legislation, case law and doctrine in order to solve them in an integrated way.

It will be very difficult for us to succeed if our scheme only follows the headings of the law or the path outlined by other authors. A good scheme – as I have learned from Professor Tipke - must be designed around major issues which have been formulated correctly. A suitable scheme is not based on pre-existing prescriptions or spare parts, but has to have a *dominant idea* - the essential answer to our legal problem - that unifies the research in its entirety and allows us to throw light on the legal problem from a unified point of view to a certain degree. I recall that Tipke criticised the general scheme of Otmar Bühler ¹⁸because he relied upon civil law schemes without examining thoroughly how to adapt them to the problems of the tax law.

¹⁸ O. BÜHLER, *Lehrbuch gives Steuerrechts*, Verlag von Franz Vahlen, Berlin, 1927.

A good scheme is not a rigid structure, but a work plan to be adapted and amended as research progresses. As we progress the drafting, we will ask new questions and find new answers - without losing sight of the target we have selected - as part of a creative process that will lead us to our goal.

Unlike Latin tradition, legal training in Anglo-Saxon countries is based in good part on the so-called *Socratic method*, that is to say, in maieutic inquiry. The act of formulating questions and putting them to our colleagues and collaborators will help us - and them too - to find the best answers and to make them our own, placing them within the framework of our legal inquiries. I am not very sure that this is the German model, but this is the way that Professor Tipke always taught me. Whenever I have had opportunity to ask him about some legal problem related to the Spanish legal system, he has always responded with new questions for me, obliging me to broaden my views, and to formulate solid arguments. In this way, he encouraged scientific freedom in the service of the truth.

VI. Test out your opinions

It is said that nobody is a good judge of his own cause and this must also be the case for a university professor. It is true that the legal researcher is not trying to uphold a particular viewpoint and, in this sense, he is impartial. Nevertheless, it is also true that in the course of his work he may be dazzled by certain ideas and that his personal and legal baggage, which are essential for progress, can occasionally lead him to take an incorrect turning.

Indeed, as our research progresses, we will follow intuitions and approaches – and perhaps some of them have required us to make a large effort- that perhaps are erroneous or incomplete and, sometimes, it may be difficult to realize this. For this reason, part of the creative process can be developed by letting other people - who do not necessarily have to be an expert in the matter - to read our rough drafts and discuss our progress with them.

This *quality control* is essential not only for young postgraduates, but also for the experienced researcher. It also adds extra impetus to our work.

Professor Tipke offers comments on projects in progress to those around him, testing their lines of approach, and listens to the opinion of other colleagues before publishing the results. The prologues to his books bear witness to this. So, his youth and intellectual humility – this is a good model to follow – mean that he is never completely satisfied:

“The same always happens after reading printing proofs: we would have liked to express certain passages more clearly and accurately and to have developed other issues more. Those who do not constantly have new ideas, those who do not constantly discover opportunities to improve themselves are probably old men. Those who believe they found already truth a long time ago probably grew old in that moment”¹⁹. These words are a pretty paean to legal creativity and to the endless intellectual youth of the master of Cologne. At the same time, they are a serious warning that no researcher should ever consider that he has completed his training.

¹⁹ K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Second Volume, 2nd . Ed. page X.

When possible, it will be desirable to have the opinions of experts, but it will also be advisable to seek out other people with a sound legal training to review our work - and answer our questions - from a more general perspective. In this way we avoid the danger that an excessive specialisation leads us to concentrate on the known problems and prevents us returning to a more general level from where, perhaps, the principal questions and answers are better addressed. I believe I have adopted this advice during my conversations with Professor Tipke.

VII. Obstacles to creativity

There are many obstacles to *creative legal work*. The first of these is easily diagnosed and treated, at least on the paper: it is a *lack* of work. However good the intellectual ability of the researcher, it will be impossible for him to obtain results without many hours of daily effort for many years. It might be thought that this is not necessary for researchers with exceptional qualities. Well, I have had the fortune to meet many highly intelligent people, but I have still not met anyone who has created a significant legal work - I am not speaking of mere ramblings or the works of youth - without the utmost dedication.

Without intense and constant work, the foundations of creativity cannot be laid: it will be *impossible* to draw that *legal map*, the personal framework to guide us in solving problems and it will be impossible to assimilate the roots of a problem and solve it in a creative way.

Professor Tipke has always demonstrated outstanding intellectual qualities but he has never relied on mere talent or improvisation, but on hard work. This does not mean in any way that Professor Tipke is a *workaholic* who is only concerned with tax law. He is in fact an example of how wide cultural interests are the best ground for cultivating creativity in a specific legal discipline. He shows us also how a very busy person always finds time to teach his students or those seeking his guidance.

Professor Tipke has never used the lack of experience or the limits of a young researcher as an excuse to renounce creativity in legal work. On the contrary, from the outset he spurred us to work harder and *with greater perseverance and intensity* and to launch ourselves from the beginning into the arena of creativity.

I will now describe some problems facing the university researcher that contrast with the example of Professor Tipke. We are all liable to suffer them and - probably - all of us do suffer from them in a certain degree. The important thing is to detect the symptoms and to apply the correct treatment knowing that science has still not discovered a vaccine that stops infection.

Let us begin with two particularly malignant diseases: *dispersion* and *fear*. Both of them are compatible with excellent intellectual ability and both are difficult for the patient to detect. To a certain degree, they form the two abysses over which the summit of creativity towers. In someone who is not very diligent, superficiality and cowardice lead to the same result: mere reproduction of what has been already said by other authors.

We have seen that the creativity is based on a certain intellectual curiosity, that "*ständig etwas Neues einfallen, ständig Verbesserungsmöglichkeiten entdecken*" mentioned by Tipke. Without study and collection of materials, it is impossible to be creative. So, intellectual curiosity can lead to dispersion and dispersion to superficiality. It is

not enough to have the piece of information, it must be assimilated. It is not sufficient to ask many questions without formulating answers; rather, we have to find the key to the problem so that we can solve it.

Imagination, initiative and intellectual curiosity are excellent gifts for a university researcher, but they can lead to superficiality if they are not cultivated correctly. This can happen for many reasons: because of a lack of a suitable guidance to enable us to distinguish the wheat from the chaff, because of a lack of time to reflect and to *digest* the materials that feed our intellectual process, because of improvisation, because we have not outlined a suitable working plan, because we do not know where we want to get too or because we have not acted as if we want to get somewhere.

As we can see in a hardworking individual, dispersion is the fruit, ultimately, of misdirected activism. The researcher beset by superficiality may be a very intelligent person: he will be capable of demonstrating interesting connections between the material he handles and he will be capable of formulating dazzling intuitions. On the other hand, it will be difficult for him to begin to outline that *personal map* we talked about – there are too many scattered observations - and to carry out truly *creative* work

This kind of dispersion can become chronic because it is difficult for its sufferers to be aware of their weakness if somebody does not warn them. As such people have much initiative and intellectual curiosity, there is a risk of confusing these qualities with true creativity. The solution is to focus one's potential on the key questions of discipline, beginning to outline the map we discussed and to delve deeply into certain areas by formulating the right questions. Finally, in order to overcome this disease, good guidance is needed–, which will be given by others with sufficient experience - and a suitable working plan with specific goals. The opportunity to rely on a master, such as Professor Tipke, and to be willing to follow his instructions – while retaining a sense of initiative – is the best medicine.

Let us see now what happens with the person terrified by fear. Here again it could be an intelligent researcher who is paralyzed by the fear of taking risks and committing a mistake. He prefers to follow safe paths and to avoid problems and this approach prevents him from asking new questions or proposing new answers - perhaps incorrectly - which would improve his research remarkably.

If the disease of *dispersion* leads to the preparation of a *very extensive* personal map but one riddled with gaps and anecdotal details, *fear* leads a limited plan with very safe paths, but without instructions to let one extend one's horizons.

Fear can find an excuse in a lack of knowledge and encourage the hope that further on - when we will have more time or greater experience - we will easily be able to overcome it. However, it is an illusory hope. If the researcher does not dare to jump the barrier of his comfort, he will not find a genuine stimulus to study thoroughly the problems - with *initiative* and bravery, or he will never learn to ask the essential questions and answer them himself.

If not conquered in time, fear can lead to a sort of reiterative erudition - in people who work a lot - or a slow drift towards intellectual laziness. The remedy is to give up one's comfort and to overcome the fear of failure, supplementing the lack of experience by dedicating more time to study.

Repeatedly asking new questions, seeking the opinion of others and the choice of subjects to study in depth - without losing the overall vision - can be very good resources for conquering fear without falling into the vacuum. However, it will be difficult

for us to make progress in creative legal research, if we wish to feel completely secure and never adventure an uncommon answer. It is preferable to take a risk and make a mistake, even if it is painful, that strengthens us internally and allows us to learn - than being protected our whole life by superficial certainties.

Two good allies in overcoming fear –that I have considered together with Professor Tipke - are *rigour* and a *sense of humour*. Rigour leads to checking questions, asking for advice, without trusting exclusively in one's own opinion and not being satisfied with easy answers. A sense of humour –Tipke is a maestro – prevents us from taking ourselves too seriously and bouncing back when we make a mistake. At the same time, it allows us to see clearly the inconsistency of certain arguments that may be defended very strongly and seriously by their proponents. The fear of standing aloof from common opinion can be overcome in this way.

Recall, as an example, the defence that G. Felix made in 1983 of the so-called “principle of taxation per halves” and Tipke’s criticism: “ethical analysis of the limits on taxation is directed at the moral criteria of the average value. The average value measure comes from the ancient Greeks and still enjoys general recognition today. Furthermore, this moral principle has glimpses of eternity.” Who would dare to distance themselves from Greek philosophy, its assumed ethical demands and the alleged perspectives of eternity? Professor Tipke teaches us to do it with a recipe based on rigour and irony: It is probable that G. Felix was thinking of Aristotle, “the average value and not the greater or lesser value must be chosen, since this value is determined through pure reason” (Nicomachean Ethics, book VI, 1). On the other hand, Aeschylus considered that “the average always crowns the celestial beings” (*Eumenides*, 504). The fact that this idea must be applied to taxes explains why the tenth part as to the Bible had been very scarce²⁰.

Even if the obstacles of laziness, dispersion and fear are overcome, the path towards creativity presents another two obstacles that, in some way, are also extreme opposite: *unfairness* and a lack of realism.

Partial analysis concentrates only on one aspect of the problem. In some ways it is what happens when a lawyer or tax adviser has to look for all the arguments in favour of his client and considers other perspectives of the problem only as possible obstacles to be overcome to achieve his goal. Of course, partial analysis may be very *imaginative* and may constantly look for new arguments. But it will not really be creative, if the new pieces are not put in an overall vision (hence its “partial” nature).

Professor Tipke shows us with irony a couple of examples to make us smile: “One of the greatest triumphs of Switzerland as a financial centre – according to Hans-Dieter Vontobel - consists in the discretion offered to those seeking a tax haven. The wealth of foreigners pursued by the tax authorities of their own countries must be protected. Those who are obliged to pay more than 50 percent tax on the income they obtained legally are de facto enslaved by the State and need special protection and support. Switzerland can make an important contribution in disciplining politicians who have an unrivalled eagerness to collect taxes and the absurd redistributive machinery that they have created”²¹.

²⁰ K. TIPKE, *Besteuermoral...*, page 41. note. 101.

²¹ Apud K. TIPKE, *Besteuermoral...*, page 48.

According to J. Sauerwald “legal evasion must empty the public treasury and stop politicians *greedily* contemplating the pre-existing resources. People who are used to thinking in economic terms know that they can obtain something with money. Per-spicious people work with ideas (...). If we tax advisers practise legal avoidance and succeed in cutting out, this year, all the opportunities for carrying out significant monetary transfers, we will have done the state the best service that we can”²².

Despite the previous examples, it is clear that a lawyer or a tax adviser may be an excellent researcher. What is more, he has great advantages in this area, because his creative work will be facilitated by the rich experience of his profession. However, to succeed, he has to raise his horizon, distance himself intellectually from the most suitable solution for his clients and consider it from the perspective offered by legal system as a whole. So Tipke harshly criticises “arguing to achieve the desired results by overvaluing the favourable arguments and playing down the arguments against” and also “the arrogant contempt” of legal rulings as “prejudice (*Vor-Urteile*) without any scientific basis”²³.

If the university researcher adopts a unilateral perspective, he is renouncing true legal creativity. He will be able to contribute with new and original solutions, but - in the long term - these will be fragmentary and incoherent with an overall vision. This could happen when you only look for answers that are favourable to the taxpayer - or to the tax authority - but also when specialising in a very specific field is *not accompanied by an intellectual curiosity about the whole system*.

It is clear that a researcher cannot cover all legal disciplines, or even have a deep knowledge of all the aspects of a given branch of the law – for example, financial and tax law -. However, he must strive to develop a *mental cartography* - I insist on this idea - and an overall vision; otherwise his clear specialisation will lead him to impoverishment and he will end up using general categories of the law in a rarefied manner only used by the specialists in his area (perhaps because they only read each other). Finally, he will end up as what the Germans call a *specialised idiot* (*Fachidiot*).

At the other extreme, there is the *confabulation* - or the excess of imagination - that leads to trust in mere intuitions or prejudices without the bounds of reality. It is an approach encouraged by excessive confidence in one’s own opinions or ideological positions. Here also Tipke harshly criticises some “farfetched” interpretations²⁴. The remedy is in working and reflecting more deeply, renouncing mere imagination for the sake of true creativity, which is humble, but also more truthful.

Finally I will mention a genuine epidemic in academia, a malignant virus that is also incubated in the cells of creativity. I refer to *intellectual pride*. You need not be the most talented professor or have written up the Digesto to contract it: simply being a descendant of Adam and Eve is enough. Intellectual pride is intoxicating. Wrapped in self-pride, the most brilliant person may fall into the most flagrant contradictions or solemnly make naïve pronouncements. There is no doubt that the irony and sense of the humour that we find in the pages of Klaus Tipke will help us to overcome this hazard.

²² J. SAUERWALD, StB 1998 .80, 81. Apud K. TIPKE, *Besteuermoral...* , page. 8 5, note. 226.

²³ K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Third Volume, 1st . Ed, page. 1181, note 188.

²⁴ K. TIPKE, *Besteuermoral...* , page 75.

Le misure fiscali selettive secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia sugli aiuti di Stato * **

María Teresa Soler Roch ***

SOMMARIO: I. Una questione preliminare: il concetto di aiuto di Stato - II. Il concetto di misura fiscale selettiva; II.1. Gli elementi del concetto; II.2. Le eccezioni - III. La dichiarazione di illegittimità e i suoi effetti giuridici; III.1. La dichiarazione di illegittimità; III.2. Il recupero dell'aiuto illegittimo - IV. Riflessioni critiche.

I. Una questione preliminare: il concetto di aiuto di Stato

L'articolo 87, paragrafo 1 del Trattato CE stabilisce: “Gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante **risorse statali**, sotto **qualsiasi forma** che, **favorendo** talune imprese o talune produzioni, **falsino o minaccino** di falsare **la concorrenza**”. Il Regolamento CE 659/1999¹, all'articolo 1 qualifica come aiuti di Stato qualsiasi misura che risponda ai criteri segnalati nella menzionata disposizione del Trattato.

In base a quanto sopra, sia la Commissione, nei procedimenti avviati in conformità con quanto disposto dall'articolo 88 del TCE, sia la Corte di giustizia (qui di seguito CGCE) – in questo caso, mediante una giurisprudenza che può essere considerata ormai consolidata – includono nel concetto di aiuti di Stato le cosiddette **misure fiscali selettive** (qui di seguito MFS); in tal modo il principio generale di divieto degli aiuti di Stato illegittimi si riflette sugli ordinamenti fiscali degli Stati membri, costituendo una importante limitazione di cui tenere conto nell'esercizio della potestà tributaria e di conseguenza un elemento di condizionamento delle politiche fiscali nazionali, anche nelle materie che non sono oggetto di armonizzazione o per le quali vige il principio di sussidiarietà.

In tal modo, il divieto di MFS considerate contrarie a quanto disposto dall'articolo 87 del TCE, soprattutto tenendo conto dell'interpretazione che di quel concetto ha sviluppato la giurisprudenza della CGCE, potrebbe essere considerato come uno strumento al servizio dell'integrazione negativa o persino di armonizzazione indiretta, nella misura in cui si consideri come tale il risultato del compito svolto dalla giurisprudenza della Corte europea.

* Testo aggiornato della relazione tenuta al V Convegno di Fiscalità Internazionale sugli Aiuti di Stato, Fiscalità di Vantaggio e Potestà Tributaria Nazionale organizzato dalla Seconda Università degli Studi di Napoli-Caserta, 4-5 maggio 2006. La partecipazione dell'autrice come relatore in tale Congresso e l'elaborazione di questo lavoro rientrano nel quadro del progetto di ricerca del Piano nazionale di ricerca scientifica, sviluppo e innovazione tecnologica rif. SEJ2005-06023

** Traduzione in italiano a cura di Carmen Ianniello.

*** Docente di Diritto finanziario. Università di Alicante

¹ Regolamento del Consiglio del 22 marzo 1999 recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del Trattato CE.

II: Il concetto di misura fiscale selettiva

II.1. Gli elementi del concetto

Occorre innanzitutto rilevare che la nozione di MFS, come sottocategoria di aiuto di Stato, risponde ad un concetto costruito essenzialmente in funzione degli effetti della misura. È questa un'idea che la CGCE ha manifestato in diverse pronunce come essa stessa riconosce in alcune delle decisioni relative a tali misure fiscali. Così, ad esempio, nella sentenza dell'11 novembre 2004², quando ha ricordato che “La Corte ha sostenuto in diverse sentenze che gli aiuti di Stato si qualificano in virtù dei loro effetti e non in base alle cause o agli obiettivi delle misure adottate dagli Stati membri”.

In relazione a tale impostazione del concetto di MFS, occorre innanzitutto formulare due osservazioni: in primo luogo, l'irrelevanza delle finalità di politica (economica, sociale o fiscale) perseguite dagli Stati membri attraverso la misura; in secondo luogo che, come vedremo in seguito, il numero di imprese o settori interessati dalla misura non impediscono di considerare la misura come selettiva.

D'altra parte, occorre tenere conto, per quanto riguarda la giustificazione della selettività, che l'onere della prova ricade sugli Stati membri. Così, *inter alia*, si è espressa la CGCE nella sentenza del 19 settembre 2003³, quando ha ritenuto che “il Governo tedesco non ha dimostrato che la disposizione controversa fosse necessaria per compensare lo svantaggio economico causato dalla divisione della Germania”.

Quanto alla portata del concetto, è possibile affermare, senza ombra di dubbio, che tanto dalla normativa comunitaria quanto dalla giurisprudenza della CGCE – che opera la stessa interpretazione all'articolo 87, paragrafo 1 TCE e all'articolo 4 c) CA – si deduce un concetto ampio di MFS che include non solo l'ambito dell'ordinamento (disposizioni normative), ma anche quello applicativo (atti amministrativi).

Sebbene, in questo secondo caso, i casi sottoposti a giudizio sono meno frequenti, è possibile citare, a titolo di esempio, la sentenza del 14 settembre 2004⁴, che ha affermato l'esistenza di una MFS sulla base di un trattamento favorevole nei confronti dei debitori a seguito di un'azione inefficiente da parte dell'Amministrazione incaricata della riscossione: “I creditori pubblici non hanno agito come un creditore privato diligente che tenti di recuperare quanto meno una piccola parte delle imposte e dei contributi dovuti”.

In relazione a tale causa, si noti che la stessa riveste particolare interesse anche per il fatto che la Corte argomenta la selettività della misura e la mancanza di una ragionevole giustificazione in base ad un criterio comparativo che assume come parametro la diligenza dei creditori privati in difesa dei propri diritti.

Quanto alla tipologia di MFS, occorre considerare la lista di possibili misure elaborata dalla Commissione e riportata nella Comunicazione COM CE 98/C 384/03⁵.

² Cause C-183/02 e C-187/02 *Demesa/Diputación Foral de Alava + Comunidad Autónoma del País Vasco contro Commissione + Anfel + Ceced*

³ Causa C-156/98 R.F. *Germania contro Commissione CE*

⁴ Causa C-276/02 *Regno di Spagna contro Commissione CE*

⁵ Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese.

In tale Comunicazione si elencano, tra le altre: riduzioni della base imponibile, ammortamenti accelerati, accantonamenti eccezionali, riduzioni o crediti di imposta e differimenti di pagamento.

La lettura delle sentenze della CGCE relative a questo argomento, permette di ampliare le tipologie di MFS, non solo con diversi tipi di esenzioni e incentivi, ma anche nei casi di:

- *Imposte selettive*. Così, nella sentenza del 22 novembre 2001⁶: "Il contributo sulle vendite dirette, in quanto non si applica ai grossisti distributori, può configurare un aiuto di Stato ai sensi del Trattato"

- *Aliquote di imposta differenziate*. Così, nella sentenza del 29 aprile 2004⁷: "La differenza tra l'aliquota più elevata e l'aliquota base costituisce un aiuto di Stato ai sensi del Trattato"⁸.

- *Differimento dell'imposta*. Così, nella sentenza del 19 settembre 2000⁹: "Un semplice differimento dell'imposta può parimenti costituire un aiuto di Stato". (La Corte sostiene questa interpretazione sulla base del riconoscimento da parte del Governo tedesco che, nel caso in specie, "si creerebbero riserve latenti che dovrebbero essere successivamente esposte ed assoggettate ad imposizione fiscale").

Il precedente della giurisprudenza della CGCE relativo all'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato alle MFS risale al 1961, nella sentenza sul caso 30/59 *Steenkolenmijnen*, che riguardava in quell'occasione l'applicazione del Trattato CECA. In quella pronuncia, la Corte stabilì tre criteri che sono stati successivamente ribaditi ogni volta che è stato necessario sottoporre a giudizio una misura fiscale dal punto di vista del principio generale di divieto di aiuti illegittimi.

In base a tali criteri, il concetto di aiuto di Stato: 1) è più ampio di quello di sovvenzione; 2) comprende anche altre misure sotto forme diverse e 3) si tratta di misure della stessa natura e con lo stesso effetto: diminuire l'onere economico delle imprese. A questi criteri, e sulla base della successiva evoluzione, occorre aggiungerne un quarto relativo alla distorsione della concorrenza.

In definitiva, i parametri in base ai quali la CGCE ha configurato il profilo concettuale di MFS intesa come aiuto di Stato illegittimo, sono i seguenti: estensione del concetto di aiuto; irrilevanza della forma dell'aiuto; rilevanza dell'effetto economico sul contribuente e rilevanza dell'effetto economico sul funzionamento del mercato comune.

Quanto all'**estensione del concetto di aiuto**, la CGCE sostiene, come già abbiamo detto, che si tratta di un concetto ampio. In quasi tutte le sentenze su casi relativi a MFS, le argomentazioni su cui si fonda la decisione della Corte includono quella secondo cui: "Il concetto di aiuto di Stato è più ampio di quello di sovvenzione, dal momento che designa non soltanto i trattamenti favorevoli, quali le sovvenzioni, ma anche altri interventi che, in varie forme, servono ad alleviare l'onere che normal-

⁶ Causa C-53/00 *Ferring S.A. contro ACOSS*

⁷ Causa C-308/01 *Gil Insurance Ltd. contro. Commissioners of Customs and Excise*

⁸ Ciò nonostante, in questo caso, la CGCE considerò che la misura era giustificata dall'eccezionalità dovuta alla natura e alla struttura del sistema tributario (nel caso concreto, l'imposizione del settore assicurativo nel regno Unito)

⁹ Causa C-156/98 cit.

mente grava sul bilancio di un'impresa e pertanto, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono effetti identici”¹⁰

L'**irrilevanza della forma di aiuto** deriva da un'interpretazione, per così dire, sostanzialista e funzionale che identifica la natura dell'aiuto non con la forma o il meccanismo giuridico mediante il quale il beneficiario ottiene il vantaggio economico, bensì con il vantaggio stesso che costituisce l'effetto fondamentale della concessione, sia essa un trasferimento, una sovvenzione o una MFS.

È questo un aspetto importante da considerare, anche sul terreno teorico, perché ancora una volta si dimostra che le entrate e le spese pubbliche sono due facce della stessa medaglia quando si considerano dal punto di vista del sacrificio patrimoniale per l'Erario: la spesa (uscita di fondi) e la mancata entrata (impedire l'entrata di fondi) sono situazioni concettualmente identiche, se valutate in relazione al principio generale del Diritto comunitario che proibisce di falsare la libera concorrenza mediante l'utilizzazione di fondi pubblici.

Questa equiparazione non è tuttavia un'idea nuova, né propria del Diritto comunitario. Risponde al concetto di **spese fiscali**, coniato tempo addietro dalla dottrina finanziaria e che, nel diritto di bilancio, si manifesta come un'esigenza logica del principio di universalità, che si riflette nella nostra Costituzione¹¹.

In definitiva, la diminuzione delle entrate tributarie è equivalente al consumo di fondi statali a cui fa riferimento l'articolo 87, paragrafo 1 del TCE “**anche senza trasferimento di fondi statali**”; anche questo è un argomento spesso reiterato nelle sentenze che riguardano MFS. Così, nella sentenza del 15 marzo 1994, La CGCE ha ribadito che “un'esenzione fiscale la quale, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi costituisce aiuto statale ai sensi del Trattato”.¹²

La **rilevanza dell'effetto economico per il contribuente** è un'altra delle caratteristiche da tenere in conto, a parer mio particolarmente significativa, se si considera che, come abbiamo visto, la giurisprudenza della CGCE qualifica la MFS come aiuto di Stato in base ai suoi effetti e che la qualificazione della misura come **selettiva** riporta tale nozione al concetto di vantaggio fiscale

Riguardo a tale criterio, occorre considerare due aspetti: uno soggettivo, relativo ai beneficiari, e l'altro oggettivo, relativo al vantaggio specifico.

L'articolo 87, paragrafo 1 TCE si riferisce come abbiamo visto ad imprese e produzioni. In conformità con l'interpretazione giurisprudenziale, il concetto di impresa comprende tanto le imprese private che quelle pubbliche, nonché l'esercizio di attività professionali e indipendentemente dalle loro dimensioni. “Un'esenzione fiscale ad imprese pubbliche costituisce un aiuto di Stato ai sensi del Trattato”

¹⁰ La citazione è della sentenza del 15 marzo 1994 (Causa C-387/92, *Banco Exterior de España contro Ayuntamiento de Valencia*)

¹¹ L'articolo 134, paragrafo 2 della Costituzione spagnola stabilisce che il Bilancio generale dello Stato “*includerà tutte le spese e le entrate del settore pubblico statale compreso l'importo dei benefici fiscali che interessano le imposte dello Stato*”

¹² Causa C-387/92 cit.

¹³. “Le dimensioni relativamente modeste dell’impresa beneficiaria non escludono, secondo una reiterata giurisprudenza, a priori l’eventualità che gli scambi tra Stati membri siano interessati”¹⁴

D’altra parte, in sentenze più recenti, la CGCE ha sostenuto un concetto particolare di impresa, legato all’esercizio diretto o indiretto di un’attività economica. Così, nella sentenza del 10 gennaio 2006¹⁵, la Corte è partita dal concetto di impresa ai fini del Diritto della concorrenza che è definita come “qualsiasi ente che eserciti un’attività economica, indipendentemente dallo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento” intendendo per attività economica l’offerta di beni e servizi sul mercato, ma non escludendo che tale attività “sia il prodotto di un operatore in contatto diretto con il mercato e, indirettamente, di un altro soggetto controllante tale operatore nell’ambito di un’unità economica che essi formano insieme”. In definitiva, come ha concluso la stessa sentenza “se attraverso il controllo si partecipa direttamente o indirettamente alla gestione dell’impresa, occorre considerare che esista una partecipazione all’attività economica”. Non è difficile avvertire in questa interpretazione, in qualche modo discutibile, un intento antielusivo che si manifesta in talune argomentazioni della sentenza come quando si sostiene che “la semplice suddivisione di un’impresa in due enti distinti sarebbe sufficiente a privare di efficacia pratica la normativa comunitaria sugli aiuti di Stato”.

Quanto al vantaggio fiscale specifico, si tratta in sostanza di una posizione più favorevole rispetto ai concorrenti, conseguita mediante l’effetto fondamentale della MFS: diminuire l’onere economico che grava ordinariamente sul bilancio delle imprese.

Per considerare questo effetto, è inevitabile l’effettuazione di una valutazione comparativa; pertanto occorre determinare se “una misura statale è in grado di favorire talune imprese o produzioni che si trovino in una situazione *de facto* o *de jure* analoga, tenendo conto dell’obiettivo perseguito da tale regime”¹⁶. D’altra parte, è stato dato maggior rilievo al vantaggio per il beneficiario piuttosto che al danno per i suoi concorrenti; così, nella sentenza del 15 luglio 2004¹⁷ è stato affermato che “affinché una misura si qualifichi come aiuto di Stato alla luce del Diritto comunitario, non è necessario che danneggi eventuali concorrenti, ma che rappresenti un vantaggio fiscale per i suoi beneficiari”.

Infine, la **rilevanza dell’effetto economico per il mercato comune**, viene identificata, nel Trattato stesso, come abbiamo visto, con il danno reale o potenziale (danno o rischio) della libera concorrenza. Si tratta di un criterio che la giurisprudenza ha generalmente identificato con danni o rischi per gli scambi tra Stati membri.

Così, nella sentenza del 19 settembre 2000¹⁸ la Corte ha affermato che se una MFS “rafforza la posizione di un’impresa nei confronti di altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari, questi sono da considerarsi influenzati dall’aiuto”.

¹³ Sentenza del 15 marzo 1994 (Causa C-387/92 cit.).

¹⁴ Sentenza del 19 settembre 2000 (Causa C-156/98 cit.).

¹⁵ Causa C-222/04, *Ministero dell’Economia e delle Finanze /Cassa di risparmio SpA e altri*.

¹⁶ Sentenza del 29 aprile 2004 (Causa C-159/01 cit.).

¹⁷ Causa C-501/00, *Regno di Spagna + Diputaciones Forales, Governo del País Vasco e Unesid contro Commissione CE*

¹⁸ Causa C-156/98 cit.

Anche su questo punto, la dottrina della CGCE ha seguito un'interpretazione ampia riguardo l'influenza di tale requisito, relativizzando l'importanza di alcuni dati che concorrono allo stesso, come ad esempio:

L'entità del danno o la minaccia alla libera concorrenza. Così nella sentenza del 6 marzo 2002¹⁹ è stato affermato che “la giurisprudenza non esige che la distorsione della concorrenza o la minaccia di una siffatta distorsione e la ripercussione sugli scambi intracomunitari siano sensibili o sostanziali”.

L'implicazione del beneficiario negli scambi intracomunitari. Così nella sentenza del 15 dicembre 2005²⁰, la Corte ha sostenuto che “non è necessario che l'impresa beneficiaria dell'aiuto partecipi direttamente agli scambi intracomunitari. Infatti, quando uno Stato membro concede un aiuto ad un'impresa, la produzione interna può risulterne invariata o aumentare, con la conseguenza che le possibilità delle imprese con sede in altri Stati membri di inserirsi nel mercato di questo Stato membro diminuiscono. Inoltre, quel rafforzamento può collocare l'impresa medesima (beneficiaria) in una situazione che le consente di inserirsi nel mercato di altri Stati membri”.

In teoria, può sembrare sorprendente che si osservi l'illegittimità di una MFS in situazioni di mercato puramente interne, ma ho l'impressione che la Corte dia questa interpretazione rifugiandosi nella possibilità di “**minaccia**” alla libera concorrenza contenuta nello stesso articolo 87, paragrafo 1 TCE; in definitiva: una situazione di vantaggio fiscale può aumentare la competitività del beneficiario, fino al punto di consentirgli di “uscire” dal mercato interno e, al tempo stesso, riduce le possibilità di entrata in tale mercato da parte dei concorrenti comunitari.

Infine, per quanto attiene al concetto di MFS come aiuto illegittimo in conformità con la giurisprudenza europea, occorre esaminare il collegamento di tale concetto con altri principi del Trattato e, in particolare, con i principi di non discriminazione e non restrizione²¹; nel primo caso, la MFS viene considerata come un'eccezione non giustificata e nel secondo presuppone un danno alla neutralità che esige il divieto di ostacoli fiscali alla libertà di stabilimento. Così, nella sentenza del 19 settembre 2000²², la Corte ha sostenuto a tale riguardo che “un aiuto di Stato che contrasti con altre disposizione del Trattato, non può essere dichiarato dalla Commissione compatibile con il mercato comune” argomentando che “le norme sulla parità di trattamento vietano anche ogni forma dissimulata di discriminazione che conduca in pratica allo stesso risultato”²³.

II.2. Le eccezioni

L'analisi della dottrina della CGCE sul concetto di MFS intesa come aiuto di Stato illegittimo, deve necessariamente essere completata con la valutazione da parte della Corte delle eccezioni che, tanto gli Stati membri quanto le imprese interessate,

¹⁹ Cause dinanzi al Tribunale di primo grado T-92/00 e T-103/00, *Diputación Foral de Alava + Ramondín S.A. e Ramondín Cápsulas S.A. contro Commissione CE*

²⁰ Causa C-66/02, *Repubblica Italiana contro Commissione CE*

²¹ Articoli 12 e 39 TCE, rispettivamente.

²² Causa C-156/98 cit.

²³ Nel caso concreto, si trattava di incentivi fiscali concessi solo ad imprese con sede nei territori (*neue Länder*) risultanti dalla riunificazione della Germania.

hanno continuato a sollevare, sia sulla base di norme di diritto comunitario che di diritto interno.

In tal senso, è bene premettere che, a differenza (o proprio per quello) dell'ampiezza con cui è stato considerato il concetto di MFS come aiuto illegittimo, la Corte europea segue un approccio molto restrittivo nella valutazione delle eccezioni dal momento che, come ha espressamente dichiarato nella sentenza del 19 settembre 2000²⁴: “una deroga al principio generale di incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune deve essere oggetto di interpretazione restrittiva”.

Tra le eccezioni che sono state considerate dal CGCE, risalta quella riferita alla **natura e struttura del sistema tributario**²⁵, come possibile giustificazione di una MFS. Il problema risiede nell'interpretazione della portata di tale eccezione: cosa si intende per natura del sistema tributario? Cosa si intende per struttura? Si riferisce ai principi informativi del sistema? Alla coerenza e proporzione delle varie imposte che lo compongono? Su tal punto, la CGCE non si è spinta oltre, in linea di principio, l'identificazione della natura del sistema fiscale come giustificazione della MFS con “la coerenza di una misura fiscale specifica con la logica interna del sistema fiscale in generale”²⁶.

Appare evidente che i principi costituzionali alla base del sistema fiscale dovrebbero essere inclusi nell'eccezione summenzionata. Tuttavia, il ricorso agli stessi non sempre risulta efficace per dare validità alla MFS. Così, nella sentenza del 15 luglio 2004²⁷, la Corte ha sostenuto che: “i principi di eguaglianza in materia tributaria e di capacità contributiva, pur rientrando senza dubbio tra i fondamenti del sistema fiscale spagnolo, non impongono che contribuenti posti in situazioni differenti siano trattati in modo identico”. È chiaro che, in questo caso, la CGCE non oppone un principio di diritto comunitario ai principi costituzionali nazionali, bensì dà ad intendere che proprio una giusta comprensione di tali principi non giustifica, né tanto meno obbliga ad adottare MFS che presuppongono una discriminazione ingiustificata.

Né le norme puramente incentivanti sembrano, secondo il giudizio della Corte, rispondere ad esigenze derivate dalla natura e struttura del sistema fiscale. Così, in relazione agli incentivi concessi per la ristrutturazione delle fondazioni bancarie in Italia, la sentenza del 15 dicembre 2005²⁸ ha ritenuto che la misura non era giustificata dalla natura e struttura del sistema fiscale, in quanto “è stata espressamente presentata dalle autorità nazionali come un mezzo per migliorare la competitività di talune imprese in un dato momento dell'evoluzione del settore”.

Esistono tuttavia casi in cui tale eccezione è stata considerata valida; così nella sentenza del 29 aprile 2004²⁹, la CGCE ha affermato che “l'applicazione di un'aliquota più elevata ad una parte determinata dei contratti di assicurazione deve essere considerata giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema nazionale di imposizione delle assicurazioni”.

²⁴ Causa C-156/98 cit.

²⁵ Comunicazione COM 98/C 384/03.

²⁶ Sentenza del 6 marzo 2003 (Cause T-92/00 e T-103/00 cit.).

²⁷ Causa C-501/00 cit.

²⁸ Causa C-66/02 cit.

²⁹ Causa C-308/01 cit.

L'analisi dei diversi elementi non getta, a mio parere, sufficiente luce sulla portata della valutazione che la CGCE fa di questa eccezione e quindi per il momento si tratta di una questione da risolvere sulla base dei dati relativi al singolo caso specifico.

Non meno importante è stabilire su chi ricade l'onere della prova per quanto riguarda la giustificazione della MFS in base a tale eccezione. Su questo punto, come su altri che vedremo più innanzi, la posizione della CGCE è chiara: “spetta allo Stato che ha introdotto una differenziazione delle aliquote tra imprese dimostrare che la stessa è effettivamente giustificata dalla natura o struttura del sistema”³⁰.

Un'altra importante eccezione è quella che giustifica i benefici fiscali intesi come **misura generale di politica economica**. Ma neanche tale eccezione è stata accettata dalla CGCE nemmeno nel caso in cui la MFS interessa molte imprese o un intero settore (ma non tutti gli operatori economici), se si tratta di settori economici rilevanti o se viene applicata in maniera discrezionale. Al riguardo è possibile citare:

La sentenza dell'8 novembre 2001³¹ nella quale la Corte ha sostenuto che le MFS possono essere considerate aiuti di Stato illegittimi “quand'anche essi si applichino a tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale, a prescindere dall'oggetto della loro attività”; e nella stessa sentenza si afferma che “né il numero elevato di imprese beneficiarie né la diversità e la rilevanza dei settori ai quali queste imprese appartengono consentono di ritenere un'iniziativa statale come un provvedimento generale di politica economica”.

Nella sentenza del 6 marzo 2002³², la CGCE affermava che “interventi i quali, a prima vista, sono applicabili alla generalità delle imprese possono presentare una certa selettività e, quindi, essere considerati come misure destinate a favorire talune imprese o talune produzioni”.

In due sentenze del 15 dicembre 2005, entrambe relative alla ristrutturazione delle fondazioni bancarie italiane³³, la Corte ha stabilito che non possono essere considerate misure generali di politica economica quelle che non si applicano a tutti gli operatori economici.

Anche altre eccezioni sono state interpretate in maniera restrittiva dalla Corte, che ha ribadito che l'onere della prova ricade sugli Stati membri; è il caso dell'applicazione delle MFS alle piccole e medie imprese (criterio *de minimis*) e della valutazione degli effetti che ne derivano.

Quanto all'eccezione relativa agli **aiuti allo sviluppo regionale**, la CGCE non ha ammesso l'applicazione di MFS se le cause dello squilibrio non sono strettamente territoriali. Così nella sentenza del 19 settembre 2000³⁴, che esaminava gli incentivi fiscali agli investimenti nei territori risultanti dalla riunificazione tedesca, la Corte ha affermato che “le differenze di sviluppo tra i vecchi e i nuovi *Länder* si spiegano con ragioni diverse dalla separazione geografica risultante dalla divisione della Germania, in particolare con i differenti regimi politico-economici istituiti negli Stati dell'una e dell'altra parte della Germania”.

³⁰ Sentenza del 29 aprile 2004 (Causa C-159/01 cit).

³¹ Causa C-143/99, *Adrien-Wien Pipeline contro Finanzlandesdirektion für Kärnten*

³² Cause T-92/00 e T-103/00 cit.

³³ Cause C-148/04, *Unicredito Italiano SpA contro Agenzia delle Entrate e Ufficio Genova I* e C-222/04 cit.

³⁴ Causa C-156/98 cit.

Un'interpretazione restrittiva ha ricevuto anche l'eccezione relativa al “**progetto di interesse comune europeo**”, nella misura in cui viene considerato incompatibile con incentivi che rispondano a politiche fiscali nazionali. Così, nella sentenza del 15 dicembre 2005, la CGCE ha rifiutato la giustificazione addotta dal Governo italiano che difendeva la fondatezza degli incentivi come “aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un progetto di interesse comune europeo” ribattendo che “le disposizioni controverse sono volte essenzialmente a migliorare la competitività degli operatori stabiliti in Italia, unicamente per rafforzare la loro posizione concorrenziale sul mercato interno”.

La **tutela costituzionale dei regimi fiscali speciali** è stata espressamente rigettata dalla CGCE come eccezione che possa giustificare MFS. Come è noto, è questo il caso degli incentivi fiscali che si tentò di giustificare nel quadro dei regimi forali dei Territori storici al riparo della Costituzione spagnola. In questo caso, la CGCE sostenne che questo tipo di protezione non prevale sull'applicazione di quanto disposto nell'articolo 87, paragrafo 1 TCE, rigettando altresì l'argomento utilizzato come arma dalle istituzioni forali secondo cui la Commissione europea avrebbe danneggiato l'autonomia normativa di tali istituzioni incorrendo in uno sviamento di potere mediante l'armonizzazione indiretta.

Al contrario, la CGCE (nel primo grado) sostenne che “la Commissione non ha commesso uno sviamento di potere inteso come decisione emanata allo scopo esclusivo, o quanto meno determinante, di raggiungere fini diversi da quelli dichiarati”³⁵. Successivamente, e in relazione alla stessa causa, la Corte ha rigettato espressamente la tesi secondo cui “la Commissione avrebbe messo in discussione la capacità normativa delle autorità basche” negando anche che il carattere speciale del regime favorevole “può essere incluso nell'eccezione dell'aiuto di Stato giustificato dalla natura e struttura del sistema fiscale”³⁶.

Né tanto meno, in nessuna occasione, la **tutela dell'ambiente** è servita come giustificazione per l'adozione di MFS. Così, nella sentenza del 29 aprile 2004³⁷, la CGCE non ha ammesso “come eccezione valida per derogare al principio generale di divieto di aiuti di Stato una disposizione la cui finalità è quella di regolamentare la condotta degli agricoltori per ridurre ad un livello accettabile il consumo di concimi e il danno ambientale”.

Infine, e in relazione alle eccezioni oggetto di esame nella giurisprudenza, occorre fare riferimento ad una situazione specifica, consistente nel giustificare una MFS in base alla **compensazione dei costi che devono essere sostenuti da determinati contribuenti**. Tale giustificazione è stata accettata dalla CGCE, ma a condizione di conservare un criterio di proporzionalità tra tali costi e il vantaggio fiscale risultante dalla misura. Così, nella sentenza del 22 novembre 2001³⁸, “se i grossisti distributori traggono dal non assoggettamento al contributo sulle vendite dirette un vantaggio che ecceda i costi aggiuntivi che essi sostengono, tale vantaggio, per la parte che eccede

³⁵ Sentenza del 6 marzo 2002 (Cause T-92/00 e 103/00 cit.)

³⁶ Sentenza dell'11 novembre 2004 (Cause C-186/02 e C-188/02, *Diputación Foral de Alava, Ramondín S.A. e Ramondín Cápsulas S.A. contro Commissione CE e Comunidad Autónoma de La Rioja*)

³⁷ Causa C-159/01 cit.

³⁸ Causa C-53/00 cit.

tali costi aggiuntivi, non può essere considerato necessario per consentire a tali operatori di adempiere la loro specifica missione” e tale parte eccedente viene considerata un aiuto di Stato illegittimo.

III. La dichiarazione di illegittimità e i suoi effetti giuridici

La CGCE ha avuto anche l’occasione di pronunciarsi su questioni relative agli effetti derivanti dalla dichiarazione di illegittimità delle MFS, sia su decisioni della Commissione, sia su problemi relativi alla restituzione dell’aiuto illegittimo.

III.1. La dichiarazione di illegittimità

Riguardo a questo argomento, la giurisprudenza della CGCE ha svolto un’importante funzione, non soltanto mediante il riconoscimento, ma anche con un deciso sostegno alla competenza della Commissione in tale materia. Quanto al contenuto di tale competenza, la Corte ha stabilito i seguenti criteri:

La decisione della Commissione costituisce una pronuncia sull’idoneità della MFS come aiuto di Stato, senza che questa sia obbligata a provarne gli effetti. Così, nelle sentenze del 6 marzo 2002 e del 15 dicembre 2005³⁹, la Corte ha sostenuto che “la Commissione non è tenuta a dimostrare l’effetto reale che tali aiuti hanno prodotto sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri”.

La Commissione (come abbiamo già precedentemente detto) dispone di un ampio potere discrezionale nella valutazione delle eccezioni. In diverse sentenze la CGCE ribadisce che “il Trattato conferisce alla Commissione un ampio potere discrezionale di dichiarare determinati aiuti compatibili con il mercato comune in deroga al divieto generale”⁴⁰.

Nella dichiarazione della Commissione, la CGCE ha stabilito che occorre operare una distinzione tra il dovere della motivazione, che rappresenta una condizione necessaria per la validità della decisione e il fondamento a detta motivazione che è, per sua stessa natura, opinabile e rientra nell’ambito della discrezionalità della Commissione nella valutazione della MFS. Per dovere della motivazione la Corte intende che questa risponda ad alcuni requisiti minimi quali: adeguatezza alla natura dell’atto, chiarezza dell’iter logico e che permetta agli interessati di conoscere le ragioni della decisione.

È importante la corretta identificazione dei beneficiari interessati, essendo tale identificazione “un elemento pertinente, di fatto e di diritto poiché è in base a tale identificazione che la Commissione potrà decidere sulla restituzione (sentenza del 22 febbraio 2006)⁴¹.”

Quanto alla competenza della CGCE stessa circa la valutazione delle MFS, questa si estende a tre tipi di situazioni: questioni di pregiudizialità, controllo sulla decisione della Commissione e controllo sull’adempimento alla decisione della Commissione.

³⁹ Cause T-92/00 e T-103/00 cit. e Causa C-148/04 cit., rispettivamente

⁴⁰ Sentenza del 19 settembre 2000 (Causa C-156/98 cit.) e sentenza dell’8 novembre 2001 (Causa C-143/99 cit.)

⁴¹ Tribunale di primo grado, Causa T-34/02, *EURL Le Levant contro Commissione CE*

La Corte si è pronunciata anche sulle limitazioni delle giurisdizioni nazionali in materia. Così, nella sentenza dell'8 novembre 2001⁴², ha stabilito che “i giudici non possono, tuttavia, pronunciarsi sulla compatibilità delle misure di aiuto con il mercato comune, essendo tale valutazione di esclusiva competenza della Commissione, sotto il controllo della Corte”.

III.2. Il recupero dell'aiuto illegittimo

La competenza della CGCE sul controllo dell'esecuzione delle decisioni della Commissione che dichiarano illegittima una MFS viene esercitata, generalmente, non solo quando gli Stati membri mettono in discussione tale decisione dinanzi alla Corte, ma anche quando è la Commissione che ricorre dinanzi alla Corte per inadempimento degli Stati; e tale adempimento riguarda, quasi sempre, l'obbligo alla restituzione dell'aiuto che è il principale effetto giuridico della dichiarazione di illegittimità.

Parlare di restituzione nel caso di MFS è, in teoria, un paradosso, dal momento che non vi è stato alcun trasferimento di risorse statali; nel caso delle sovvenzioni, è invece evidente che la dichiarazione di aiuto illegittimo è causa di restituzione della sovvenzione⁴³. Ovviamente – e sebbene il linguaggio sia comune trattandosi in ogni caso di aiuti di Stato – nel caso delle MFS la “restituzione dell'aiuto illegittimo” consiste nella nascita dell'obbligazione tributaria non esigibile in precedenza o esigibile in minore quantità per effetto del beneficio o del vantaggio fiscale corrispondente; pertanto, credo sia preferibile parlare, in questi casi di recupero dell'aiuto illegittimo, recupero che, in pratica, presenta problemi e aspetti specifici diversi da quelli che implica la restituzione delle sovvenzioni.

Sebbene rispetto al concetto di MFS vi sono meno pronunce su questo tema, l'intervento della CGCE in questo tipo di conflitto ha comunque definito alcuni criteri che si elencano di seguito con la premessa che la Corte è stata finora molto rigida nella valutazione delle motivazioni addotte dagli Stati membri in opposizione all'adempimento delle decisioni della Commissione.

Secondo la CGCE, solo un'opposizione basata sull'**impossibilità assoluta di adempimento** alla decisione della Commissione è ammissibile. Ma perché si verifichi tale circostanza, sono necessari almeno due requisiti:

Da una parte, gli Stati membri devono addurre motivi specifici e non limitarsi ad una dichiarazione generica di impossibilità di adempimento. Così, nella sentenza del 29 gennaio 1998⁴⁴, la Corte ha dichiarato che l'impossibilità assoluta di eseguire la decisione della Commissione è “una condizione che non si considera soddisfatta quando il Governo si limita a comunicare alla Commissione le difficoltà giuridiche, politiche o pratiche che presenta l'esecuzione”

Dall'altra parte, gli Stati membri devono dimostrare che hanno tentato di adempiere o che hanno eventualmente proposto misure alternative per il recupero dell'aiuto illegittimo. Nella stessa sentenza innanzi citata, la Corte continua il proprio ragionamento sull'inadempimento della condizione di impossibilità dal momento che le autorità statali non hanno compiuto “alcun passo presso le imprese interessate e

⁴² Causa C-143/99 cit.

⁴³ Articolo 37, paragrafo 1 h) della Legge Generale sulle Sovvenzioni n. 38/2003 del 17 novembre.

⁴⁴ Causa C-280/95, *Commissione CE contro Repubblica italiana*

senza proporre alla Commissione altre modalità di esecuzione della decisione, che consentano di superare le difficoltà.”, onere questo che ricadeva sulle stesse e quindi “dal momento che il Governo italiano non ha intrapreso alcun tentativo per recuperare il credito d’imposta controverso, l’impossibilità di esecuzione della decisione di recupero non può essere dimostrata”.

In relazione all’impossibilità di recuperare le entrate tributarie la cui riduzione ha dato origine alla MFS dichiarata illegittima, gli Stati membri hanno addotto dinanzi alla CGCE diversi limiti giuridici, tanto di Diritto comunitario che di Diritto interno.

Tra i primi, occorre segnalare i principi di **certezza giuridica**, **legittimo affidamento** e **proporzionalità** che sono stati generalmente rigettati dalla Corte.

Così, le argomentazioni a sostegno basate sulla **certezza giuridica** intesa come **certezza del Diritto** e, in particolare, dal punto di vista dei contribuenti beneficiari, come **legittimo affidamento** sulle disposizioni emanate dalle proprie autorità statali, sebbene siano state riconosciute dalla Corte, si è tuttavia ritenuto che non possano prevalere come giustificazione di una MFS illegittima. Così, nella sentenza del 10 giugno 1993⁴⁵ la Corte ha sostenuto che “non può certamente escludersi la possibilità, per il beneficiario di un aiuto illegittimamente concesso, di invocare circostanze eccezionali sulle quali egli abbia potuto fondare il proprio affidamento nella regolarità dell’aiuto, mentre invece uno Stato membro non può invocare il legittimo affidamento dei beneficiari” aggiungendo che “ammettere tale possibilità significherebbe, infatti, privare di qualsiasi efficacia pratica le norme del Trattato sugli aiuti di Stato”.

Particolarmente significativa al riguardo (sebbene in questo caso la controversia non vertesse sul recupero) è la considerazione che la CGCE formula rispetto all’eventuale dichiarazione di illegittimità della MFS come “rischio prevedibile” nella sentenza del 15 dicembre 2005⁴⁶: “il recupero di un aiuto concesso in violazione della procedura prevista dall’art. 88 TCE costituisce un rischio prevedibile per l’operatore che ne trae beneficio” e di conseguenza “né lo Stato membro né l’operatore interessato possono invocare poi il principio di certezza del diritto al fine di impedire la restituzione dell’aiuto”.

Quanto ai limiti costituzionali interni, si fa rilevare a riguardo l’invocazione del **divieto di introdurre ed esigere imposte con effetto retroattivo**. Ma anche in questo caso, la CGCE ha ritenuto che tale giustificazione non prevale sulle conseguenze che derivano dalla qualificazione di una MFS come aiuto illegittimo (sentenza del 29 gennaio 1998)⁴⁷.

Un altro argomento, non specificamente giuridico, addotto da istanze statali, è stato quello della pressione causata da conflitti economici, sociali o di settore, circostanze in virtù delle quali sono state adottate le MFS e il cui recupero darebbe origine a nuovi conflitti.

Su questo punto, la CGCE è stata molto chiara. Si tratta di ricatto inammissibile, poiché non percepire le imposte che non sono state rimosse in conseguenza di una MFS ottenuta esercitando una pressione, aumenterebbe la posizione di vantaggio

⁴⁵ Causa C-183/91, *Commissione CE contro Repubblica ellenica*

⁴⁶ Causa C-148/04 cit.

⁴⁷ Causa C-280/95 cit.

speciale dei contribuenti che hanno causato il conflitto, e costituisce pertanto un argomento inaccettabile (sentenza del 29 gennaio 1998)⁴⁸.

IV. Riflessioni critiche

Giunti a questo punto, credo sia conveniente terminare questa relazione con una breve e personale riflessione sul contenuto della giurisprudenza della CGCE sopra descritta. Si tratta evidentemente di una giurisprudenza in evoluzione e il numero di sentenze analizzate potrebbe essere considerato insufficiente o poco significativo al riguardo; ritengo, tuttavia, che illustri le linee interpretative fondamentali secondo le quali la Corte ha sinora trattato le MFS.

In tal senso, devo innanzitutto affermare che il trattamento delle MFS in relazione al regime degli aiuti di Stato sia un successo. E ciò per varie ragioni.

La prima, perché ci troviamo, come la stessa CGCE ha ripetutamente segnalato, dinanzi ad un principio generale di Diritto comunitario consacrato nel Trattato, che consiste nel divieto di aiuti di Stato illegittimi; pertanto, la sua interpretazione deve essere fatta con criteri sostanziali, strettamente collegati con le finalità del principio.

La seconda, perché la norma contenuta nell'articolo 87, paragrafo 1 del TCE favorisce, anche nella formulazione, tale interpretazione (l'espressione "aiuti concessi... mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma"); formulazione che, come ha correttamente segnalato la Corte già nel 1961, trascende l'idea del trasferimento materiale dei fondi pubblici.

La terza, perché in definitiva, la finalità latente nell'essenza di quel principio è quella di evitare che, a spese di un sacrificio patrimoniale da parte dell'Erario, si produca un vantaggio per determinati soggetti beneficiari di tale sacrificio e che detto vantaggio danneggi, realmente o potenzialmente, la concorrenza nell'ambito del mercato unico.

Pertanto, su questa base, l'applicazione del regime di aiuti di Stato negli ordinamenti fiscali degli Stati membri deriva da un concetto – quello di MFS – dai contorni ampi ed eterogenei e soprattutto imprecisi, quando si tenti di identificarlo, sul terreno giuridico, con una figura o un istituto precedentemente delineato in tali ordinamenti.

In tal senso, stabilire concretamente cosa si debba intendere per MFS, è un compito più complesso di quello che implica la delimitazione degli aiuti di Stato nell'ambito del Diritto della spesa pubblica, dal momento che in questo caso il concetto di tali aiuti, almeno nella sua manifestazione più rilevante che è la sovvenzione, coincide con un istituto giuridico configurato dal legislatore con precisi contorni⁴⁹.

Certo si potrebbe pensare, in principio, all'equivalenza del concetto con quello di benefici fiscali. Tuttavia è chiaro che nemmeno l'ordinamento tributario, sebbene utilizzi questa espressione, offre una nozione precisa di ciò che intende come tale⁵⁰; in ogni caso non va molto oltre la sua identificazione con qualunque misura che esoneri da o riduca l'obbligazione tributaria.

⁴⁸ Causa C-280/95 cit.

⁴⁹ Cfr. Articolo 2 della Legge Generale sulle Sovvenzioni cit.

⁵⁰ La Legge Generale Tributaria n. 58/2003 del 17 dicembre, utilizza l'espressione in alcuni dei suoi precetti senza però definirne il contenuto e la portata.

Tuttavia, anche questa identificazione non è del tutto corretta, poiché una delle conclusioni che rivela l'analisi della giurisprudenza europea su questo argomento è proprio che quello di MFS è un concetto più ampio di quello di beneficio fiscale. Da una parte, abbiamo visto come la tipologia dei casi analizzati vada oltre il concetto di beneficio fiscale e, dall'altra, relativamente alle MFS che possono essere identificate come tali, non è sempre chiaro che abbiano natura di incentivi fiscali; se mi riferisco agli incentivi è perché questa nozione risponde al tipo di misure che, in teoria, sembrano essere le più propense ad essere giudicate dal punto di vista del principio generale di divieto di aiuti di Stato.

Ciò è conseguenza del fatto che ai fini dell'identificazione della MFS non è fondamentale il tipo di misura. Non soltanto, ma in alcuni dei casi analizzati si deduce che non è nemmeno necessario adottare alcuna misura in relazione ai soggetti che ne beneficiano; in altre parole, è sufficiente che gli effetti di una misura fiscale (di qualsiasi tipo) pongano un settore o determinati contribuenti in situazione di vantaggio economico rispetto ad altri, anche se la misura non è stata adottata espressamente in relazione agli stessi⁵¹.

In base a queste caratteristiche è ragionevolmente possibile pensare che un gran numero di misure sulla base delle quali si elaborano e si sviluppano le politiche fiscali degli Stati membri potrebbero essere, con un rischio potenziale, dichiarate MFS illegittime.

È certo che, essendo la difesa della libera concorrenza il fondamento del principio generale di divieto degli aiuti di Stato, si potrebbe pensare che l'esigenza che i vantaggi derivati dalle MFS pregiudichino gli scambi comunitari, limiti le possibilità che una MFS sia dichiarata illegittima. Ma anche su questo punto, la giurisprudenza della CGCE ha mostrato la propria tendenza a mantenere un concetto ampio, mettendo il criterio di posizione vantaggiosa del beneficiario dinanzi al danno economico dei concorrenti.

Rispetto a questa interpretazione, sebbene la posizione della Corte potrebbe essere considerata - da un certo punto di vista - criticabile, credo tuttavia che, proprio su questo punto, la CGCE non abbia fatto altro che interpretare fedelmente l'articolo 87, paragrafo 1 del TCE, nella parte in cui lo stesso fa riferimento non solo al "danno" ma anche alla "minaccia di danno" per gli scambi tra Stati membri, poiché ciò implica effettivamente l'inclusione di casi di rischio potenziale e pertanto non è necessario verificare una riduzione o un danno effettivo nella posizione dei concorrenti.

Il problema, naturalmente, è la prova perché nel caso di "minaccia" non sembra sia possibile andare molto oltre la congettura e, in tal caso, occorrerebbe stabilire alcuni parametri di ragionevolezza; tuttavia non è stata questa la posizione della CGCE che, a mio parere, si è limitata ad identificare il vantaggio economico del beneficiario in presenza di una situazione di minaccia per i suoi concorrenti; e ciò tenendo conto anche del fatto che, come abbiamo visto, la giurisprudenza esonera la Commissione dall'onere della prova.

⁵¹ Si veda il caso della sentenza del 22 novembre 2001 (Causa C-53/00, *Ferring contro Acoff*) citata al punto II.

La particolare tutela che la CGCE offre al principio generale di divieto degli aiuti di Stato l'ha condotta, in logica coerenza con l'ampiezza con cui interpreta il concetto di MFS, ad effettuare una valutazione molto restrittiva delle eccezioni che possono giustificare la validità di questo tipo di misure. Tuttavia, su questo punto, credo sia necessario rivedere le considerazioni su alcune delle eccezioni sinora esaminate; mi riferisco, in particolar modo, all'eccezione basata sulla natura e struttura del sistema fiscale che, a mio parere, offre un importante punto di partenza per contrastare le politiche fiscali degli Stati membri. Forse, da questo punto di vista si potrebbe riconsiderare la qualificazione di MFS alla luce della teoria dell'incentivo fiscale e ricondurre nell'ambito degli aiuti di Stato illegittimi, quelle politiche fiscali belligeranti che cercano, in maniera precisa e intenzionale, di situare determinati contribuenti in una posizione concorrenziale di vantaggio; la qualificazione non dipenderebbe dal tipo o dalla forma giuridica della misura, ma dalla sua finalità di stimolo o incitamento. Così si raggiungerebbe, a mio parere, un maggior equilibrio nella valutazione delle MFS in relazione con il sistema fiscale del quale fanno parte e si limiterebbe l'eccessiva indefinitezza del concetto che altrimenti si trasforma in una permanente spada di Damocle sulle politiche fiscali degli Stati membri e la cui illegittimità può arrecare conseguenze imprevedibili per i contribuenti interessati.

Proprio in relazione a questo tema, non voglio infine mancare di fare riferimento alla posizione della CGCE che ha finora tenuto in scarsa considerazione il principio di affidamento legittimo dei contribuenti negli interventi fiscali dei propri Stati, fino al punto di affermare che l'eventuale illegittimità della MFS costituisce un "rischio prevedibile" che impedirebbe a tali contribuenti di addurre questo principio per rifiutarsi di accettare le conseguenze della dichiarazione di illegittimità e, in particolare, per evitare il recupero dell'aiuto.

Su questo punto è certo, stando al ragionamento della Corte, che ammettere questo tipo di impostazione per neutralizzare gli effetti della decisione della Commissione significherebbe svuotare di contenuto e rilevanza pratica la normativa sugli aiuti di Stato; ma, d'altra parte l'affidamento legittimo dei contribuenti negli interventi fiscali dei propri Stati membri è un dato che non può essere minimizzato. Che esista un rischio, anche dinanzi a decisioni legislative, è evidente – come esiste dinanzi ad un'eventuale dichiarazione di incostituzionalità – ma il livello di prevedibilità di detto rischio deve essere analizzato in relazione a ciascun caso concreto, perché in base al livello, si può situare o meno la questione nell'ambito della responsabilità dello Stato.

In questo aspetto della giurisprudenza analizzata, si sente la mancanza di una maggiore flessibilità al momento di valutare le situazioni dei soggetti interessati da una MFS, soprattutto in relazione ai problemi che si possono porre per il recupero degli aiuti illegittimi in tali casi. In linea di principio, appare corretto che, dinanzi ad una violazione del Trattato si esiga un' "assoluta impossibilità di adempimento" come unica giustificazione degli Stati membri per il mancato recupero dell'aiuto. Ma con quali parametri viene misurata questa impossibilità?

Credo che qui si ponga un problema rilevante e di indubbia importanza pratica in relazione alla posizione giuridica dei contribuenti interessati. Perché, in definitiva, con questo problema – e aldilà di un eventuale conflitto tra il Diritto comunitario e il Diritto interno – assistiamo all'eterno ritorno di un dilemma classico nel mondo del Diritto: la tensione tra, da una parte, il principio di legalità (violazione dell'articolo

87, paragrafo 1 del TCE) e di quello di uguaglianza (quest'ultimo in quanto occorre porre rimedio all'aggravio comparativo causato dalla MFS) e dall'altra il principio della certezza giuridica.

Come ho già detto, la Corte sostiene, a tale riguardo che ammettere comunque e in ogni caso argomentazioni relative a quest'ultimo principio, finirebbe per privare di efficacia il divieto degli aiuti di Stato illegittimi. Ma, al tempo stesso, credo che la certezza giuridica e gli istituti e i meccanismi destinati a garantirla non possono essere liquidati qualificandoli semplicemente come "scuse di un cattivo pagatore".

Occorre considerare che il recupero dell'aiuto illegittimo nel caso delle MFS può comportare la rettifica delle liquidazioni fiscali già riscosse a suo tempo o nella nascita e esigibilità di nuove obbligazioni tributarie.

Nel primo caso si potrebbero porre problemi di prescrizione. Come è noto, la normativa comunitaria⁵² stabilisce, per l'esercizio delle competenze della Commissione in relazione al recupero degli aiuti, un termine di prescrizione di dieci anni, a partire dal giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario. Per evitare conflitti di applicazione con le norme interne spagnole sulla prescrizione, un'interpretazione generosa consisterebbe nel considerare applicabile, in questo caso, quanto disposto dall'articolo 15 della Legge generale di bilancio⁵³, che fa salvi (rispetto alla scadenza generale di quattro anni) i diversi termini di prescrizione previsti nelle leggi speciali che regolano ciascun caso, in quanto considera che il diritto dell'Erario al recupero dell'imposta è esercitabile in virtù della dichiarazione della Commissione e pertanto costituisce un caso autonomo non soggetto ai termini di prescrizione stabiliti nella Legge generale di bilancio; a questa interpretazione si potrebbe opporre, tuttavia, che la norma comunitaria si riferisce ad una scadenza per l'esercizio delle competenze della Commissione, e che non è chiaro se sia applicabile all'esercizio delle competenze dell'Amministrazione tributaria spagnola, al punto che questa possa esercitarle oltre i termini di prescrizione previsti dalla nostra Legge generale di bilancio. Si potrebbe anche intendere che l'avvio del procedimento dinanzi la Commissione interrompe il computo della prescrizione, anche se nemmeno in questo caso appare chiaro l'inserimento della fattispecie tra le cause di interruzione previste in tale Legge. Ma d'altra parte, secondo una reiterata giurisprudenza della CGCE, il Regno di Spagna non può opporre norme procedurali interne all'esecuzione della decisione comunitaria. In tal caso, la soluzione preferibile e maggiormente in accordo con l'effetto della dichiarazione di illegittimità per violazione del combinato disposto del TCE che è l'"eliminazione dall'ordinamento" della MFS illegittima, sarebbe quello di prevedere in questi casi una revisione d'ufficio e praticamente la nullità di pieno diritto prevista dall'articolo 217 della vigente LGT.

Se l'alternativa per il recupero dell'aiuto illegale consiste nell'applicazione di un onere complementare, potrebbero porsi problemi di retroattività fiscale che, anche quando non espressamente proibiti dal Diritto interno, possono essere considerati di dubbia costituzionalità dal punto di vista della certezza giuridica, soprattutto nella misura in cui il nuovo onere non era ragionevolmente prevedibile nel momento in cui

⁵² Articolo 15 del Regolamento CE 659/1999 cit.

⁵³ Legge 47/2003 del 26 novembre.

si è resa applicabile l'imposta per la quale è stata prevista l'aliquota ridotta. Sarebbe sufficiente, per ovviare a questo problema – come ha sostenuto la CGCE – che i beneficiari della MFS si siano assunti un “rischio prevedibile”?

Questa ed altre questioni dimostrano che ci troviamo dinanzi ad un tema che richiede di seguire con attenzione l'evoluzione della dottrina della CGCE rispetto alle MFS. Perché, in definitiva, dinanzi ad un numero crescente di decisioni giurisprudenziali in questa materia, gli Stati membri dovrebbero essere sempre più sensibili a questa dottrina, trattandosi di un tema che induce alla riflessione aldilà, senza dubbio, del terreno puramente accademico. Esso interessa il terreno normativo, perché i legislatori statali dovrebbero porre maggiore attenzione a questo tipo di implicazioni nell'elaborazione delle proprie politiche fiscali e il terreno applicativo, per la necessità di risolvere i problemi derivati dalla dichiarazione di illegittimità, soprattutto in relazione alla posizione giuridica dei contribuenti interessati.

Non credo, tuttavia che, malgrado l'importante compito svolto dalla giurisprudenza europea, siamo dinanzi ad un caso di “armonizzazione indiretta” e ciò non soltanto perché non ritengo che questa sia la funzione o l'intenzione né della Commissione né della Corte, ma soprattutto perché credo che, malgrado il numero di casi e il consolidamento di una linea interpretativa, la giurisprudenza della CGCE è, ancora in buona misura, un “susseguirsi” di casi che gli Stati membri, oggi come oggi, preferiscono probabilmente considerare come “rischio prevedibile”, piuttosto che come fattore che condiziona, in maniera decisiva e aprioristica, le proprie politiche fiscali.

La nozione interna di stabile organizzazione con particolare riguardo al settore marittimo

Giovanni Puoti *

Il concetto di stabile organizzazione (s.o.) - di primaria importanza per le implicazioni ad esso connesse sia per le imprese italiane operanti all'estero, sia per quelle straniere operanti in Italia e più volte richiamato nelle leggi tributarie italiane nonostante l'assenza di una sua definizione - ha finalmente ricevuto una formulazione espressa, affidata al testo dell'art. 162 del D.P.R. n. 917/1986.

Tale circostanza non può non essere salutata con favore, essendo innegabile che, nonostante gli sforzi ermeneutici compiuti in passato dalla giurisprudenza al fine di colmare la lacuna normativa, un elevato grado di incertezza continuasse comunque a permanere in sede applicativa.

Deve, del resto, riconoscersi che anche lo stesso Ministero delle Finanze, già con la circolare 7/1496 del 30 aprile 1977 aveva affermato che, in assenza di un trattato contro le doppie imposizioni, si potesse far ricorso alla definizione di s.o. contenuta nell'art. 5 del Trattato Modello OCSE.

Tuttavia, pur trascurando i possibili dubbi di legittimità in merito a tale richiamo, non può sottacersi che il ricorso al Modello OCSE poteva talora dar luogo a situazioni paradossali ogniquale volta la definizione contenuta in quest'ultimo fosse più ristretta (e, quindi, più favorevole al contribuente) rispetto a quella contenuta in un trattato bilaterale stipulato dall'Italia ed il trattamento delle imprese residenti in un Paese senza trattato fosse quindi, sotto il profilo definitorio della s.o., addirittura più favorevole di quello riservato a contribuenti residenti in Paesi coperti da trattato.

Ciò posto, è appena il caso di precisare che sulla scorta dell'art. 4 della legge delega 7 aprile 2003, n. 80, l'ordinamento tributario italiano, nel dotarsi finalmente di una nozione domestica di s.o., lo ha fatto "*sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni ...*".

Il principio direttivo contenuto nella legge delega non imponeva al legislatore delegato di uniformarsi *in toto* alla nozione contenuta in una particolare convenzione, né a quella contenuta nell'art. 5 del Modello di convenzione-tipo dell'OCSE, ma semplicemente di tener conto, onde ricavarne un quadro di sintesi, del complesso dei Trattati stipulati dall'Italia.

Ed, infatti, di fronte alla sostanziale genericità delle indicazioni ritraibili dalla delega, il legislatore ha optato per una soluzione di compromesso, costruendo una nozione interna che ricalca, per molti aspetti, quella presente nella maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia (sebbene con alcune varianti) e recependo, in gran parte, la definizione contenuta nell'ultima versione dell'art. 5 del Modello OCSE (versione del 2003).

* Professore Ordinario di Diritto Tributario Internazionale, Università La Sapienza e LUISS – Guido Carli.

Né mancano, nella norma definitoria interna, disposizioni assenti tanto nelle convenzioni stipulate dall'Italia quanto nel Modello OCSE, come ad esempio quella relativa agli elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari e quella relativa al raccomandatario ed al mediatore marittimo (rispettivamente, commi 5 e 7 dell'art. 162).

L'esistenza di una nozione interna ricalcata sui principi convenzionali impone pertanto una considerazione in merito a quale prevedibilmente sarà l'interpretazione del concetto fornito dalla normativa italiana ed al suo rapporto con i "chiarimenti" contenuti nel Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

Infatti, come la realtà degli ultimi decenni ha prepotentemente dimostrato, l'applicazione in concreto dei concetti base contenuti nella definizione di stabile organizzazione necessita di un processo ermeneutico che rende spesso arduo il compito dell'interprete.

Prova ne siano, non solo l'ampiezza della giurisprudenza e della dottrina internazionali che si sono sviluppate in merito al concetto di s.o., ma anche la centralità assunta dal ricorso ai principi contenuti nel Commentario al Trattato Modello OCSE.

Ebbene, a tale riguardo non può mancarsi di rilevare che mentre nel caso dell'interpretazione della nozione contenuta in un trattato è essenziale per l'Amministrazione o per il giudice nazionale prendere in considerazione il Commentario al Trattato Modello OCSE, dal punto di vista strettamente giuridico tale vincolo non si pone nei confronti della definizione contenuta nella legge nazionale, ancorché ispirata a quella di origine convenzionale.

Sarà, pertanto, interessante sapere se – come si auspica - a tal fine l'Amministrazione finanziaria o il giudice italiano faranno propri i principi contenuti nel predetto Commentario OCSE, anche in funzione interpretativa della normativa interna, almeno nei limiti in cui la nozione domestica e quella consacrata nel Modello OCSE siano fondate sull'*eadem ratio*.

Un'ultima premessa - prima di entrare nel dettaglio nell'esame della nozione fornita dal legislatore italiano in tema di s.o. - appare opportuna con riguardo al rapporto tra quest'ultima (la nozione domestica) e quelle contenute nei singoli Trattati bilaterali (nelle ipotesi, ovviamente, in cui detti concetti non siano coincidenti), per precisare sinteticamente che la definizione domestica è destinata ad operare, oltretutto nelle ipotesi in cui non sussistano convenzioni contro le doppie imposizioni, anche in presenza della normativa convenzionale, purché quest'ultima risulti meno favorevole per il contribuente.

Ciò in forza del rinvio testuale all'art. 169 del D.P.R. 917/1986 – rinvio contenuto nell'art. 162, comma 1, del medesimo T.U. - secondo cui "*le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*".

Passando, ora, all'esame generale alla nozione interna di s.o. per poi approfondire gli aspetti maggiormente rilevanti nel settore marittimo, è il caso di ricordare brevemente come il legislatore italiano abbia accolto la dicotomia – già presente nella normativa convenzionale e nel Modello OCSE – tra s.o. "materiale" e s.o. "personale", dicotomia basata essenzialmente sulla presenza nella prima e non anche nella seconda della sede fissa di affari (*c.d. fixed place of business*).

In particolare, mentre essenziale ai fini dell'esistenza di una s.o. "materiale" è la presenza nel territorio dello Stato di una sede fissa di affari per mezzo della quale l'im-

presa non residente esercita in tutto o in parte la propria attività, il concetto di s.o. “personale” è legato all’esistenza di un “soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell’impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni” (art. 162, comma 6).

Uniformandosi ai criteri convenzionali, l’art. 162 fornisce della prima (quella “materiale”) talune esemplificazioni (*positive list*), precisando poi i casi in cui essa non è configurabile (*negative list*), il che accade, in particolare, allorché per il suo tramite vengano svolte, anche in combinazione tra loro, particolari attività aventi carattere preparatorio o ausiliario (art. 162, comma 4).

Considerato il tema del presente lavoro tralascerei ulteriori approfondimenti in relazione alla s.o. “materiale”, per soffermarmi più attentamente sull’estensione della nozione di s.o. “personale”, venendo quest’ultima maggiormente in rilievo con particolare riguardo al settore marittimo.

Prendendo le mosse dal contenuto dell’art. 162 comma 6, si legge che “*nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce stabile organizzazione dell’impresa di cui al primo comma il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell’impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni*”.

Ai fini della sussistenza della s.o. “personale” come normativamente definita può ritenersi quanto segue:

- è del tutto irrilevante che il soggetto, sia esso persona fisica o giuridica, sia un residente o un non residente;
- i contratti devono essere conclusi nel territorio dello Stato;
- il soggetto deve avere il potere di rappresentare l’impresa, nel senso recentemente chiarito dalla S.C. (Cass., Sez. Trib., 7 marzo 2002, n. 3367) secondo cui il potere di concludere contratti va inteso in termini sostanziali, di modo che rileva anche il potere di vincolare di fatto l’impresa estera alle clausole negoziali predisposte dall’intermediario in sede di trattativa;
- tale potere di rappresentanza deve essere esercitato abitualmente, non rilevando a tale riguardo l’esercizio occasionale di attività negoziale vincolante l’impresa;
- i contratti conclusi devono essere diversi da quelli di acquisto di beni.

In merito a tale ultima previsione, va segnalata la sostanziale differenza tra la norma interna, la quale individua la presenza di una s.o. nel soggetto che abitualmente conclude in nome dell’impresa non residente contratti diversi da quelli di acquisto di beni, e quella contenuta nell’art. 5, par. 5 del Modello di Convenzione OCSE, il quale esclude non soltanto l’acquisto di beni, ma anche tutte quelle attività preparatorie e/o ausiliarie elencate nel precedente paragrafo 4 e che costituiscono le c.d. ipotesi negative (c.d. *negative list*) di s.o..

Tale differenza appare significativa, posto che alla luce della normativa nazionale ed accedendo un’interpretazione letterale della stessa, non potrebbe escludersi la sussistenza di una s.o. in Italia dell’impresa estera laddove l’agente “dipendente” concluda contratti diversi da quelli di acquisto di beni, a prescindere dalla circostanza che questi ultimi rientrino tra le attività (aventi carattere preparatorio o ausiliario) non suscettibili di configurare, ai sensi dell’art. 162, comma 4, una s.o. “materiale”.

Alla luce di tali precisazioni, non sarebbe stato possibile escludere *tout court* le figure del raccomandatario e del mediatore marittimo dalla nozione di soggetto “che

nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni" essendo questi soggetti ausiliari dell'armatore che pongono in essere in maniera più o meno continuativa un'attività negoziale – diversa dal mero acquisto di beni - che vincola l'imprenditore preponente.

Sennonché, secondo la previsione del successivo comma 7, del tutto conforme all'art. 5, par. 6, del Modello OCSE, "non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività".

Secondo tale disposizione, la presenza di una s.o. è esclusa a condizione che l'intermediario i) sia "indipendente" dall'impresa estera ed ii) operi nell'ambito della propria ordinaria attività.

Ciò posto, è proprio la esatta latitudine della nozione di soggetto i) indipendente dall'impresa estera ed ii) operante nell'ambito della propria ordinaria attività (requisiti, questi, richiesti anche in passato, allorché occorreva far ricorso, in assenza di normativa convenzionale, al Modello di Convenzione OCSE) che avrebbe verosimilmente posto, in concreto, i maggiori problemi con riguardo al settore marittimo che qui interessa, nel senso di ingenerare incertezze circa l'operatività di tale disposizione nei confronti del raccomandatario e dell'agente marittimo.

E segnatamente in quelle ipotesi in cui l'attività di tali operatori marittimi include non soltanto quelle strettamente e tradizionalmente "tipiche" di tali categorie professionali, ma anche compiti di arruolamento degli equipaggi, pagamento degli assegni alle famiglie dei marittimi, nomina di raccomandatari e subagenti, lavori di riparazione e manutenzione delle navi.

Proprio allo scopo di eliminare i possibili dubbi interpretativi che l'interpretazione del comma 7 avrebbe verosimilmente ingenerato con riguardo all'attività degli operatori marittimi, il comma 8 dell'art. 162 – che, pertanto, va letto in stretta connessione con il comma precedente – individua nel raccomandatario marittimo e nell'agente marittimo due ipotesi "tipiche" di "agente indipendente".

A tale fine, ponendosi come disposizione "speciale" rispetto a quella del comma precedente, precisa che "nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa".

Simile previsione configura, come già innanzi precisato, una novità assoluta, non trovando riscontro né nelle singole convenzioni internazionali, né nel Trattato Modello OCSE. Essa appare, ciò nondimeno, quanto mai opportuna, almeno per un duplice ordine di motivi.

In primo luogo, laddove si ponga mente alla particolare attenzione dedicata dalla riforma fiscale al settore marittimo (come dimostra, tra l'altro, l'introduzione della *Tonnage Tax*, disciplinata dal nuovo Capo VI del Titolo II del D.P.R. 917/1986) appare, del tutto coerente con le linee di politica fiscale adottate dal legislatore il fatto che al medesimo settore venisse riservata una previsione *ad hoc* proprio nell'ambito dei rapporti – quelli internazionali, appunto – tutt'altro che inusuali per gli operatori del settore marittimo.

In secondo luogo, ma non in via secondaria, non può sottacersi che tali attività hanno in passato occasionato numerosi interventi giurisprudenziali volti ad accertare, peraltro con esiti spesso difformi, l'attitudine degli operatori marittimi (raccomandatori e mediatori) a configurare una s.o. delle società estere di navigazione o degli armatori esteri, operanti in qualità di mandanti.

Al riguardo può osservarsi che le figure del raccomandatario marittimo e del mediatore marittimo (quali delineate dalle relative discipline normative), pur agendo per conto di imprese non residenti, non apparivano in grado di configurare normalmente (ed anche precedentemente all'introduzione dell'attuale art. 162, comma 8) l'esistenza di una s.o., poiché la loro attività si sostanzia:

- per quanto riguarda i raccomandatori marittimi nell'assistenza dei comandanti di navi nei confronti delle autorità locali o dei terzi, assistenza nell'imbarco e sbarco dei passeggeri, nella ricezione o consegna delle merci, nella conclusione di contratti di trasporto di merci con rilascio dei relativi documenti;
- per quanto riguarda i mediatori marittimi, nella mediazione nell'ambito della costruzione, della compravendita, della locazione e del noleggio di navi e nei contratti di trasporto marittimo di merci.

Trattasi, quindi, di figure che svolgono, in via ordinaria, un'attività diversa da quella di gestione di navi: in tali ipotesi, dunque, anche in passato non poteva ritenersi configurabile una s.o., presentando le attività dagli stessi esercitate carattere meramente ausiliario e preparatorio rispetto all'attività d'impresa dell'armatore estero.

Maggiormente problematiche apparivano, tuttavia, quelle ipotesi in cui l'attività del raccomandatario marittimo travalicava quella ordinaria per sconfinare nell'esercizio di un effettivo potere di gestione delle navi.

In tale ipotesi rientrava la figura dello *shipmanager* o gestore di navi, vale a dire il soggetto che professionalmente assume l'incarico di gestire, interamente o parzialmente, l'armamento e/o l'impiego commerciale della nave nell'interesse del proprietario.

Ed, infatti, proprio in conseguenza della nozione finora utilizzabile di s.o., tale figura professionale, normalmente organizzata in forma societaria come società che offre servizi di *ship management*, e che vantava profonde tradizioni nel nostro Paese è, oggi, praticamente scomparsa per spostarsi in altri Paesi comunitari e non, quali la Danimarca, la Germania, il Regno Unito, il Principato di Monaco, l'Austria e la Svizzera.

Come detto, le ragioni di tale migrazione sono prevalentemente addebitabili all'interferenza, di natura prettamente fiscale, esercitata dalle incertezze interpretative sinora esistenti in merito alla definizione di stabile organizzazione, non avendo l'ampiezza dei poteri gestori di cui generalmente dispone lo *shipmanager* consentito sinora di escludere che l'Amministrazione finanziaria potesse inferirne la presenza nel nostro Paese di una stabile organizzazione (c.d. "personale") dell'impresa armatoriale non residente, con la conseguenza di attrarre a tassazione non soltanto i compensi percepiti dallo *shipmanager* nell'esercizio della sua attività, ma anche i redditi prodotti dall'armatore stesso.

L'effetto positivo del comma 8 è dunque quello di escludere che il raccomandatario marittimo ed il mediatore marittimo, ancorché operanti per un'impresa, anche in via continuativa, al di fuori dell'attività ordinaria, configurino s.o. in Italia dell'impresa stessa.

E tale esclusione varrà nei confronti di tutte le imprese di navigazioni estere, siano queste residenti in un Paese con cui l'Italia ha stipulato un trattato, sia che risiedano in uno Stato non "coperto" da pattuizioni.

Ciò non toglie che la disposizione in commento risulterà di particolare utilità in quest'ultimo caso (vale a dire per le imprese residenti in Paesi con i quali l'Italia non ha concluso una convenzione contro le doppie imposizioni), in quanto per i Paesi con cui esiste una convenzione resa esecutiva in Italia troverebbe comunque applicazione una disposizione (analoga a quella contenuta nell'art. 8 del Trattato Modello OCSE) che limita la potestà impositiva del Paese della fonte attribuendola in modo esclusivo al Paese in cui la società esercente l'impresa di navigazione marittima è effettivamente gestita.

Più in particolare, i trattati, per questo tipo di imprese non incidono sui presupposti costitutivi di una s.o., ma – laddove la s.o. sia configurabile - limitano il potere impositivo dello Stato della fonte attribuendo la tassazione esclusivamente allo Stato in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa.

Per questo tipo di attività, in definitiva, il risultato finale che la nuova norma nazionale raggiunge è quindi identico a quello della norma convenzionale (non tassazione nello Stato della fonte).

Infine, è appena il caso di precisare che – com'è ovvio – la norma specifica di cui al comma 8 lascia comunque impregiudicata l'eventualità che l'impresa estera di navigazione, in considerazione dei poteri così ampi riconosciuti al raccomandatario o al mediatore marittimo, possa essere considerata, ai fini dell'imposizione sul reddito, quale soggetto residente in Italia, dovendo ravvisarsi alcuno degli indici rivelatori dell'esistenza in territorio italiano della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale dell'attività.

In tale evenienza, ovviamente, trovando applicazione la tassazione secondo il *world wide principle*, non assumerebbe rilievo alcuno il concetto di stabile organizzazione, richiamato dall'art. 23, comma 1, lett. e), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 quale criterio di individuazione della positiva dello Stato valido esclusivamente nei confronti dei soggetti (imprese) non residenti.

Conclusivamente, è facile previsions ritenere che l'utilità e gli effetti verosimilmente positivi di tale norma specificamente adottata per il settore marittimo potranno essere apprezzati in un arco temporale relativamente breve, avendo il pregio di risolvere in radice i dubbi interpretativi connessi alla nozione di stabile organizzazione e, segnatamente, alla definizione di "agente indipendente", e di eliminare un arbitraggio fiscale non presente negli altri Paesi, con l'effetto fortemente auspicato di (ri)attrarre in Italia – prima che vadano definitivamente perdute - quelle professionalità che affondano le loro radici in tempi non lontani.

Obbligo internazionale, dello Stato italiano, di accreditamento dell'imposta estera:

il requisito, cui è connesso, sancito dalla formula “a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongano”

Paola Tarigo

SOMMARIO: 1. La peculiarità della formula “a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongano” a riguardo dell'obbligo internazionale dello Stato italiano di accreditamento dell'imposta estera. – 2. La formula di “conformità” utilizzata a riguardo dell'altro Stato contraente. – 3. Valore sistematico del requisito di conformità: necessità di un collegamento del fatto, ai sensi delle norme del trattato, ad entrambi gli ordinamenti interni degli Stati contraenti. – 4. Identità di valore sistematico del requisito espresso dalla peculiare formula italiana. – 5. La compresenza delle due formule quale espressione di un principio di reciprocità e le sue implicazioni con particolare riguardo alla sussistenza di clausole di accreditamento dell'imposta figurativa (tax sparing credit e matching credit).

1. La peculiarità della formula “a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongano” a riguardo dell'obbligo internazionale dello Stato italiano di accreditamento dell'imposta estera.

Nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio stipulati tra Stati membri dell'OCDE¹ è, notoriamente, contenuta una disciplina dei metodi che ciascuno Stato contraente, nella sua qualità di Stato di residenza convenzionale², è obbligato ad adottare, al congiunto realizzarsi di una pluralità di circostanze, in funzione di eliminare la doppia imposizione giuridica che incide su un identico fatto, reddituale o patrimoniale, connotato da uno o più elementi di estraneità: un “doppio d'imposta”, per ciò, a carattere internazionale.

Nei suddetti trattati tale disciplina è, di regola, formulata sulla base del modello OCDE, in cui è contenuta negli artt. 23A e 23B, articoli che entrambi stabiliscono in maniera espressa, nella prima parte della previsione, un requisito di conformità.

Infatti, la formula della previsione nel modello OCDE, pressoché immodificata, nel punto specifico, dalla versione del 1963 a quella odierna del 2005, è la seguente: “Se un residente di uno Stato contraente riceve redditi o possiede un patrimonio che, in

¹ Peraltro, il Modello è preso, sempre più, a riferimento anche nelle negoziazioni bilaterali tra stati membri e stati non membri, nonché in quelle che avvengono totalmente tra stati non membri, v.: OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, 2005, *Introduction*, 12-15.

² V. la disposizione che, nei trattati italiani, è contenuta nell'art. corrispondente all'art. 4, modello OCDE.

conformità alle disposizioni della presente Convenzione, sono *imponibili* nell'altro Stato contraente, il primo Stato" – (art. 23A) – "esenta (...)" – oppure, (art. 23B) – "accorda: a) sull'imposta che esso riceve sui redditi di questo residente, una deduzione (...); b) sull'imposta che esso riceve sul patrimonio di questo residente, una deduzione (...)".

Se si esaminano, tuttavia, i trattati italiani in vigore, ed in particolare si analizza la previsione in oggetto di cui è destinatario lo Stato italiano, in qualità di Stato di residenza convenzionale, la formula "in conformità alle disposizioni della presente Convenzione" non appare.

Vi compare, invece, una formula differente. Se si assume come esempio la Conv. Italia-Francia, in essa è stabilito³: "Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che *sono imponibili* in Francia, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito (...), può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano. In tal caso, l'Italia deve dedurre (...)".

La locuzione "a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano" è peculiare dello Stato italiano e ricorre in tutti i trattati, da esso stipulati, ancora in vigore - nella versione in tedesco, dove esistente: "*es sei denn, dass dieses Abkommen dem entgegenstehende Vorschriften enthält*"⁴ - con l'eccezione di un solo accordo, fra i più risalenti, costituito dalla Conv. Italia-Singapore, in cui si è, effettivamente, in presenza di una previsione del tutto singolare, essendo unicamente stabilito che l'inclusione nella base imponibile italiana degli elementi di reddito imponibili in Singapore possa avvenire "prescindendo da ogni altra disposizione della presente Convenzione"⁵: è questo, cioè, l'unico accordo dell'Italia in cui l'obbligo convenzionale di accreditamento, che ad essa deriva, non è espressamente riconnesso al suddetto requisito⁶.

La formula tipica italiana, oltre a non corrispondere, lessicalmente, al requisito di conformità del modello OCDE, non trova chiarimenti nel relativo commentario.

Benché la formula sia peculiare dell'Italia quale Stato di residenza convenzionale, la si ritrova, eccezionalmente, nei trattati italiani anche nella previsione di qualche altro Stato contraente, sempre nella sua qualità di Stato di residenza e sempre in ordine ad un obbligo di accreditamento⁷.

Nella sola Conv. Italia-Stati Uniti, oltre a comparire la classica formula italiana, ricorre, in aggiunta, anche l'altra, che vale a precisare, tuttavia, stante la peculiarità di

³ V.: art. 24, 1° par., Conv. Italia-Francia, resa esec. con l. 20/1992.

⁴ La versione in lingua tedesca è tratta dall'art. 24, 2° par., lett. a), Conv. Italia-Germania, resa esec. con l. 459/1992.

⁵ V.: art. 22, 2° par., Conv. Italia-Singapore, resa esec. con l. 575/1978.

⁶ In altri due trattati, pur essendovi previsione che l'Italia possa, "prescindendo da ogni altra disposizione della convenzione", includere nella base imponibile dei propri residenti tutti gli elementi di reddito, è ulteriormente disposto che la sussistenza dell'obbligo dell'Italia di dedurre, dalle proprie imposte, l'imposta sul reddito dell'altro stato contraente è subordinata al requisito che detto reddito non sia "esente" nell'altro stato "in virtù della presente Convenzione", v.: art. 21, 1° par., lett. b), Conv. Italia-Irlanda, resa esec. con l. 583/1974; art. 22, 2° par., Conv. Italia-Trinidad e Tobago, resa esec. con l. 167/1973. Non si tratta, per ciò, di eccezioni sul piano dei requisiti, bensì di differenze puramente lessicali.

⁷ V.: art. 23, 3° par., Conv. Italia-Mauritius, resa esec. con l. 712/1994; art. 23, 1° par., Conv. Italia-Pakistan, resa esec. con l. 313/1989; art. 25, 3° par., Conv. Italia-Romania, resa esec. con l. 680/1978.

questo accordo di estendere (indirettamente) il trattamento convenzionale ai cittadini, come il fatto debba essere “imponibile negli Stati Uniti ai sensi della Convenzione senza tener conto del paragrafo 2 (b) dell’art. 1 (Soggetti)”, previsione riguardante i cittadini medesimi⁸.

2. La formula di “conformità” utilizzata a riguardo dell’altro Stato contraente.

Questa divergenza lessicale che caratterizza i trattati italiani a riguardo dell’Italia quale Stato di residenza convenzionale non si ripropone di regola, come premesso, a riguardo dell’altro contraente, allorché sia quest’ultimo ad essere così qualificabile. La disciplina stabilita in funzione di eliminare la doppia imposizione ripete fedelmente, in tale casi, la previsione di conformità del modello OCDE⁹.

Se si prende come esempio la Conv. Italia-Grecia, in cui è stabilito, per lo Stato greco di residenza convenzionale, il metodo dell’accreditamento dell’imposta estera, la disciplina è, infatti, così formulata: “Se un residente della Grecia riceve redditi o possiede un patrimonio che in *conformità* delle disposizioni della presente Convenzione sono *imponibili* in Italia, la Grecia deve accordare: a) una deduzione dall’imposta sul reddito di tale residente di ammontare pari all’imposta sul reddito pagata in Italia; b) una deduzione dall’imposta sul patrimonio (...)”¹⁰.

Analoga formula il requisito di conformità assume negli accordi bilaterali che stabiliscono il diverso metodo di esenzione. Ad esempio, nella Conv. Italia-Lussemburgo si stabilisce: “Se un residente del Lussemburgo possiede redditi od elementi di patrimonio che, *conformemente* alle disposizioni della presente Convenzione, sono *imponibili in Italia*, il Lussemburgo (...) esenta (...)”¹¹. Parimenti, nella Conv. Italia-Germania, il requisito trova analoga espressione a riguardo dell’obbligo di quest’ultimo Stato di escludere dalla base imponibile dell’imposta tedesca i redditi provenienti dall’Italia e gli elementi di patrimonio ivi situati, obbligo che sussiste, infatti, se detti elementi sono imponibili in Italia “*nach diesem Abkommen*”¹².

In un certo numero di trattati la disciplina dei metodi per eliminare la doppia imposizione non ricalca fedelmente il modello OCDE, e tra questi si pone lo stesso trattato Italia-Stati Uniti, bensì si caratterizza per la presenza, introduttiva alla disciplina, di un rinvio espresso al diritto interno. Prendendo ad esempio la Conv. Italia-Regno Unito, in essa, vi si stabilisce: “*Fatte salve le disposizioni della legislazione del Regno Unito (...): a) l’imposta italiana dovuta ai sensi della legislazione italiana conformemente alla presente Convenzione (...)* sugli utili o redditi provenienti da fonti site in Italia (...) è ammessa in deduzione dall’imposta del Regno Unito (...)”¹³.

In questo tipo di trattati - una minoranza - il requisito di conformità è stabilito, sebbene non con riferimento al fatto, bensì all’imposta, che, peraltro, presuppone, pur

⁸ V.: art. 23, 3° par., Conv. Italia-Stati Uniti, resa esec. con l. 763/1985.

⁹ Talvolta espressa anche: “in virtù”, oppure, “ai sensi della presente Convenzione”.

¹⁰ V.: art. 24, 3° par., Conv. Italia-Grecia, resa esec. con l. 445/1989.

¹¹ V.: art. 24, 1° par., lett. a), Conv. Italia-Lussemburgo, resa esec. con l. 747/1982.

¹² V.: art. 24, 3° par., lett. a), Conv. Italia-Germania.

¹³ V.: art. 24, 1° e 2° par., lett. a), Conv. Italia-Regno Unito, resa esec. con l. 329/1990.

sempre, la sussistenza di un fatto riconducibile ad una fattispecie d'imposta definita dall'ordinamento interno dello Stato di non-residenza (in questo caso, italiano).

Eccezionalmente in quest'ultimo tipo di trattati la "conformità" ha una collocazione particolare entro la disciplina: ad esempio nella Conv. Italia-Cipro è ad essa premessa ed è posta in modo espresso a riguardo di entrambi gli ordinamenti interni¹⁴; nelle Conv. Italia-Australia, Italia-Canada e Italia-Stati Uniti, è inserita nella cosiddetta *deemed source rule*, vale a dire nella previsione secondo cui, ai fini dell'applicazione della disciplina sui metodi per eliminare il doppio d'imposta, i redditi di un residente di uno Stato contraente, che siano *imponibili* nell'altro Stato contraente "*in conformità alla presente Convenzione*", si considerano provenienti da fonti situate in detto altro Stato¹⁵.

Solo pochissimi trattati italiani non prevedono espressamente il requisito di conformità per l'altro Stato contraente di residenza convenzionale¹⁶.

3. Valore sistematico del requisito di conformità: necessità di un collegamento del fatto, ai sensi delle norme del trattato, ad entrambi gli ordinamenti interni degli Stati contraenti.

Allorché i trattati italiani stabiliscono il requisito di conformità con la formula esaminata (*in accordance with the provisions of this Convention/conformément aux dispositions de la présente Convention/nach diesem Abkommen*), lo pongono in ordine ad un sovrastante requisito, di cui il primo può considerarsi una specificazione. Detto requisito consiste nella "imponibilità" del fatto reddituale o patrimoniale (*may be taxed/sonnt imposables/besteuert werden können*).

Ciò che i trattati italiani richiedono - per riconnettervi l'obbligo, dello Stato di residenza convenzionale, di accreditalimento o quello di esenzione/esclusione - ponendo, tra gli altri, il duplice requisito che il fatto, reddituale o patrimoniale, sia imponibile, e lo sia in conformità alle norme della specifica convenzione, deve essere analizzato sotto due differenti profili: oggettivamente, valutando i contenuti dei due requisiti, ciò in cui consistono; soggettivamente, verificando a riguardo di quale ordinamento interno essi sono posti.

Innanzitutto, la rispondenza del fatto, a questo duplice requisito, è sicuramente stabilita dagli accordi bilaterali italiani con riguardo all'ordinamento dello Stato di non-residenza convenzionale¹⁷.

¹⁴ V.: art. 23, 1° par., Conv. Italia-Cipro, resa esec. con l. 564/1982: "Le leggi degli Stati contraenti continueranno a regolare l'imposizione dei redditi che sorgono in ciascuno degli Stati contraenti salvo che non vi siano esplicite contrarie disposizioni nella presente Convenzione. Quando i redditi sono soggetti ad imposta in entrambi gli Stati contraenti, la doppia imposizione sarà eliminata in conformità ai seguenti paragrafi del presente articolo".

¹⁵ V.: art. 24, 1° par., Conv. Italia-Australia, resa esec. con l. 292/1985; art. XXI, 3° par., Conv. Italia-Canada, resa esec. con l. 912/1978; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Stati Uniti.

¹⁶ V.: art. 24, 3° par., Conv. Italia-Ecuador, resa esec. con l. 377/1989; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Filippine, resa esec. con l. 312/1989; art. 22, 2° par., Conv. Italia-Messico, resa esec. con l. 710/1994; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Singapore; art. 24, 3° par., Conv. Italia-Sri Lanka, resa esec. con l. 314/1989.

¹⁷ L'uso, invalso nella prassi, di riferirsi a questo stato come "stato della fonte" trova conferma, isolata, nel modello OCDE 2005 (Introduzione, par. 19) e, ripetuta, nel commentario, ma poggia su una terminologia non del tutto corretta con riferimento alle disposizioni dei trattati (non solo italiani) che non ne fanno uso, v.: VOGEL K.,

Il testo degli accordi è inequivoco per tale Stato, perché il duplice requisito è posto espressamente: “Se un residente del (...) riceve redditi o possiede un patrimonio che in conformità delle disposizioni della presente Convenzione sono imponibili – *may be taxed/sont imposables/besteuert werden können* – in Italia (...)”¹⁸.

Si può rilevare come la previsione in esame sembri, in apparenza, richiedere una “imponibilità” del fatto nell’ordinamento dello Stato di non-residenza che sia effetto della disciplina speciale dei trattati, anziché effetto delle norme interne, di questo Stato, di definizione della fattispecie d’imposta.

Ora, se il fatto, reddituale o patrimoniale, non dovesse integrare - pur solo in astratto¹⁹ - il presupposto d’imposta definito dalle norme dei due ordinamenti interni, non possono essere le norme convenzionali a stabilirne l’imponibilità, a definire, cioè, tale fatto come fatto tassabile: si tratta di principio assolutamente pacifico²⁰, che discende dalla natura non-impositrice delle norme dei trattati: esse, cioè, non definiscono fattispecie d’imposta, diversamente dalle norme interne.

Ciò vale, ovviamente, anche per quegli ordinamenti interni nei quali la definizione del presupposto d’imposta o dei soggetti passivi è estesa dal legislatore per comprendere determinate classi di fatti, che non rientrerebbero nel presupposto medesimo in base al suo regolamento generale, ma vi sono fatte rientrare in virtù della caratteristica, che dette classi di fatti presentano, di essere quelle di cui un singolo o più trattati ammettono l’assunzione a presupposto d’imposta da parte di quel dato ordinamento, e ciò tramite la designazione di un criterio

“*State of residence*” may as well be “*State of source*” – *There is no contradiction*, in *Bull. int. fisc. doc.*, 2005, 420, e palesa un’insufficiente comprensione del sistema di regole denominate, dall’Autore, “distributive”. In effetti, lo stato di residenza può in realtà coincidere con quello della fonte, sicché il termine più appropriato per riferirsi a quest’ultimo appare essere quello di “stato di non-residenza”. Come esemplifica VOGEL - e come è intuibile dalle ipotesi elencate dal commentario (agli artt. 23A e 23 B, par. 3) suscettibili di generare una doppia imposizione giuridica internazionale, ipotesi tra le quali è compresa quella di doppia residenza (a) – questa coincidenza può sussistere proprio in casi di doppia residenza, allorché il soggetto (imprenditore, lavoratore dipendente, etc.) trae tutto il suo reddito dallo stato in cui ha residenza convenzionale. Il termine è altresì ritenuto ridondante dall’Autore, posto che gli stati contraenti sono solo due. In altri casi il concetto, pur non ritenuto ridondante, è peraltro “*treaty-relative*”: ad esempio, in presenza di casi di imposizione triangolare o poliangolare, perché, rispettivamente, due o più possono essere gli stati della fonte, sicché è corretto parlare di “stato della fonte”, di volta in volta, solo a riguardo di un trattato determinato.

¹⁸ È sufficiente confrontare il testo degli accordi con la Grecia, il Lussemburgo e la Germania e di quelli che contengono un rinvio espresso al diritto interno, tutti menzionati al paragrafo precedente.

¹⁹ Se sia sufficiente che il fatto, reddituale o patrimoniale, non integri in concreto gli estremi di una fattispecie imponibile definita dall’ordinamento interno, pur riproducendo lo schema astratto di essa, è questione – non affrontata in questa sede – che deve essere risolta sulla base delle disposizioni contenute nei singoli trattati. Si può, in questa sede, limitarsi a rilevare come, a riguardo dell’obbligo dello stato italiano di accreditamento dell’imposta dell’altro stato contraente, sia necessario il concreto integrarsi della fattispecie imponibile in entrambi gli ordinamenti interni, salva la presenza di clausole di accreditamento della cosiddetta imposta figurativa.

²⁰ V.: VITALE M., *Doppia imposizione, a) Diritto internazionale*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 1007, 1012; KNAUER M., *Verlustausgleich und Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1964, 155; KIEHNE H. E., *Verluste aus ausländischen Betriebsstätten nach deutschem Doppelbesteuerungsrecht*, in *Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters*, 1967, 191; ADONNINO P., *Doppia imposizione*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, 1989, Roma, 4; FANTOZZI A. - VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., V, 1990, Torino, 191; VOGEL K., *Double taxation conventions*, Kluwer, London, 1997, Art. 23, 1183, par. 73a; VOGEL K., *Tax treaty news*, in *Bull. int. fisc. doc.*, 2002, 227, in senso critico al diverso avviso espresso dall’amministrazione finanziaria australiana in un documento con cui ha diramato chiarimenti circa l’interpretazione dei trattati; SASSEVILLE J., *The role of tax treaties in the 21st century*, in *Bull. int. fisc. doc.*, 2002, 247.

di collegamento che tale assunzione non vieta: in tal modo il presupposto è ampliato, indirettamente, grazie all'accordo bilaterale²¹.

Quindi, ciò che il requisito di imponibilità richiede, a riguardo dello Stato di non-residenza, è che il fatto sia sussumibile sotto una norma del proprio ordinamento interno che definisce in astratto una fattispecie d'imposta.

Ciò che, invece, è possibile, per il trattato, a riguardo delle fattispecie d'imposta definite dai due diritti interni, è stabilire diversamente quell'elemento, costituito dal criterio di collegamento, che ciascuno dei due fissa nel regolare la rispettiva situazione di fatto: disciplina pattizia stabilita negli articoli che, entro il modello OCDE, corrispondono agli artt. 6-22, alla quale taluni Autori riportano le cosiddette "norme di distribuzione" (*Verteilungsnormen*)²². Detti criteri di collegamento convenzionali diventano, a seguito dell'adattamento mediante l'ordine di esecuzione, criteri di collegamento interni – e di questi condividono la caratteristica di rappresentare elementi o di specificazione della situazione di fatto o di qualificazione del soggetto passivo d'imposta²³ – pur se esclusivamente in negativo e, cioè, limitatamente a quelle previsioni interne che individuano elementi di collegamento atti a qualificare la situazione di fatto o il soggetto passivo d'imposta in modo più esteso rispetto ai punti di contatto fissati, per quel dato ordinamento interno, del trattato.

E proprio entro tali norme convenzionali, che individuano analiticamente le classi di fatti per le quali assume rilievo decisivo il criterio di collegamento, deve essere ricercato il significato dell'espressione "sono imponibili" - *may be taxed*/²⁴*sont imposables/besteuert werden können* – che ricorre nell'ambito della disciplina per eliminare il doppio d'imposta contenuta nell'articolo dei trattati italiani che corrisponde agli artt. 23 A e 23 B del modello OCDE.

A stabilire espressamente questo rinvio tra norme intra-trattato, impedendo che la definizione del termine "sono imponibili" sia integrata mediante attribuzione di un significato attinto dal diritto interno – ed in particolare sulla base dei criteri di collegamento designati autonomamente dal singolo ordinamento interno - è la formula aggiuntiva "conformemente alle disposizioni della presente Convenzione": si verte in un'ipotesi tipica, sancita dallo stesso trattato, di diversa interpretazione del termine richiesta dal contesto, rispetto a quella desumibile dal diritto interno²⁵.

²¹ Un esempio lo si ritrova nella legislazione francese (art. 4 bis, *Code Général des Impôts*), ai sensi del quale: "*sont également passibles de l'impôt sur le revenu (...) les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions*". A tale norma la dottrina francese attribuisce la *ratio* di prevenire situazioni di totale assenza di prelievo in Francia, oltre che nell'altro stato contraente, in virtù della congiunta applicazione delle norme interne e di quelle internazionali oggetto di adattamento, v.: GUTMAN D., *Avoidance of double non-taxation in France*, in LANG M., *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 91. Esempi di disposizioni siffatte, secondo: AVERY JONES (e al.), *Tax treaty problems relating to source*, in *Brit. tax rev.*, 1998, 223, e in *Eur. tax.*, 1998, 79, si ritrovano, oltre che nell'ordinamento francese, anche in quelli giapponese e australiano.

²² V.: FANTOZZI A. - VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, cit., 190.

²³ Per tale caratteristica comune dell'elemento di collegamento stabilito dal diritto tributario interno e di quello fissato dal diritto convenzionale una volta che il trattato sia stato oggetto di adattamento, v.: CROXATTO G. C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 124 e 126, 140, nt. 44.

²⁴ Talvolta espressa anche "*are taxable*", v., ad esempio: art. 24, 2° par., Conv. Italia-Albania, resa esec. con l. 175/1998, con riguardo allo stato italiano di residenza convenzionale.

²⁵ Con riguardo al modello OCDE, il riferimento è all'art. 3, 2° par. Si tratta di previsione tipicamente contenuta nei trattati italiani.

Pertanto, sul piano sistematico, la specificazione di conformità alle norme del trattato, con riguardo allo Stato di non-residenza, è da ricollegare alla disciplina dei criteri di collegamento che tutti i trattati stabiliscono, ed in particolare alle previsioni in cui l'accordo bilaterale stabilisce il collegamento del fatto, con elementi d'estraneità, all'ordinamento interno di tale Stato – poiché in esse, infatti, ricorre il termine “sono imponibili ... (in detto Stato)” – senza, tuttavia, riservarlo ad esso in via esclusiva, poiché altrimenti vi ricorrerebbe la diversa espressione “sono imponibili soltanto ... (in detto Stato)”.

La conformità richiede, insomma, sul versante dello Stato di non-residenza, che il fatto, reddituale o patrimoniale, possa essere liberamente assunto a presupposto d'imposta entro il suo ordinamento interno, non essendone precluso, dal trattato, il collegamento con esso. La *ratio* di questo requisito sul versante dello Stato di non-residenza è quella di impedire che l'altro Stato contraente sia internazionalmente obbligato ad accreditare l'imposta del primo Stato o ad esentare (o escludere) il fatto, benché non sussista un doppio d'imposta, essendo precluso *d'emblée*, dal trattato, all'ordinamento dello Stato di non-residenza il collegamento con il fatto medesimo.

La richiesta imponibilità del fatto, conforme al trattato, entro l'ordinamento dello Stato di non-residenza ha, peraltro, implicazioni anche a riguardo di quello dell'altro Stato contraente.

Ciò perché le previsioni in cui l'accordo bilaterale stabilisce il collegamento del fatto, con elementi d'estraneità, all'ordinamento interno dello Stato di non residenza, impiegando il termine “sono imponibili ... (in detto Stato)”, sono quelle che stabiliscono un collegamento dello stesso fatto anche (e, principalmente) con l'ordinamento dello Stato di residenza.

Pertanto, benché l'imponibilità del fatto, conforme al trattato, nell'ordinamento dello Stato di residenza non sia richiesta espressamente entro l'articolo dei trattati italiani che corrisponde agli artt. 23 A e 23 B del modello OCDE, essa è pur sempre sottesa alla richiesta imponibilità, conforme al trattato, nell'ordinamento dell'altro Stato contraente.

La circostanza che il fatto debba essere imponibile entro l'ordinamento dello Stato di residenza, e lo debba essere conformemente ai criteri di collegamento del trattato è, d'altronde, ricavabile, in quanto presupposta, nella disciplina dello specifico metodo che detto Stato è obbligato ad adottare in funzione di eliminare il doppio d'imposta.

Quando il metodo è quello di accreditamento dell'imposta dell'altro Stato contraente, la richiesta di una previsione interna di imponibilità conforme al trattato è tipicamente sottesa alla clausola, di regola prevista negli accordi italiani, similmente al modello OCDE, che disciplina il profilo quantitativo dell'accreditamento: in essa è previsto che l'ammontare dell'imposta dell'altro Stato contraente da portare in detrazione da quella dovuta nello Stato di residenza non possa eccedere la quota di imposta di tale ultimo Stato attribuibile agli elementi di reddito o patrimonio del primo Stato (c.d. *ordinary credit*)²⁶. Affinché vi sia questa attribuzione, è necessario, infatti, che l'elemento concorra alla formazione dell'imponibile entro l'ordinamento dello Stato di residenza, e tale concorso non potrebbe sussistere se non vi fosse una previsione in-

²⁶ Come è nei casi sopra riportati della Conv. Italia-Grecia e della Conv. Italia-Francia.

terna che assumesse quel fatto entro la fattispecie d'imposta e se tale assunzione, sotto il profilo del criterio di collegamento, non fosse conforme al trattato²⁷.

A seconda della formulazione dei singoli accordi, comunque, la richiesta di una previsione interna di imponibilità del fatto nell'ordinamento dello Stato di residenza conforme al trattato emerge anche da altri elementi testuali, a prescindere dalla clausola appena citata²⁸.

Anche quando ricorre il metodo dell'esenzione (o esclusione), è pur sempre presupposta, nella disposizione che sancisce questo metodo, una previsione interna, nell'ambito dell'ordinamento dello Stato di residenza, che definisca in astratto una fattispecie d'imposta e che tale definizione, sotto il profilo del collegamento, sia conforme all'accordo, ciò che giustifica la specifica disposizione del trattato obbligante tale Stato ad esentare²⁹.

La "conformità" deve essere, dunque, vagliata e soddisfatta anche a riguardo dell'ordinamento dello Stato di residenza: sul piano sistematico, il requisito è nuovamente da ricollegare alla disciplina convenzionale dei criteri di collegamento, ed in particolare a quelle previsioni in cui l'accordo bilaterale stabilisce il collegamento del fatto anche con l'ordinamento interno dello Stato di residenza. La *ratio* di questo requisito sul versante dello Stato di residenza è quella di evitare che detto Stato sia internazionalmente obbligato ad accreditare l'imposta estera o ad esentare (o escludere) il fatto, benché non sussista un doppio d'imposta, essendo ad esso precluso, dal trattato, il collegamento al proprio ordinamento del fatto medesimo.

In conclusione, da un lato, in ordine alla sussistenza di un obbligo internazionale di accreditamento o di esenzione (esclusione) dello Stato di residenza, è necessario, tra le altre circostanze, che, rispetto ad uno stesso fatto materiale (reddituale o patrimoniale), vi sia previsione bilaterale di esso come fatto tassabile: che siano definite, cioè, almeno due e distinte fattispecie d'imposta dai rispettivi ordinamenti dei due Stati contraenti e che il fatto integri gli estremi di queste fattispecie.

Dall'altro, il duplice risvolto del requisito di conformità al trattato – a riguardo sia dello Stato di residenza, sia di quello di non-residenza – fa sì che assumano rilevanza, in ordine alla sussistenza del suddetto obbligo, tutti, e solo, i fatti materiali³⁰ suscet-

²⁷ Anche quando la clausola manca, vi è tipicamente previsione che un'imposta sia dovuta, nello stato di residenza, sullo stesso reddito o patrimonio, ciò che presuppone il concorso alla formazione dell'imponibile e quindi l'assunzione del fatto a fattispecie, v. ad esempio: art. III, 1° par. lett. a), Conv. Italia-Canada.

²⁸ Ad esempio, nella Conv. Italia-Francia, per lo stato francese di residenza convenzionale, vi è espresso riferimento alla circostanza che il reddito sia incluso nella sua base imponibile, v.: art. 24, 3° par., lett. a), Conv. Italia-Francia.

²⁹ V., ad esempio: art. 24, p. 1), lett. a), Conv. Italia-Lussemburgo sopra riportato.

³⁰ La dottrina è solita ricondurre alla nozione di doppia imposizione giuridica internazionale un elemento (definitorio) costituito dall'identità del presupposto d'imposta, particolarmente colto nel suo profilo oggettivo: ciò implicherebbe un'identica qualificazione giuridica del fatto assunto a presupposto, che dovrebbe per tanto avere nelle due legislazioni fiscali le medesime caratteristiche strutturali, con la conseguenza che si verrebbe, in pratica, a restringere l'ambito applicativo di qualsiasi convenzione, perché resterebbero escluse tutte le fattispecie d'imposta che sono esterne all'area di concorso dei due ordinamenti interni. La grande varietà di tributi che caratterizza gli ordinamenti degli stati moderni porge, infatti, una, altrettanto estesa, gamma di presupposti, pur in una tendenziale uniformità dei vari sistemi fiscali nella scelta dei presupposti stessi miranti a colpire quei fatti che sono tipici indici di attitudine alla contribuzione, quali il reddito e il patrimonio, v.: FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2005, 210. Ma anche questa tendenziale uniformità si accompagna ad una formulazione normativa che dipende nella sostanza da ragioni storiche legate alla tradizione economico-finanziaria di ciascuno stato, v.: FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 57. Ogni legislatore nazionale ha le sue tecniche d'imposi-

tibili, in base all'accordo, di collegamento duplice, cioè, ad entrambi gli ordinamenti interni. In altri termini, l'ulteriore circostanza, tra le altre, a cui si connette il suddetto obbligo è quella che il fatto non sia oggetto di una norma del trattato che stabilisca un collegamento esclusivo, unilaterale, con un solo ordinamento interno.

Norma individuabile in base a due congiunti elementi: uno formale, costituito dal ricorso, nella specifica previsione del trattato che stabilisce il criterio di collegamento per quella determinata classe di fatti, della formula "sono imponibili soltanto" (*shall be taxable only/ne sont imposables que/nur ... besteuert werden*); l'altro sostanziale, rappresentato dall'assenza nel trattato di altra previsione (cosiddetta, *saving clause*) che, a riguardo di quella stessa classe di fatti, lasci internazionalmente libero lo Stato di residenza di collegare i fatti medesimi al proprio ordinamento interno nonostante la contraria disposizione del trattato che vieta questo collegamento, previsione eccezionalmente presente, entro gli accordi italiani, nella Conv. Italia-Stati Uniti³¹.

In tali norme alcuni Autori individuano, specificamente, norme, cosiddette, "di rinuncia" (*Verzichtsnormen*)³²: muovendo, infatti, dalla prospettiva che ogni singolo ordinamento interno non incontra limiti, se non convenzionali, nel collegare un fatto secondo criteri personali o materiali pur suscettibili di provocare un doppio d'imposta a carattere internazionale, sottende una rinuncia, cioè, un'autolimitazione³³, l'obbligo, assunto da ciascuno Stato contraente nei confronti dell'altro, di non assumere quel fatto a proprio presupposto d'imposta, e ciò mediante designazione pattizia di un criterio di collegamento che attrae quel fatto esclusivamente nell'ambito dell'ordinamento dell'altro Stato contraente³⁴.

zione: certi ordinamenti prediligono, più di altri, scomporre in tante fattispecie impositive analitiche quella che un altro ordinamento tratta come fattispecie unica (un fenomeno simile si ha in materia di fattispecie incriminatrici, v. PISA P., *Previsione bilaterale del fatto nell'estradizione*, Milano, 1973, 47). Il requisito della previsione bilaterale non richiede perciò l'identità del presupposto, quale evento, qualificato dalla norma giuridica, generatore dell'imposta. Tale requisito richiede solo un'identità del fatto materiale, di un elemento, cioè, pre-giuridico. Elemento costituito, poiché i trattati hanno riguardo a elementi di reddito o di patrimonio, da un fatto di natura economica, v.: CROXATTO G. C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 66, per la rilevanza dell'identità del fatto economico a base della nozione di doppia imposizione giuridica internazionale.

³¹ V.: art. 1, 2° par., Conv. Italia-Stati Uniti, clausola che, peraltro, per espresso disposto, non pregiudica l'applicazione, in primo luogo, della disciplina del criterio di collegamento di determinate classi di fatti elencati nello stesso art. 1, al 3° par., ed in secondo luogo della disciplina per eliminare la doppia imposizione (art. 23), sicché in presenza di un fatto che, per effetto della *saving clause*, rimane collegato con entrambi gli ordinamenti interni, nonostante la contraria disposizione sullo specifico criterio di collegamento, sorge l'obbligo di accreditamento dello stato di residenza (ovviamente, se si realizzano anche le altre circostanze cui esso è connesso).

³² V.: SCHAUMBURG H., *Internationales Steuerrecht*, Verlag O. Schmidt, Köln, 1993, 565.

³³ Ad una autolimitazione si riferisce: CROXATTO G. C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 123-124, nell'osservare che, essendo ciascun ordinamento, in principio, potenzialmente idoneo ad assumere come presupposto d'imposta una qualsiasi situazione di fatto, in concreto esso "si autolimita" e riferisce le obbligazioni tributarie a situazioni di fatto che presentano per sé stesse un collegamento con il territorio dello stato impositore, ovvero definisce come soggetto passivo di imposta una persona che presenta un determinato collegamento personale con lo stato.

³⁴ Eccezionalmente, nei trattati italiani, vi è previsione che il collegamento esclusivo con un ordinamento interno sia subordinato al verificarsi dell'ulteriore requisito che il fatto, nell'ordinamento dell'altro stato contraente, integri in concreto gli estremi di una fattispecie imponibile da esso definita, non essendo sufficiente la mera riproduzione dello schema astratto di essa. Ove tale requisito non sia soddisfatto, perché, ad esempio, il fatto è sussumibile sotto una norma interna di esenzione, il fatto mantiene, in base al trattato, il collegamento con entrambi gli ordinamenti interni. Si veda, come esempio di previsione siffatta, l'art. 15, Protocollo della Conv. Italia-Francia: "Nei casi in cui, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, un reddito deve essere esentato da parte di uno dei due Stati, l'esenzione viene accordata se e nei limiti in cui detto reddito è imponibile nell'altro Stato".

Questo impianto sistematico dei trattati trova riconoscimento, oltre che nel commentario al modello OCDE³⁵, anche nella dottrina più autorevole: sia da parte di quanti, denominando tutte le norme convenzionali, che stabiliscono i criteri di collegamento, “norme distributive” (*Verteilungsnormen*)³⁶ e distinguendole tra complete (collegamento esclusivo) e incomplete (collegamento duplice, bilaterale), rilevano come l’intitolazione più appropriata degli artt. 23 A e 23 B del modello OCDE dovrebbe essere più correttamente formulata “Metodi per eliminare le doppie imposizioni residuali”, anziché “Metodi per eliminare le doppie imposizioni”³⁷, sottintendendo la connessione esistente tra la disciplina contenuta in detti articoli e le sole “norme di distribuzione incomplete”; sia da parte di coloro che, contrapponendo nei trattati, “norme di rinuncia” (*Verzichtsnormen*), cioè quelle a collegamento esclusivo, e “norme di distribuzione” (*Verteilungsnormen*), intendendo tali quelle a collegamento duplice, ricollegano solo a queste ultime le norme sancite dagli artt. 23 A e B del modello, definite norme per eliminare la doppia imposizione (*Vermeidungsnormen*)³⁸.

La bilateralità della previsione di imponibilità conforme al trattato è da ricollegare all’attuale vigenza di accordi italiani contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio a carattere esclusivamente bilaterale, e non multilaterale³⁹.

Dal riconoscimento di questo duplice requisito come circostanza, imprescindibile, congiuntamente ad altre, al cui integrarsi si connette l’obbligo di accreditamento o di esenzione/esclusione dello Stato di residenza convenzionale, deriva l’inesistenza di un tale obbligo se, a riguardo del fatto, di cui l’accordo stabilisce il collegamento bilaterale, non sono definite due fattispecie imponibili negli ordinamenti dei due Stati contraenti.

Ad esempio, nell’ipotesi, non rara, che l’ordinamento dell’altro Stato contraente non contempli un’imposizione sul patrimonio e quindi non ne delinea alcuna fattispecie d’imposta, non può venire a sussistere alcun obbligo dello Stato di residenza di esentare l’elemento patrimoniale localizzato nel primo Stato. Detto Stato di residenza non subisce, per ciò, limiti internazionali derivanti dal trattato, né li subiscono i rapporti tributari, fondati sul diritto interno, che intercorrono tra questo Stato e i suoi

³⁵ In specie, nella parte in cui espressamente ricollega l’ambito di applicabilità degli artt. 23A e 23 B ai soli fatti reddituali e patrimoniali per i quali – nei termini testuali del commentario – “l’attribution du droit d’imposer n’est pas exclusive et l’article correspondant déclare alors que le revenu et la fortune en question “sont imposables” dans l’État contractant (S ou E) dont le contribuable n’est pas un résident au sens de l’art. 4. Dans un tel cas, l’État de la résidence (R) doit accorder un dégrèvement de manière à éviter la double imposition. Les paragraphes 1 et 2 de l’article 23 A et le paragraphe 1 de l’article 23 B sont conçus pour accorder le dégrèvement nécessaire”, Modello Ocse 2005, Commentario agli artt. 23 A e 23 B, par. 7, paragrafo immodificato dal Modello Ocse 1977.

³⁶ V.: FANTOZZI A. - VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, cit., 190.

³⁷ V.: VOGEL K., *Double taxation conventions*, cit., Introduction, 30, par. 51, Preface to Arts. 6 to 22, 359, par. 4, Art. 23, 1130, par. 36a. Nella rubrica dell’art. 24 della Conv. Italia-Germania, l’espressione “*Vermeidung der Doppelbesteuerung*” è tradotta nella versione in lingua italiana, con “Disposizioni per evitare la doppia imposizione”, sebbene gli autori spesso traducano il termine “*Vermeidung*”, non con l’espressione, letterale, “l’evitare”, bensì “l’eliminare”.

³⁸ V.: SCHAUMBURG H., *Internationales Steuerrecht*, cit., 565 e 744.

³⁹ Il carattere bilaterale di tali accordi aveva già indotto la dottrina italiana a ritenere inappropriato, ai fini della definizione del fenomeno giuridico di doppia imposizione internazionale, l’uso del termine plurimposizione, v.: CROXATTO G.C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 65, utilizzato da: PALAMARCHUK A., *Plurimposición internacional*, Montevideo, 1960, 4. In termini di “*imposition multiple*” quale elemento della definizione di doppia imposizione internazionale, v.: TIXIER G. - GEST G. - KEROGUES J., *Droit fiscal international*, Litec, Paris, 1979, 8.

soggetti passivi d'imposta, allorché il trattato sia Stato oggetto di adattamento nel diritto interno.

Il duplice requisito di previsione bilaterale del fatto conforme al trattato si pone, in sintesi, come strumento di composizione dei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati contraenti⁴⁰, perché i fatti, connotati da elementi di estraneità, che danno diritto allo Stato contraente di non-residenza di pretendere, da parte dell'altro Stato contraente, l'accREDITAMENTO o l'esenzione/esclusione, e così che lo obbligano a garantirli, a sua volta, allorché sia esso qualificabile come Stato di residenza convenzionale, sono esclusivamente quelli che in entrambi gli ordinamenti interni sono qualificati come fatti tassabili e tali sono anche in virtù di un collegamento non esclusivo stabilito dal trattato.

In definitiva, la presenza di uno o più elementi di estraneità nel fatto reddituale o patrimoniale pone il problema di verificare, tra le altre circostanze, se, sullo stesso fatto, sussista un concorso di norme impositive dei due Stati contraenti ed esso sussista in base ai criteri di collegamento pattizi. Risultando, tra le altre circostanze, un tale concorso, si pone l'ulteriore problema di appurare quale obbligo derivi allo Stato di residenza convenzionale in funzione di eliminare la doppia imposizione giuridica che discende da siffatta previsione bilaterale.

4. Identità di valore sistematico del requisito espresso dalla peculiare formula italiana.

Esaminato il valore sistematico del requisito di conformità a cui si connette, tra le altre circostanze, l'obbligo convenzionale di accREDITAMENTO o di esenzione/esclusione degli Stati di residenza pattizia che, di volta in volta, sono contraenti con l'Italia, si può esaminare la peculiare formula che caratterizza la previsione di cui è destinatario lo Stato italiano, nella sua identica qualità di Stato di residenza convenzionale, ed eccezionalmente altri Stati contraenti, tutti, come l'Italia, obbligati all'accREDITAMENTO⁴¹.

Come esempio di previsione tipica si è precedentemente riportata quella della Conv. Italia-Francia⁴², e ad essa si farà, nel seguito, riferimento.

Confrontata con quella che pone esplicitamente la "conformità", questa seconda formula se ne differenzia per due profili. Innanzi tutto, vi compare la previsione che lo Stato di residenza possa includere l'elemento di reddito o di patrimonio nella sua base imponibile e a tale disposto è riferito il requisito formulato "a meno che (...)": requisito che è, pertanto, stabilito, esplicitamente, con riguardo all'ordinamento interno dello Stato di residenza, mentre nella prima formula la "conformità" è, espressamente, posta con riguardo all'altro ordinamento interno. In secondo luogo, il riferimento è alla base imponibile, anziché alla "imponibilità" del fatto nello Stato di residenza, ma è chiaro che la nozione quantitativa, pur concettualmente distinta da quella strutturale,

⁴⁰E così si pone, in materia di estradizione, la previsione bilaterale del fatto come reato, v.: PISA P., *Previsione bilaterale del fatto nell'estradizione*, cit., 23 e 35.

⁴¹V.: art. 23, 3° par., Conv. Italia-Mauritius; art. 23, 1° par., Conv. Italia-Pakistan; art. 25, 3° par., Conv. Italia-Romania.

⁴²V.: par. 1.

la presuppone, e quindi si tratta di una differenza di formulazione priva di rilievo.

Per il resto la circostanza richiesta che tale concorso all'imponibile non sia vietata dalle norme del trattato è sempre da ricollegare alla disciplina pattizia dei criteri di collegamento: che il rinvio sia a queste specifiche norme, e non ad altre del trattato – pur non essendo sancito, come è nell'altra formula, mediante un termine “*sono imponibili* (in conformità ...)” che compare tanto nella disposizione di rinvio, quanto in quella oggetto di rinvio – discende dall'ovvia considerazione che nessun'altra norma del trattato preclude, nell'an, un tale concorso all'imponibile.

In specie, la formula “a meno che (...)” contiene un rinvio a quelle previsioni che – opponendosi, nell'an, a tale concorso – stabiliscono un collegamento esclusivo del fatto con l'ordinamento dello Stato di non-residenza, precludendo, *d'embrée*, qualsiasi punto di contatto con l'ordinamento dello Stato di residenza.

Posto, dunque, che, in ordine al prodursi dell'effetto costituito dal sorgere di un obbligo internazionale di accreditamento, è richiesta, tra le altre, la circostanza che il fatto sia collegato, dal trattato, all'ordinamento dello Stato di residenza, si pone l'ulteriore problema di appurare, sempre in ordine al sorgere del suddetto obbligo, se questo collegamento possa essere anche solo esclusivo.

L'interprete potrebbe avere (al limite) questo dubbio poiché non è indicato espressamente, in questo tipo di formula dei trattati, se l'imponibilità nell'ordinamento dello Stato di non-residenza (“*sono imponibili* in ...) debba essere intesa alla stregua dei criteri di collegamento interni, ovvero convenzionali, sicché potrebbe ritenere che sia sufficiente una imponibilità in base all'elemento di collegamento interno, pur se il trattato non stabilisce un tale collegamento.

Ad escludere decisamente questa conclusione è il rilievo dell'inutilità di una tale norma che l'interprete potrebbe essere indotto a ritenere esistente: infatti, già la norma del trattato che designa un tale collegamento esclusivo previene la doppia imposizione, sicché sarebbe del tutto inutile una seconda norma che stabilisse un metodo per eliminare un doppio d'imposta insussistente, perché non vi è concorso di norme impositive in base agli elementi di collegamento del trattato.

Pertanto, l'imposizione che, di quell'identico fatto, è espressamente richiesta anche nell'ordinamento dell'altro Stato contraente (“*sono imponibili* in ...) deve pur sempre essere apprezzata con riguardo ai criteri di collegamento convenzionale: il fatto deve essere imponibile nell'ordinamento dello Stato di non-residenza, deve, cioè, essere sussumibile sotto una norma che definisce, sia pur solo in astratto, una fattispecie d'imposta, e lo deve essere in base ai criteri di collegamento stabiliti del trattato.

In conclusione la formula “a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongono” ha lo stesso valore sistematico di quella “in conformità alle disposizioni della presente Convenzione”: entrambe stabiliscono un requisito di conformità al trattato – a riguardo sia dello Stato di residenza, sia di quello di non-residenza – tale che assumono rilevanza, in ordine alla sussistenza dell'obbligo di accreditamento e di esenzione/esclusione, tutti, e solo, i fatti materiali suscettibili, in base all'accordo, di collegamento con entrambi gli ordinamenti interni.

5. La compresenza delle due formule quale espressione di un principio di reciprocità e le sue implicazioni con particolare riguardo alla sussistenza di clausole di accreditamento dell'imposta figurativa (*tax sparing credit* e *matching credit*).

La presenza sistematica delle due formule nei vari trattati italiani, per la centralità che esse hanno nell'individuazione delle classi di fatti suscettibili di rilevanza agli effetti della disciplina sui metodi per eliminare la doppia imposizione, è espressione di un principio di reciprocità.

Ritenere che, in presenza della formula italiana "a meno che (...)", non sia richiesta un'imposizione del fatto nell'ordinamento dello Stato di non-residenza in base ai criteri di collegamento pattizi – ammettere, cioè, che, in ordine al perfezionarsi dell'obbligo di accreditamento dello Stato italiano il fatto possa avere un punto di contatto esclusivo con il suo ordinamento – porta a svuotare questo principio di reciprocità, con implicazioni che si manifestano sotto forma di uno squilibrio strutturale nei diritti ed obblighi reciproci di due Stati contraenti per i quali ricorrano formule differenti, nei riguardi dell'uno, "a meno che (...)", nei riguardi dell'altro, la "conformità", squilibrio ancor più evidente in ipotesi di obbligata adozione dell'identico metodo di accreditamento.

Infatti, lo Stato per il quale ricorre la formula "a meno che (...)", e cioè, di solito, quello italiano, sarebbe obbligato all'accREDITAMENTO anche se il fatto non è collegato, dal trattato, all'ordinamento dell'altro Stato contraente; mentre lo Stato per il quale ricorre la formula di "conformità", e, cioè, tipicamente, l'altro Stato contraente, è obbligato all'accREDITAMENTO solo se vi è concorso di norme impositive in base ai criteri di collegamento convenzionali.

È vero che – essendo determinante, per il perfezionarsi dell'obbligo di accREDITAMENTO, il verificarsi dell'ulteriore circostanza che un'imposta sia dovuta nello Stato di non-residenza – quand'anche si ammettesse, per pura ipotesi, la sufficienza di un'imposizione esclusiva nello Stato di residenza in base ai criteri di collegamento pattizi, non sorgerebbe alcun obbligo di accREDITAMENTO perché non vi sarebbe imposta dovuta nell'altro Stato, e quindi, in concreto, non vi sarebbe alcuno squilibrio, alcuna autentica asimmetria⁴³.

Tuttavia questo squilibrio si prospetterebbe in presenza di clausole particolari, sul tipo di quelle di *tax sparing credit* o di *matching credit*, clausole, cioè, che, rimuovendo questa ulteriore circostanza, obbligano lo Stato di residenza all'accREDITAMENTO di un'imposta anche solo figurativa (potendone risultare, di fatto, un'assenza di prelievo nei due Stati, ovvero un'imposizione marginale nello Stato di residenza pari alla differenza tra la sua imposta e l'imposta figurativa, se l'aliquota della prima è superiore a quella della seconda).

⁴³ La condizione che la fattispecie imponibile debba integrarsi in concreto nell'ordinamento dello stato di non-residenza risulta inequivocabilmente dal riferimento all'imposta "pagata" o "dovuta" in tale stato, a seconda della versione del singolo trattato italiano, che è stabilito ai fini della successiva quantificazione del credito d'imposta da parte dello stato di residenza. Fanno eccezione solo alcuni accordi che si riferiscono all'imposta dell'altro stato, senza altro indicare.

Mentre nella clausola di *tax sparing credit* presupposto dell'obbligo di accreditamento dell'imposta figurativa è la sussistenza di un regime agevolativo interno dello Stato contraente di non-residenza, diversamente, nella clausola di *matching credit* l'obbligo di accreditamento sussiste, per determinati fatti, sulla base di una presunzione assoluta: l'imposta, in tale Stato, si considera, cioè, "in ogni caso" prelevata ad una determinata aliquota, che il trattato fissa, e quindi a prescindere se in concreto vi sia, in tale Stato, imposizione, ed eventualmente a quale minore aliquota⁴⁴.

In specie, considerato che la clausola di *matching credit* è rara nei trattati italiani e, di solito, non è reciprocamente disposta a favore dell'Italia⁴⁵, bensì solo dell'altro Stato contraente, questo squilibrio si prospetterebbe, con particolare evidenza, nelle specifiche ipotesi in cui la clausola di *tax sparing credit* sia posta, a riguardo di una determinata classe di fatti, a favore di entrambi gli Stati contraenti, come, invero, avviene nella grande maggioranza degli accordi italiani che prevedono questa clausola⁴⁶: infatti, uno Stato, quello per il quale è stabilita la "conformità", è obbligato ad accreditare l'imposta figurativa dell'altro Stato solo nelle ipotesi in cui il trattato stabilisce un collegamento bilaterale del fatto; mentre lo Stato (tipicamente quello italiano) per il quale ricorre la formula "a meno che (...)", sarebbe obbligato ad accreditare l'imposta figurativa del primo Stato anche quando il fatto è collegato dal trattato esclusivamente al suo ordinamento. Secondo questa interpretazione, ad esempio, lo Stato italiano sarebbe obbligato ad accreditare l'imposta figurativa cinese all'impresa

⁴⁴ Sul profilo distintivo, v.: VOGEL K., *On double taxation conventions*, cit., Art. 23, 1256, par. 195. Non sempre questo profilo distintivo è tenuto in considerazione: lo stesso ministero delle finanze si è riferito unitariamente, a riguardo di entrambi i tipi di clausola che sono contenuti nella Conv. Italia-Argentina, come ad ipotesi di "matching credit", v.: Min. Fin., Dir. Gen. II.DD., risol. 8 marzo 1988, n. 12/1219, in *Rass. trib.*, 1988, III, 571.

⁴⁵ Costituisce un'eccezione: art. 23, 1° e 4° par., Conv. Italia-Brasile, resa esec. con l. 844/1980 (clausola applicabile, a favore del Brasile, per dividendi, interessi e canoni; a favore dell'Italia solo per dividendi).

⁴⁶ V. i seguenti trattati, accomunati da una formulazione ampia sul tipo di questa "Se ai sensi della legislazione di uno degli Stati contraenti, le imposte alle quali si applica la presente Convenzione non sono prelevate, in tutto o in parte, per un periodo limitato di tempo, dette imposte si considerano interamente pagate agli effetti dell'applicazione dei paragrafi (...)": art. 24, 4° par., Conv. Italia-Algeria, resa esec. con l. 711/1994; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Cipro; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Finlandia, resa esec. con l. 38/1983; art. 24, 7° par., Conv. Italia-Svezia, resa esec. con l. 439/1982; art. 22, 4° par., Conv. Italia-Trinidad e Tobago. V., inoltre, con una previsione riguardante solo determinati elementi reddituali, tipicamente utili d'impresa, dividendi, interessi e *royalties*, e fissazione, tipica, dell'aliquota figurativa: art. 24, 4° par., Conv. Italia-Albania; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Bangladesh, resa esec. con l. 301/1995; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Cina, resa esec. con l. 376/1980; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Corea del Sud, resa esec. con l. 199/1992 (limitatamente ad un periodo prestabilito a decorrere dall'entrata in vigore della Convenzione); art. 23, 4° par., Conv. Italia-Egitto, resa esec. con l. 387/1981; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Etiopia, resa esec. con l. 242/2003; art. 24, 4° par. lett. b), Conv. Italia-India, resa esec. con l. 319/1995; art. 24, 4° par., Conv. Italia-Israele, resa esec. con l. 371/1997; art. 23, 3° par., Conv. Italia-Kenia, resa esec. con l. 666/1981; art. 22, 4° par., Conv. Italia-Malaysia, resa esec. con l. 607/1985; art. 22, 4° par., Conv. Italia-Malta, resa esec. con l. 304/1983; art. 23, 4° par. Conv. Italia-Mozambico, resa esec. con l. 110/2003; art. 24, 4° par., Conv. Italia-Sri-Lanka; art. 22, 2° par., Conv. Italia-Tanzania, resa esec. con l. 667/1981; art. 22, 4° par., Conv. Italia-Tunisia, resa esec. con l. 388/1981; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Turchia, resa esec. con l. 195/1993; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Vietnam, resa esec. con l. 474/1998. Nell'elenco sopra riportato non sono stati considerati i trattati in cui, eccezionalmente, la formula che sancisce la "conformità" non ricorre espressamente per lo stato contraente diverso dall'Italia, accordi segnalati nel paragrafo 2 (ad esempio, la Conv. Italia-Filippine, in cui pur è presente, ed è reciproca, la clausola di accreditamento dell'imposta figurativa, v.: art. 22, 4° par.). Un'attenzione a sé merita, invece, la Conv. Italia-Singapore - in cui la clausola è reciproca (art. 22, 4° par.) - stante la segnalata peculiarità della sua previsione per l'Italia, quale stato di residenza convenzionale, priva della formula espressa "a meno che (...)", (art. 22, 2° par.), peculiarità che trova corrispondenza anche a riguardo dello stato di Singapore, nella sua posizione di stato di residenza convenzionale.

italiana che svolge la sua attività in Cina senza una stabile organizzazione, benché lo Stato cinese non sia altrettanto obbligato nei confronti dello Stato italiano a riguardo di un'impresa cinese che svolga la sua attività in Italia parimenti senza stabile organizzazione.

Risultato che, sul piano sistematico, è inaccettabile, perché stravolge quel principio di reciprocità di cui è espressione il congiunto ricorso delle due formule - “a meno che (...)”, e “in conformità (...)” - nei trattati italiani e nella specifica Conv. Italia-Cina⁴⁷.

Tale squilibrio si manifesterebbe, altresì, anche nei trattati in cui i due Stati contraenti sono obbligati, nella loro qualità di Stati di residenza convenzionale, all'adozione di un metodo differente e sempre in presenza di clausole che danno rilievo ad un'imposta meramente figurativa. Infatti, l'uno, quello a riguardo del quale è posta la formula “a meno che (...)”, e, cioè, tipicamente, lo Stato italiano di residenza, sarebbe obbligato all'accREDITAMENTO dell'imposta figurativa anche se il fatto non è collegato, dal trattato, all'ordinamento dell'altro Stato contraente; l'altro, a riguardo del quale è posta la formula “in conformità a (...)”, e, cioè, di regola, l'altro Stato contraente di residenza, è obbligato ad esentare (o escludere) il fatto dalla propria imposta solo nelle ipotesi in cui vi è concorso di norme impositive dei due Stati in base ai criteri di collegamento convenzionali, e quindi non è parimenti obbligato ad esentare se questo concorso non sussiste perché il fatto è collegato, dal trattato, in modo esclusivo al proprio ordinamento⁴⁸.

Ad esempio, se si seguisse questa interpretazione, si dovrebbe ritenere che venga a sussistenza l'obbligo di accREDITAMENTO dello Stato italiano a fronte di remunerazioni ricevute da un residente dell'Italia in corrispettivo di un'attività dipendente svolta in Costa d'Avorio, per un periodo che non oltrepassa i 183 giorni nel corso del periodo d'imposta e per un datore di lavoro residente in Italia privo di stabile organizzazione in Costa d'Avorio, pur se, in quest'ultimo Stato, le imposte non sono prelevate, in base ad una norma interna, per un periodo limitato di tempo. Benché, in una situazione del tutto speculare, non venga certamente a sussistere l'obbligo internazionale ivoriano di escludere dalla propria imposta le remunerazioni ricevute da un proprio residente, e ciò in quanto in Italia esse non sono tassabili “ai sensi della presente Convenzione”, essendo stabilito dal trattato, per questa classe di fatti, un collegamento esclusivo con l'ordinamento dello Stato di residenza pattizio⁴⁹.

Nondimeno risulterebbe violato il principio di reciprocità in presenza di clausole di accREDITAMENTO dell'imposta figurativa posta a favore di uno solo dei due Stati contraenti, ipotesi, questa, che riguarda solo pochissimi trattati italiani, in aggiunta, tutti accomunati dalla previsione di *tax sparing credit* o di *matching credit* in favore, non dell'Italia, bensì dell'altro Stato contraente.

⁴⁷ A prescindere dalla validità di una tale interpretazione, il problema non riguarderebbe quei pochissimi trattati italiani che prevedono la formula “a meno che (...)”, non solo per l'Italia, ma anche per l'altro stato contraente di residenza convenzionale, e contengono una clausola reciproca di *tax sparing credit*, e cioè: art. 23, 4° par., Conv. Italia-Mauritius (dividendi); art. 23, 3° par., Conv. Italia-Pakistan (utili delle imprese, dividendi e interessi).

⁴⁸ V.: art. 22, 4° par., Conv. Italia-Costa d'Avorio, resa esec. con l. 293/1985; art. 21, 3° par., Conv. Italia-Marocco, resa esec. con l. 504/1981, relativamente agli utili delle imprese di cui all'art. 7, fatti reddituali a fronte dei quali il Marocco è obbligato ad esentare.

⁴⁹ V.: art. 15, 2° par., Conv. Italia-Costa d'Avorio.

Infatti, l'obbligo di accreditamento dello Stato italiano, in quanto Stato di residenza convenzionale, a riguardo dell'imposta figurativa dell'altro Stato contraente, sorgerebbe anche a fronte di fatti non suscettibili, pattiziamente, di punti di contatto con l'ordinamento di quest'ultimo, sebbene l'obbligo di tale altro Stato, a sua volta nella posizione di Stato di residenza convenzionale, se di accreditamento, sia subordinato alla circostanza che un'imposta sia effettivamente pagata in Italia – ciò che non determina di per sé una violazione del principio di reciprocità, non essendo la clausola, sull'imposta figurativa, reciproca – nonché, a prescindere se sia rappresentato da un obbligo di accreditamento⁵⁰, ovvero di esenzione⁵¹, sia subordinato, per la (puramente ipotizzata) diversità di formula, alla sussistenza di un duplice collegamento con i diritti interni.

Si pensi, ad esempio, alla previsione, contenuta nella Conv. Italia-Portogallo, secondo cui gli interessi provenienti da uno degli Stati contraenti sono esenti da imposta in detto Stato se il debitore degli interessi è il Governo di detto Stato, previsione che stabilisce un criterio di collegamento esclusivo del fatto con l'ordinamento dello Stato di residenza del soggetto percettore⁵²: per gli interessi di provenienza portoghese, lo Stato italiano sarebbe obbligato ad accreditare l'imposta figurativa al proprio percettore residente (benché l'imposta portoghese sul reddito possa non essere prelevata, in tutto o in parte, per effetto di una norma interna portoghese di esenzione⁵³), mentre l'obbligo di accreditamento dello Stato portoghese, a fronte di interessi di provenienza italiana, non viene a sussistere – a prescindere dalla necessaria ulteriore circostanza, in questa ipotesi, che un'imposta sia effettivamente pagata in Italia, non essendo la clau-

⁵⁰ A riguardo del *tax sparing credit*, v.: art. 24, 5° par., Conv. Italia-Argentina, resa esec. con l. 282/1982, a seguito delle modifiche apportate dal Protocollo, reso esec. con l. 423/1999; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Portogallo, resa esec. con l. 562/1982; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Zambia, resa esec. con l. 286/1982. A riguardo del *matching credit*, v.: art. 24, 4° par., Conv. Italia-Argentina (dividendi, interessi e canoni); art. 23, 1° e 4° par., Conv. Italia-Brasile (limitatamente a interessi e canoni, essendo la clausola applicabile, per i dividendi, a favore sia del Brasile, sia dell'Italia); art. 22, 4° par., Conv. Italia-Bulgaria, resa esec. con l. 389/1990, obbligata a seconda del tipo di fatto, all'accREDITAMENTO (dividendi e canoni), ovvero all'esenzione (clausola applicabile limitatamente ai redditi derivanti dalla partecipazione in una società mista costituita in conformità al decreto 535/1980 del Consiglio di Stato della Repubblica di Bulgaria). Nell'elenco sopra riportato non è stato inserita la Conv. Italia-Messico, trattato in cui, infatti, non ricorre espressamente alcuna formula di "conformità" per il Messico (obbligato ad esentare), ed in cui è presente la clausola di accreditamento dell'imposta figurativa (*matching credit*) a suo favore e limitatamente a dividendi, v.: art. 22, 3° par.

⁵¹ V.: art. 23, 4° par., Conv. Italia-Venezuela, resa esec. con l. 200/1992.

⁵² V.: art. 11, 3° par., lett. a), Conv. Italia-Portogallo.

⁵³ V.: art. 22, 3° par., Conv. Italia-Portogallo. A differenza di altri trattati, in questo accordo non è espressamente specificato che l'esenzione sia accordata ai sensi della legislazione interna, infatti è disposto solo che: "Le disposizioni del paragrafo 2" – quelle, cioè, che riconnettono l'obbligo dello stato italiano al verificarsi di determinate circostanze – "sono parimenti applicabili nel caso in cui l'imposta portoghese sul reddito sia stata oggetto di esenzione o di riduzione come se la detta esenzione o riduzione non fosse stata accordata". È da escludere, peraltro, la possibilità di riportare questa esenzione alle norme convenzionali che fissano i criteri di collegamento (ad es. lo stesso art. 11, 3° par. lett. a), anziché (o insieme) a quelle interne. E ciò per diverse ragioni. Innanzi tutto, perché si tratta di una classica clausola di *tax sparing credit*, e come tutte le clausole di questo genere, si limita unicamente a rimuovere un requisito che, altrimenti, sarebbe indefettibile in ordine al prodursi dell'effetto di accreditamento, requisito costituito dall'effettivo pagamento di un'imposta in Italia (talvolta, semplicemente che un'imposta sia "dovuta" in Italia). Perché, al contrario, le clausole che rimuovono il collegamento esclusivo del fatto con un solo ordinamento interno hanno una formulazione completamente differente, sul tipo della *saving clause* della Conv. Italia-Stati Uniti o della *subject to tax clause* dell'art. 15 Protocollo Conv. Italia-Francia. Infine, e soprattutto, per quelle ragioni di sistematicità, di coerenza e di reciprocità del trattato che si è inteso mettere in evidenza con questo scritto.

sola, di accreditamento dell'imposta figurativa, reciproca – anche solo perché non è verificata la preliminare circostanza che il fatto reddituale sia imponibile in entrambi gli ordinamenti interni in base ai criteri di collegamento convenzionali.

È, insomma, da escludere, per le ragioni anzidette, che allo Stato italiano derivi un tale obbligo di accreditamento a fronte di fatti per i quali il trattato stabilisce un collegamento esclusivo con il suo ordinamento.

Fiscalità ambientale e bilancio in pareggio: l'ipotesi del doppio dividendo

Marianicola Villani *

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Valutazioni sulla carbon tax - 3. Il doppio dividendo - 4. L'esperimento della carbon tax in Italia; 4.1. Effetto complessivo della manovra ipotizzata dalla legge n. 448/98 - 5. Conclusioni

1. Introduzione

Sino a qualche decennio fa le politiche fiscali sviluppatesi negli Stati nazionali non erano concepite allo scopo di ridistribuire la pressione fiscale tenendo in considerazione le conseguenze socio-ambientali derivanti dalle attività economiche-industriali e produttive e dall'aumento della disoccupazione causato dal ricorso sempre più ampio all'automazione.

Le principali fonti di gettito erariale sono rappresentate pertanto sino ad oggi dalle imposte sui redditi da lavoro dipendente (difficilmente eludibili), da quelle sulle contribuzioni al lavoro e sulle proprietà di varia natura, mentre non sono stati adottati, perlomeno su larga scala, adeguati strumenti economici e finanziari per tassare le attività, gli usi e i consumi che producono inquinamento o comunque un abbassamento della qualità della vita, con l'intento di disincentivare attività che impiegano materie prime inquinanti, di sostituire forme di produzione non compatibili con l'ambiente, nonché di stimolare un processo di revisione delle tecnologie e degli stili di vita.

Per molto tempo le politiche ambientali si sono avvalse esclusivamente di meccanismi di regolazione a carattere legislativo e amministrativo fondati sulla fissazione di standard da rispettare e di norme prescrittive atte a porre limiti alle emissioni e ai danni ambientali: tipico esempio sono gli strumenti di *command and control*, messi in campo dalle pubbliche amministrazioni, che intervengono, in una prima fase, a regolamentare il comportamento degli operatori che producono inquinamento (fase di *command*) e, successivamente, a verificare il rispetto da parte degli stessi operatori delle norme restrittive stabilite (fase di *control*), erogando sanzioni amministrative o bloccando le attività inquinanti.

Negli ultimi decenni, di fronte alla difficoltà di mitigare e frenare le ricadute negative degli agenti inquinanti sull'ambiente con i soli input amministrativi, si è fatta strada la sperimentazione e l'adozione di provvedimenti che intendono agire sul mercato per far leva sull'economia (imposte, sussidi, aste per i diritti di emissione e quote negoziabili) nell'obiettivo di ridurre l'impiego di fattori di produzione nocivi.

* Università di Roma La Sapienza, Dipartimento di Teoria Economica e Metodi Quantitativi per le Scelte Politiche

Le imposte ambientali possono essere definite come “strumenti economici” utilizzati dallo Stato per preservare il livello socialmente ottimale o accettabile dell'inquinamento. Il ricorso a tali forme di intervento è richiesto data la incapacità dei mercati di prendere in considerazione le esternalità, ossia l'insieme dei benefici e danni ricadenti su terzi da attività poste in essere dagli attori economici, e soprattutto data l'inadeguatezza di attribuire loro un costo.

La nascita dell'ipotesi di tassa ambientale nella teoria economica è avvenuta per merito dell'economista Arthur Cecil Pigou (1877-1959) professore presso l'Università di Cambridge, che la illustrò nel 1920 nell'opera *Economics of Welfare*, come imposta gravante sull'inquinatore e basata sulla stima del danno procurato o costo esterno. Essa consiste nel mezzo adeguato per eguagliare i costi privati e quelli sociali e rappresenta l'archetipo delle odierne imposizioni sull'inquinamento (*pollution charges*): nella sua opera Pigou svelò i costi nascosti dell'inquinamento prodotti dalle emissioni dei fumi delle fabbriche e delle abitazioni di Manchester che, in definitiva, considerando una singola acciaieria erano doppi, in termini monetari, rispetto al valore della produzione di acciaio ottenuta.

L'economista norvegese Agnar Sandmo, nel 1975, riprese e perfezionò le ipotesi di Pigou collegandole alla riduzione di altre imposte perseguendo contemporaneamente l'obiettivo di riformare i sistemi fiscali in senso “ottimale”.

Ancora prima del successo del libro *Ecological Tax Reform* dell'ambientalista tedesco Ernst Ulrich von Weizsäcker, nel 1992, i primi esempi e risultati della ridistribuzione fiscale a fini ambientali, applicati congiuntamente alla riduzione di altre imposte, comparvero nei paesi scandinavi.

Nel 1991 infatti, la Svezia introduceva due forme di imposizione sull'energia: una sulle emissioni di carbonio (CO₂), denominata *carbon tax*, l'altra su quella dell'anidride solforosa (NOx) o *sulphur tax*, con le quali introitò un ammontare di 2,4 miliardi di dollari (pari all'1,9% del gettito fiscale totale), contribuendo da un lato a diminuire la concentrazione di inquinanti e dall'altro ad operare una riduzione dell'imposizione sui redditi.

Strategie simili sono state introdotte in maniera differente in altri paesi europei nel corso degli anni Novanta.

2. Valutazioni sulla *carbon tax*

In linea generale, una tassazione energetica rappresentata dalla *carbon tax*, l'imposta gravante sul consumo di combustibili fossili in proporzione alle emissioni di CO₂, innesca una serie di conseguenze che favoriscono la riduzione dell'inquinamento. Concretamente esse si traducono in:

- ° incentivi continui all'introduzione di nuovi processi tecnologici più “ecologici” e atti a conseguire maggiore efficienza e risparmio energetico (*energy-saving*);
- ° raccolta di nuovi redditi da investire nella ricerca e nello sviluppo di sistemi di produzione, in apparecchiature più efficienti e in tecniche innovative di abbattimento di emissioni;
- ° minimizzazione dei costi economici legati alla possibilità dei soggetti inquinatori di scegliere dove effettuare le riduzioni dell'inquinamento.

Sicuramente la *carbon tax* rappresenta una delle misure più semplici ed efficaci per contenere le emissioni di anidride carbonica, ma può presentare alcuni punti deboli

che necessitano di correttivi per non ingenerare effetti negativi a livello micro e macro economico.

È pertanto necessario distinguere i vantaggi e gli svantaggi di un simile prelievo di tipo pigouviano:

1- In un obiettivo di efficienza allocativa, si può riscontrare un vantaggio in quanto si permette ad ogni impresa di determinare in modo autonomo il punto di ottimo in base alle proprie funzioni di costo e inglobando anche un incentivo permanente a migliorare, anche se non nel breve periodo, la sua posizione operativa (= contesto di efficienza dinamica);

2- Per quanto riguarda l'obiettivo della competitività e dell'equità, almeno inizialmente, le imposte producono impatto sulla capacità di competere delle imprese e/o sul benessere dei consumatori (impatti più facilmente individuabili in caso di imposte e molto meno in caso di altri strumenti), anche se ciò dipende molto dalle modalità di traslazione dell'imposta stessa.

Un prelievo specifico sui fattori energetici inquinanti comprometterebbe dunque la competitività in quanto ricadrebbe non solo sui prezzi praticati dall'impresa, ma anche sul tasso di rendimento del capitale. Entrambi gli effetti fanno perdere quote di mercato alle imprese sui mercati internazionali: ciò vale non solo per le aziende direttamente inquinanti, ma anche per quelle ad alta intensità energetica o di trasporto o che hanno rapporti di interscambio con le imprese inquinanti ¹.

Da considerare inoltre che la traslazione sul prezzo di vendita, la quale a sua volta dipende dalla elasticità della domanda e dell'offerta e dalle caratteristiche del mercato, determina un impatto redistributivo sui consumatori.

In ogni caso, gli impatti suddetti, secondo molti, si possono valutare in termini esaustivi includendo nell'analisi l'utilizzo del gettito che viene raccolto con le imposte ambientali, ossia adottando una valutazione di bilancio in pareggio in un'ottica macro.

Infatti, soltanto in un'ottica macro, la perdita di competitività può essere compensata con il recupero di efficienza che si ottiene o con la correzione dell'effetto esterno o con l'utilizzo delle risorse ottenute con il gettito.

A livello di singole imprese, ossia in un'ottica micro, per esempio, l'introduzione di una *carbon tax* può comportare che:

1- se l'imposta non comporta un aggravio dei costi di produzione, l'effetto sia trascurabile;

2- se invece l'aggravio di costi risulta significativo, l'impresa, qualora sia *price maker*, potrebbe:

a) trasferire il costo sui consumatori, con il rischio di una diminuzione delle vendite e quindi dei profitti, subendo pertanto una perdita di quote di mercato;

b) cambiare processo produttivo, sostituendo i prodotti inquinanti con altri input o/e adottando nuove tecnologie meno inquinanti;

c) delocalizzare la produzione laddove minore (o quasi inesistente) sia la tassazione;

d) cessare di operare.

¹ Anche se l'effetto sui costi e sui prezzi avviene altresì tramite la regolamentazione, con la fissazione di standard tecnologici o di limitazione delle emissioni, non facili comunque da quantificare

Per arginare l'effetto negativo sulla competitività sia a livello di impresa che di settore, limitando l'incidenza immediata di una *carbon tax* su un aumento dei costi di produzione, quindi con la probabile perdita di quote di mercato e la riduzione di produzione a livello di industria, l'utilizzo del gettito dell'imposta ambientale risulta determinante soprattutto nel breve periodo in quanto lo stock di capitale e i processi produttivi rimangono fissi.

Nel lungo periodo invece, nella valutazione degli effetti sulla competitività delle imprese bisogna considerare anche l'incentivo, implicito negli strumenti di mercato, verso l'innovazione tecnologica e l'abbattimento delle emissioni, cosa che comporta una maggiore competitività: l'effetto risulta positivo per le imprese, in quanto consente loro di raggiungere auspicabili standard ambientali ad un costo inferiore, ottenendo un risultato forse più importante rispetto all'aggravio dei costi di primo impatto.

Inoltre, nel lungo periodo la competitività dipende anche dalla capacità delle imprese di spuntare un prezzo più alto per il loro prodotto (organizzando, per esempio, campagne divulgative sul valore "ambientale" della produzione), contenendo così gli effetti negativi in termini di costo e a guadagnarne in termini di competitività.

A livello internazionale poi, la competitività crea problemi solo se la politica ambientale è differenziata tra i paesi e impone costi diversi alle imprese con differenti localizzazioni.

3. Il doppio dividendo

La teoria del doppio dividendo ha cercato pertanto di rispondere alle preoccupazioni sulla competitività e agli effetti redistributivi. La teoria, già presente in Tullock alla fine degli anni 60, fu ripresa negli anni '90 negli Usa ai primi allarmi sul clima. La teoria proponeva l'utilizzo del gettito delle imposte ambientali per ridurre il prelievo su imposte preesistenti ma distorsive in particolare sugli altri fattori produttivi; si ottengono in questo modo due benefici, una finalità ambientale e una efficienza economica, in quanto con la rimozione delle imposte distorsive si persegue una maggiore crescita e/o aumento dell'occupazione.

Il problema può essere visto come un problema di ottima tassazione in un contesto di *second best*, in quanto il doppio dividendo esiste qualora, prima dell'introduzione dell'imposta ambientale, il gettito risulti raccolto dall'operatore pubblico attraverso processi e strutture inefficienti.

In generale il doppio dividendo produce particolari effetti positivi se:

- 1- il *set* imposte distorsive è rilevante, per cui la riduzione comporta un significativo aumento di benessere;
- 2- se l'imposta ambientale grava su un fattore fisso, o poco mobile, e con una pressione relativa;
- 3- se l'imposta ha un'ampia base imponibile;
- 4- se i salari sono rigidi, cioè una diminuzione dei contributi attraverso il gettito dell'imposta ambientale fa diminuire il costo complessivo del fattore lavoro, stimolando quindi la domanda di lavoro,
- 5- se la traslazione sul consumo non è forte,
- 6- se c'è un consenso sociale in tal senso ed un minimo di coordinamento internazionale.

In seguito ad analisi e simulazioni effettuate su imposte ambientali, si è riscontrato che nel 78% dei casi si ottiene l'impatto in termini di occupazione, ma questo può causare anche una riduzione dell'attività economica generale (oppure una diminuzione del Pil) e un aumento dell'indice dei prezzi al consumo². In particolare, in seguito ad uno studio con metodologia input-output per gli Usa³ (Hoener, 2000) si contesta come l'onere di un prelievo tipo *carbon tax* si riveli concentrato su poche industrie, mentre i vantaggi del riutilizzo del gettito si ridistribuiscono tra più settori produttivi.

I dati disponibili sembrano indicare che un doppio dividendo sia possibile, ma che risulti troppo limitato nella sua ampiezza e nella sua durata, non contribuendo in maniera significativa alla soluzione dei problemi strutturali della disoccupazione (o di stimolo alla variazione del Pil) rispetto a misure tradizionali di benessere sociale, fondate sulla teoria dell'economia del benessere. Si contesta anche l'assenza di una valutazione dei gruppi di interesse.⁴

4. L'esperimento della *carbon tax* in Italia

La *carbon tax* è stata introdotta in Italia con la legge n. 448/98, nell'ambito di un provvedimento più complesso di riordino delle accise sui prodotti energetici per correggere le esternalità negative. In ottemperanza agli obiettivi di Kyoto, il tributo si proponeva di aumentare la pressione sui fattori inquinanti in proporzione al volume di emissioni prodotte portando le aliquote ad un livello "obiettivo" nel 2005; il tutto si sarebbe dovuto attuare ad invarianza della pressione fiscale complessiva. Si era previsto un graduale adeguamento dei livelli di accise nell'arco temporale di 7 anni: in realtà l'adeguamento è iniziato nel 1999 con il DPCM del 15/1, ma si è interrotto nel 2000 in concomitanza con l'aumento dei pezzi internazionali del petrolio.

Nelle analisi di previsione, i primi aumenti determinavano incrementi piuttosto contenuti in tutti i settori rispetto alla situazione previgente (ad eccezione degli oli combustibili ATZ e BTZ): per il settore del GPL era prevista addirittura una diminuzione rispetto al '98. Il decreto, nella relazione allegata, ipotizzando una traslazione completa sul prezzo di vendita e considerando anche l'Iva, aveva calcolato un incremento medio dei prezzi dell'1% con un massimo del 3% per il metano e il gasolio da autotrazione: molto consistenti erano previsti gli aumenti per gli oli combustibili.

L'articolo 8 della legge n. 448 del 98 disponeva chiaramente che le variazioni delle accise avvenissero ad invarianza della pressione fiscale complessiva, quindi prevedeva una finalizzazione delle maggiori entrate:

- ad una diminuzione della pressione fiscale sul lavoro = fiscalizzazione degli oneri sociali sul costo del lavoro;
- ad un alleggerimento della pressione su alcune categorie produttive;
- più in generale, ad investimenti in *earmarking*.

² BOSQUET B., HOENER A.J. (2001), *Environmental Tax Reform: The European Experience*, Centre for a Sustainable Economy, Washington, DC.

³ HOENER J.A. (2000), *Burdens and Benefits of Environmental Tax Reform: an Analysis of Distribution by Industry*, Centre of Sustainable Economy, Washington, DC.

⁴ CAVALLETTI B. (2004), *Gli strumenti per il controllo delle esternalità ambientali*, Corso di Economia dell'Ambiente, Istituto di Finanza, Università di Genova

Gettito della carbon tax e destinazione della spesa; effetti della rimodulazione del 1999

AUMENTO DELLE ENTRATE	1999	2000	2001
Aumenti di aliquota predisposti nel 1999			
<i>Carburanti (al lordo delle agevolazioni)</i>	723.0	753.2	753.2
Consumi per riscaldamento	232.4	242.1	242.1
<i>Usi industriali</i>	134.3	139.9	139.9
<i>Produzione energia elettrica</i>	41.3	43.0	43.0
<i>Mancata riduzione benzina verde</i>	170.4	170.4	170.4
TOTALE	1296,3	1343,3	1343,3
AUMENTO DELLE SPESE			
<i>Fiscalizzazione oneri sociali</i>	681.2	821.2	1025.7
<i>A agevolazioni (autotrasportatori, gasolio, Gpl riscaldamento,...)</i>	352.7	365.1	365.1
<i>Progetti ecologico ambientali</i>	154.9	166.8	166.8
<i>Altro</i>	107.4	104.3	103.3
TOTALE	1293.6	1457.4	1660.9

Fonte: DPCM 15/1/21999

I 700 (680) milioni di euro di fiscalizzazione degli oneri sociali stimati dalla relazione tecnica del provvedimento per il 1999, hanno comportato una riduzione del costo del lavoro dello 0,47%, ossia una riduzione dell'aliquota complessiva media dello 0,47%, quindi poco più della metà del maggior gettito ottenuto con il riallineamento delle accise.

Nello specifico sono stati aboliti i prelievi contributivi per:

- gli asili nidi (con aliquota dello 0,1% della retribuzione imponibile)
- l'ex Enaoli (con aliquota tra lo 0,01% e lo 0,16% a seconda delle professioni)
- l'assicurazione per la Tbc (con aliquota dello 0,21%)

La prima fase di applicazione della *carbon tax* evidenzia, a livello aggregato, un alleggerimento fiscale per le imprese, almeno nell'impatto immediato e non considerando le retroazioni sui prezzi.

Nel 1999, a fronte di un alleggerimento di 700 milioni di euro degli oneri sociali (sono stati aboliti i prelievi contributivi minori), gli aumenti delle accise colpiscono soprattutto i carburanti e il riscaldamento, alla cui spesa contribuiscono soprattutto e in via diretta le famiglie con più del 50 % della spesa.

Nella simulazione per il 2005 si prevede una diminuzione dell'aliquota contributiva equivalente a circa la metà del maggior gettito ottenuto con l'applicazione delle aliquote di accisa-obiettivo.

Volendo valutare l'effetto complessivo della manovra ipotizzata dalle legge n. 448/98, possono desumersi i seguenti punti fermi:

1- Si conferma l'impressione generale che per quanto riguarda la I tranche applicata fino al 2000, non si riscontrano riflessi sulla competitività delle imprese. Anzi,

come primo impatto, (quindi a traslazione nulla), si verifica un risparmio generale per le imprese manifatturiere, più forte per le imprese del terziario che hanno bassa intensità energetica e specifiche esenzioni (vedi gli autotrasportatori).

2- Il risparmio contributivo registrato ammonta a circa 400 milioni di euro, ossia meno della metà del risparmio contributivo stimato per l'intera economia per il 2000.

3- In rapporto al monte contributivo, questo ha portato ad una variazione media dell'1,3% nella forza lavoro dell'impresa.⁵

5. Conclusioni

A causa delle molteplici argomentazioni, i dibattiti più recenti convergono nell'asserire che una riduzione dei contributi sociali e l'aumento della tassazione energetica non aumentano il benessere sociale, ma si propone sempre più di utilizzare il gettito per ridurre le distorsioni complessive del sistema tributario. I paesi del Nord infatti riutilizzano il gettito derivante per attuare misure compensative all'interno degli stessi settori di provenienza.

Sul piano normativo, non ha senso proporre una riottimizzazione parziale limitata a due strumenti (tasse ambientali, imposte sul lavoro) e a due obiettivi (emissioni in atmosfera e occupazione): quando un sistema fiscale diventa sub-ottimale, è necessario ridisegnarlo nel suo complesso, anche in base al principio di *optimal-taxation*.

Bibliografia

- ANDERSEN M.S. (2003), *CO₂ Taxation in the Nordic Countries: Results and Methodological Caveats*, in MILNE J., DEKETELAERE K., KREISER L., ASHIBOR H. (eds), *Critical Issues in Environmental Taxation, International and Comparative Perspectives*, Vol. I, Richmond, pp. 163-174
- BARDAZZI R., PARISI V., PAZIENZA M.G. (2004), *Modelling direct and indirect Taxes on Firms: a Policy simulation*, *Austrian Journal of Statistics*, V.33, n.1+2, pp 237-259
- BARDAZZI R., OROPALLO F., PAZIENZA M.G. (2004), *Accise energetiche e competitività delle imprese; un'applicazione sull'inserimento della carbon tax*, Siep, Working paper 393, dicembre
- BAUMOL W., OATES W.E. (1988), *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge, Cambridge University Press
- BOSQUET B., HOENER A.J. (2001), *Environmental Tax Reform: The European Experience*, Centre for a Sustainable Economy, Washington, DC
- BOTTEON M., CARRARO C. (1993), *Struttura ed effetti di una carbon tax europea*, in MUSU I. (a cura di), *Economia e Ambiente*, Bologna, Il Mulino, pp.197-198, pp.215-217
- BOVENBERG A.L. (1999), *Green Tax Reform and the Double Dividend: an Updated Reader's Guide*, *International Tax and Public Finance*, 6, pp.421-443

⁵ BARDAZZI R., OROPALLO F., PAZIENZA M.G., *Accise energetiche e competitività delle imprese ; un'applicazione sull'inserimento della carbon tax*, Siep, Working paper 393, dicembre 2004

- HOENER A.J. (2000), *Burdens and Benefits of Environmental Tax Reform: an Analysis of Distribution by Industry*, Centre of Sustainable Economy, Washington, DC
- CAVALLETTI B. (2004), *Gli strumenti per il controllo delle esternalità ambientali*, Corso di Economia dell'Ambiente, Istituto di Finanza, Università di Genova
- DORIGONI S., GULLI F. (1999), *Tasse ambientali e concorrenza interfonti: la carbon tax italiana*, Economia delle fonti di energia e dell'ambiente, n.1, pp.19-37
- ENEA (2001), *Indagine sugli impieghi delle fonti energetiche in Italia*, anno 1999, Serie RT Studi 2001
- European Commission (2004), *The effects of Environmental Policy on European Business and its Competitiveness: a Framework for Analysis*, Commission Staff Work Document, SEC (2004, 769)
- LANZA A., SANMARCO G.G. (1993), *Strumenti per la politica ambientale: il caso della carbon tax in Italia*, in MUSU I. (a cura di), *Economia e Ambiente*, Bologna, Il Mulino, pp. 222-223
- JAFFE A.B., PETERSON S.R., PORTNEY P.R., STAVINS R.N. (1995), *Environmental Regulation and Competitiveness of US Manufacturing; What does the Evidence tell us?*, Journal of Economic Literature, V.33, pp.132-163
- PARK A., PEZZEY J.C.V. (1998), *Reflections on the Double Dividend Debate*, Environmental and Resource Economics, pp.539-555
- MINISTERO DELL'AMBIENTE (2004), *Piano Nazionale di Assegnazione e allegati*, www.minambiente.it
- VON WEISZAECKER E., JESSINGHAUS J. (1992), *Ecological Tax Reform*, London, Zed
- SADMO A. (2000), *The Public Economics of the Environmental*, The Lindahl Lectures, Oxford

SEZIONE II

DOCUMENTI COMMENTATI

Italy - Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Provincial Tax Court, Milan), Chamber XLVII, Judgement no. 117/47/05 of 25 May 2005.

VAT - Sixth Directive- Limitations on the right to deduct for cyclical economic reasons – Temporary nature

VAT – National law – Limitations on the right to deduct for cyclical economic reasons – Repeated extensions of the measure – Temporary nature – Not relevant – National law not in accordance with European Community law - Relevant

VAT - Sixth Directive – Unconditional and precise provisions of the European Community law - Direct and immediate applicability of Community law within Member States – Interpretation of Community law by national courts – Declaratory judgement on Community law – Conflict between Community law and national law - Primacy of Community law over national law

Measures limiting the right to deduct for cyclical economic reasons are required to be temporary.

Cyclical economic reasons become structural if the national measure is extended over time. The Italian lawmaker adopted legislative measures that were only formally of a temporary nature: in fact, by means of repeated extensions, he has contrived to maintain measures excluding totally or partially the right to deduct VAT on the purchase of certain goods for over a quarter of century. There do not exist any cyclical economic reasons to justify the limitations on the right to deduct, this leading to a conflict with the Community law.

The provisions of the Sixth Directive are sufficiently unconditional and precise to allow the court to immediately and directly apply Community law, which prevails over conflicting national law.

Direct applicability of Community law and inapplicability of national law excluding the right to deduct VAT on motor vehicles *

Massimiliano Giorgi

CONTENTS: 1. Premise - 2. Limitations on the right to deduct for cyclical economic reasons - 3. Direct applicability of Community law. Automatic inapplicability of conflicting national law.

1. Premise

In the judgement under examination, the Italian court held that the right to deduct input VAT on the purchase and lease of motor vehicles could not be limited by national law.

The court observed that Article 17(7) of the Sixth Directive authorizes a Member State to adopt measures excluding the right of deduction only on the condition that these measures are limited in time and a special procedure is followed. Italy did not comply with such special procedure and maintained in force the limitations on the right of deduction for an extended time. Italy failed to fulfil the obligations imposed by the Treaty establishing the European Community and accordingly the court ruled that national law was not consistent with Community law and should not be applied.

The right of deduction, which forms an integral part of the common system of value added tax, cannot be limited in principle¹. In fact, the limitations on the right of deduction, on the one hand, affect the level of tax burden and must be applied in a similar manner in all Member States, in order not to jeopardize the common system of value added tax; on the other hand, those limitations identify a different “final user” for VAT purposes and therefore may lead to discrepancies and asymmetries in the uniform application of the tax².

Consequently, the European Court of Justice has constantly held that the right to deduct input VAT could not be limited by national law, unless expressly provided for in the Sixth Directive³.

* Translation by Claudia Calogero.

¹ European Court of Justice, Judgement of 6 July 1995, case C-62/93, *BP Soupergaz*; European Court of Justice, Judgement of 21 March 2000, Joined cases C-110/98-C-147/98, *Gabalfrisa and Others*.

² Article 5, paragraph 1, letter a) of the delegation law for the Italian tax reform of 7 April 2003, no. 80, provides that deductions and discrepancies in the taxable base shall be progressively reduced, in order to approximate the structure of the tax to a true consumption tax; the delegation law provides also that these amendments must conform with the Community standard.

³ European Court of Justice, Judgement of 6 July 1995, case C-62/93, *BP Soupergaz*; Judgement of 11 July 1991, case C-97/90, *Lennartz*; Judgement of 21 September 1988, case C-50/87, *Commission of the European Communities v French Republic*.

The Court of Justice (Judgement of 21 September 1988, case C-50/87, *Commission of the European Communities v French Republic*) observed that in the absence of any provision empowering the Member States to limit the right of deduction granted to taxable persons, that right must be exercised immediately in respect of all taxes charged on transactions relating to input transactions. Such limitations on the right of deduction have an impact on the level of tax burden and must be applied in a similar manner in all the Member States.

2. Limitations on the right of deduction for cyclical economic reasons

According to parliamentary records, the right to deduct input VAT on the purchase and maintenance of motor vehicles was introduced for cyclical economic reasons.

Under Article 17(7) of the Sixth Directive, subject to the consultation provided for in Article 29, each Member State may, for cyclical economic reasons, exclude goods from the system of deductions of input VAT on the purchase and import⁴; the derogation is limited solely to input VAT on goods and is not applied to input VAT on services.

As a matter of fact, Article 17(7) provides for an exceptional derogation (almost a blank cheque if you rely upon the literal sense of the provision) that appears to contradict the principle according to which the limitations on the right to deduct input VAT must be definitely established within the harmonized system of value added tax. Therefore, the requirements, which Member States must comply with under Article 17(7), are to be interpreted carefully also in the light of a more and more stringent interpretation of the European Court on the rules of deduction. Above all, it is necessary to define the concept of “cyclical economic reasons” and to evaluate the role of the VAT Committee in the consultation procedure.

The European Court of Justice held that the provision authorizes a Member State to adopt measures of a temporary nature intended to cope with the temporary situation of its economy at a given moment. The application of the measures aimed at excluding the right of deduction must consequently be limited in time and, by definition, they may not be of a structural nature⁵; similarly, Community law is infringed when those measures are so extended over time that their temporary nature is dubious.

Actually, cyclical economic reasons imply that the derogation to the right to deduct input VAT must be temporary. Consequently, when a national measure contains no indication as to its limitation in time⁶ or it is maintained in force by means of repeated extensions over time and fails its temporary nature in fact, that measure is to be considered contrary to Community law, even if its aim is to reduce the budget deficit and allow State debt to be repaid.

Likewise, national measures limiting the right to deduct VAT according to Article 17(7) are to be considered contrary to Community law, where the Member State did not first consult the VAT Committee.

In this regard, the Court of Justice held that even if the VAT Committee has a purely advisory purpose and Article 17(7), unlike Article 27 of the Sixth Directive, does not provide for a decision of the Council, failure to apply that procedure does constitute a breach of essential procedural requirements. Consulting the VAT Committee is actually the only way of ascertaining, on a preventive way, whether the national measure satisfies the requirement of being adopted for cyclical economic reasons⁷.

Consequently, derogations are permitted only in the cases expressly provided for in the directive.

⁴ Article 17(7) provides for an alternative to exclusions from the right to deduct: «To maintain identical conditions of competition, Member States may instead of refusing deduction, tax the goods manufactured by the taxable person himself or which he has purchased in the country or imported in such a way that the tax does not exceed the value added tax which would have been charged on the acquisition of similar goods»

⁵ European Court of Justice, Judgement of 8 January 2002, C-409/99, *Metropol*.

⁶ European Court of Justice, Judgement of 8 January 2002, C-409/99, *Metropol*.

⁷ European Court of Justice, Judgement of 8 January 2002, C-409/99, *Metropol*.

Only the consultation of the VAT Committee allows the Commission and other Member States to control the lawful adoption of national measures excluding the general VAT deduction scheme, as required by the sixteenth recital of the preamble of the Sixth Directive: in particular, it allows to ascertain whether the national measure was indeed adopted for cyclical economic reasons.

The consultation of the VAT Committee is thus a precondition for the adoption of any measure on the basis of Article 17(7), as by virtue of the general obligation stated in the third paragraph of Article 189 of the EC Treaty (now Article 249(3) EC) Member States are bound to observe all the provisions of the Sixth Directive⁸. Consequently, where an exclusion from the system of deductions has been adopted without complying with the duty of consultation, the Member State cannot apply this measure and thus limit the right of deduction a taxable person is entitled to⁹.

The Italian State did not comply with the procedural obligation the Member States must observe in order to be able to adopt derogations to the right of deduction for cyclical economic reasons. Moreover, it maintained that measure in force for an extended time. It follows that the Italian State failed to comply with the obligations imposed by the Treaty establishing the European Community¹⁰.

Finally, it is to emphasize that Article 17(7) of the Sixth Directive refers to exclusions from the right to deduct VAT only on the purchase of goods and not of services. The Italian State actually adopted measures limiting the right to deduct input VAT on the purchase of motor vehicles and on relevant maintenance services. If those measures were adopted for cyclical economic reasons, as it appears from the parliamentary records, they would be contrary to the Community law: in fact, Article 17(7) of the Sixth Directive allows derogations to the right to deduct VAT only on the purchase of goods.

3. Direct applicability of Community law. Automatic inapplicability of conflicting national law

The effect of Community law consist of its direct applicability within Member States and of the automatic inapplicability of national law; these effect has been constantly recognized by the European Court of Justice and the Italian Constitutional Court

In particular, directives are directly applicable within Member States when sufficiently unconditional and precise, even if, as to the result to be achieved, they leave to national authorities the choice of form and method¹¹.

⁸ European Court of Justice, Judgement of 1st July 1991, case C-97/90, *Lennartz*.

⁹ European Court of Justice, Judgement of 8 January 2002, C-409/99, *Metropol*. On the point, see European Court of Justice, Judgement of 10 April 1984, case 324/82, *Commission of the European Community v Belgium*; European Court of Justice, Judgement of 11 July 1991, case C-97/90, *Lennartz*; European Court of Justice, Judgement of 13 February 1985, case 5/84, *Direct Cosmetics*.

¹⁰ The Court of Justice has constantly held that where the Member States fail to comply with the procedural obligation to be observed in order to adopt or maintain national measures limiting the right to deduct, those national measure are to be considered inconsistent with Community law, as Member States are bound to observe all the provisions of the Sixth Directive, including the procedural ones, by virtue of the general duty stated in the third paragraph of Article 249 of the Treaty (former third paragraph of Article 189).

¹¹ In this sense, European Court of Justice, Judgement of 8 January 2002, case C-409/99, *Metropol*; European Court of Justice, Judgement of 11 July 1991, case C-97/90, *Lennartz*; European Court of Justice, Judgement of 13 February 1985, case 5/84, *Direct Cosmetics*.

¹¹ On the direct applicability of Community law, see, AMATUCCI *L'ordinamento giuridico finanziario*, Na-

The Court of Justice held that the Treaty does not exclude that directives may have direct effects within Member States. It follows that it would be incompatible with the binding effect attributed to a directive to exclude, in principle, the possibility that the obligation which it imposes may be invoked by those concerned; «where the Community authorities have, by directives, imposed on Member States the obligation to pursue a particular course of conduct, the useful effect of such an act would be weakened if individuals were prevented from taking it into consideration as an element of Community law»¹².

The direct applicability of directives¹³ must be therefore examined in every case so as to identify whether the nature, general scheme and wording of the provision are capable of having direct effects on the relations between Member States and individuals¹⁴. In fact, only when the provision is unconditional and precise, that provision imposes an obligation on Member States and may be relied upon before the national courts by an individual against the State¹⁵.

The provision of a directive is unconditional where «it lays down an obligation which is not qualified by any condition and is not made subject, in its implementation or effects, to the adoption of any measure either by the Community institutions or by the Member States»¹⁶.

The provision of a directive is sufficiently precise to be relied on by an individual and applied by the courts where it lays down an obligation in unequivocal terms¹⁷.

According to a well-established Community case-law, where the provisions of a directive are unconditional and sufficiently precise as far as their subject-matter is concerned, those provisions may be relied upon before the national courts by an individual against the State, where the State has failed to transpose the directive or has transposed it incorrectly¹⁸.

poli, 1990, pp 155 and following; DE MITA, *Diritto tributario interno e norma comunitaria*, in *Boll. Trib.*, 1981, pp. 325 and following.

¹² European Court of Justice of 4 December 1974, case 41/47, *Van Duyn*. In the mentioned judgement, the Court held also that the Treaty provision, which empowers national courts to refer to the Court questions concerning the validity and interpretation of all acts of the Community institutions, without distinction, implies that these acts may be invoked by individuals in the national courts.

¹³ On the direct applicability of VAT directives, see COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, I, pp.1590 and following.

¹⁴ European Court of Justice, Judgement of 4 December 1974, case 41/47, *Van Duyn*.

¹⁵ On the direct applicability of directives by national courts, see GALLO, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 311 and following.

¹⁶ European Court of Justice, Judgement of 29 May 1997, case C-389/95, *Klattner*. See also European Court of Justice, Judgement of 17 September 1996, Joined cases C-246/94, C-249/94, *Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio*; European Court of Justice, Judgement of 3 April 1968, case 28/62, *Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe*.

¹⁷ European Court of Justice, Judgement of 29 May 1997, case C-389/95, *Klattner*. See also European Court of Justice, Judgement of 17 September 1996, Joined cases C-246/94, C-249/94, *Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio*; European Court of Justice, Judgement of 26 February 1986, case 152/84, *Marshall*; European Court of Justice, Judgement of 4 December 1986, case 71/85, *Federatie Nederlandse Vakbeweging*.

¹⁸ European Court of Justice, Judgement of 29 May 1997, case C-389/95, *Klattner*. See also European Court of Justice, Judgement of 17 September 1996, Joined cases C-246/94, C-249/94, *Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio*; European Court of Justice, Judgement of 19 January 1982, case 8/81, *Becker*, Judgement of 22 June 1989, case 103/88, *Costanzo*.

Italia - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XLVII, Sentenza 25 maggio 2005, n. 117/47/05.

IVA - Sesta direttiva - Limiti alla detrazione - Motivi congiunturali - Carattere temporaneo.

IVA - Norma interna - Limiti alla detrazione - Motivi congiunturali - Susseguirsi di proroghe - Carattere temporaneo - Non sussiste - Contrasto della normativa interna con la normativa comunitaria - sussiste.

IVA - Sesta direttiva - Norme comunitarie incondizionate e sufficientemente precise - Diretta e immediata applicazione nel diritto interno - Sentenza interpretativa del diritto comunitario - È dichiarativa del diritto comunitario - Contrasto tra diritto comunitario e diritto interno - Prevalenza del diritto comunitario.

Il presupposto per le limitazioni alla detrazione per motivi congiunturali è la temporaneità.

Il perdurare della misura di diritto interno determina la trasformazione dei motivi stessi da congiunturali a strutturali. Il legislatore italiano ha posto in essere dei provvedimenti legislativi connotati solo formalmente dal carattere di provvisorietà, mentre, ricorrendo artificialmente ad un susseguirsi di proroghe, nella sostanza, ha dato luogo al mantenimento di una disciplina normativa, perdurante da oltre un quarto di secolo, che elimina o limita il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di determinati beni, eliminando di fatto il presupposto giustificativo della delimitazione del diritto alla detrazione fondato sulla congiunturabilità dei motivi, ponendosi in tal modo in netto contrasto con la normativa comunitaria.

Le disposizioni della Sesta Direttiva sono incondizionate e sufficientemente precise, che consentono di emettere una pronuncia giurisdizionale di immediata e diretta applicazione della norma comunitaria, la quale prevale necessariamente sulla norma interna, una volta che quest'ultima sia riconosciuta in contrasto con quella comunitaria.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La ricorrente, in data 17 dicembre 2003, inoltrava all'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 1 - istanza con la quale chiedeva il rimborso della complessiva somma di Euro 82.520,68 oltre interessi di legge, corrispondente all'Iva non detratta sui canoni di leasing e sulle spese di manutenzione dei relativi beni corrisposti nell'anno fiscale 2002.

Contro il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione Finanziaria, formatosi sulla domanda, la contribuente, come sopra rappresentata e difesa, proponeva tempestivamente il presente ricorso, con il quale ha chiesto il riconoscimento del diritto al rimborso per i motivi analiticamente descritti nell'atto d'impugnazione e così di seguito riassunti:

- la ricorrente, nell'ambito della propria organizzazione d'impresa, usa acquistare autovetture destinate ai propri dipendenti per l'esercizio dell'attività lavorativa mediante contratti di locazione finanziaria;

- nell'anno 2002 corrispondeva alle società finanziarie, fornitrici delle autovetture, corrispettivi per acquisti in leasing per un ammontare complessivo di Euro 517.087,27;

- nel corso del predetto anno fiscale, in sede di determinazione del saldo finale dell'Iva dovuta, procedeva, ai sensi dell'art. 30, comma 4, della L. n. 388/2000 e successive proroghe, che ha modificato l'art. 19-bis1, D.P.R. n. 633/1972, alla detrazione dell'imposta pagata sui canoni di locazione solamente nella misura del 10 per cento, mentre non operava nessuna detrazione dell'imposta pagata sui servizi di manutenzione delle autovetture in leasing;

- sul presupposto che le limitazioni alle detrazioni Iva imposte dalla predetta norma fossero in contrasto con i principi della direttiva CEE n. 388 del 17 maggio 1977 (Sesta Direttiva), riteneva di aver indebitamente versato l'imposta per un importo corrispondente al 90 per cento dell'Iva sugli acquisti in leasing ed al 100 per cento dell'Iva sulle spese di manutenzione delle autovetture destinate all'utilizzo nell'attività d'impresa.

Su tali eccezioni e deduzioni rassegnava le seguenti conclusioni:

- annullare il provvedimento di rifiuto tacito dell'Ufficio per illegittimità ed infondatezza dello stesso;

- condannare l'Amministrazione Finanziaria al rimborso della somma richiesta in restituzione con istanza presentata in data 17 dicembre 2003;

- vittoria di spese, competenze ed onorari del giudizio.

In data 29 novembre 2004 si costituiva in giudizio l'Ufficio il quale ribadiva la legittimità del proprio operato e concludeva chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite.

Con successiva memoria aggiuntiva dell'8 aprile 2005, la ricorrente ribadiva le ragioni ed eccezioni esposte nel ricorso ed in subordine chiedeva la sospensione del procedimento per rimettere gli atti del giudizio alla Corte di giustizia delle Comunità europee.

IN FATTO ED IN DIRITTO

La Commissione, esaminata la documentazione validamente versata in atti, tenuto conto di quanto emerso in udienza e camera di consiglio, ritiene che le eccezioni di illegittimità avanzate dalla ricorrente siano fondate, quindi il ricorso va accolto.

Il riconoscimento del diritto al rimborso è, in fatto, subordinato all'accertamento preliminare sulla natura degli acquisti operati in relazione all'attività svolta ed alla verifica della rispondenza degli stessi con il regime di detrazione previsto dalla Direttiva Comunitaria invocata dalla ricorrente.

A tal proposito, come si evince dalla documentazione allegata al ricorso, la società ricorrente, per scelta aziendale interna, ha proceduto all'acquisto di autovetture da

destinare ai propri dipendenti per l'esercizio dell'attività lavorativa mediante contratti di locazione finanziaria; su tale presupposto di fatto ha fondato la propria pretesa al rimborso dell'Iva non detratta sugli acquisti in leasing dei predetti beni e sui costi dei relativi servizi di manutenzione, deducendo, nello specifico, il contrasto dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 con la normativa comunitaria di cui all'art. 17 della Sesta Direttiva CEE.

La predetta norma comunitaria riconosce la detrazione dell'Iva nella misura in cui i beni ed i servizi siano impiegati ai fini di operazioni soggetti ad imposta; inoltre consente agli Stati membri di escludere o di limitare il diritto alla detrazione su taluni beni purché sussistano dei "motivi congiunturali" che ne giustificano l'esclusione o la limitazione del diritto.

Da tale assunto consegue che qualsiasi compressione del diritto è subordinata, sotto il profilo della legittimità, all'esistenza dei presupposti tassativi ed inderogabili prima evidenziati.

La realtà normativa dell'ordinamento italiano prende le mosse dalla sussistenza dei "motivi congiunturali" per disconoscere o limitare il diritto alla detrazione, con uno sviluppo storico che inizia nel 1979, con l'introduzione del principio della indetraibilità per destinazione, che consentiva la detrazione del 50 per cento dell'imposta corrisposta per l'acquisto e l'importazione di autoveicoli, fino ad arrivare, con la L. 23 dicembre 2000, n. 388 (Legge finanziaria del 2001), al riconoscimento del diritto di detrazione nella misura del 10 per cento sull'Iva assolta per l'acquisto, l'importazione, l'acquisizione mediante locazione finanziaria, noleggio e simili di autoveicoli, fermo restando l'assoluta indetraibilità dell'Iva sui costi di manutenzione dei predetti beni.

Mentre il periodo intermedio è stato caratterizzato dalla previsione di cui al D. L.vo n. 313/1997, relativa all'indetraibilità assoluta dell'imposta sugli autoveicoli che veniva trasfusa, comunque, nel vigente art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Infine, la detraibilità del 10 per cento è stata prorogata dalla Legge finanziaria 2005 fino al 31 dicembre del corrente anno.

Dall'*excursus* storico prima delineato sulla legislazione interna, si evince come i "motivi congiunturali", di cui alla citata Direttiva CEE, che consentivano allo Stato membro di derogare al principio di detraibilità dell'imposta, abbiano assunto una connotazione di stabilità totalmente in contrasto con il presupposto di temporaneità sancito dall'art. 17 della norma comunitaria.

In concreto il legislatore italiano ha posto in essere dei provvedimenti connotati solo formalmente dal carattere della provvisorietà, mentre, ricorrendo artificiosamente ad un susseguirsi di proroghe, nella sostanza, ha dato luogo al mantenimento di una disciplina normativa, perdurante da oltre un quarto di secolo, che elimina o limita il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto dei beni e relativi servizi dedotti nel presente ricorso, eliminando, di fatto il presupposto giustificativo della delimitazione del diritto alla detrazione fondato sulla congiunturalità dei motivi. Infatti, questi ultimi hanno assunto un carattere di stabilità che si pone in netto contrasto con la norma comunitaria di cui alla citata direttiva n. 77/388.

Tale contrasto tra l'altro risulta essere confermato dall'interpretazione della Corte di giustizia delle Comunità europee (per tutte sent. 8 gennaio 2002, causa C-409/99); secondo la Corte, infatti, il presupposto per la deroga al principio di detraibilità dell'Iva è costituito dall'esistenza di "motivi congiunturali", i quali per definizione hanno

una durata limitata nel tempo, per cui il loro perdurare determina la trasformazione dei motivi stessi da congiunturali a strutturali, generando, in tal modo, una situazione di stabilità che importa il venire meno per gli Stati membri della possibilità di introdurre - o anche mantenere -, in deroga alla Sesta Direttiva, la limitazione al diritto di detrazione.

Pertanto, a causa del mancato adeguamento dell'ordinamento interno al dettato comunitario, la ricorrente ha chiesto la restituzione della differenza su quanto detratto secondo l'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 e quanto effettivamente spettante secondo la Direttiva n. 77/388/CEE.

Conseguentemente, il merito del presente giudizio si sostanzia e si risolve nel procedimento di verifica sulla legittimità della diretta applicazione della norma comunitaria nell'ordinamento interno, in presenza di una norma interna di contrasto.

Sul punto, bisogna prendere le mosse dagli accertamenti operati dalla Corte di giustizia CEE, prima citati, che hanno sancito l'impossibilità per lo Stato Membro di derogare in tutto od in parte al regime di detraibilità della norma comunitaria in assenza del presupposto, per sua natura temporaneo, costituito dai "motivi congiunturali".

L'efficacia obbligatoria delle sentenze emesse dalla Corte di giustizia è stata statuita dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 389/1989, fissando il principio che "qualsiasi sentenza che applica e/o interpreta una norma comunitaria ha indubbiamente carattere di sentenza dichiarativa del diritto comunitario", se tale principio viene imputato ad una norma comunitaria avente effetti diretti - ossia dalla quale i soggetti che agiscono, all'interno dell'ordinamento dello Stato membro possono fare derivare, come nella fattispecie, situazioni direttamente tutelabili in giudizio -, la determinazione del significato normativo operato da una sentenza dichiarativa della Corte di giustizia ha "la stessa immediata efficacia delle disposizioni interpretate (sempre sentenza Corte cost. n. 389/1989).

In considerazione di tale statuizione, le disposizioni della citata VI Direttiva, rispondendo, inoltre, ai noti requisiti di essere incondizionate e sufficientemente precise, consentono di emettere pronuncia giurisdizionale di immediata e diretta applicazione della norma comunitaria, la quale non può che essere prevalente sulla norma interna, in quanto quest'ultima è stata riconosciuta in antinomia con quella comunitaria, con conseguenziale condanna di uno Stato membro per fattispecie analoga.

Infine appare inutile, come chiesto dalla ricorrente, procedere ad un rinvio per l'accertamento pregiudiziale sul mancato adeguamento del diritto interno a quello comunitario, visto che la Corte di giustizia CE si è già pronunciata su identica questione; mentre, in considerazione della particolarità, della novità e delle oggettive difficoltà interpretative della fattispecie, si ritiene ricorrano giustificati motivi per la integrale compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

accoglie il ricorso e per gli effetti

ORDINA

il rimborso della somma complessiva di Euro 82.520,68, oltre interessi di legge; compensa le spese.

L'illegittimità delle norme interne che limitano la detrazione dell'imposta sugli acquisti relativa alle autovetture e la diretta applicabilità del diritto comunitario

Massimiliano Giorgi

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Le limitazioni alla detrazione per motivi congiunturali - 3. La diretta applicabilità della norma comunitaria e la conseguente disapplicazione della norma interna.

1. Premessa

I giudici nell'annotata sentenza hanno stabilito che le limitazioni alla detrazione previste dalle norme interne per l'Iva a monte relativa all'acquisto e alla locazione di mezzi di trasporto sono contrarie alla normativa comunitaria.

I giudici hanno, infatti, osservato l'art. 17, par. 7, della sesta direttiva consente ad uno Stato membro di escludere la detrazione soltanto per un arco di tempo limitato e se osserva un particolare iter procedurale; lo Stato italiano, non avendo osservato tale particolare procedura ed avendo mantenuto per un periodo di tempo prolungato la limitazione alla detrazione è venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza del Trattato istitutivo delle Comunità europee ed i giudici hanno, quindi, correttamente deciso che la norma interna era illegittima e che, perciò doveva essere disapplicata.

La detrazione, costituendo il peculiare e fondamentale meccanismo di funzionamento del sistema comune d'imposta, non dovrebbe, infatti, essere soggetta, in linea di principio, a limitazioni¹. Le limitazioni al diritto alla detrazione, infatti, da un lato incidono sul livello dell'imposizione fiscale e debbono, perciò, applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri al fine di non compromettere il buon funzionamento del sistema comune d'imposta, e dall'altro determinano una diversa individuazione del soggetto che realizza il "consumo finale", ai fini Iva, e possono, quindi, provocare distorsioni e delle asimmetrie nel funzionamento del meccanismo applicativo del tributo².

La Corte di giustizia, quindi, ha, con costante giurisprudenza, escluso che il diritto alla detrazione dell'imposta a monte potesse essere limitato da norme di diritto interno in assenza di una espressa previsione della sesta direttiva in tal senso³.

¹ Corte di giustizia, sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz*; Corte di giustizia, sentenza 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98-C-147/98, *Gabalfrisa e altri*.

² La legge delega per la riforma tributaria, 7 aprile 2003, n. 80, prevede all'art. 5, comma 1, lett. a), la «progressiva riduzione delle forme di indetraibilità e delle distorsioni della base imponibile, in modo da avvicinare la struttura dell'imposta a quella propria e tipica di una imposta sui consumi»; la legge delega dispone, peraltro, che tali modifiche legislative debbono essere effettuate sulla base dello standard comunitario.

³ Corte di giustizia, sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz*; Sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*; Sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, *Commissione contro Repubblica francese*.

La Corte di giustizia, sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, *Commissione contro Repubblica francese*, ha osservato che in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione di cui sono titolari i soggetti passivi, tale diritto può essere esercitato immediatamente in relazione a tutte le im-

2. Le limitazioni alla detrazione per motivi congiunturali

Le limitazioni dell'Iva a monte relativa all'acquisto ed al mantenimento dei mezzi di trasporto è stata introdotta, secondo quanto emerge dagli atti parlamentari, per motivi di ordine congiunturale.

L'art. 17, par. 7, prevede la possibilità di escludere la detrazione, laddove dispone che gli Stati membri, attraverso la consultazione prevista dall'art. 29, possono, per motivi congiunturali, escludere la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto e all'importazione di beni⁴; tale possibilità è, quindi, circoscritta soltanto all'imposta relativa a beni e non si estende all'imposta relativa all'acquisto di servizi.

L'art. 17, n. 7, prevede, quindi, una deroga di portata eccezionale, quasi una delega in bianco stando al tenore letterale della disposizione, che sembra in netta contraddizione con il principio secondo cui le limitazioni alla detrazione dell'imposta a monte sono tassativamente previste nel sistema armonizzato del tributo. Le condizioni ed i limiti cui soggiace la facoltà attribuita agli Stati membri dall'art. 17, paragrafo 7 debbono, quindi, essere attentamente valutati soprattutto alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia che ha interpretato in modo sempre più stringente le norme che disciplinano la detrazione; deve essere soprattutto essere definita la nozione di "motivi congiunturali" e deve valutato il ruolo della consultazione del comitato Iva.

La Corte di giustizia ha affermato che la disposizione autorizza uno Stato membro soltanto ad adottare misure temporanee che siano dirette ad ovviare ad una situazione congiunturale nella quale si trova la sua economia in un determinato momento; l'applicazione dei provvedimenti tesi ad escludere la detrazione deve, quindi, essere limitata nel tempo e, per definizione, questi non possono essere di natura strutturale⁵; analogamente dovrebbero, quindi, essere considerate contrarie al diritto comunitario quelle norme la cui reiterazione sia così prolungata nel tempo da far dubitare del carattere temporaneo della misura.

La natura congiunturale del provvedimento presuppone, cioè, il carattere temporaneo della misura di deroga al regime della detrazione dell'imposta a monte e si deve, quindi, ritenere che un provvedimento nazionale, seppure mirante a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito dello Stato, sia contrario al diritto comunitario, se sia privo dell'indicazione del limite temporale di applicazione⁶ o se sia così reiterato nel tempo da far venir meno, di fatto, la temporaneità della limitazione.

Le norme nazionali che introducono limitazioni alla detrazione sulla base dell'art. 17, paragrafo 7, debbono, del pari, essere considerate contrarie al diritto comunitario, se lo Stato membro non ha svolto la preventiva consultazione del Comitato Iva.

poste che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Le limitazioni al diritto a detrazione, incidendo sul livello dell'imposizione fiscale, debbono, infatti, essere applicate in modo analogo in tutti gli Stati membri e di conseguenza sono consentite deroghe solo nei casi espressamente previsti dalla direttiva.

⁴ Lo stesso art. 17, par. 7, prevede, come alternativa alla possibilità di escludere la detrazione, che per «mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli Stati membri possono, anziché rifiutare la deduzione, tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo all'interno del Paese, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi»

⁵ Corte di giustizia, sentenza 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol*.

⁶ Corte di giustizia, sentenza 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol*.

La Corte di giustizia ha, infatti, affermato che anche se il Comitato Iva svolge una funzione meramente consultiva e che anche se l'art. 17, contrariamente all'art. 27 della sesta direttiva, non prevede una decisione del Consiglio, la mancata applicazione di tale procedimento costituisce un vizio di procedura, in quanto la consultazione del comitato Iva costituisce l'unica possibilità di verificare, preventivamente, se la misura nazionale soddisfa la condizione dell'adozione per motivi congiunturali ⁷.

Soltanto la consultazione del Comitato Iva, infatti, consente, come richiesto dal sedicesimo considerando della sesta direttiva, alla Commissione ed agli altri Stati membri di controllare l'uso da parte di uno Stato membro della possibilità di derogare al regime generale delle detrazioni dell'Iva, verificando, in particolare, se la misura nazionale sia stata effettivamente adottata per motivi congiunturali.

La consultazione del comitato Iva è, quindi, un presupposto per l'adozione di qualsiasi misura basata sull'art. 17, paragrafo 7, in quanto l'obbligo generale sancito dall'art. 189, terzo comma, del Trattato CE (divenuto art. 249, terzo comma, CE), impone che gli Stati membri debbano conformarsi a tutte le disposizioni della sesta direttiva ⁸. Quindi laddove una norma nazionale di esclusione della detrazione sia stata introdotta senza rispettare l'obbligo di consultazione, lo Stato membro non può validamente applicare tale disposizione e non può, quindi, limitare il diritto alla detrazione, spettante ad un soggetto passivo, sulla base di essa ⁹.

Lo Stato italiano, non avendo osservato la procedura per l'introduzione delle limitazioni alla detrazione per motivi congiunturali ed avendo mantenuto per un periodo di tempo prolungato la limitazione alla detrazione è, quindi, venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza del Trattato istitutivo delle Comunità europee ¹⁰.

Si deve, infine evidenziare che l'art. 17, par. 7, della sesta direttiva consente di escludere la detrazione soltanto in relazione all'acquisto di beni e non anche in riferimento all'acquisto di servizi. Le limitazioni alla detrazione dell'Iva a monte relativa alle autovetture non sono soltanto relative all'acquisto dei beni ma sono anche relative ai servizi consumati per il mantenimento ed il funzionamento di tali beni. Se come sembra emergere dagli atti parlamentari, le ragioni delle limitazioni della detrazione dell'imposta relativa alle autovetture, debbono essere individuate in motivi di ordine congiunturale, le limitazioni relative ai servizi sarebbero contrarie al diritto comunitario, in quanto l'art. 17, paragrafo 7, della sesta direttiva consente di introdurre tale limitazione soltanto in riferimento ai beni.

⁷ La Corte di giustizia, sentenza 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol*.

⁸ Corte di giustizia, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*.

⁹ Corte di giustizia, sentenza 8 gennaio 2002, C-409/99, *Metropol*. Sul punto si veda anche Corte di giustizia, sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82, *Commissione contro Regno del Belgio*; Corte di giustizia, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*; Corte di giustizia, sentenza 13 febbraio 1985, causa 5/84, *Direct Cosmetics*.

¹⁰ La violazione della procedura che gli Stati membri debbono seguire per introdurre o mantenere nei loro ordinamenti norme che limitano la detrazione, per costante giurisprudenza della Corte di giustizia, comporta l'illegittimità della norma interna, in quanto in forza dell'obbligo generale sancito dall'art. 249, terzo comma, del Trattato (ex art. 189, terzo comma), gli Stati membri sono tenuti a conformarsi a tutte le disposizioni della sesta direttiva ivi incluse quelle procedurali.

¹¹ In tal senso Corte di giustizia, sentenza 8 gennaio 2002, causa C-409/99, *Metropol*; Corte di giustizia, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, *Lennartz*; Corte di giustizia, sentenza 13 febbraio 1985, causa 5/84, *Direct Cosmetics*.

3. La diretta applicabilità della norma comunitaria e la conseguente disapplicazione della norma interna

La diretta applicazione della norma comunitaria e la conseguente disapplicazione della norma interna illegittima discende direttamente dall'efficacia che il diritto comunitario ha negli ordinamenti degli Stati membri; tale efficacia è stata affermata, con costante giurisprudenza sia dalla Corte di giustizia che dalla Corte costituzionale.

In particolare le direttive, pur fissando un obiettivo che lo Stato deve conseguire nelle forme e con i mezzi ritenuti più idonei, possono essere direttamente applicabili negli ordinamenti degli Stati membri, se sono sufficientemente incondizionate e precise ¹¹.

La Corte di giustizia ha, infatti, osservato come il Trattato non escluda in termini assoluti che le direttive possano avere un'efficacia diretta negli ordinamenti degli Stati membri ed ha affermato che sarebbe in contrasto con la forza obbligatoria attribuita alla direttiva escludere, in generale, la possibilità che l'obbligo da essa imposto possa essere fatto valere dagli eventuali interessati; «nei casi in cui le autorità comunitarie abbiano, mediante direttiva, obbligato gli Stati membri ad adottare un determinato comportamento, la portata dell'atto sarebbe ristretta se i singoli non potessero far valere in giudizio la sua efficacia e se i giudici nazionali non potessero prenderlo in considerazione come norma di diritto comunitario» ¹².

La diretta applicabilità delle disposizioni di una direttiva ¹³ deve essere, quindi, valutata, caso per caso, per verificare se la natura, lo spirito e la lettera della disposizione consentano di riconoscerle efficacia immediata nei rapporti fra gli Stati membri ed i singoli ¹⁴, in quanto soltanto se la disposizione è incondizionata e precisa crea un obbligo per lo Stato membro ed un diritto che può essere fatto valere dal singolo ¹⁵.

La disposizione di una direttiva è incondizionata, quando «enuncia un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua osservanza o i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni della Comunità o degli Stati membri» ¹⁶.

¹¹ Sulla diretta applicabilità del diritto comunitario si veda, AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1990, pag. 155 e ss.; DE MITA, *Diritto tributario interno e norma comunitaria*, in *Boll. Trib.*, 1981, pag. 325 e ss..

¹² Corte di giustizia, sentenza 4 dicembre 1974, causa 41/47, *Van Duyn*. La Corte nella citata sentenza ha anche affermato come la norma del Trattato, che autorizza i giudici nazionali a domandare alla Corte di giustizia di pronunciarsi sulla validità e sull'interpretazione di tutti gli atti compiuti dalle istituzioni, senza distinzione, implichi il fatto che i singoli possano far valere tali atti dinanzi a detti giudici.

¹³ Sulla diretta applicabilità delle direttive in materia di Iva si veda, COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, I, pag. 1590 e ss..

¹⁴ Corte di giustizia, sentenza 4 dicembre 1974, causa 41/47, *Van Duyn*.

¹⁵ Sulla diretta applicazione da parte del giudice si veda, GALLO, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 311 e ss..

¹⁶ Corte di giustizia, sentenza 29 maggio 1997, causa C-389/95, *Klattner*. Si veda anche Corte di giustizia, sentenza 17 settembre 1996, cause riunite C-246/94, C-249/94, *Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio*; Corte di giustizia, sentenza 3 aprile 1968, causa 28/62, *Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe*.

La disposizione di una direttiva è sufficientemente precisa per poter essere invocata da un singolo ed applicata dal giudice, laddove stabilisce un obbligo in termini non equivoci ¹⁷.

Se le disposizioni di una direttiva sono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere, per giurisprudenza consolidata della Corte, dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia tempestivamente recepito la direttiva sia che l'abbia recepita in modo inadeguato ¹⁸.

¹⁷ Corte di giustizia, sentenza 29 maggio 1997, causa C-389/95, *Klattner*. Si veda anche Corte di giustizia, sentenza 17 settembre 1996, cause riunite C-246/94, C-249/94, *Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio*; Corte di giustizia, sentenza 26 febbraio 1986, causa 152/84, *Marshall*; Corte di giustizia, sentenza 4 dicembre 1986, causa 71/85, *Federatie Nederlandse Vakbeweging*.

¹⁸ Corte di giustizia, sentenza 29 maggio 1997, causa C-389/95, *Klattner*. Cfr. Corte di giustizia, sentenza 17 settembre 1996, cause riunite C-246/94, C-249/94, *Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio*; Corte di giustizia, sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, *Becker*, sentenza 22 giugno 1989, causa 103/88, *Costanzo*.

Italy - Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Provincial Tax Court, Milan) Chamber VIII – Judgement no. 158 of 29 July 2005

Direct Taxation – Business Profits – Multinational Enterprises – Transfer Pricing – Cost Contribution Arrangements – Consistency – Deductibility – Burden Of Proof

Expenses for centralized services recharged by the head office to an associated enterprise resident in Italy are allowed as deductions where a specific cost contribution arrangement is operated.

The tax administration verifies that contributions are deductible in accordance to the allocation methods under Circular no. 32/9/2267 of 1980 on transfer pricing and Circular no. 271/9, which provides that executive and general administrative expenses are allowed as deductions if they are relevant to the economic activity performed (“principle of inherence”).

Italian Tax Courts analyze cost contribution arrangements practices*

Giuseppe d’Andrea

CONTENT: 1. Premise - 2. Cost contribution arrangements (CCA) in the OECD Report - 3. Cost contribution arrangements in Italian law - 4. Analysis of the facts - 5. Short comments on the arguments of the judgement and its underlying principles.

1. Premise

The judgement under examination gives us the opportunity to make some considerations on a particular transfer pricing practice¹, that is cost contribution arrangements between associated enterprises with reference to centralized services.

The judgement issued by the Provincial Tax Court is interesting because it confirms the tax administration’s position in the matter of *cost contribution arrangements*² and allows us to deal with an issue that is not much debated in transfer pricing. Moreover, it

* Translated in English by Claudia Calogero

¹ On the general issue of transfer pricing, see: MAISTO “*Il transfer price nel diritto Italiano e comparato*”, Padova 1985; BALZANI “*Il transfer pricing*”, in UCKMAR “*Diritto Tributario Internazionale*” Padova 2005.

² On the issue of cost contribution arrangements, see: MAISTO “*Tax treatment of cost contribution arrangements*”, Kluwer 1988, id. “*Il transfer price nel diritto Italiano e comparato*”, op. cit. pp 250 and foll.; ΒΕΟΚΗΟΥΔΤ Α.Η., VAN DER VLIET M.W. : “*The recharging of Netherlands head office expenses*”, International Transfer Pricing Journal, IBFD, No. 1/2002, p. 3; LAVAGNINO: “*Valutazioni-Prezzo di trasferimento. Accordi per la ripartizione dei costi relativi a prestazioni di servizi*” in Rif. Trib. Casi e questioni IPSOA; MAYR - FORT “*I cost contribution agreements: un’analisi comparativa*” Corr. Trib. 2000, p. 40; MENOTTI GATTO “*Il Valore normale nei servizi intra gruppo*” in Corr. Trib. 1987, p. 1348; VITALI PICARDI “*Il Cost-Sharing Agreement*” Boll.Trib. 1991, p. 102.

For a comparative analysis of legislations on cost contribution arrangements in European countries, see International Transfer Pricing Journal, VOL 8. Amsterdam 2001.

allows us to address our domestic law on the matter, which defines provisions and principles that do not fully conform to the concepts indicated in relevant OECD Reports³.

Differences essentially concern the classification of such arrangements and their relevant economic targets, which are conceptually linked to cost allocation systems applied between associated enterprises, relevant consistency criteria and tax deduction requirements.

Therefore, for a comprehensive grasp of the matter in point and of the reasons underlying the judgement under examination, I deem it proper to refer to specific principles regulating the matter. Let us see what all this is about.

2. Cost contribution arrangements (CCA) in the OECD Report

According to the OECD Report, there are two main categories of cost contribution arrangements concerning services or centralized activities that are carried out by an enterprise of the group and then allocated to the other associated enterprises.

These two categories are:

a) *cost sharing arrangements*; under this kind of arrangements, members of the group agree to share the actual costs and the risk of a specific project undertaken for an expected benefit: it is the case of expenses incurred for R&D activities or in general for all cases in which independent parties would operate as partnerships or joint ventures, in order to allocate costs or risks that a single party is not likely to incur;

b) *cost funding arrangements*; under this kind of arrangements, members of the group allocate costs for services rendered by an enterprise of the group to the advantage of the recipient enterprises. This arrangement is typically concluded to meet the actual economic needs in accordance with a rational strategy of resource allocation within the group. Costs are allocated regardless of expected benefits from investments, but according to the actual or even potential use of the service made available to the associated enterprise. This second category mainly covers arrangements for the rendering of continuous centralized services, such as the administrative services which the 1984 OECD Report refers to and analyze in-depth⁴.

According to these characteristics, cost sharing arrangements cover single operations or activities that would be very unusual between independent enterprises, while cost funding arrangements cover services or activities being performed on a continuous basis, which are made available also on the open market between independent enterprises.

The distinction was referred to in the 1979 OECD Report and is confirmed in the second edition published in 1999⁵.

On the basis of described characteristics and in line with general transfer pricing principles, it is evident that these arrangements, even if they follow the economic logic, may be used for tax avoidance purposes where distorted cost allocation methods are in conflict with the legitimate right to tax of countries concerned.

³ OECD "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", Paris, 1979; id. "Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues", Paris, 1984; id. "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", Paris, 1999.

⁴ OECD: "Transfer Pricing ... Three Taxation Issues" op. cit.

⁵ OECD: "Transfer Pricing Guidelines..." op. cit. Chapter VIII deals with the topic of CCAs.

Therefore, in order to qualify these costs as deductible, considerations should essentially address the method used for allocating costs. According to the OECD recommendations, the allocation method should be applied consistently over the years and it should be contained in a written contract, so to reasonably prevent taxable income from being shifted across the countries covered by the arrangement.

3. Cost contribution arrangements in domestic law

Article 110 of the Italian Consolidated Act on Income Taxes establishes how to assess income when stemming from associated enterprises; it does not contain any definition of cost contribution arrangements and merely provides for a general principle of deductibility for costs.

In principle, therefore, the contributions are allowed as deductions.

Reference provisions are contained in Circular no. 32/9/2267 issued by the Italian Ministry of Finance on 22 September 1980, specifically in Chapter VI on intra-group services.

In the Circular, still in force, there is however no indication of the fundamental distinction made by the OECD, so that it is not possible to find any clear definition of the described categories and to identify relevant independent assessment criteria to refer to the above legal-economic scheme.

The Circular instead makes a distinction between:

a) *intra-group services*; these services are rendered for coordination purposes, but above all because of the head office's ownership interest, that is in its capacity as shareholder⁶. In general, these activities could include planning services for affiliated enterprises and are not necessarily performed by a group member.

b) *cost sharing arrangements*; according to the Circular, they include research and development, use of licences, technical advice, assistance to administration, accounting and marketing. These services would be rendered by the head office or an affiliate.

However, the Circular does not provide with a clear distinction amongst services falling within either category.

In defining the criteria to determine the arm's length value, the Circular emphasizes that according to the principle of "inherence", it is necessary to consider first whether the services were actually rendered and to measure relevant benefit received by the subsidiary, in order to evaluate that the cost allocation method is appropriate and to allow these costs as deductions.

These facts and circumstances determine whether a service is in fact rendered, on which the Circular puts special emphasis. It is in this sense that services must provide actual benefits to the group.

Considering the "benefit" to an affiliate and the "shareholder function"⁷ performed by the head office as pre-conditions is a test that diverges from the general principle, according to which tax deductions are allowed when services are merely

⁶ See above mentioned Circular no. 32/1980.

⁷ See Circular no. 32 of 22 September 1980, Chapter VI, paragraph 4).

made available to associated enterprises. It would not be necessary that those services are rendered in fact to the associated enterprise contributing to the costs incurred.

4. Analysis of the facts

This litigation arose after the taxpayer appealed against the notice of assessment issued by the Italian Revenue Agency (*Agenzia delle Entrate*) in Milan, on the basis of a *proces-verbal* by the tax inspectors. According to the tax office, no deduction was allowed in respect of expenses recharged by the European coordinating centre of the group to various subsidiaries for the services provided under a cost contribution arrangement.

In support of its argument, the tax office referred first to the legal principles and administrative provisions contained in Circular no. 32 of 1980: documentation provided to the tax inspectors was not considered sufficient to substantiate that expenses were relevant to the economic activity performed (“principle of inherence”), that allocation methods were appropriate and that the associated enterprise achieved a “benefit” for the rendering of services.

The enterprise appealed against the decision of the tax office on various points. The appeal contended that the decision deviated from the principles contained in Ministerial Circular no. 271/E of 1997 concerning the allocation of “executive and general administrative expenses”⁸. It pointed out that the tax office had rejected to cooperate with foreign tax authorities during the tax assessment. Moreover, no consideration had been given to the certification delivered by a major auditing firm, which verified that the services had been actually rendered, the allocation of relevant costs had been consistent with the proportionate share of actual benefits to the group members and expenses incurred had been supported with proper documentation.

Further, the taxpayer’s defence pointed out that the group was organized in such a way that some services could be centralised and rendered more effectively to a group of enterprises located in different countries than through a duplication of functions in each local office. Costs related to the control function were included and management centres were located in countries like the United Kingdom, France, Germany and Switzerland, where the fiscal pressure did not legitimate the suspect that profits had been shifted through a distorted allocation of expenses actually incurred.

To complete the examination, it is to underline that deductions in point are relevant to an enterprise resident in Italy and not to a permanent establishment under Article 7 of the OECD Model Convention against double taxation⁹.

⁸ Executive and general administrative expenses are indivisible costs, see Circular no. 271/97.

⁹ On the matter, see Italian Civil Supreme Court, no. 14106/1999 mentioned in this judgement and in Circular no. 271/97.

5. Short comments on the arguments of the judgement and its underlying principles

Once determined the parties' obligations during the proceedings, and in particular the taxpayer's obligation to provide evidence that costs are appropriate, actually incurred and relevant to the tax year for which they were documented on the basis of accounting records, the tax court held that the evidence was properly provided.

Being costs incurred within a cost contribution arrangement between the head office and the other group members, the decision concerned first the nature of costs (such as, product information, marketing, administration, etc), which – on the basis of the costs contribution arrangement under examination - fell within the category of intra-group services under Circular no. 32 of 1980.

In this systematic framework, the tax court examined whether the Italian enterprise complied with the tax deduction requirements.

As the accountancy evidence was unchallenged and the balance sheet gave a clear view of the costs, the question was whether services had been rendered in fact and each group member had received a benefit, in compliance with the pre-condition of inherence, as provided under above Circular no. 32/1980.

The actual rendering of services is proved by the fact that cost allocation is inferred from the head office records. Moreover, the auditing firm, whose report was not taken into consideration by the tax inspectors, had certified that the allocation of relevant costs had been consistent with the proportionate share of actual benefits to the group members. These are evidentiary facts in opposition to the tax offices arguments, which however never contended that accounting records were unreliable.

It is not of minor importance that group members are located in countries where taxation rates are rather similar to Italy; as a consequence, transfer pricing practices can be reasonably excluded.

Conversely, arguments on benefits received are strictly economic.

In fact, the centralizing of some functions and following allocation of relevant costs amongst the recipients of services allow to achieve effectiveness through cost reduction, and to avoid duplications of functions. In this sense, benefits stemming from centralized services can be evaluated in terms of cost savings and rational business management. This can also be inferred from the accountancy evidence provided by the taxpayer.

These facts and circumstances satisfy jointly the domestic deduction requirement for recharged executive and general administrative expenses.

At this point it is evident that - unlike what the OECD Report establishes in principle – in the Italian domestic law the “actuality” of events, in the sense of actual rendering of centralized services and of condition to determine benefits derived by the recipient, is absolutely fundamental for relevant expenses to be allowed as deductions.

This results from the fact that the principle of “inherence” generally governs cost deductions in determining business profits in the Italian tax system.

Moreover, this implies that when services are made available to, but in fact not used by the associated enterprise resident in Italy, it is very difficult that expenses charged for those services are allowed as deductions, unlike in other tax system. Accordingly, the Italian tax system does not allow deductions for services that could be only potentially useful to the enterprise.

This reaffirms that in the context of transfer pricing the OECD Report is a general source of guidelines, which each country then implements in accordance with domestic principles and discretionary legislative choices.

This framework explains the different categorization of cost contribution arrangements. It explains also the difference between intra-group services and cost funding agreements, where the coordinating function of intra-group services excludes those centralized services that would fall within the category of cost funding agreements and makes their nature less clear for tax purposes.

Italia - Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sezione VIII - Sentenza N. 158 del 29 luglio 2005

**Imposte Dirette – Redditi d’impresa – Imprese Multinazionali – Prezzi
di Trasferimento – Accordi di Ripartizione dei Costi – Congruità
- Deducibilità – Onere della Prova.**

I costi dei servizi centralizzati riaddebitati dalla società capogruppo a una consociata residente in Italia sono deducibili a fronte di uno specifico accordo di ripartizione dei costi.

Nel verificare le condizioni che permettano la detraibilità del contributo in ragione del riconoscimento dei criteri di ripartizioni, L’Amministrazione Finanziaria deve tenere presenti le disposizioni contenute nella Circolare 32/9/2267 del 1980 in materia di prezzi di trasferimento e l’orientamento espresso con la Circolare 271/97 relativamente alla sussistenza del requisito dell’inerenza delle c.d. spese di regia.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato il 5 giugno 2003 la M. s.p.a. si opponeva all’avviso di accertamento notificato il 16 dicembre 2002 dall’Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 5 per IRPEG ed Ilor relative all’anno 1996. Il ricorso veniva rubricato con il n. 5707/2003 R.G.

Con successivo ricorso, depositato il 30 luglio 2004, la M. s.p.a. si opponeva all’avviso di accertamento notificato il 15 giugno 2004 dalle Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 5 per Irpeg ed ILOR relative all’anno 1997.

Il ricorso veniva rubricato con il n. 6268/2004 R.G.

Con il terzo ricorso, depositato il 30 luglio 2004, la M. s.p.a. si opponeva all’avviso di accertamento, notificato sempre dall’Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 5 per IRPEG ed Irap relative all’anno 1998.

Questo terzo ricorso veniva rubricato con il n. 6269/2004 R.G. Nei diversi ricorsi, la M. chiedeva che gli avvisi di accertamento fossero annullati e che le sanzioni fossero in ogni caso dichiarate non dovute. Con i ricorsi relativi agli anni 1997 e 1998 essa chiedeva altresì la sospensione degli avvisi di accertamento ai sensi dell’art. 47 D.L.vo n. 546/1992 e succ. modificazioni, istanza che veniva successivamente estesa alla cartella esattoriale notificata alla società il 19 luglio 2004 relativamente all’IRPEG ed all’ILOR per l’anno 1996.

L’Ufficio si costituiva in tutti i procedimenti, svolgeva controdeduzioni e chiedeva il rigetto dei ricorsi.

Nel prosieguo del giudizio la ricorrente depositava documenti, e le parti scambiavano memorie.

Disposta la riunione dei tre ricorsi, con ordinanza del 24 novembre 2004 la Commissione disponeva la sospensione degli atti impugnati.

Quindi i ricorsi, previa fissazione dell'udienza di discussione, venivano posti in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione con la quale l'Ufficio, nella memoria depositata il 6 maggio 2005, ha contestato la validità delle procure rilasciate per i tre ricorsi della s.p.a. M. Dagli atti depositati all'udienza di discussione del 25 maggio 2005 risulta infatti che la dott.ssa A.Z. era stata investita dal Presidente del Consiglio di Amministrazione della società del potere di rappresentare quest'ultima "sia quale attore che quale convenuto in qualsiasi procedimento civile, commerciale, amministrativo o penale, in qualsiasi stato e grado, dinanzi a qualsiasi autorità giudiziaria, comprese le Commissioni Tributarie conferendo procure generali o speciali alle liti", e che analoghi poteri erano stati conferiti all'Amministratore delegato dott. M.M., con delibera del Consiglio di Amministrazione del 29 maggio 2003. Non può pertanto dubitarsi che le procure alle liti rilasciate nel presente giudizio dalla dott.ssa Z. e dal dott. M. siano pienamente valide ed efficaci.

2. Nel merito, si osserva che tutti gli avvisi di accertamento si riferiscono a costi per servizi infragruppo ritenuti dall'Ufficio indeducibili, con conseguente applicazione di maggiori imposte a titolo di IRPEG ed ILOR, nonché di sanzioni amministrative ed interessi. Più precisamente, si tratta del mancato riconoscimento della deducibilità dei costi riaddebitati dal centro di coordinamento europeo del gruppo M. per i servizi resi alla varie controllate della M. Inc. in Europa, nel quadro di un accordo contrattuale dei ripartizione di costi. Nel processo verbale di constatazione dell'11 giugno 2002, definito parte integrante degli avvisi di accertamento, dopo un'analisi dei rapporti di fatto e di diritto che hanno generato gli addebiti oggetti del rilievo, in coerenza con la circolare ministeriale n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980 viene fatto richiamo ai principi di certezza, inerenza ed oggettiva determinabilità dei costi, alla ricerca degli elementi di riscontro che sarebbe stata effettuata in sede di verifica, alla sentenza 14 dicembre 1999, n. 14106 della Corte di cassazione, ed alla ritenuta insufficienza delle documentazione prodotta in sede di verifica per dimostrare l'inerenza e l'incidenza dei costi dichiarati.

La ricorrente ha sollevato diverse censure sotto il profilo dell'inconsistenza, infondatezza e contraddittorietà dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione, deducendo innanzi tutto la mancanza di motivazione quanto al discostamento dell'Ufficio dalla circolare del Ministero delle finanze n. 271/E del 21 ottobre 1997 in tema di analisi di costi riconducibili a "spese di regia" circolare emessa a seguito del documento 17 luglio 1995 del Servizio Centrale degli Ispettori Tributarî del Ministero delle Finanze (SECIT) in cui si richiamava l'attenzione dei competenti uffici "sui rischi che possono derivare da un atteggiamento dell'amministrazione di totale diniego della deducibilità delle spese di regia che, per essere troppo rigoristico ed ispirato al massimo della cautela, può finire, da una parte per produrre accertamenti "gonfiati" e sostanzialmente inutili e dall'altra, per provocare pronunzie giurisprudenziali di annullamento totale dei recuperi".

L'Ufficio, in secondo luogo, si è astenuto dal far ricorso (se non a proposito di un rilievo di importanza marginale) alle procedure di accertamento in collaborazione con le autorità fiscali estere, così come si è astenuto dal far ricorso ad apposita certificazione delle società di revisione prevista per il caso in cui l'adozione delle procedure di

accertamento in collaborazione con le autorità fiscali estere non fosse risultata agevole trattandosi di società residenti fuori dell'Unione europea o presso Paesi a fiscalità privilegiata. Nella specie peraltro, come attestato dallo stesso processo verbale, un'apposita società di revisione (la KPMG) aveva confermato che le ripartizioni dei costi sono state accuratamente documentate e che l'imputazione alle varie entità del Gruppo è stata correttamente e calcolata in ragione dei benefici effettivamente ricevuti dalle stesse. Né, per la ricorrente, potrebbe essere senza significato che il rilievo relativo alle "spese di regia" (96% del totale dei costi ripresi a tassazione) sia stato formulato il 4 giugno 2002 e, cioè, soltanto quattro giorni lavorativi prima della data di chiusura del verbale, dopo che le ispezioni si erano protratte per sei mesi, mentre del tutto erroneo sarebbe il richiamo alla sentenza n. 14106/1999 della Cassazione che, correttamente interpretata, porterebbe invece alla conclusione secondo cui, in presenza di accordo scritto tra le parti per la prestazione di servizi resi da una capogruppo a beneficio delle società operative, dell'indicazione dei nominativi dei funzionari esteri che hanno reso tali servizi, e del dettaglio documentabile delle spese sostenute per l'esecuzione di questi, dovrebbero considerarsi dimostrate l'inerenza e la congruità del costo ricevuto. Nella specie, è lo stesso verbale di constatazione a dare atto dei due contratti fondamentali disciplinanti – per quanto interessa la presente vertenza - i rapporti tra le società del gruppo, nonché a dare atto della documentazione illustrante nei dettagli la ripartizione dei costi ed il criterio di imputazione "pro quota" da parte del responsabile di ogni singolo centro di costo.

3. Dopo aver diffusamente illustrato le caratteristiche del Gruppo M., della sua organizzazione in divisioni operative con propria struttura manageriale responsabile della conduzione strategica della divisione, e della devoluzione di parte delle responsabilità delle divisioni a quartieri generali regionali (European Head Offices per quanto riguarda l'Europa, con ricomprensione di M. Italia s.p.a. nell'area di responsabilità relativa ad Europa, Medio Oriente ed Africa), la ricorrente ha posto in luce nei ricorsi come tale organizzazione consenta di centralizzare alcuni servizi che possono essere forniti con più efficienza ad un gruppo di società site in paesi diversi piuttosto che mediante duplicazione di funzioni per ogni sede locale. La maggior parte di tali centri di gestione direzionale delle divisioni è dislocata nel Regno Unito; in parte in Francia, Germania e Svizzera.

I rapporti contrattuali tra le società del Gruppo, per ciò che concerne dell'attività svolta dalle varie divisioni dell'EHQ non consente di escludere che siano stati inseriti anche nei costi inerenti l'attività di controllo.

Significativa sarebbe, al riguardo, la circostanza che la M. si è avvalsa anche di consulenze legali e fiscali fatturate da terzi in un settore d'intervento dell'EHQ esplicitamente menzionato nel contratto.

Nessuna violazione sarebbe poi ravvisabile con riguardo alle norme relative alla prova per presunzioni, essendosi l'Ufficio limitato a valutare allo stesso modo fattispecie del tutto identiche, e l'estensione agli anni precedenti degli accertamenti relativi al 1999 ed al 2000 trovando analogo fondamento sulla mancata produzione di elementi idonei a comprovare la reale sussistenza e l'inerenza delle prestazioni che si assumono effettuate; né alcun rilievo potrebbe attribuirsi al provvedimento di archiviazione intervenuto in sede penale da parte del GIP di Milano.

La società ricorrente avrebbe in realtà portato in deduzione costi per i quali non è stata fornita documentazione idonea a dimostrare la riferibilità a servizi specificamente individuati e realmente resi in suo favore. Conseguentemente, non sarebbe possibile verificare la sussistenza di un “vantaggio” in capo alla consociate per i servizi resi e la congruità del costo relativo.

Nella memoria finale l'Ufficio ha svolto contestazioni anche con riguardo alla rilevanza probatoria delle documentazioni prodotta in causa dalla ricorrente.

4. Ciò posto, si osserva quanto segue. Come ripetutamente affermato dalla Corte di Cassazione in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria - nel quadro dei generali principi che governano l'onere probatorio - dimostrare resistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo la prova delle circostanze e degli elementi rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre è onere del contribuente dimostrare le componenti negative del reddito e tra esse, conseguentemente, anche i costi, sia con riguardo alla loro esistenza, sia per ciò che concerne l'inerenza di essi, sotto il profilo temporale, ad uno specifico periodo di imposto (cfr. Cas. 24 luglio 2002, n. 10802 ed, *ivi*, i precedenti menzionati). A non diversa conclusione possono condurre, per quanto concerne il caso di specie, le sentenze richiamate dalla ricorrente nelle proprie difese (Cass. n. 10062/2000, n. 11648/2000 e n. 11770/2000), tutte relative a fattispecie in cui non era in discussione che i costi attribuiti dalla società capogruppo ad una propria organizzazione stabile in Italia rappresentassero costi effettivi.

Né elementi difformi possono trarsi, sul questo specifico, dalla sentenza 14 dicembre 1999, n. 14106 della Cassazione (cui entrambe le parti hanno fatto richiamo nei propri scritti difensivi sia pure per trame conclusioni opposte), dal momento che i principi enunciati in tale sentenza si riferiscono pur sempre ad una ipotesi in cui non erano tanto in discussione l'esistenza di servizi resi dalla sede centrale straniera alla filiale italiana, quanto piuttosto i criteri della loro imputazione e la relazione di essi con i benefici ricevuti dalla succursale italiana. Sotto altro profilo, la circostanza che la fattispecie dedotta nel presente giudizio abbia formato oggetto di indagine anche in sede penale, e che il procedimento instaurato per i medesimi fatti a carico degli amministratori della M. s.p.a. si sia concluso, su conforme richiesta del Pubblico ministero, con un provvedimento di archiviazione da parte del giudice per le indagini preliminari appare priva di diretta rilevanza ai fini del decidere, non solo in considerazione dei limiti inerenti all'efficacia del giudicato penale rispetto ai giudizi civili ed amministrativi e, quindi anche a quello tributario (cfr., tra le altre, Cass. 29 settembre 2004, n. 19481), ma anche per il fatto che nella specie il provvedimento conclusivo del procedimento penale è un provvedimento di redazione, e non una sentenza emessa a conclusione del dibattimento (cfr. in argomento, Cass. 8 marzo 2001, n. 3423).

Ribadito che spetta alla ricorrente fornire la prova dei costi, della loro effettività e della loro inerenza agli esercizi cui si riferiscono i diversi avvisi di accertamento, reputa nondimeno la Commissione che si ravvisano elementi idonei e convergenti nel senso della sussistenza di tale prova.

Non è infatti in discussione che la società M. abbia esposto nei propri bilanci e nelle proprie scritture costi riconducibili, in tesi, ai servizi menzionati negli accordi contrattuali disciplinanti i rapporti tra le società del Gruppo e, in particolare, nel menzionato “*Addendum to Multilateral Service Agreement*”.

Può del pari ritenersi provato, senza che vi sia necessità di acquisire la traduzione degli atti prodotti cada ricorrente in lingua inglese (restando in tal modo assorbita l'eccezione sollevata dall'Ufficio, per la prima volta nella memoria in data 6 maggio 2005, mediante richiamo all'art. 122 c.p.c.) che dagli EHQ's sono stati resi servizi corrispondenti alle diverse tipologie menzionate negli accordi contrattuali (informazioni di prodotto; marketing; servizi tecnici; amministrazione; assistenza legale e fiscale, diritto del lavoro e relazioni con i dipendenti; trasporti e logistica; servizi finanziari; prestiti personale). Quantunque, infatti, l'Ufficio - soprattutto nella memoria difensiva per ultimo esitata - abbia svolto contestazioni con riguardo all'intera documentazione prodotta in giudizio dalla ricorrente, sollevando dubbi anche in ordine all'allocatione territoriale degli EHQ's ed ai soggetti giuridici che avrebbero reso i servizi di cui si discute - nel verbale di constatazione dell'11 giugno 2002, dopo un (sintetico riferimento agli aspetti essenziali dei due contratti che regolavano i commerciali tra le imprese del Gruppo, si dà atto testualmente (foglio 77 del verbale) che "in data 5 giugno è stata consegnata, ed acquisita agli atti della verifica, documentazione illustrante, nel dettaglio e modalità di ripartizione dei costi sostenuti a livello centrale dalla European Head Quartier. Tale documentazione riepiloga, con cadenza mensile, le ripartizioni effettuate dai vari centri di costo nei confronti di tutte le "legal entities" del gruppo M., sulla base di una percentuale di imputazione per ciascuna entità stabilita direttamente dal responsabile di ogni singolo centro di costo che, in sede centrale, ha eseguito la prestazione, attestando la "quota -parte" di attività lavorativa svolta a beneficio di ciascuna entità". E sebbene nel verbale si aggiunga subito dopo, che la suddetta documentazione, ancorchè minuziosamente dettagliata con riferimento alle modalità di ripartizione delle spese, "non fornisce adeguate specificazioni in merito ad una più precisa descrizione prestazioni rese", che mancano conseguentemente "riscontri diretti in merito alle prestazioni ricevute dalla società la quale, a parere dei verbalizzanti, non ha saputo spiegare quale sia stato il beneficio di cui alla M. s.p.a. abbia usufruito attraverso il pagamento di tali prestazioni", e che sarebbe stato impossibile "effettuare una ricostruzione dell'omesso delle prestazioni rese sulla base delle descrizioni riportate nelle fatture ricevute", non è stata contestata, di per sé l'effettività dei servizi prestati e dei costi, sostenuti a livello centrale nell'ambito degli accordi contrattuali infragruppo. E mentre, da un lato, le indicazioni contenute nelle fatture, messe in correlazione con le previsioni contrattuali, avrebbero sicuramente consentito di verificare se si trattasse di prestazioni di servizi riconducibili a dette previsioni, con riguardo al rilievo inerente alla più precisa descrizione delle prestazioni rese", è lo stesso processo verbale a dare atto (foglio 51) che la genuinità delle procedure seguiti in merito alla congruità dei costi fatturati ed alla correttezza del parametro di ripartizione utilizzato viene certificata da una società di revisione esterna, nel caso in esame rappresentata dalla KPMG (...). Il risultato dell'attività di revisione condotta dalla KPMG (...) ha sostanzialmente ratificato l'operato del EHQ (...), confermando che le ripartizioni di costo effettuate sono state accuratamente documentate e che l'imputazione alle varie entità del Gruppo è stata correttamente calcolata in ragione dei benefici effettivamente ricevuti dalle stesse".

Le circostanze che gli importi figuranti nei prospetti relativi ai costi ripartiti fra le varie consociate (*schedule of services*) siano stati desunti dalle scritture contabili dell'EHQ (M. Ltd.), e che la società di revisione abbia riscontrato come i

costi sono stati ripartiti in modo da riflettere i benefici derivanti a ciascuna società dai servizi prestati, lungi dal dover essere considerate prive di rilevanza, assumono anzi contrariamente a quanto ritenuto dall'Ufficio - un preciso significato, poiché confermano che si tratta di dati desunti da scritture contabili sulla cui attendibilità in nessun passo del verbale di constatazione ed in nessuna difesa dell'ufficio sono stati sollevati dubbi o riserve.

D'altra parte è come rilevato dalla ricorrente nelle proprie difese – le EHQ sono situate in Paesi (Regno Unito, Francia, Germania, Svizzera) dove la misura della tassazione è paragonabile a quella italiana, con la conseguenza che non vi sarebbe alcuna plausibile ragione per trasferire reddito imponibile dall'Italia a tali Paesi. E mentre da un lato, la centralizzazione e la ripartizione dei costi all'interno delle consociate corrispondono a criteri di gestione diffusi all'interno delle società multinazionale dei gruppi d'impresе allo scopo di recuperare in efficienza e di contenere i costi, peraltro in armonia con le norme di diritto tributario internazionali codificate dall'OCSE, dall'altro lato i benefici ed i vantaggi che i servizi in discussione hanno arrecato alla s.p.a. M., sotto il profilo dei risparmi economici e della razionalità della gestione, sono chiaramente desumibili dai prospetti allegati alle memorie della ricorrente dai quali si evince, in corrispondenza di ciascuna delle tipologie di servizi menzionate nei documenti contrattuali, un esempio concreto di attività svolta, come ulteriormente illustrato nella documentazione esemplificatamene prodotta - al di là dei singoli anni di inserimento - proprio allo scopo di chiarire meglio il contenuto di tale attività e gli effetti che ne sono scaturiti in termini di vantaggi per le consociate.

Possono dunque ritenersi provate l'effettività dei servizi erogati dagli EHQ, la riconduzione di essi alle previsioni degli accordi disciplinanti i rapporti infragruppo, la ripartizione dei costi tra le società del gruppo per la parte di competenza, anche alla M. s.p.a. sulla base degli accordi contrattuali che ben possono servire - secondo i principi desumibili da Cass. N. 14016, 1999, citata - a suffragare l'inerenza dei costi medesimi. Nè alcun rilievo può attribuirsi alla circostanza che “diversi prestazioni, già ricomprese nel contratto di *Multilateral Service Agreement* e nel relativo *Addendum*, quali, ad esempio, le consulenze legali, sono state singolarmente fatturate dai professionisti di volta in volta in volta incaricati, i quali hanno separatamente addebitato le proprie prestazioni professionali effettuate in merito a questioni di tipo legale, tributario e fallimentare” (cfr. processo verbale di constatazione, foglio 77), essendo evidente che l'essersi avvalsa di professionisti di fiducia, per singole attività coinvolgenti prestazioni specialistiche, non è in contrasto con la ricezione di prestazioni “ordinarie”, ricadenti nel medesimo ambito e contemplate dagli accordi contrattuali sui servizi.

Consegue da quanto sopra che i ricorsi debbono essere accolti, sono stati emessi dall'Ufficio puramente e semplicemente estendendo agli anni 1996, 1997 e 1998 gli esiti della verifica relativa agli anni 1999 e 2000.

Si ravvisano giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie i ricorsi, annulla gli avvisi di accertamento impugnati e compensa tra le parti le spese del giudizio.

I Cost contribution arrangements all'esame della giurisprudenza di merito

Giuseppe d'Andrea

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. I cost contribution arrangements (CCA) nel Rapporto OCSE - 3. I cost contribution arrangements nella normativa interna - 4. Analisi della fattispecie oggetto della Sentenza - 5. Brevi riflessioni sui motivi della Sentenza e sui principi ivi richiamati.

1. Premessa

La sentenza in epigrafe ci offre l'opportunità di svolgere alcune considerazioni riguardo alla disciplina di un particolare settore dei prezzi di trasferimento¹, quale appunto quella degli accordi di ripartizione dei costi, riferiti a servizi centralizzati tra imprese associate.

L'interesse dell'argomento risiede nel fatto che la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Provinciale, nel riaffermare le posizioni espresse dall'Amministrazione Finanziaria in materia di *cost contribution arrangements*² ci permette di trattare un tema poco dibattuto nell'ambito della sistematica sui prezzi di trasferimento e sul quale le scelte attuative operate dal legislatore interno, definiscono un sistema di norme e di principi che per alcuni aspetti non integrano la posizione espressa dall'OCSE negli specifici Rapporti³ sotto il profilo concettuale.

Tali aspetti riguardano, essenzialmente, la suddivisione in categorie di accordi e le relative finalità di carattere economico che gli stessi perseguono, a cui sono concettualmente connessi i sistemi e le modalità di ripartizione dei relativi costi tra le imprese consociate, i criteri di valutazione della loro congruità e le condizioni per conseguire la loro deducibilità fiscale.

Pertanto, per comprendere in pieno la materia oggetto del giudicato e cogliere le ragioni che hanno motivato la decisione in commento, trovo opportuno svolgere dei richiami sugli specifici principi che regolano la materia.

Ma vediamo di cosa si tratta.

¹ Sulla tematica generale dei prezzi di trasferimento si veda: MAISTO "Il transfer price nel diritto Italiano e comparato", Padova 1985; BALZANI "Il transfer pricing", in UCKMAR "Diritto Tributario Internazionale" Padova 2005.

² Sull'argomento dei *cost contribution arrangements* si veda: MAISTO "Tax treatment of cost contribution arrangements", Kluwer 1988, id. "Il transfer price nel diritto Italiano e comparato", cit. pg 250 ss; BEOKHOUDT A.H., VAN DER VLIET M.W. : "The recharging of netherlands head office expenses", International Transfer Pricing Journal, IBFD, N. 1/2002, pg. 3; LAVAGNINO: "Valutazioni-Prezzo di trasferimento. Accordi per la ripartizione dei costi relativi a prestazioni di servizi" in Rif. Trib. Casi e questioni IPSOA; MAYR - FORT "I cost contribution agreements: un'analisi comparativa" Corr. Trib. 2000, pg. 40; MENOTTI GATTO "Il Valore normale nei servizi intra gruppo" in Corr. Trib. 1987, pg. 1348; VITALI PICARDI "Il Cost-Sharing Agreement" Boll. Trib. 1991, pg. 102;

³ per un'analisi comparata della normative sui *cost contribution arrangements* nei Paesi Europei si veda: Internazionale Transfer Pricing Journal, Vol. 8, Amsterdam 2001.

³ OECD "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", Paris, 1979; id. "Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues", Paris, 1984; id. "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", Paris, 1999.

2. I *cost contribution arrangements* (CCA) nel Rapporto OCSE

Il Rapporto OCSE, suddivide in due categorie gli accordi di ripartizione dei costi relativi alla fornitura di servizi o allo svolgimento di attività centralizzate, svolte da una società del gruppo e ripartiti in favore delle imprese consociate.

Si tratta dei:

c) *cost sharing*: sono degli accordi secondo i quali le imprese del gruppo conven-gono di ripartire i costi e i rischi di uno specifico progetto sulla base di un risultato atteso: é il caso delle spese relative alle attività di ricerca e sviluppo o di tutte quelle situazioni in cui soggetti indipendenti opererebbero in condizioni di *partnership* o joint venture al fine di ripartire i costi o i rischi che difficilmente sarebbero sostenibili da parte di un unico soggetto;

d) *cost funding*: sono accordi secondo i quali le imprese ripartiscono al loro interno il costo dei servizi resi da una società del gruppo in favore delle beneficiarie. Tale tipo di accordo si caratterizza per il fatto di rispondere a reali esigenze economiche coerentemente con una logica di razionale allocazione delle risorse all'interno di un gruppo di imprese. In questa circostanza la ripartizione dei costi avviene prescindendo dalle aspettative di ritorno degli investimenti e si basa sull'utilizzo, effettivo o potenziale, del servizio messo a disposizione alle affiliate. In questa seconda categoria rientrano, prevalentemente, gli accordi per i servizi centralizzati aventi carattere continuativo, come - ad esempio - i servizi di carattere amministrativo che erano stati oggetto di specifico richiamo e approfondimento da parte dell'OCSE nel Rapporto del 1984⁴.

Per tali caratteristiche, i *cost sharing* rappresentano una categoria di accordi che si riferiscono a singole operazioni o attività difficilmente reperibili tra operatori indipendenti, mentre i *cost funding* sono accordi relativi a servizi o attività resi con carattere continuativo e che, a volte, risultano anche autonomamente reperibili sul libero mercato.

La distinzione nelle predette categorie, già presente nel Rapporto del 1979, viene confermata nella seconda edizione del Rapporto, pubblicato nel 1999⁵.

Sulla scorta di questi elementi e tenendo conto dei principi generali sui prezzi di trasferimento, risulta evidente che tali accordi pur rispondendo a delle logiche di effettivo interesse economico, possono realizzare operazioni elusive laddove l'alterazione dei criteri di ripartizione dei costi si pone in contrasto con le legittime pretese impositive degli ordinamenti interessati.

Quindi le considerazioni di maggiore interesse, riguardo il riconoscimento della deducibilità fiscale di tali accordi, investono – essenzialmente - il criterio di ripartizione dei costi tra le imprese di cui l'OCSE ne raccomanda il coerente mantenimento nel corso degli anni, nonché la forma scritta dell'accordo in modo tale da escludere, ragionevolmente, l'ipotesi di spostamento di ricchezza imponibile all'interno degli ordinamenti nei quali l'accordo manifesta la sua efficacia.

⁴ OECD, *Transfer Pricing ... Three Taxation Issues*, cit.

⁵ OECD: "Transfer Pricing Guidelines..." cit. dove l'argomento viene trattato nel capitolo VIII.

3. I *cost contribution arrangements* nella normativa interna

Le disposizioni contenute nell'articolo 110 del Testo Unico relativamente alla valutazione delle componenti di reddito derivanti dai rapporti tra imprese associate, non forniscono nessuna definizione degli accordi di ripartizione dei costi, prevedendo un principio di portata generale circa la deducibilità fiscale dei costi.

In questo senso prevede, in linea di principio, la deducibilità di tali accordi.

Le fonti normative in materia vanno ricercate nella Circolare Ministeriale N. 32 del 22 settembre 1980, Prot. 9/2267, nel capitolo VI dedicato ai servizi intra – gruppo.

Tuttavia le disposizioni della Circolare, tuttora vigenti, risultano carenti della fondamentale distinzione operata dall'OCSE con la conseguenza che non si può rinvenire una chiara definizione delle predette categorie, a cui collegare autonomi criteri di valutazione riferibili al precedente schema giuridico - economico.

Viceversa la Circolare opera una distinzione tra:

a) *servizi intra gruppo*; che sono quei servizi motivati dal coordinamento delle attività del gruppo, “*ma soprattutto finalizzato al soddisfacimento dell' esigenza di “controllo” della capogruppo, tipica espressione della sua qualità di azionista*”⁶. Tali servizi consisterebbero, in generale, nel pianificare l'attività delle affiliate e non devono essere necessariamente resi da parte di una società del gruppo.

b) *cost sharing arrangements*; vengono definiti nella Circolare come quei servizi afferenti le attività di ricerca e sviluppo, utilizzo di licenze, assistenza tecnica, assistenza amministrativa e contabile, assistenza al marketing. Questi servizi sarebbero resi o dalla capogruppo o da una società affiliata.

Inoltre nella Circolare non viene fornita una chiara distinzione tra i servizi che rientrano nell'una o nell'altra categoria.

Nel definire i criteri di valutazione adottati per la verifica del valore normale, la Circolare pone enfasi sulla valutazione preliminare, in attuazione del principio di inerenza, circa l'effettiva esecuzione del servizio reso e il grado di utilità conseguito dalla sussidiaria come uno dei principali fattori da considerare per valutare la congruità della ripartizione e ottenere la deducibilità fiscale del relativo costo.

Questi elementi definiscono il requisito di effettività dei servizi erogati su cui la Circolare si sofferma in maniera particolare. In questo senso il servizio deve conseguire un effettivo beneficio per l'impresa.

Ponendo l'analisi del “vantaggio” dell'affiliata e la “funzione”⁷ di azionista rivestito dalla capogruppo come elementi di verifica preliminare, si afferma una condizione che si discosta dal principio di portata generale che riconosce deducibilità fiscale a fronte della sola messa a disposizione del servizio che non deve essere poi necessariamente prestato in favore della consociata che contribuisce al sostenimento del costo ripartito.

4. Analisi della fattispecie oggetto della Sentenza

La controversia in esame, si origina dall'impugnazione degli avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano - a seguito di processo verbale di

⁶ Cfr. Circolare N. 32/ 1980 cit.

⁷ Cfr. Circolare N. 32 del 22 settembre 1980, Capitolo VI, paragrafo 4).

constatazione – riteneva indeducibili i costi che il centro di coordinamento Europeo del gruppo, riaddebitava alle diverse controllate a fronte dei servizi resi sulla base di un accordo contrattuale di ripartizione dei costi.

A sostegno della propria tesi, l'Ufficio richiama, *in primis*, i principi di diritto e le disposizioni amministrative contenute nella Circolare N. 32 del 1980, ritenendo che la documentazione prodotta in sede di verifica non si dimostra sufficiente a dimostrare: l'inerenza dei costi, la congruità dei criteri di ripartizione e il "vantaggio" conseguito dalla consociata per i servizi resi.

La ricorrente ha sollevato diverse censure in merito all'operato dell'Ufficio, rilevando il discostamento dai principi contenuti nella Circolare 271/E del 1997 in tema di analisi dei costi riconducibili alle c.d. "spese di regia"⁸, rilevando inoltre il rifiuto da parte dell'Ufficio di svolgere le procedure di accertamento in collaborazione con le autorità fiscali estere oltre alla mancata considerazione dell'apposita certificazione rilasciata da primaria società di revisione che attestava l'effettivo svolgimento dei servizi e la congruità nella ripartizione loro ripartizione tra le società del gruppo in ragione dei benefici effettivamente ricevuti e la regolare documentazione dei costi sostenuti.

Inoltre la ricorrente, nell'espone le proprie difese, ha evidenziato come l'organizzazione del gruppo consenta di centralizzare alcuni servizi "che possono essere forniti con più efficienza ad un gruppo di società site in paesi diversi piuttosto che mediante la duplicazione di funzione per ogni sede locale", puntualizzando al riguardo che sono stati inseriti anche i costi relativi alla funzione di controllo e che i centri di gestione direzionali sono ubicati in paesi come il Regno Unito, Francia, Germania e Svizzera, Stati in cui non vige una pressione fiscale tale da non legittimare il sospetto di trasferimento di utili mediante una distorta ripartizione dei costi realmente sostenuti.

Per completezza di trattazione, si sottolinea che la deducibilità dei costi investe una società del gruppo fiscalmente residente in Italia e non una stabile organizzazione presente sul territorio cui risulterebbe riferibile l'articolo 7 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni⁹.

5. Brevi riflessioni sui motivi della sentenza e sui principi ivi richiamati

Una volta puntualizzati gli obblighi a carico delle parti in sede processuale e in particolare l'obbligo a carico del ricorrente di fornire prova circa la consistenza dei costi, l'effettivo sostenimento e la relativa inerenza con l'esercizio in cui sono stati documentati sulla base delle scritture contabili, la Commissione ritiene che tale prova sia stata debitamente fornita.

Trattandosi di costi riconducibili a un accordo di ripartizione tra la sede centrale e le varie entità del gruppo, la decisione in primo luogo investe la natura dei costi stessi (quale: informazioni prodotto, marketing, amministrazione ecc.) riconducibili – sulla base dell'esame dell'accordo in essere – nell'ambito della categoria dei servizi intra gruppo secondo una lettura della Circolare n. 32 del 1980.

⁸ Le "spese di regia" sono "costi indivisibili per spese generali di direzione e amministrativi". Cfr. Circolare 271/97.

⁹ Al riguardo si veda Cassazione Civile, Sentenza N. 14106/1999 Circolare 271/97 cit.

Sulla base di tale inquadramento sistematico, viene esaminata e sostenuta la ricorrenza degli elementi e dei requisiti che legittimano la deducibilità fiscale da parte dell'impresa italiana.

Non essendo stata contestata l'attendibilità delle scritture contabili e risultando chiara l'esposizione dei predetti costi nei bilanci societari, la questione si pone in ordine all'effettiva sussistenza dei costi medesimi e sui benefici ricevuti da parte della singola entità quale attuazione del principio di inerenza posto come condizione preliminare in base alle richiamate disposizioni della richiamata Circolare N. 32/1980.

Circa l'effettività delle prestazioni, questa viene dimostrata dal fatto che il prospetto dei costi ripartiti tra le varie consociate viene desunto dalla contabilità della sede centrale e che la società di revisione, la cui relazione è stata disattesa da parte dell'Ufficio in sede di verifica, ne abbia riscontrato la contabilizzazione e riconosciuto la congrua ripartizione in ragione dei benefici conseguiti dalle singole entità. Tali elementi assumono valore probatorio contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio che, peraltro, non ha mai contestato l'attendibilità delle scritture contabili.

Di non secondario interesse, si dimostra la circostanza che le entità del gruppo sono situate in paesi che adottano un livello di tassazione piuttosto analogo a quello praticato in Italia, con la ragionevole conseguenza di escludere i presupposti che motivano la pratica dei prezzi di trasferimento.

Viceversa, le argomentazioni in ordine ai benefici e i vantaggi conseguiti sono di carattere strettamente economico.

Difatti la centralizzazione di alcune funzioni e la successiva ripartizione dei relativi costi tra le società beneficiarie dei servizi, consente di perseguire obiettivi di efficienza mediante un razionale contenimento dei costi evitando, in questo modo, la duplicazione di funzioni. In tal senso i benefici e i vantaggi conseguiti mediante la fruizione dei servizi centralizzati risultano valutabili in termini di risparmi economici e razionalità della gestione aziendale. Circostanza che risulta altresì desumibile dalla documentazione contabile allegata alle memorie del ricorrente.

Tali elementi, congiuntamente valutati, realizzano le condizioni richieste nell'ambito della normativa interna per conseguire la deducibilità fiscale dei costi riaddebitati in ordine alla c.d. spese di regia.

Risulta evidente, a questo punto, come nell'ambito della normativa interna, a differenza di quanto stabilito in linea di principio nel Rapporto OCSE, l'elemento dell'effettività, inteso sia come concreto svolgimento dei servizi centralizzati, sia una condizione per determinare i benefici e i vantaggi conseguiti dalla consociata, assuma un ruolo di assoluta centralità al fine di ottenere la deducibilità fiscale dei servizi ripartiti.

Questo ruolo risulta riconducibile al vincolo posto, nel nostro ordinamento, dal principio di inerenza in ordine alla deducibilità, in termini generali, dei costi nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa.

Ciò comporta, tra l'altro, che eventuali costi addebitati a fronte di servizi messi a disposizione della consociata residente, ma di fatto rimasti inutilizzati, difficilmente conseguirebbero deducibilità fiscale contrariamente a quanto avviene in altri ordinamenti. Si disconosce, dunque, nel nostro ordinamento la deducibilità fiscale dei servizi potenzialmente utili all'impresa.

E questo ribadisce, nell'ambito dei principi che presiedono la sistematica sui prezzi di trasferimenti, come di fatto il Rapporto OCSE costituisca una fonte di portata generale che trova poi, nei singoli ordinamenti, attuazione in armonia con i principi interni e nell'ambito di alcune scelte discrezionali riservate al legislatore.

In quest'ottica può essere interpretata la diversa portata della suddivisione nelle specifiche categorie di accordi e all'evidente divergenza riscontrabile riguardo ai servizi intra gruppo rispetto ai *cost funding*. Dove il criterio della funzione di coordinamento che preordina la categoria dei servizi intra gruppo traslascia quei servizi centralizzati che per natura rientrerebbero nella categoria dei *cost funding*, con la conseguenza di renderne incerta la rilevanza fiscale.

**Italian Revenue Agency
Central Tax Provisions And Litigation Department
(Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Normativa
e Contenzioso)
– Resolution No. 171 Of 19 December 2005**

Article 7, paragraph 1 of Double Taxation Convention with Cyprus¹ – Principle of allocation of taxing rights in relation to business profits of a fiscally transparent enterprise;

Article 10, paragraph 4 of Double Taxation Convention with Cyprus – Dividends distributed by a Cyprus company to a Cyprus resident person – No taxation in Italy – Not applicable to income allocated to the Cyprus resident person under the fiscally transparent approach;

Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income Taxes as approved by Presidential Decree no. 917 of 22 December 1986 (TUIR) – Taxation in Italy - Income allocated to non resident partners under the fiscally transparent approach – Consistent with Article 7 of Double Taxation Convention with Cyprus;

Article 115 of the Italian Consolidated Act on Income Taxes – Fiscally transparent treatment for companies with share capital – Applicability also in case of non-resident shareholders.

Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income Taxes provides that business profits derived by a resident enterprise are allocated to a non-resident partner. The provision is consistent with Articles 7 and 10, paragraph 4 of Double Taxation Convention with Cyprus.

This is the point of view taken by the Italian Revenue Agency in Resolution no. 171 of 19 December 2005. Here it is argued that the purpose of a double taxation convention is to eliminate double taxation of different items of income through the allocation of taxing rights between the Contracting States. A double taxation convention is not required to rule on how the States enforce their taxing rights.

In this perspective, the “fiscally transparent approach” is applied to assess, settle and pay taxes on business profits derived by a resident enterprise. It cannot result in the waiving of the right to tax in case of a non-resident partner.

It follows that the fiscally transparent regime is allowed by Article 7 of the Convention providing that the profits of an enterprise shall be taxable only in the State of residence of the enterprise, unless those profits are derived in the other State through a permanent establishment.

¹ The Convention was signed in Nicosia on 24th April 1974, the Protocol amending the Convention and exchange of notes were signed on 7th October 1980. It was ratified by Law no. 564 of 10th July 1982 and entered into force on 9th June 1983.

Article 10, paragraph 4 of the Convention with Cyprus allows a Contracting State to tax dividends paid by the company resident in the other Contracting State only when such dividends are paid to a resident of the first Contracting State. It follows that Italy cannot enforce its taxing right on dividends distributed by a non-resident company to a non-resident partner.

This provision is not relevant to the present case. In fact, Italy applies Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income Taxes in order to exercise its taxing right on income derived by its own resident under Article 7 of the Convention. The scope of the provision does not cover taxation of possible subsequent distribution of profits of the Cyprus resident person (partner of the Italian company).

Fiscally transparent entities and non-resident Partners. No transfer of taxable income between the States *

Ciriaco R. Petrillo

* Translation by Claudia Calogero

CONTENTS: 1. Some observations on fiscally transparent treatment - 2. Seeming inconsistency of Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income with the treaty provision on business profits - 3. Current position of the Revenue Agency – a) Scope of Article 7 of Double Taxation Convention with Cyprus – b) Scope of Article 10, paragraph 4 of Double Taxation Convention with Cyprus.

1. Some observations on fiscally transparent treatment

In the context of more open global markets, Legislative Decree no. 344 of 12 December 2003 aimed at bringing the Italian tax system in line with the majority of European tax systems. In particular, the fiscally transparent regime was significantly extended to include not only partnerships but also companies with share capital.

When a company has opted to be treated as fiscally transparent², the company's income "flows through" the company to the partners who are liable to tax on their share of relevant profits (or losses), regardless of whether they are actually earned (or incurred).³

Article 115, paragraph 2 of the Italian Consolidated Act on Income Taxes provides that also non-resident controlling companies may opt for the fiscally transparent regime, on condition that:

² Provisions concerning the fiscally transparent regime for companies with share capital are contained in the Italian Consolidated Act on Income Taxes (Articles 115 and 116), Ministerial Decree of 23 April 2004 and Ministerial Circular no.49 of 22 November 2004.

³ On the benefits of the fiscally transparent treatment applied also to non-residents: E. VOLPICELLA, *IRES e nuovo reddito d'impresa*, Buffetti, Roma, 2006, p. 162; A. DODERO, G. FERRANTI, L. MIELE, *L'imposta sul reddito delle società*, Deagostini Professionale, Roma, 2005, p. 551; A. BLASI, G. MINNUCCI, *Testo unico delle imposte sui redditi*, Buffetti, Roma, 2006, p. 440; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, Milano, 2005, p. 1169; M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Il Sole 24 ORE, Milano, 2004, p. 1198; V. FICARI, *Profili applicativi e questioni sistematiche dell'imposizione "per trasparenza" delle società di capitali*, in *Rass. Trib.*, no. 1-2005 2005, p. 38; L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. Trib.*, no. 5-2003, p. 1504.

- they meet the same requirements as resident companies⁴;
- distributed profits are not subject to tax (as provided for by Article 27bis of Presidential Decree no. 600 of 29 September 1973 in case of parent-subsidiary regime⁵), or where a withholding tax is applied, a total refund is given.

Finally, according to Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income Taxes, those items of income that may be allocated to non-resident shareholders, members or participants under Articles 5, 115 and 116 of above Act are liable to tax in Italy. It follows that those non-resident persons must declare their share of the company's income and pay taxes on it.

In treaty law, the issue of fiscally transparent *partnerships*⁶ is analysed in the context of the OECD Model Tax Convention.

According to paragraph 5 of the OECD Commentary to Article 1 and paragraph 8.2 of the same Commentary to Article 4, where a *partnership* is disregarded for tax purposes, there may be some problems in the application of benefits provided by the Conventions.⁷ In fact, when a fiscally transparent entity is not liable to tax, it cannot be qualified as a resident within the meaning of Article 4 of the Convention and so cannot be entitled to the benefits provided by the Convention.

From the OECD point of view, where the application of the Convention is refused to the fiscally transparent *partnership*, the partners should be entitled to the benefits provided by the Convention, to the extent that the partnership's income is allocated to them for the purpose of taxation in their State of residence.

2. Seeming inconsistency of Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income with the treaty provision on business profits

Resolution no. 171 of 19 December 2005 refers to a request for a ruling made by a Cyprus resident company under Article 11 of the Italian Taxpayer's Charter⁸, in order to examine whether Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income Taxes is consistent with Article 7 and Article 10, paragraph 4 of Double Taxation Convention in force between Cyprus and Italy.

The company points out that Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income Taxes is seemingly inconsistent with the treaty provisions concerning business profits.

Article 7 of the Convention states the generally accepted principle that the profits of an enterprise shall be taxable only in the State of residence of that enterprise,

⁴ Article 1, paragraph 2 of Ministerial Decree of 23 April 2004 applies the fiscally transparent regime also to persons as indicated in Article 73, paragraph 1, letter d) of the Italian Consolidated Act on Income Taxes, i.e. companies and bodies of any type, incorporated or unincorporated, that are not resident in the territory of the State.

⁵ L. MIELE, *Regime di trasparenza fiscale e soci esteri* in *Corr. Trib.* no. 4/2004, pag. 259. For further information on the application of the provision, see mentioned Circular no. 49/2004, paragraph 2.5.

⁶ On different tax treatment to be applied to *partnerships*, refer to M. PIAZZA, *op. cit.*, p. 559 and C. GARBARINO, *op. cit.*, p. 1193.

⁷ The OECD Commentary summarizes document: *The application of the OECD Model tax convention to partnerships*, published by OECD in 1999.

⁸ The Taxpayer's Charter has been adopted by Law no. 212 of 27 July 2000.

unless it carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment.

In the company's opinion, income allocated to non-resident persons under mentioned Article 23, paragraph 1, letter g) falls within the scope of Article 7 of the Convention, as it is to be classified as business profits. Consequently, as the Cyprus resident partner does not have a permanent establishment in Italy, the share of income allocated to him through the fiscally transparent company (above Article 115) must be taxed in Cyprus.

To justify its position, the Cyprus resident company refers also to Article 10, paragraph 4 of the Convention under examination, which provides that a Contracting State shall not tax dividends paid by a company which is resident of the other Contracting State, solely because profits from which the distributions are made originated in its territory. Such a provision prevents Italy from subjecting the profits realised in Italy by a non-resident company even in anticipation of a subsequent distribution of profits by that non-resident company.

Essentially, any taxation in the hands of a non-resident person on business profits realised in Italy without a permanent establishment is not compatible with the principle of exclusive taxation within the meaning of Article 7, as well as with Article 10, paragraph 4, which prevents Italy from taxing (distributed and undistributed) dividends solely because they originated in the Italian territory.

3. Current position of the Revenue Agency

a) Scope of Article 7 of Double Taxation Convention with Cyprus

As already indicated, Article 7 of the Convention with Cyprus provides that the profits of an enterprise shall be taxable only in the State of residence of that enterprise, unless it carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment.

In this case, the Revenue Agency points out that the taxable income is derived by a company with share capital that is resident in Italy in relation to a business carried on therein and so Italy has the right to tax it.

Once determined which country has the right to tax, it is necessary to identify the rules to enforce this right to tax within the national law. According to Title II of the Italian Consolidated Act on Income Taxes, income derived by a company with share capital is allocated directly to the company itself, or where the company has opted for the fiscally transparent regime under Article 115 of the Italian Consolidated Act on Income Taxes, it is allocated to the partners who are liable to tax on their share of the company's income, regardless of whether they are actually earned (or incurred).

To provide an alternative taxation for companies does not imply that Italy intends to waive its right to tax, but only to give the taxpayer the opportunity to opt for a more favourable tax treatment.

The Italian Revenue Agency emphasizes that opting for the fiscally transparent regime allows the controlled company and partners to have a more favourable treatment but cannot affect the Italian right to tax. In fact, taxpayers must recognize the Italian right to tax, so that they can only choose the most appropriate tax treatment.

To sum up, Article 7 of the Convention is relevant to this case, as it contains the rule to determine which country has the right to tax the business profits derived

by the company, without putting any limits on how to enforce this right. A different interpretation of this Article would be contrary to the principles of the Convention.

b) Scope of Article 10, paragraph 4 of Double Taxation Convention with Cyprus.

Article 10, paragraph 4 of the Convention between Cyprus and Italy provides that a Contracting State cannot impose any tax on the dividends paid by a company which is resident of the other Contracting State to partners who are not residents in that other State, solely because profits from which the distributions are made originated in its territory⁹.

It follows that the Convention rules out the practice by which States tax profits that non-resident companies have realised in their territory (that is, at the source) as anticipation of a subsequent deemed distribution of profits by that non-resident company.

The purpose of the provision – not easy to read, actually – aims to limit the right of one Contracting State to tax business profits of enterprises that are residents of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents for income deriving from foreign companies, but it just does not allow to impose taxes directly on business profits of companies that are residents of the other Contracting State.

In fact, the tax imposed on its own residents under foreign companies provisions may be computed by reference to the part of the profits that is attributable to these residents' participation in that enterprise, but such tax cannot be levied on the business profits of the non-resident enterprise¹⁰.

As a consequence, when applying this provision to the case in point, Italy cannot categorize the profits derived by the Cyprus resident company as realised in Italy and so cannot tax the dividends paid by a Cyprus resident company to a person who is not resident in Italy, solely because profits from which the distributions are made originated in its territory.

The Italian Revenue Agency argues that the above treaty provision is not relevant to the case in point, considering that the taxable income is derived by a person who is resident in Italy. The allocation of this income to a non-resident person, under Article 23, paragraph 1, letter g) of the Italian Consolidated Act on Income Taxes, is only the result of a convenient choice made by the Italian company and its partners to benefit from the fiscally transparent treatment.

⁹ The OECD Commentary broadly illustrates paragraph 4 of Article 10.

¹⁰ In this sense, see paragraph 10.1 of the Commentary to Article 7 of the OECD Model Convention.

Agenzia Delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso – Risoluzione 19 dicembre 2005, n. 171

Articolo 7, paragrafo 1 della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con Cipro – Principio per l'individuazione dello Stato titolare della potestà impositiva sugli utili di un'impresa fiscalmente trasparente;

Articolo 10, paragrafo 4 della citata Convenzione con Cipro – Divieto di tassazione in Italia dei dividendi distribuiti da una società cipriota ad un soggetto cipriota – Disposizione non applicabile al reddito imputato ad un soggetto cipriota per effetto della trasparenza fiscale;

Articolo 23, comma 1, lettera g) del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) – Tassazione in Italia del reddito imputato per trasparenza ai soci non residenti – Compatibilità con l'articolo 7 della Convenzione con Cipro;

Articolo 115 del TUIR – Regime di trasparenza fiscale per le società di capitali – Applicabilità anche in presenza di soci non residenti.

L'articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR, che prevede l'imputazione in capo ad un soggetto non residente del reddito d'impresa conseguito da un soggetto residente, non presenta profili di incompatibilità con gli articoli 7 e 10, paragrafo 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con Cipro.

È questa la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 19 dicembre 2005, n. 171. Lo scopo di un trattato contro le doppie imposizioni, si afferma, è quello di eliminare la doppia imposizione sulle diverse categorie di reddito individuando lo Stato titolare della potestà impositiva. Ciò non comporta che il medesimo trattato regolamenti le modalità di esercizio dello stesso potere impositivo.

In tale ottica, la "trasparenza fiscale" è lo strumento utilizzato per la misurazione, la liquidazione ed il versamento delle imposte dovute a seguito del conseguimento del reddito d'impresa da parte di un soggetto residente e non può risolversi, in presenza di un socio non residente, in una rinuncia alla potestà impositiva.

Pertanto, la legittimità del regime di tassazione per trasparenza è confermata, e non disattesa, dalla disposizione convenzionale contenuta nell'articolo 7 che prevede la tassazione esclusiva degli utili nel Paese di residenza dell'impresa, salvo il caso in cui gli stessi siano stati conseguiti nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione.

L'articolo 10, paragrafo 4, della citata Convenzione con Cipro, ammette la tassazione in uno Stato contraente del dividendo distribuito da una società residente nell'altro Stato con-

traente, soltanto quando gli stessi dividendi fanno capo a un socio residente nel primo Stato contraente. Conseguentemente, se la società che distribuisce i dividendi e il socio che li riceve non sono residenti in Italia, lo Stato italiano non potrà esercitare il proprio potere impositivo sui citati dividendi.

Tale disposizione convenzionale non è pertinente al caso in esame, in quanto lo Stato italiano, per mezzo dell'articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR, non vuole colpire l'eventuale successiva distribuzione dell'utile del soggetto cipriota (socio della società italiana), ma intende esercitare la potestà impositiva, di cui è titolare per effetto del più volte citato articolo 7, sul reddito prodotto da un proprio residente.

L'opzione per il regime di trasparenza in presenza di soci non residenti non comporta lo spostamento di materia imponibile da uno Stato all'altro

Ciriaco R. Petrillo

SOMMARIO: 1. Alcune osservazioni sulla trasparenza fiscale - 2. L'apparente incompatibilità dell'articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR con le disposizioni convenzionali sugli utili d'impresa - 3. L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate; a) L'oggetto dell'articolo 7 della Convenzione con Cipro; b) L'ambito di applicazione dell'articolo 10, paragrafo - 4, della Convenzione con Cipro.

1. Alcune osservazioni sulla trasparenza fiscale

In considerazione del sempre più elevato grado di apertura e di globalizzazione dei mercati, il D.L.vo 12 dicembre 2003, n. 344 ha inteso adeguare il sistema impositivo italiano a quello adottato dalla maggior parte dei Paesi europei. Tra le novità della riforma fiscale, assume particolare rilevanza l'estensione dell'istituto della trasparenza fiscale, già previsto per le società di persone, alle società di capitali.

A seguito dell'opzione per la trasparenza fiscale¹, il reddito imponibile prodotto dalla società di capitali non è più tassato in capo alla società stessa ma gli utili e le perdite si imputano a ciascun socio in proporzione alla propria quota di partecipazione a prescindere dall'effettiva percezione.²

Nell'ambito della disciplina della tassazione per trasparenza, l'articolo 115, comma 2 del TUIR prevede la possibilità di optare per il regime in questione, anche in presenza di società partecipanti non residenti, a condizione che:

- abbia gli stessi requisiti richiesti alle società residenti³;

¹ Il regime della trasparenza fiscale delle società di capitali, disciplinato dagli articoli 115 e 116 del TUIR nonché dal DM 23 aprile 2004, è anche oggetto della circolare ministeriale 22 novembre 2004, n. 49.

² Per i vantaggi del regime della trasparenza fiscale anche per soci non residenti: VOLPICELLA, *IRES e nuovo reddito d'impresa*, Buffetti, Roma, 2006, pag. 162; A. DODERO, G. FERRANTI, L. MIELE, *L'imposta sul reddito delle società*, Deagostini Professionale, Roma, 2005, pag. 551; A. BLASI, G. MINNUCCI, *Testo unico delle imposte sui redditi*, Buffetti, Roma, 2006, pag. 440; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, Milano, 2005, pag. 1169; M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Il Sole 24 ORE, Milano, 2004, pag. 1198; V. FICARI, *Profili applicativi e questioni sistematiche dell'imposizione "per trasparenza" delle società di capitali*, in *Rass. Trib.*, n. 1-2005 2005, pag. 38; L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. Trib.*, n. 5-2003, pag. 1504.

³ L'articolo 1, comma 2 del DM 23 aprile 2004 ha allargato l'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto della trasparenza anche ai soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettera d) del TUIR, ossia alle "società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato".

- non si applichi alcun prelievo sugli utili distribuiti ovvero, qualora sia operata una ritenuta fiscale, che essa sia suscettibile di integrale rimborso.

Come è noto l'assenza di ritenuta si ha nei casi di applicazione del regime delle società "madre-figlia" previsto dall'articolo 27-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁴.

Inoltre, al fine di completare la disciplina, l'articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR considera i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116, imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti, prodotti nel territorio dello Stato italiano. L'applicazione della predetta disposizione impone, al soggetto non residente, la presentazione della dichiarazione dei redditi per la quota parte di utili attribuiti per trasparenza e il pagamento dell'Ires dovuta sulla medesima quota parte di utili.

Dal punto di vista del diritto convenzionale, il problema della trasparenza fiscale delle *partnership*⁵ è stato affrontato nell'ambito dei lavori sul Modello di convenzione contro le doppie imposizioni OCSE.

Secondo quanto chiarito dal paragrafo 5 del Commentario OCSE all'articolo 1 e dal paragrafo 8.2 dello stesso Commentario all'articolo 4, l'ipotesi di non assoggettamento ad imposta delle *partnership* può comportare dei problemi di applicazione dei benefici convenzionali.⁶ Infatti, in determinate ipotesi di non assoggettamento ad obbligazione fiscale, un'entità trasparente può non essere considerata residente ai sensi dell'articolo 4 della convenzione, e, conseguentemente, non rientrare tra i soggetti legittimati a beneficiare della stessa convenzione.

In base all'orientamento OCSE, qualora l'applicazione della convenzione venga negata alla *partnership* fiscalmente trasparente, i singoli soci dovrebbero essere legittimati ad invocare i benefici convenzionali, a condizione che il reddito a loro attribuito venga assoggettato a tassazione nel proprio Stato di residenza.

2. L'apparente incompatibilità dell'articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR con le disposizioni convenzionali sugli utili d'impresa.

La risoluzione 19 dicembre 2005, n. 171 fa riferimento a una istanza di interpello, presentata, ai sensi dell'articolo 11 dello Statuto dei contribuenti⁷, da parte di una società cipriota per verificare la compatibilità dell'articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR con gli articoli 7 e 10, paragrafo 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e il proprio Stato di residenza⁸.

La tesi sostenuta dal soggetto cipriota evidenzia l'apparente incompatibilità della disposizione contenuta nel citato articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR, con le disposizioni convenzionali riguardanti la tassazione degli utili d'impresa.

⁴ L. MIELE, *Regime di trasparenza fiscale e soci ester* in *Corr. Trib.* n. 4/2004, pag. 259. Inoltre, per chiarimenti sull'applicazione della norma, si veda la citata circolare n. 49/2004, par. 2.5.

⁵ Sulla disciplina fiscale delle varie ipotesi di tassazione delle *partnership*, si rinvia a M. PIAZZA, op. cit., pag. 559 e a: C. GARBARINO, op. cit., pag. 1193.

⁶ Le considerazioni sviluppate nel Commentario OCSE sono una sintesi del documento: *The application of the OECD Model tax convention to partnerships*, pubblicato dall'OCSE nel 1999.

⁷ Lo Statuto del contribuente è stato introdotto nel nostro ordinamento giuridico con la Legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁸ Convenzione firmata a Nicosia il 24 aprile 1974; Protocollo modificativo e scambio di note firmati il 7 ottobre 1980; ratificata con la legge 10 luglio 1982, n. 564, ed entrata in vigore dal 9 giugno 1983.

Secondo il principio generale dell'articolo 7 del citato Trattato internazionale, è ammessa la tassazione degli utili esclusivamente nel Paese di residenza del soggetto che svolge l'attività d'impresa, a meno che l'attività non venga esercitata nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione.

A parere dell'istante, anche i redditi imputati per trasparenza ai soggetti non residenti, ai sensi del più volte richiamato articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR, rientrano, in qualità di utili d'impresa, sotto la disposizione convenzionale dell'articolo 7. Di conseguenza, tenuto conto che il socio cipriota non dispone di una stabile organizzazione in Italia, il reddito, a lui assegnato per effetto dell'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del TUIR, deve essere sottoposto a tassazione esclusivamente in Cipro.

A sostegno della tesi citata, la società cipriota richiama anche il successivo articolo 10, paragrafo 4, della Convenzione in esame che prevede il divieto per uno Stato contraente di tassare i dividendi distribuiti da una società dell'altro Stato contraente, per il solo fatto che gli utili, che hanno generato gli stessi dividendi, provengono dal primo Stato contraente. Tale disposizione convenzionale impedisce allo Stato italiano di tassare l'utile conseguito in Italia dalla società non residente anche in previsione di una successiva distribuzione di dividendi da parte della stessa società non residente.

In sostanza, qualsiasi tassazione in capo a un soggetto non residente di utili d'impresa conseguiti in Italia senza il tramite di una stabile organizzazione, è incompatibile e in netto contrasto non soltanto con il principio di tassazione esclusiva del reddito d'impresa enunciato dall'articolo 7, ma anche con la disposizione prevista dall'articolo 10, paragrafo 4, che vieta allo Stato italiano di tassare i dividendi (distribuiti e non) per il solo fatto che gli stessi sono stati generati sul territorio italiano.

3. L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate

a) L'oggetto dell'articolo 7 della Convenzione con Cipro

Come già illustrato, l'articolo 7 della richiamata Convenzione con Cipro prevede la tassazione esclusiva degli utili d'impresa nel Paese di residenza del soggetto che esercita l'attività, a meno che la stessa attività non venga svolta nell'altro Stato contraente per il tramite di una stabile organizzazione.

Nel caso esaminato, l'Agenzia delle Entrate fa presente che il reddito da sottoporre a tassazione è prodotto da una società di capitali residente in Italia relativamente ad una attività ivi svolta e, quindi, tassabile esclusivamente nello Stato italiano.

Individuato il titolare della potestà impositiva, occorre determinare gli strumenti normativi per l'esercizio del potere di tassazione. Tali regole sono determinate dall'ordinamento giuridico nazionale. In base a quanto contenuto nel Titolo II del TUIR, il reddito conseguito da una società di capitali è imputato direttamente alla stessa società, oppure, per effetto dell'opzione per il regime di trasparenza previsto dall'articolo 115 del TUIR, in capo a ciascun socio in proporzione alla propria quota di partecipazione ed indipendentemente dall'effettiva percezione del reddito.

Prevedendo una forma di tassazione alternativa a quella in capo alla società, lo Stato italiano non vuole rinunciare al proprio potere impositivo di cui è titolare, ma vuole soltanto riconoscere al contribuente la facoltà di optare per un regime impositivo che potrebbe essere più vantaggioso per il contribuente.

L'Agenzia evidenzia che l'opzione per la trasparenza fiscale, che consente alla partecipata e ai soci di avvantaggiarsi degli effetti propri dell'istituto domestico, non può influire sulla potestà impositiva dello Stato italiano. Il contribuente non ha la facoltà di disconoscere il potere dello Stato italiano, ma può soltanto scegliere, tra le modalità di tassazione possibili, quella che ritiene più conveniente.

In conclusione, il richiamo all'articolo 7 della Convenzione è pertinente al caso in esame, in quanto consente di individuare lo Stato titolare del potere di tassazione sugli utili prodotti dalla società, senza limitare la scelta delle modalità di esercizio dello stesso. Una diversa interpretazione del citato articolo 7 sarebbe contraria ai principi convenzionali.

b) L'ambito di applicazione dell'articolo 10, paragrafo 4, della Convenzione

L'articolo 10, paragrafo 4, della Convenzione tra l'Italia e Cipro dispone che i dividendi, distribuiti da una società residente in uno Stato contraente a un socio non residente nell'altro Stato contraente, non possono essere sottoposti a tassazione in quest'ultimo per il solo fatto che gli utili che hanno generato i predetti dividendi provengano dal secondo Stato contraente⁹.

La disposizione convenzionale, quindi, esclude che lo Stato in cui opera l'impresa non residente possa tassare i predetti utili al momento del loro conseguimento (alla fonte) in qualità di anticipazione di dividendi presunti.

La norma, di non facile lettura, ha lo scopo di limitare la potestà impositiva di uno Stato contraente sugli utili d'impresa dell'altro Stato contraente. Il paragrafo in questione non riguarda il diritto di uno Stato di assoggettare a tassazione le partecipate estere dei residenti, bensì vieta il prelievo fiscale direttamente sull'utile prodotto dalla società dell'altro Stato contraente.

Infatti, la tassazione della partecipazione di propri residenti in imprese estere può essere riferita alla quota di utili attribuibile alla stessa partecipazione, ma l'imposta non può essere prelevata sull'utile dell'impresa estera¹⁰.

Conseguentemente, applicando la disposizione al caso in esame, l'Italia non può sottoporre a tassazione (classificando la tassazione della società cipriota come un'imposizione sull'utile prodotto in Italia) il dividendo distribuito da una società cipriota nei confronti di un soggetto non residente in Italia, per il solo fatto che l'utile a monte è stato generato sul territorio nazionale.

L'Agenzia delle Entrate sostiene che la menzionata disposizione convenzionale non è pertinente al caso concreto in quanto il reddito in esame è prodotto in Italia da un soggetto ivi residente e la successiva imputazione in capo al soggetto non residente, in base a quanto contenuto nell'articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR, è soltanto il frutto di una scelta di convenienza, effettuata dalla società italiana e dai propri soci, per godere dei legittimi vantaggi della trasparenza fiscale.

⁹ L'interpretazione del paragrafo 4 dell'articolo 10 è ampiamente illustrata nel Commentario OCSE.

¹⁰ In tal senso vedere il paragrafo 10.1 del Commentario all'articolo 7 del Modello OCSE.

Italy – State Council – Advising Chamber – Hearing 27 february 2006 – Opinion no. 709/2006 over the scheme of regulation for the implementation of article 168, par. 4, of. Presidential Decree 22 december 1986 no. 917, about taxation of foreign subsidiaries

Incomes of foreign subsidiaries – Rules concerning the direct imputation to the resident shareholders – Regulation of implementation – Scheme – Favourable opinion.

The Italian State Council has given, excluding few remarks, its favourable opinion over the scheme of regulation for the implementation of article 168, par. 4, of the Legislative Decree 22 december 1986 no. 916 (Income consolidated tax act), concerning the regime of direct imputation to the resident shareholders of incomes from foreign subsidiaries that are resident in a “tax haven”.

* * *

The Implementing Regulation of article 168 of the Income Consolidated Tax Act, if definitely passed, will represent the completion, in the Italian tax law system, of the new discipline of controlled foreign companies.

However, the application to foreign participated (besides to controlled companies) of the tax regime concerning incomes produced abroad by entities resident in tax heavens, presents some critical points, which the Implementing Regulation to be finalised does not seem to overcome.

As originally conceived, the CFC discipline applicable to foreign controlled subsidiaries had the evident aim of hitting the tax deferral policies carried out by the resident controlling entity as capable of influencing the management decisions of the foreign subsidiary.

In this regard, the power of the Italian entity to orient the decisions of the shareholders’ meeting of the foreign subsidiary is a logical consequence of the control itself. This power implies, in particular, planning the postponed distribution of the reserves of profits produced and stored up by the controlled entity resident in the tax heaven. In such a way, time of actual taxation is moved forward.

The extension to foreign subsidiaries as determined by new article 168 of the Income Consolidated Tax Act affects this principle: the resident entity does not have, regarding foreign subsidiaries, the same power of intervention on the company management decisions that Italian resident could have in case of control.

This provision, in fact, provides the concept of “link participation” just fixing some quantitative parameters of participation to the profits, without any reference to the right of vote in the shareholders’ meeting, which could, lack at all.

The legislator itself, being aware of the predictable difficulties for the resident entity to collect - in accordance with the internal tax law system - data and information necessary for the analytical determination of the income of the foreign participation, has provided an option: a conventional way of calculation of the taxable income by the application to some assets of predetermined coefficients.

Pursuant to the reform, the income ascribable to the resident shareholder cannot be smaller than the profit which results from the application of the predetermined flat rate. In such a way the legislator intends to avoid the erosion of the foreign subsidiary's tax base and, at the same time, to grant a simplified way of determination of the tax base.

However, this simplified way of determination of the income ascribable to the resident shareholder, as allowed by the Italian legislator, represents an implied acknowledgment of the limited power of the participant.

In particular, in accordance with article 168 of the Income Consolidated Tax Act, it has no power (or has no formally power) of intervention on the management and budget decisions and on the distribution of the profits produced by the subsidiary resident in the tax heaven (with further difficulties in terms of collection of relevant accounting data).

The entry into force of the Implementing Regulation will make the provision at issue concerning the tax treatment of the profits produced by a foreign participation resident in a tax heaven fully effective. Thus, by its concrete application, it will be possible to verify if the provision in question includes elements in possible contrast with the internal law system or in breach of Constitutional principles.

Italia - Consiglio di Stato – Sezione consultiva per gli atti normativi – Adunanza del 27 febbraio 2006 – Parere n. 709/2006 sullo schema di regolamento di attuazione, ex art. 168, comma 4, del TUIR, in tema di collegate estere

Redditi delle imprese estere collegate – Disposizioni concernenti l'imputazione ai soci residenti – Schema di regolamento di attuazione – Parere favorevole dell'organo consultivo.

Il Consiglio di Stato ha espresso, pur con qualche osservazione, un parere complessivamente favorevole sullo schema di regolamento sottopostogli dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, recante disposizioni applicative in materia di tassazione dei redditi di imprese estere collegate in attuazione dell'art. 168, comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n.917/1986.

LA SEZIONE

Vista la relazione trasmessa con nota prot. n. 3-1366-UCL del 1° febbraio 2006, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze chiede il parere del Consiglio di Stato in merito allo schema di regolamento indicato in oggetto;

Esaminati gli atti e udito il relatore ed estensore Consigliere Giuseppe Roxas;

PREMESSO:

Riferisce l'Amministrazione che lo schema di regolamento in esame reca disposizioni applicative in materia di tassazione "per trasparenza" dei redditi di imprese estere controllate residenti o localizzate in paesi con regimi fiscali privilegiati ed è stato predisposto in attuazione dell'art. 168, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Il citato articolo 168 del TUIR estende alle imprese sopraindicate la disciplina concernente le imprese estere collegate (CFC - *Controlled Foreign Corporation*) introdotta nel nostro ordinamento con l'inserimento dell'art. 127-bis (ora articolo 167) nel TUIR operato dall'art. 1 della legge n. 342 del 2000.

In sede di riforma dell'imposizione del reddito delle società, il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, ha recepito, mediante le disposizioni contenute nel predetto art. 168, uno dei principî innovativi recati dalla legge delega per la riforma del sistema tributario (legge 7 aprile 2003, n. 80).

La citata legge delega, all'art. 4, comma 1, lettera o), ha infatti previsto la riformulazione dell'art. 127-bis del TUIR - vigente fino al 31 dicembre 2003 - al fine di estendere l'ambito di applicazione anche alle società estere collegate residenti nei medesimi Paesi a fiscalità privilegiata.

Nella nuova numerazione degli articoli del TUIR conseguente al decreto legislativo n. 344 del 2003, le disposizioni dell'originario art. 127-bis riferibili alle società controllate, sono ora contenute nell'art. 167, mentre l'art. 168, salvi gli effetti delle disposizioni dell'articolo precedente, regola l'estensione della tassazione per trasparenza alle ipotesi di collegamento.

Lo schema di regolamento trasmesso si compone di sette articoli, sul contenuto dei quali l'Amministrazione espone gli elementi che vengono di seguito sintetizzati.

Art. 1 (Presupposti di applicazione delle disposizioni concernenti l'imputazione dei redditi di imprese estere collegate): riprendendo le disposizioni della norma primaria, che richiama esplicitamente l'art. 167 del TUIR, la disposizione identifica tra i destinatari della disciplina non solo le persone fisiche titolari di reddito di impresa le società ed enti commerciali, ma anche le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa, indicando le quote di partecipazione agli utili significative ai fini dell'applicazione della disciplina; a seguito dell'anzidetto richiamo al precedente articolo del TUIR, è altresì previsto che, per le persone fisiche, si debba tener conto anche delle eventuali partecipazioni agli utili possedute dal coniuge, dai parenti entro il terzo grado e dagli affini entro il secondo grado (art. 5 del TUIR, ultimo comma).

L'applicazione della disciplina è esclusa, al comma 2, nei confronti dei soggetti partecipati localizzati fuori dai Paesi a fiscalità privilegiata - questi ultimi individuati nel successivo comma 3 mediante rinvio al D.M. 21 novembre 2001 - ma ivi operanti tramite proprie stabili organizzazioni che beneficiano del più favorevole regime tributario).

Art. 2 (Determinazione dei redditi): in relazione alla norma primaria, che stabilisce la determinazione del reddito del soggetto estero da imputare per trasparenza nella maggiore misura tra l'importo risultante dall'utile di bilancio prima delle imposte e quello determinato sulla base di coefficienti di rendimento riferiti alle categorie di beni che compongono l'attivo, viene specificato che la situazione economico-patrimoniale del soggetto non residente - di cui l'art. 168 prescrive la redazione anche in assenza di un obbligo di legge - venga attestato, quanto all'utile lordo e alla congruità dei valori degli elementi dell'attivo - da uno o più soggetti iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88. Quanto alla commisurazione del reddito imputabile, la disposizione ripropone i coefficienti previsti dall'art. 168 del TUIR.

Art. 3 (Imputazione e tassazione dei redditi): la disposizione precisa al comma 1 che il reddito determinato secondo i criteri del precedente articolo, da imputare per trasparenza in capo al soggetto residente deve essere assunto con riferimento alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione della partecipata estera; a tale data va pertanto verificato il presupposto del possesso dei requisiti qualificati per valutare il collegamento, risultando esclusa la possibilità di una imputazione *pro rata temporis*.

Rileva l'Amministrazione che la previsione, ripetuta nella disposizione in questione, dell'assoggettamento a tassazione separata con aliquota media "*comunque non inferiore al 27 per cento*", allo stato attuale del prelievo fiscale finisce per trovare sostanziale applicazione solo per le persone fisiche e le società di persone e assimilate.

Gli ultimi commi dell'articolo sono preordinati ad evitare fenomeni di doppia imposizione, riconoscendo la deducibilità delle imposte pagate all'estero in via definitiva (comma 2), la irrilevanza delle distribuzioni di utili già assoggettati a tassazione per trasparenza e la sterilizzazione delle plusvalenze relativamente a tali utili, dettando le regole per la pratica attuazione (commi 3 e 4).

Art. 4 (Obblighi dichiarativi): stabilisce che la dichiarazione dei redditi del soggetto partecipante, anche non titolare di redditi di impresa, debba contenere un prospetto con gli elementi richiesti per la determinazione del reddito.

Art. 5 (Interpello): tale articolo dello schema disciplina le ipotesi di disapplicazione della tassazione per trasparenza con richiamo a quanto previsto dal comma 5 dell'art. 167 del TUIR, tramite l'esercizio dell'interpello, per il quale sono richiamate le disposizioni applicative recate dall'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, n. 429.

Art. 6 (Rinvio): contiene l'espresso rinvio, per quanto non espressamente disciplinato nei precedenti articoli, alle disposizioni contenute nel regolamento 21 novembre 2001, n. 429, relativo alla disciplina attuativa della tassazione delle imprese estere controllate.

L'art. 7, infine, concerne l'entrata in vigore del proposto decreto.

CONSIDERATO:

Come accennato in premessa, lo schema di regolamento in esame è volto a dare attuazione alle disposizioni dell'articolo 168 del TUIR (introdotto con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344), relativo alla materia della tassazione "per trasparenza" di redditi da partecipazione in società estere collegate, localizzate in Paesi con regimi fiscali privilegiati.

In esecuzione di quanto espressamente previsto dal comma 4 del menzionato art. 168, lo schema in questione è stato predisposto nella forma di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Come rimarcato dall'Amministrazione, la disciplina in questione estende alle società collegate l'ambito di applicazione della normativa già vigente per le società controllate (CFC), rifluita nell'art. 167 del TUIR, di talché le modalità applicative dettate per queste ultime con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, n. 429, possono venir richiamate, in quanto compatibili e per quanto non espressamente disciplinato nello schema in esame; a ciò provvede la norma di rinvio recata dall'art. 6 dello schema.

Come è ovvio, tale rinvio attiene alle sole disposizioni applicative che completano il quadro della disciplina attuativa esplicitamente contemplata nello schema in esame: sotto tale profilo, l'impostazione adottata dall'Amministrazione appare condivisibile.

Rileva la Sezione come talune disposizioni recate dallo schema appaiono meramente iterative di precetti recati nella norma primaria o già esplicitati nel citato decreto n. 429 del 2001; tenuto conto dello schema redazionale adottato e della opportunità, anche in relazione alla materia trattata, di rendere il più possibile esaustivo il quadro applicativo della disciplina, può convenirsi con le formulazioni adottate, che riflettono l'analoga impostazione del regolamento concernente le società controllate.

La Sezione dà altresì atto che la disciplina elaborata dal Ministero risulta coerente con le previsioni dell'art. 168 del TUIR, nonché delle altre norme del medesimo testo unico che incidono sulla materia. In particolare, il Collegio ritiene di poter esprimere le seguenti valutazioni:

a) nell'art. 1, comma 1, l'inclusione espressa dei soggetti non titolari di reddito di impresa appare in linea con le finalità della norma primaria e con la disciplina dettata in tema di società controllate. Quanto alla stesura, va rilevato che, nell'identificazione dei soggetti partecipanti non è esplicitata la locuzione "*residenti in Italia*"; pur tenendo

conto della chiarezza della norma primaria, sembrerebbe opportuno introdurre tale specificazione, anche per assicurare coerenza con il citato decreto n. 429 del 2001;

b) nell'art. 2, in relazione alla peculiarità dei soggetti esteri, appare condivisibile la prescritta asseverazione degli elementi reddituali e patrimoniali ad opera di revisori qualificati; tenuto peraltro conto della varietà delle situazioni concrete, particolarmente nelle ipotesi nelle quali il soggetto estero non sia tenuto alla redazione del bilancio, sembra opportuna l'emanazione di apposite istruzioni amministrative che specificino gli elementi richiesti, dei quali è prevista l'inclusione nel prospetto da includere nella dichiarazione dei redditi del soggetto residente;

c) nell'art. 3, la determinazione del momento di verifica della sussistenza ed entità del collegamento in coincidenza con quello di chiusura del periodo di gestione della società collegata, può ritenersi coerente con il sistema di determinazione reddituale e di imputazione disciplinato dalla norma, che prescinde dalle qualificazioni delle vicende gestionali concentrando i presupposti impositivi su elementi oggettivamente rilevabili alla chiusura dell'esercizio;

d) nell'art. 4 dello schema, rileva la Sezione come sia prescritta la dichiarazione degli elementi necessari per la determinazione del reddito "*in apposito prospetto*" e non, come comunemente disposto - ad esempio per le società collegate - in un prospetto "*allegato*" alla dichiarazione dei redditi; attesa l'evoluzione dottrina sulla natura e valenza della dichiarazione in questione, il rilievo non appare determinante e lo si sottopone all'attenzione dell'Amministrazione ai soli fini di valutare l'opportunità di rendere omogenea la formulazione con quella adottata in casi consimili.

e) per quanto concerne le disposizioni recate dall'art. 5 dello schema in tema di interpello, richiesto al fine di ottenere la disapplicazione della disciplina recata dall'art. 168 del TUIR, le medesime ripropongono esplicitamente, con riferimento alle società collegate, le condizioni già richieste per le società controllate per l'ottenimento di una pronuncia favorevole, rinviando, per quanto non previsto, all'art. 5 del decreto n. 429 del 2001.

Ciò comporta, per quanto non previsto espressamente in tale decreto, un rinvio alla disciplina generale dell'interpello recata dal decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209. In relazione alla previsione recata dall'art. 5, comma 3, ultima parte, del predetto decreto, qualche perplessità sorge, in ragione dei soggetti considerati dall'art. 168 del TUIR, circa la concreta possibilità di procedere al recupero delle imposte dovute e dei relativi interessi. L'Amministrazione valuterà, pertanto, se la norma sopra citata debba essere esclusa dal rinvio o modificata ai fini della disciplina della materia in questione.

Infine, per quanto concerne la vigenza del decreto in esame, se ne condivide la prevista entrata in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, attese le ragioni di urgenza legate al decorso del tempo dall'introduzione nell'ordinamento della disciplina recata dall'art. 168 del TUIR.

P.Q.M.

Esprime parere favorevole.

Le disposizioni di attuazione della legislazione tributaria in materia di imprese estere collegate situate in Stati o territori con regime fiscale privilegiato: norme antielusive e problemi aperti

Roberto Antonio Capostagno

1. Redditi prodotti all'estero e paradisi fiscali.

Il regolamento, il cui schema ha ricevuto, nell'adunanza del 27 febbraio 2006, il parere favorevole, sopra integralmente riportato, da parte del Consiglio di Stato, nell'ambito dell'esercizio delle proprie funzioni consultive, è volto a dare attuazione alle disposizioni dell'art. 168 del TUIR, come disposto dal quarto comma della stessa norma¹.

La fattispecie prevista dall'art. 168 del TUIR, rubricato "*Disposizioni in materia di imprese estere collegate*", è stata introdotta dall'ancora recente riforma delegata, quale estensione dell'ambito di applicazione del preesistente istituto antielusivo concernente l'imputazione ai soci residenti in Italia del reddito prodotto da imprese estere controllate, residenti in paesi a fiscalità privilegiata, regolato dall'art. 167 del TUIR, rubricato, appunto, "*Disposizioni in materia d'imprese estere controllate*"².

Le norme citate, attualmente vigenti nell'ordinamento interno italiano, costituiscono lo strumento attraverso il quale il legislatore nazionale ha inteso contrastare il fenomeno del rinvio a tempo indeterminato dell'imposizione (c.d. *tax deferral*), perpetrato per il tramite delle c.d. *Controlled Foreign Companies*, in quanto localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata.

In assenza di una disciplina anti-paradisi fiscali, strutturata nel senso descritto, i redditi delle *CFC* sarebbero assoggettati ad imposizione in capo ai soggetti partecipanti solo in occasione della loro distribuzione sotto forma di dividendi³.

¹ Il quale comma, testualmente, statuisce che: "*Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le disposizioni attuative del presente articolo*".

² Le norme in analisi, nell'ambito di quelle rivolte al contrasto dei comportamenti fiscali potenzialmente elusivi, perpetrati attraverso l'utilizzo strumentale di Paesi esteri a fiscalità privilegiata, agiscono attraverso il meccanismo della ripresa a tassazione, mediante imputazione ai soggetti residenti, dei redditi dei soggetti partecipati non residenti.

Nell'ordinamento italiano è stato inizialmente introdotto, dall'art. 1 della L. n. 342/2000, l'art. 127-bis, relativo alla imputazione dei redditi, appunto, delle imprese controllate estere residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata; successivamente l'art. 4, lettera o), della Legge del 7 aprile 2003, n. 80, recante la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale, ha previsto l'estensione dell'ambito di applicazione della norma in parola anche alle società estere collegate residenti in Paesi a bassa fiscalità, e tale previsione si è tradotta, col D.L.vo di attuazione n. 344/2003, da parte del Legislatore delegato, nel nuovo articolo 168 del TUIR rinumerato, che segue l'art. 167 nel quale è, invece, sostanzialmente rifulita la disciplina già contenuta nell'art. 127-bis.

³ Sulle natura antielusiva della normativa di contrasto ai fenomeni del *tax deferral* o del *tax exemption*, perpetrati attraverso le *CFC*, tra i molti: STESURI, *La riforma fiscale e la disciplina delle società estere controllate e collegate*, in *Inseriti di Azienda e Fisco*, n. 19/2004, pp. 4 e ss; AA.VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Coordinamento LUPI, Milano, 2004, p. 273-274; VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, Milano, 2003, pp. 2 e ss; DOMINICI, *Considerazioni sul regime delle CFC*, in *Corr. Trib.*, n. 30/2003, p. 3123.

La *Controlled Foreign Companies legislation* italiana ha introdotto il principio del superamento della soggettività tributaria della controllata o collegata estera e la tassazione degli utili della stessa direttamente in capo al soggetto partecipante residente per la quota di sua pertinenza, conformemente a quanto avverrebbe nel caso in cui i suddetti utili fossero realizzati dal soggetto residente per il tramite di una sua propria divisione amministrativa o una sua stabile organizzazione.

In tal modo si è pervenuti non solo ad un'anticipazione della tassazione ma anche ad una modifica dei criteri di tassazione, verificandosi un caso di potestà impositiva concorrente di due Stati della residenza.

Tuttavia, se la *ratio* originaria, perseguita con l'introduzione della legislazione in materia di CFC, volta ad evitare che il soggetto residente si avvallesse del proprio potere di controllo per impedire al soggetto estero, controllato, la distribuzione degli utili, al fine del differimento a tempo indeterminato della tassazione dei proventi rimanenti da quest'ultimo in Italia, può dirsi confermata relativamente alla fattispecie prevista dall'art. 167 del TUIR⁴, alla stessa conclusione non pare possibile addivenirsi con riferimento alla disciplina dettata dall'art. 168 del TUIR in tema di "collegate" estere.

In effetti, la fattispecie prevista dall'art. 168 del TUIR introduce una specifica nozione di "collegamento", la quale, per essere imperniata sul solo elemento di una predefinita percentuale minima di partecipazione agli utili, appare non sovrapponibile a quella già prevista dal codice civile, perché sostanzialmente di questa più ampia.

L'effetto ottenuto con l'introduzione nell'ordinamento della norma in parola è quello di coinvolgere nel novero dei tassati "per trasparenza" non solo i soggetti che detengono rilevanti partecipazioni nelle società estere, bensì una pluralità di soggetti residenti, i quali, tuttavia, possono ben trovarsi nella situazione di non essere in grado di influire in alcun modo, né di diritto, né di fatto, sulle decisioni gestionali dell'entità estera.

⁴ Appare, comunque, dibattuto se, oltre all'indubbio scopo di contrasto del già menzionato fenomeno del c.d. *tax deferral*, immediatamente perseguito dall'art. 167, la stessa norma abbia anche assunto tale fenomeno quale elemento di qualificazione della fattispecie antielusiva, o, piuttosto, non assuma, il differimento in parola, rilevanza quale mero indice dell'esistenza in capo al socio residente di un potere di disposizione (i.e. possesso) del reddito prodotto dalla controllata estera.

In proposito, accanto alle tesi di chi ritiene di poter identificare il fondamento dell'imputazione, *pro-quota*, alla controllante, del reddito prodotto dalla controllata estera, in una sorta di mera presunzione di distribuzione, come STEVANATO, *Controlled foreign companies: concetto di controllo e imputazione del reddito*, in *Riv. Dir. trib.*, 2000, I, pp. 790 ss. e MARONGIU, *Imprese estere partecipate: prime riflessioni sulle circostanze escludenti l'imputazione dei redditi ai soggetti controllanti*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p.138, si segnala l'opinione di chi, appunto, ritiene di poter individuare tale fondamento nella presunzione di disponibilità, a prescindere dalla distribuzione del reddito della partecipata estera, da parte del soggetto residente, come LUPI, *Principi generali in tema di CFC e radicamento territoriale delle imprese*, in *Rass. trib.*, 2000, p.1731, CORDEIRO GUERRA, *Riflessioni critiche e spunti sistematici sulla introducenda disciplina delle controlled foreign companies (art. 127-bis del Tuir)*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1403 ss, VALENTE, *Presunzioni nel diritto tributario internazionale e controlled foreign companies (CFC)*, in *Le presunzioni nel diritto tributario internazionale, alla base della tassazione dei redditi prodotti da imprese residenti in Paesi con regime fiscale agevolato*, ricerca a cura del Gruppo di Studio della Fiscalità Aziendale dell'Università Bocconi, in *Il Fisco*, 2001, p. 8734, POLLARI-PERLINI, *Luci ed ombre delle recenti disposizioni fiscali interne a portata ultraterritoriale. Il nuovo art. 127-bis del Tuir*, in *Il Fisco*, 2001, p. 300. A supporto delle opinioni dottrinarie da ultimo citate appaiono anche alcune fonti istituzionali quali la Circ. del Ministero delle Finanze 16.11.2000, n. 207/E, punto 1.1.1.; ASSONIME, Circ. 18.12.2000, n. 65, punto 2.2., nel senso di attribuire alla normativa CFC l'introduzione di una presunzione di appartenenza al contribuente residente del reddito prodotto dalla controllata in regime privilegiato, giustificando la deroga alla regola della tassazione dei dividendi al momento del loro incasso.

Al riguardo, non sono mancate le perplessità, poiché se la presunzione posta a base dell'imputazione diretta in capo al residente dei redditi riferibili alla controllata, consiste, al ricorrere del fatto noto, costituito dalla duplice circostanza dell'allocazione della partecipata in un Paese a fiscalità privilegiata, nonché della sussistenza della condizione di controllo, con il richiamo espresso alla statuizione civilistica, nel ritenere esistente un potere di indirizzo sulla gestione della partecipata, tale da desumerne, in base *all'id quod plerumque accidit*, il fatto ignoto della disponibilità di tale reddito da parte del controllante, tale presunzione non appare più giustificarsi nella fattispecie prevista dall'art. 168, per l'evidente carenza dell'elemento oggettivo della capacità di ingerenza e di controllo sui fatti di gestione della partecipata.

Lo schema di regolamento in analisi, contenente le disposizioni attuative dell'art. 168 del TUIR, sottoposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze al parere dell'apposita Sezione del Consiglio di Stato, si pone come completamento della disciplina in materia di CFC, andando ad affiancare, e presentando una struttura ad esso specularmente, il già vigente Regolamento, recante disposizioni in materia di tassazione dei redditi di imprese estere partecipate in attuazione dell'art. 127 bis (ora 167), comma 8, del TUIR, approvato con D.M. n. 429 del 21 novembre 2001.

Tale progetto di decreto, proposto dall'Amministrazione finanziaria, si compone di sette articoli e non si caratterizza per particolari contenuti innovativi, ove, anzi, la maggior parte delle disposizioni da esso recate appaiono meramente iterative di precetti già portati dalla norma primaria o già esplicitati nel citato decreto attuativo n. 429/2001⁵.

Sui singoli articoli, nonché sugli stessi rilievi formulati dal Consiglio di Stato, si riportano alcune puntuali osservazioni.

2. Presupposti di applicazione delle disposizioni concernenti l'imputazione dei redditi di imprese estere collegate.

L'articolo proemiale del progetto di decreto attuativo in analisi, riprendendo la formulazione della stessa norma primaria alla quale intende dare attuazione (art. 168 del TUIR), la quale, a sua volta, opera esplicito riferimento all'articolo immediatamente precedente, identifica tra i destinatari della disciplina non solo le persone fisiche titolari di reddito d'impresa, le società e gli enti commerciali, bensì anche le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa, indicando le quote di partecipazione agli utili significative ai fini dell'applicazione della disciplina⁶.

⁵ Come rilevato, nel senso indicato, dallo stesso Consiglio di Stato, il quale, comunque, non ha riscontrato, in proposito, alcun elemento di censura, stante, testualmente, nei considerando, che: "...tenuto conto dello schema redazionale adottato e della opportunità, anche in relazione alla materia trattata, di rendere il più possibile esaustivo il quadro applicativo della disciplina, può convenirsi con le formulazioni adottate, che riflettono l'analoga impostazione del regolamento concernente le società controllate".

⁶ L'art. 168, primo comma, del TUIR prevede che: "Salvo quanto diversamente disposto dal presente articolo, la norma di cui all'art. 167 si applica anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20 per cento agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato; tale percentuale è ridotta al 10 per cento nel caso di partecipazione agli utili di società quotate in borsa. [...]": il legislatore della riforma, nell'estendere l'ambito applicativo della disciplina sulle società estere controllate, non si è limitato a ricalcare pedissequamente le previsioni contenute nell'art. 167 del TUIR con riferimento alle situazioni di collegamento, ma ha dettato una disciplina parzialmente autonoma con criteri di determinazione del reddito attribuibile al soggetto

A tale, ultimo, proposito, in virtù del richiamo all'art. 167 del TUIR, nella determinazione delle quote di partecipazione in discorso, nel caso di persone fisiche, occorre tener conto anche di quelle eventualmente possedute dai soggetti previsti dall'art. 5 del TUIR⁷.

La norma secondaria in esame, dunque, specifica e ribadisce la nozione, per così dire, *sui generis*, di “collegamento”, già proposta dalla norma primaria, ai fini dell'applicazione della disciplina *de qua*.

Come diffusamente già rilevato, con ampie articolazioni, in dottrina⁸, la nozione di “collegamento” adottata dal legislatore tributario e ribadita dall'Amministrazione finanziaria differisce in maniera sostanziale da quella identificata dal legislatore della riforma societaria e contenuta nel nostro codice civile.

In proposito, infatti, l'art. 2359, comma 3, c.c., prevede testualmente che: “Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa”.

Il secondo comma dello stesso articolo riprende, poi, pedissequamente, il dettato della fonte primaria, ribadendo l'esclusione della disciplina *de qua* per le partecipazioni in soggetti non residenti negli Stati o territori a fiscalità privilegiata, relativamente agli eventuali redditi derivanti da loro stabili organizzazioni, assoggettati a regimi fiscali privilegiati.

La previsione legislativa di cui all'ultima parte del primo comma dell'art. 168 del TUIR, ribadita nella sede regolamentare in analisi, ha introdotto una peculiare differenza fra la disciplina delle società in ipotesi di collegamento e la stessa disciplina formulata in ipotesi di controllo.

La disciplina relativa alle società estere controllate prevista dall'art. 167 del TUIR, infatti, contempla l'applicabilità delle disposizioni elusive anche nei confronti delle partecipate estere ubicate al di fuori dei territori o Stati della c.d. *Black list*, ma che, tuttavia, conseguano redditi in tali territori per il mezzo di loro stabili organizzazioni⁹.

È plausibile che il trattamento differenziato delle due fattispecie testé evidenziato trovi una giustificazione nell'impossibilità di calcolare con i criteri forfetari previsti dalla disciplina del collegamento, il reddito da imputare pro quota al soggetto che detiene la stabile organizzazione.

In tale ipotesi, infatti, al fine di determinare l'ammontare del reddito imponibile, sarebbe necessario che il soggetto italiano potesse estrapolare dal bilancio della società

residente totalmente differenziati rispetto alle situazioni di controllo.

⁷ “Si intendono per familiare, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”: art. 5, ultimo comma, del TUIR.

⁸ In proposito, *ex multis*, p.e., SELICATO, *Estensione alle società collegate delle norme antielusive in materia di imprese estere controllate: si riducono le possibilità di disapplicazione?*, in MARINO (a cura di), *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi delle società*, Milano, 2004; DI SIENA, in AA.VV., *La Tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, p. 410 ss.; DOMINICI, *L'imputazione dei redditi prodotti da entità estere controllate e collegate*, in *Atti del Convegno sulla fiscalità internazionale*, Euroconference, Milano, 2004, il quale A. giunge a definire “fuorviante” la stessa rubrica dell'art. 168, la quale fa riferimento alle “imprese estere collegate”; PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, p. 1318, il quale ha avanzato possibili ipotesi di eccesso di delega nella formulazione della disciplina in parola, proprio per l'utilizzo di una definizione di collegamento non conforme ai canoni civilistici.

⁹ MAYR-FORT, *Estensione della normativa CFC alle imprese estere collegate*, in *Forum*, n. 5/2004.

estera collegata i valori economico-patrimoniali esclusivamente riferibili alla stabile organizzazione, sui quali determinare induttivamente il reddito riferibile a quest'ultima, da confrontare, poi, con l'utile lordo, prima delle imposte, prodotto dal soggetto estero¹⁰.

Si è, tuttavia, anche ritenuto¹¹ che il legislatore abbia voluto evitare un appesantimento eccessivo degli incombenti posti in capo al soggetto residente, in quanto la fattispecie del collegamento sott'intende un vincolo molto flebile, se non addirittura insussistente, sulle scelte gestionali e decisionali del soggetto estero, nonché una palese difficoltà ad ottenere tutti i dati potenzialmente necessari per il calcolo del reddito da dichiarare in Italia.

Il terzo comma dello schema, ai fini dell'individuazione dei Paesi RFP, si limita ad operare un esplicito rinvio al D.M. 21 novembre 2001.

Il Consiglio di Stato, comunque, sull'intero articolo in esame del progetto di decreto, si è limitato a censurare solamente la mancata esplicitazione della locuzione "residenti in Italia", con riferimento ai soggetti partecipanti.

3. Determinazione dei redditi.

L'art. 2 dello schema di decreto fa riferimento al secondo¹² e terzo comma dell'art. 168 del TUIR, ricalcando, relativamente alla commisurazione del reddito imputabile per trasparenza al soggetto residente, i coefficienti previsti dalla norma primaria.

Quello dei criteri dettati dal legislatore al fine del calcolo della quota parte di reddito afferente la collegata estera da dichiararsi in Italia, da parte del soggetto residente, costituisce uno degli aspetti peculiari della disciplina in argomento.

Al riguardo, si evidenzia come i suddetti criteri di determinazione siano totalmente difformi da quelli previsti dall'art. 167 del TUIR.

Il soggetto italiano deve dichiarare il maggior ammontare derivante dalla comparazione fra l'utile civile prima delle imposte, risultante dal bilancio del soggetto collegato estero, ed un reddito determinato induttivamente attraverso l'applicazione di specifici coefficienti di rendimento, individuati dalla norma per le singole categorie di beni che sono presenti nell'attivo patrimoniale della società collegata estera.

La norma del TUIR, applicabile, dallo schema di decreto specificata (art. 168, terzo comma), prevede:

a) l'applicazione dell'1 per cento sul valore dei beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e), anche nell'ipotesi che gli stessi costituiscano immobilizzazioni finanziarie¹³, aumentato del valore dei crediti¹⁴;

¹⁰ Nel senso indicato, CAPPELLOTTO, *Incertezze della disciplina CFC tra controllo indiretto e collegamento*, in *Corr. Trib.*, n. 8/2004, p. 589 ss.

¹¹ In tal senso, DI SIENA, in AA.VV., *La Tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, p. 423.

¹² L'art. 168, secondo comma, del TUIR prevede che: "I redditi del soggetto non residente oggetto di imputazione sono determinati per un importo corrispondente al maggiore fra: a) l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio redatto dalla partecipata estera anche in assenza di un obbligo di legge; b) un reddito induttivamente determinato sulla base dei coefficienti di rendimento riferiti alle categorie di beni che compongono l'attivo patrimoniale di cui al successivo comma 3"

¹³ Si tratta del valore delle obbligazioni e degli altri titoli di serie e di massa, delle azioni o quote di partecipazione e degli strumenti finanziari similari alle azioni ai sensi dell'art. 44 del TUIR; mentre con riferimento alle azioni, alle quote di partecipazioni e agli strumenti finanziari similari alle azioni devono essere esclusi quelli che sono soggetti alla disciplina di esenzione (*Participation exemption*) ai sensi dell'art. 87 del TUIR.

¹⁴ La generica espressione, stante il pedissequo richiamo della norma d'applicazione, dovrebbe consentire di

b) l'applicazione del 4 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'art. 8 bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633¹⁵, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria¹⁶;

c) l'applicazione del 15 per cento sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria¹⁷.

In relazione alle modalità di determinazione del reddito di riferimento della partecipata estera, secondo autorevole dottrina¹⁸, in assenza della differenziazione evidenziata tra l'ipotesi di controllo e quella di collegamento, operata invece dal legislatore, sul soggetto italiano sarebbe gravato l'onere di determinare il reddito del soggetto estero, applicando le disposizioni della normativa tributaria domestica per la determinazione del reddito d'impresa: appare plausibile che lo stesso legislatore abbia valutato siffatto onere come particolarmente gravoso, in una situazione nella quale non si può disporre di alcun potere decisionale presso l'entità estera collegata.

La norma di attuazione prevede, inoltre, che la situazione economico-patrimoniale del soggetto non residente, la cui redazione è prevista dalla norma primaria, ai fini dell'applicazione della stessa, anche in assenza di uno specifico obbligo di legge, venga attestata da uno o più soggetti iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al D.L.vo n. 88/1992.

Da parte del Consiglio di Stato non è, comunque, mancato, sul punto, che pur ha, in definitiva, condiviso, il rilievo circa la carenza di precise indicazioni in merito agli elementi ritenuti necessari, da indicare nel prospetto da accludere alla dichiarazione dei redditi, da parte del soggetto residente, con il conseguenziale invito, nei confronti dell'Amministrazione competente, a valutare l'opportunità di indicare tali elementi in maniera puntuale.

4. Imputazione e tassazione dei redditi.

Il reddito da imputare per trasparenza in capo al soggetto residente, deve essere assunto con riferimento alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione della partecipazione estera (art. 3, primo comma, dello schema).

ritenerla applicabile nel senso di assoggettare al coefficiente di riferimento il valore dei crediti indicati in bilancio, indipendentemente dalla loro classificazione fra le immobilizzazioni finanziarie o fra l'attivo circolante; mentre l'opinione di chi propone, in proposito (cfr. VASAPOLLI, *L'estensione delle CFC rules alle società collegate*, in *Corr. Trib.*, n. 20/2004, pp. 1547 ss), l'adozione di modelli ermeneutici ritraibili dalla fattispecie delle società c.d. di "comodo", per le quali disposizioni ministeriali interpretative avevano consentito di considerare solo i crediti di finanziamento e non anche quelli di natura commerciale e i depositi bancari, non appare rafforzata, a chi scrive, da alcun elemento rinvenibile nello schema di regolamento in analisi.

¹⁵ Il quale opera il riferimento a "Le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità di diporto di cui alla Legge 11 febbraio 1971, n. 50".

¹⁶ I beni in parola si identificano, anzitutto, con le navi e gli aeromobili, nonché con il valore degli immobili.

¹⁷ Intendendosi ricomprese sia le immobilizzazioni immateriali che materiali.

¹⁸ Così LUPPI, in AA.VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano 2004, p. 276, secondo il quale, inoltre, la scelta operata dal legislatore di utilizzare criteri di determinazione forfetaria sarebbe stata determinata in considerazione della possibile inattendibilità dei risultati di bilancio espressi dalla collegata estera: circa la difficoltà di reperimento dei dati, tuttavia, si vuole evidenziare come gli stessi dovranno, comunque, essere reperiti dal soggetto residente ai fini della comparazione per l'individuazione del minor importo fra utile ante imposte e reddito determinato in via forfetaria della collegata estera.

In relazione alle modalità di tassazione della quota parte di reddito relativo alla collegata estera, attribuibile al soggetto residente, lo schema di decreto attuativo conferma¹⁹ che l'art. 168 del TUIR, attraverso il richiamo, operato dal suo primo comma, alla disciplina dell'art. 167, implichi che tali redditi siano assoggettati a tassazione separata, con aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e comunque non inferiore al 27 per cento²⁰.

I successivi commi 2, 3 e 4 dello stesso art. 3 appaiono preordinati ad evitare fenomeni di doppia imposizione, riconoscendo, rispettivamente, la deducibilità delle imposte pagate all'estero in via definitiva, la irrilevanza delle distribuzioni di utili già assoggettati a tassazione per trasparenza e la sterilizzazione delle plusvalenze relativamente a tali utili, dettando le regole applicative per la pratica attuazione.

L'imputazione del reddito del soggetto estero collegato interviene nell'ambito del principio di tassazione per "trasparenza", cioè indipendentemente dalla effettiva distribuzione di dividendi di quest'ultimo.

In analogia con quanto previsto nella disciplina delle controllate estere, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, nel caso di successiva distribuzione di dividendi il soggetto residente godrà, dunque, di una sorta di esenzione da tassazione per un valore corrispondente alla quota di reddito dichiarato in ottemperanza ai criteri contenuti nell'art. 168 del TUIR e ribaditi e specificati dalla norma di attuazione in analisi.

5. Obblighi dichiarativi.

L'art. 4 del progettato decreto statuisce che la dichiarazione dei redditi del soggetto partecipante, anche non titolare di redditi di impresa, debba contenere un apposito prospetto con gli elementi richiesti per la determinazione del reddito.

Al riguardo, la Sezione del Consiglio di Stato, pur dichiarando, a proprio avviso, la sostanziale irrilevanza del rilievo, considerato di natura eminentemente redazionale, sottopone all'attenzione dell'Amministrazione *"l'opportunità di rendere omogenea la formulazione con quella adottata in casi consimili"*²¹.

6. Interpello.

L'art. 5 dello schema disciplina, con riferimento alle società collegate, le ipotesi di disapplicazione della tassazione per trasparenza, con specifico richiamo alla previsione contenuta nel quinto comma dell'art. 167 del TUIR²², per il caso di società controlla-

¹⁹ Così già INGRAO, *IRES e paradisi fiscali. Dalla legislazione sulla Controlled Foreign Companies a quella sulle Foreign Participations?*, in *Il Fisco*, n. 15/2004, pp. 2233 e ss.

²⁰ Sul punto, tuttavia, la stessa Amministrazione proponente, nelle note di presentazione del proprio schema al Consiglio di Stato ha espresso la considerazione che *"La previsione [...] dell'assoggettamento a tassazione separata con aliquota media "comunque non inferiore al 27 per cento", allo stato attuale del prelievo fiscale finisce per trovare sostanziale applicazione solo per le persone fisiche e le società di persone e assimilate"*.

²¹ Il riferimento, espresso nel punto d) dei considerando, nel parere formulato dal Consiglio di Stato è, palesemente, al D.M. 21 novembre 2001, n. 429, recante il Regolamento di attuazione dell'art. 127-bis della previgente numerazione del TUIR (attuale 167), il quale testualmente statuisce, all'art. 4, primo comma, che: *"Il soggetto controllante residente deve dichiarare i redditi dell'impresa, società o ente non residente in apposito prospetto allegato alla propria dichiarazione dei redditi, agli effetti delle imposte sui redditi dovute dai partecipanti"*.

²² L'istituto dell'interpello, con riferimento alla fattispecie del controllo di cui all'art. 167 del TUIR, fornisce al contribuente la possibilità di dimostrare che i presupposti per l'applicazione della presunzione di possesso dei reddi-

te, attraverso l'istituto dell'interpello, in relazione al quale vengono ivi anche richiamate, quali norme residuali, le disposizioni applicative contenute nell'art.5, del già ricordato D.M. 21 novembre 2001, n. 429.

Al riguardo, tuttavia, la Sezione rileva che il riferimento al D.M. citato, implica, per espresso richiamo del quarto comma dell'art. 5 dello stesso, un rinvio alla disciplina applicativa dell'interpello recata dal Regolamento di attuazione di cui al D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

In proposito, tuttavia, il Consiglio di Stato lamenta che l'art. 5, comma 3, ultima parte del decreto da ultimo citato appare di difficile applicazione ai soggetti previsti dalla norma di cui all'art. 168 del TUIR, invitando, quindi, l'Amministrazione a valutare l'esclusione dal rinvio o una eventuale modifica della disposizione regolamentare, sul punto.

7. Rinvio.

L'art. 6 dello schema in analisi contiene l'esplicito rinvio, per quanto non diversamente disciplinato dalle altre norme dello schema medesimo, alle disposizioni contenute nel Regolamento 21 novembre 2001, n. 429, relativo alla disciplina attuativa della tassazione delle imprese estere controllate, più volte richiamato.

8. Entrata in vigore.

La norma finale prevede l'entrata in vigore del decreto il giorno successivo a quello di pubblicazione: previsione che, attese le ragioni di urgenza legate al decorso del tempo dall'introduzione nell'ordinamento della disciplina recata dall'art. 168 del TUIR, è apparsa condivisibile dal Consiglio di Stato.

ti prodotti dalla controllata estera, e della conseguente tassazione per trasparenza, non si sono verificati, ponendosi quale elemento di riequilibrio nell'ambito di una sistematica impositiva, la quale presenterebbe, altrimenti, fondati elementi di dubbia costituzionalità. In effetti, in termini ricostruttivi, rispetto alla presunta disponibilità, in capo al controllante residente, del reddito prodotto dalla controllata estera, le esimenti in parola ben possono assumere il valore di una vera e propria prova contraria, quantomeno sul piano rituale (*rectius*, procedurale), sebbene sul piano sostanziale appare pienamente condivisibile l'opinione di LUPI, *Principi generali in tema di CFC e radicamento territoriale delle imprese*, in *Rass. trib.*, 2000, p.1734, il quale, con riferimento a quelle in parola, non le ritiene esenzioni in senso tecnico, bensì vere e proprie esclusioni, le quali, dunque, delimiterebbero la fattispecie imponibile per carenza degli elementi ad essa propri. Per l'opinione che ricostruisce le esimenti previste dalla disciplina sulle controllate estere, quale articolazione contenutistica di un elemento procedurale, attraverso il quale, con l'attribuzione dell'onere probatorio in capo al contribuente, si realizza una sorta di procedimentalizzazione dello stesso presupposto del tributo, si rinvia a SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pp. 119 ss, con ampia bibliografia e riferimenti.

L'estensione dell'istituto dell'interpello, di cui a queste note, alla fattispecie prevista dall'art. 168 del TUIR, in tema di collegate estere, presenta, tuttavia alcuni elementi critici: all'interno di una situazione di mero collegamento societario, sembra venire meno proprio l'elemento della capacità di controllo posto alla base di quella presunzione, di cui sopra, la quale, appunto, consente l'attribuzione del reddito estero in capo al soggetto partecipante residente, nel diverso caso di cui all'art. 167.

SEZIONE III

APPUNTI E RASSEGNE

The legal acts adopted by the Italian Customs Agency (Agenzia delle Dogane) may be appealed in front of national tax courts (Commissione tributaria) (abstract)* **

Vittorio Neri

A significant novelty was introduced into the Italian legal system with Article 12(2) of Law no. 448 of 28 December 2001, replacing Article 2 of Legislative Decree no. 546/1992: national tax courts have jurisdiction over all cases concerning *inter alia* taxes of all kinds, among which taxes collected by the Italian Customs Agency.

This legislative amendment brought substantial changes to the litigation activity performed by the offices of the Customs Agency, which are qualified to be parties to the new tax proceedings – under Articles 10, 11 and 12 of Legislative Decree no. 546/1992 –, and to directly represent the Agency in the tax court through their officers.

In extending the jurisdiction of tax courts over customs matters, it is however to observe that the lawmaker did not supplement the list of legal acts that are appealable to national tax courts under Article 19 of Legislative Decree no. 546/1992 (this provision was not amended), making it difficult to identify which legal acts adopted by the Customs Agency can be appealed to the tax courts.

The functions performed by customs offices are so varied and typical that it is necessary to precisely understand the nature of the legal acts adopted by the Customs authority, which the Community Customs Code (Council Regulation EEC no. 2913/1992) and relevant implementation rules refer to as “decisions”. Undoubtedly, these acts are to be considered as administrative acts, as they unilaterally affect the recipient and are “immediately enforceable” under Article 7 of the Community Customs Code.

The work examines the problems of identifying the competent court, which these acts are to be appealed to under the new legislation, through the analysis of relevant facts and circumstances.

* The article here published is an abstract of the thesis submitted by the author for Master in International Tax Planning offered by the University of Rome “La Sapienza” and the High School of Economy and Finance (Scuola Superiore dell’Economia e delle Finanze) in the academic year 2004-2005.

** Translation by Claudia Calogero.

Gli atti dell' Agenzia delle Dogane impugnabili davanti alle Commissioni tributarie *

Vittorio Neri

SOMMARIO: 1. *Premessa: l'estensione della giurisdizione tributaria*; 1.1 *Il coinvolgimento dell' Agenzia delle Dogane*; 1.2 *I limiti della giurisdizione tributaria* – 2 *Gli atti impugnabili: questioni preliminari*; 2.1 *L'invito a pagamento dei diritti doganali*; 2.2 *L'avviso di pagamento degli Uffici Tecnici di Finanza*; 2.3 *L'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica*; 2.4 *Gli atti che negano o riducono sgravi o benefici fiscali*; 2.5 *La sospensione amministrativa dell'atto impugnato: l'art. 244 C.D.C.* – 2.5.1 *(segue) gli artt. 19 e 19-bis del D.P.R. n. 602/1973* – 2.5.2 *(segue) altri casi di sospensione amministrativa*; 2.6 *Le autorizzazioni doganali*; 2.7 *Le informazioni tariffarie vincolanti*; 2.8 *Le sanzioni amministrative*; 2.9 *I ricorsi amministrativi* – 3 *Riflessioni conclusive sull'attuale processo tributario.*

1. Premessa: l'estensione della giurisdizione tributaria

Com'è noto, l'art. 12 – secondo comma – della Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge finanziaria per l'anno 2002), ha sostituito l'art. 2 del D.L.vo n. 546/1992, estendendo la giurisdizione delle Commissioni tributarie a tutte le controversie riguardanti “i tributi di ogni genere e specie, nonché ..., le sanzioni amministrative, comunque irrogate dagli Uffici finanziari (quest'ultima attribuzione già conferita, peraltro, dal D.L.vo n. 472/1997), gli interessi e ogni altro accessorio” ed escludendo dalla giurisdizione tributaria “soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973”. Tale disposizione rappresenta, attualmente, il “punto d'arrivo” dell'evoluzione della giustizia tributaria nel senso della sua completa “giurisdizionalizzazione”, alla quale ha contribuito in maniera determinante anche la Corte costituzionale. La Corte, infatti, ha più volte affermato che tutte le riforme del c.d. “contenzioso tributario” che si sono succedute nell'Ordinamento giuridico italiano¹ non sono in contrasto con l'art. 102 Cost. in quanto, in questi casi, si tratta non di istituzione di ulteriori giudici speciali – espressamente vietata, appun-

* Il presente articolo costituisce parte, opportunamente riveduta ed integrata ai fini della pubblicazione, della tesina finale predisposta dall'autore nell'ambito del Master in Pianificazione tributaria internazionale attivato dall'Università di Roma La Sapienza in collaborazione con la Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze nell'Anno Accademico 2004-2005.

¹ La gestione delle c.d. “controversie tributarie”, nel nostro ordinamento giuridico, ebbe inizio con il R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, convertito in Legge 7 giugno 1937, n. 1016, con il quale vennero introdotte, come Organi di “contenzioso amministrativo”, le Commissioni tributarie distrettuali e provinciali e la Commissione tributaria centrale. Detti Organi operavano preventivamente rispetto all'intervento del Giudice Ordinario, competente – in virtù dell'allegato E alla Legge n. 2248/1865 – a decidere su tutte le controversie vertenti su diritti soggettivi fra cittadini e Pubblica Amministrazione, ivi comprese quelle afferenti la materia fiscale (imposte e tasse). Nel corso del tempo, l'intero sistema è stato profondamente modificato con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, con alcuni provvedimenti legislativi che hanno progressivamente devoluto agli Organi di Giustizia Tributaria la cognizione di ulteriori tributi (si vedano, ad esempio, le Leggi n. 359 e n. 461 del 1992, che hanno istituito, rispettivamente, l'imposta straordinaria immobiliare – c.d. “ISI” – e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese) e con i Decreti Legislativi n. 545 e n. 546 del 1992.

to, dall'art. 102 Cost. –, ma di revisione e/o miglioramento di quelli già esistenti, dei quali costituiscono una semplice continuazione².

Quindi, allo stato attuale, non si può più dubitare della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, alle quali l'ampia formulazione dell'ultima novella legislativa, a decorrere dal 1° gennaio 2002, ha attribuito, per la prima volta, la cognizione delle controversie riguardanti i tributi doganali³ e le imposte di fabbricazione e di consumo⁴, già di pertinenza del Giudice Ordinario⁵.

1.1. Il coinvolgimento dell'Agenzia delle Dogane

Per effetto della modifica legislativa sopra citata, è completamente mutato il ruolo svolto nel contenzioso dagli Uffici dell'Agenzia delle Dogane, chiamati – ai sensi degli artt. 10, 11 e 12 del D.L.vo n. 546/1992 – ad essere autonome parti nel nuovo processo tributario nonché soggetti abilitati alla rappresentanza diretta – a mezzo di propri funzionari – della stessa Agenzia davanti al Giudice tributario.

Conseguentemente l'Agenzia delle Dogane – seguendo il solco tracciato in precedenza dal Dipartimento delle Entrate (ora Agenzia delle Entrate) del soppresso Ministero delle Finanze⁶, che aveva già subito gli effetti della riforma del 1992⁷ –, al fine di svolgere compiutamente la propria attività difensiva nei giudizi tributari promossi nei suoi confronti, ha provveduto a diramare agli Uffici dipendenti gli opportuni chiarimenti, istruzioni e direttive e, quindi:

1) *in primis*, con la Circolare n. 26/D del 4 aprile 2002, contenente un puntuale commento esplicativo del D.L.vo n. 546/1992, è stata fornita alle Direzioni regionali una panoramica completa degli istituti del processo tributario e degli adempimenti cui sono tenuti gli Uffici dipendenti;

2) successivamente, al fine di ottimizzare la gestione del contenzioso tributario, di elevare il livello di professionalità dei funzionari incaricati della difesa tecnica dell'Agenzia, di favorire la circolazione delle esperienze maturate (e maturande) e di assicurare il necessario supporto agli Uffici dipendenti, è stato istituito presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia un apposito *Team* di esperti in materia di contenzioso tributario, composto da un coordinatore e da un gruppo di esperti interni, che si avvale di una rete di referenti esterni costituita dai funzionari che, presso i vari Uffici, sono incaricati della trattazione del contenzioso stesso⁸.

Il *Team*, dopo aver esaminato i ricorsi trasmessi in copia dagli Uffici dipendenti, oltre a esercitare un'attività di indirizzo per la stesura delle relative memorie difensive, può altresì proporre al Direttore regionale l'avocazione delle vertenze che, per la loro importanza e/o complessità, sono meritevoli di essere seguite in sede regionale; inoltre, deve predisporre ed aggiornare – in un apposito spazio del sito intranet regionale

² Cfr., al riguardo, le Sentenze della Corte costituzionale n. 287/1974, n. 215/1976, n. 196/1982 e, da ultimo, l'Ordinanza n. 144/1998.

³ Di cui al D.P.R. n. 43/1973 ed al Reg. CEE n. 2913/1992.

⁴ Cc.dd. "accise" di cui al D.L.vo n. 504/1995.

⁵ Ai sensi dell'art. 9 c.p.c.

⁶ Il Ministero delle Finanze è stato soppresso con il D.L.vo n. 300/1999 che ha trasferito le sue funzioni al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

⁷ Emanando, in proposito, la Circolare Ministeriale n. 98/E del 23 aprile 1996.

⁸ V. nota dell'Agenzia delle Dogane prot. n. 101558/IV/02 del 28 maggio 2002.

– una “banca dati” contenente decisioni, sentenze, ordinanze e quant’altro risulterà utile divulgare agli Uffici per la tutela giudiziaria dell’Agenzia, nonché provvedere a relazionare periodicamente l’Area Centrale Affari Giuridici e Contenzioso sull’andamento dell’attività contenziosa in sede regionale e periferica, promuovendo, altresì, l’organizzazione di periodici seminari specialistici destinati ai funzionari addetti alla trattazione del predetto contenzioso;

3) si segnala, infine, che per acquisire i più recenti orientamenti giurisprudenziali nonché esaminare e risolvere correttamente le questioni più rilevanti che, di volta in volta, insorgono in materia, si svolgeranno periodicamente degli incontri fra l’Agenzia e l’Avvocatura Generale dello Stato, delle cui risultanze verranno tempestivamente edotte le Direzioni regionali, anche per la successiva informazione degli Uffici dipendenti⁹.

1.2. I limiti della giurisdizione tributaria

Come evidenziato in precedenza, l’ampia formulazione del novellato art. 2 del D.L.vo n. 546/1990 ha devoluto alla giurisdizione tributaria anche la cognizione relativa alle controversie inerenti i tributi amministrati dall’Agenzia delle Dogane, già riservata al Giudice ordinario dall’art. 9 del codice di procedura civile.

Tuttavia, il principio della ormai generalizzata giurisdizione tributaria non può – *sic et simpliciter* – condurre a riconoscere alla Commissione tributaria una competenza generale su qualsiasi atto o comportamento di carattere fiscale, poiché non deve mai essere perso di vista il carattere impugnatorio del processo tributario, che resta pur sempre un procedimento finalizzato all’annullamento di atti (positivi o negativi) della Pubblica Amministrazione capaci di incidere direttamente su diritti soggettivi del contribuente, primo fra tutti quello di non subire sacrifici patrimoniali al di fuori dei casi previsti dalla legge.

Le Commissioni tributarie, infatti, anche nelle precedenti configurazioni, non hanno mai avuto giurisdizione in materia di accertamento negativo del debito d’imposta, essendo sempre stata ritenuta inammissibile davanti ad esse la proposizione di azioni volte ad ottenere una pronuncia di merito svincolata dall’impugnazione di specifici atti dell’Amministrazione finanziaria, ancorché in presenza di indubbio interesse, da parte del contribuente, ad ottenere una pronuncia in tal senso (come nel caso del c.d. “avviso di pagamento bonario”, ritenuto atto meramente preparatorio del ruolo e perciò non soggetto ad autonomo gravame, poiché solo il ruolo è realmente capace di incidere direttamente nel patrimonio del destinatario).

Pertanto, allo stato attuale, anche per i tributi doganali e per le imposte di fabbricazione (accise), ora attratti alla Giurisdizione tributaria, saranno precluse davanti alle Commissioni tributarie le c.d. “azioni di accertamento negativo”¹⁰, almeno fino a quando non verrà ampliata (o modificata) la disposizione dell’art. 19 del D.L.vo n. 546/1992, che elenca gli atti contro i quali è possibile ricorrere¹¹.

⁹ La procedura in parola è contenuta nel Protocollo d’intesa del 10 maggio 2001 intercorso fra l’Agenzia delle Dogane e l’Avvocatura Generale dello Stato.

¹⁰ Ancorché precedentemente ammesse in costanza della previgente giurisdizione del Giudice ordinario. Infatti, riguardo alle controversie prima escluse dall’ambito di applicazione del contenzioso tributario, si veda Cass., Sez.Un., Sentenza n. 2048 del 26 febbraio 1987.

¹¹ Sul punto, v. Cass., Sez.Un., Sentenze n. 332/1991 e n. 10999/1993; SCUFFI, M., *Le nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria. Profili sostanziali e processuali in Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria 2003*, n. 8; FORTUNA, E., *Le nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria. Profili*

2. Gli atti impugnabili: questioni preliminari

Da quanto finora esposto emerge chiaramente che, per ben comprendere la reale portata dell'estensione della giurisdizione del Giudice tributario operata dal nuovo testo dell'art. 2 del D.L.vo n. 546/1992, occorre mettere in relazione la predetta norma con quella dell'art. 19 dello stesso provvedimento, nella quale sono elencati gli atti avverso i quali può essere proposto ricorso al Giudice tributario.

Quindi, la questione fondamentale da esaminare è quella riguardante la natura "chiusa" od "aperta" dell'elenco degli atti impugnabili recata dalla norma da ultimo indicata.

L'art. 19 sopra menzionato, infatti, elenca analiticamente, al comma 1, tutti gli atti avverso i quali può essere proposto ricorso; inoltre, stabilendo testualmente, al comma 3, che "gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente" e che "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri", attribuisce alla suddetta elencazione carattere tassativo (e non meramente esemplificativo) e, come tale, incompatibile con ogni tipo di interpretazione analogica.

La questione riveste particolare importanza in quanto il regime degli atti impugnabili ex art. 19 è stato a suo tempo strutturato tenendo conto delle ben precise caratteristiche procedurali e terminologiche tipiche dei tributi che, secondo l'impostazione originaria, erano da sempre stati devoluti alla giurisdizione tributaria, mentre con riferimento ai tributi ora acquisiti ad essa si deve osservare che talvolta gli atti impositivi ad essi relativi assumono denominazioni diverse da quelle elencate nell'art. 19 più volte citato.

È pur vero che il secondo comma dell'art. 19 del D.L.vo n. 546/1992 prevede che "gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della Commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi del (successivo) art. 20", ma tale disposizione non è, di per sé, sufficiente a risolvere il problema, poiché, operando esclusivamente in tal modo, si finirebbe per attribuire solo all'Amministrazione fiscale il potere di individuare – fra i propri atti – quelli passibili di impugnazione davanti al Giudice tributario (cosa accadrebbe, peraltro, se, per mera dimenticanza, venisse omessa tale indicazione?).

Per contro, l'indagine finalizzata all'identificazione degli atti impugnabili al di fuori di quelli tassativamente nominati non può certo essere rimessa alla parte che intende contrastare la pretesa impositiva.

È evidente che, allo stato attuale ed in attesa di un quanto mai opportuno intervento del Legislatore volto a chiarire definitivamente la questione, il problema di garantire l'effettiva cognizione delle Commissioni tributarie riguardo detti tributi debba essere risolto in via interpretativa, altrimenti ci troveremmo di fronte ad una colossale "incongruenza legislativa" che avrebbe esteso la competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie anche a procedimenti relativi ad altri tributi, impedendo

sostanziali e processuali in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9; PAPA, E., *Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze – Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni – Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9.

poi al contribuente l'accesso al ricorso per l'assenza di uno specifico atto impugnabile, in quanto non ricompreso nel summenzionato elenco "tassativo".

Gran parte della dottrina¹², seguendo una linea già da tempo tracciata da autorevolissima giurisprudenza con riferimento al previgente sistema, propone di risolvere il problema attraverso un'interpretazione "estensiva" della tipologia di atti indicati nel citato art. 19 come autonomamente impugnabili avendo riguardo non alla loro denominazione formale ma al loro contenuto sostanziale, considerando sia lo scopo da essi perseguito che la loro capacità di incidere negativamente nella sfera giuridico/patrimoniale del destinatario¹³.

Da questa logica discende, ovviamente, l'autonoma impugnabilità degli atti, comunque denominati, che assolvono alle funzioni proprie degli atti elencati nel primo comma dell'art. 19 in questione ed a questi, quindi, assimilabili.

In via esemplificativa, accedendo a detta interpretazione, tutti i provvedimenti recettizi che abbiano la funzione di dichiarare l'esistenza di un debito d'imposta a carico di un contribuente possono pertanto essere ricondotti nell'alveo dell'atto tipico "avviso di accertamento del tributo" di cui alla lettera a) dell'art. 19 – comma 1 – del D.L.vo n. 546/1992 (e così di seguito per tutti gli altri atti in esso espressamente elencati).

Inoltre, la soluzione sopra delineata, senz'altro autorevole e soddisfacente, potrebbe anche essere confortata dalla previsione di cui alla lettera i) dello stesso comma 1 dell'art. 19, secondo la quale è impugnabile "ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità avanti alle Commissioni tributarie".

Infatti, poiché, per effetto dell'estensione della giurisdizione tributaria, l'azione giudiziaria per le controversie aventi tale natura si esercita ormai solo con l'impugnazione dell'atto innanzi alle Commissioni tributarie, dovrebbero coerentemente ritenersi impugnabili davanti ad esse tutti quegli atti – non rientranti nell'elencazione "tassativa"

¹² V. MINIERI, G., *Brevi note sulla predeterminazione normativa degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Giustizia Tributaria* 2003, nn. 15-16. Conformi, fra gli altri: NUZZO, E., *Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni tributarie – Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze – Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9; ROSSI, A., *Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni tributarie – Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze – Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9; PAPA, E., *Op. cit.*; CANTILLO, M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rassegna Tributaria* 2002, n. 3. Conforme, con alcune distinzioni, RUSSO, P., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Giustizia Tributaria* 2003, nn. 15-16.

¹³ Si vedano, in tal senso, le seguenti Sentenze: Corte cost., 3 dicembre 1985, n. 313, secondo cui "in via generale, la qualificazione come tassativa dell'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 7 D.P.R. n. 739/1981 che ha sostituito il testo dell'art. 16 D.P.R. n. 636/1972, non è di ostacolo all'interpretazione estensiva della norma", non potendosi "minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore", sicché questi, in quanto "suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari"; Cass. Sez.Un., 3 febbraio 1986, n. 661, in base alla quale "...nella suddetta nozione (dell'avviso di accertamento) deve includersi ogni atto che sia diretto alla determinazione della sussistenza o della misura dell'obbligazione tributaria"; analogamente, poi, Cass. Sez.Un., 26 marzo 1999, n. 185 e Cass. Sez.Un., 18 maggio 2000, n. 361.

del citato articolo 19 – contro i quali le singole normative speciali consentivano in precedenza – *ex art. 9 c.p.c.* – la proposizione di azione giudiziaria davanti al Giudice ordinario, ora spogliato della relativa giurisdizione in favore del Giudice tributario.

Tuttavia, per la varietà e tipicità delle funzioni svolte dagli Uffici doganali, al fine di individuare con precisione gli atti dell'Agenzia delle Dogane suscettibili di essere impugnati davanti agli Organi di Giustizia tributaria, è necessario comprendere esattamente la natura e la funzione dei singoli atti formati dall'Autorità doganale, che il Reg. CEE n. 2913/1992 (Codice Doganale Comunitario) e le relative disposizioni di attuazione¹⁴ qualificano come “decisioni”¹⁵.

2.1. L'invito a pagamento dei diritti doganali

Esaminando, in primo luogo, il c.d. invito a pagamento dei diritti doganali, si deve preliminarmente rilevare che esso non è previsto e disciplinato dal Codice Doganale Comunitario, ma è stato introdotto nella pratica doganale da una disposizione ministeriale posta a garanzia del debitore¹⁶.

Esso presuppone la precedente formazione di un avviso di rettifica dell'accertamento¹⁷, ha natura di semplice “richiesta” e non è in grado di incidere unilateralmente ed autoritativamente nei confronti del suo destinatario.

Per questi motivi, non rientra nel novero delle “decisioni” come sopra definite e non può essere assimilabile ad alcun atto tipico autonomamente impugnabile davanti al Giudice tributario.

2.2. L'avviso di pagamento degli Uffici Tecnici di Finanza

Invece, l'avviso di pagamento emesso dagli Uffici Tecnici di Finanza dell'Agenzia delle Dogane ai sensi dell'art. 14, primo comma, del D.L.vo n. 504/1995 (Testo Unico in materia di Accise), contenendo la base imponibile, l'imposta da versare e l'intimazione di pagare entro un termine fisso¹⁸, può essere ricondotto alla categoria degli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario¹⁹.

2.3. L'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica

Passiamo ora all'esame dell'atto denominato “avviso di accertamento suppletivo e di rettifica”.

Le disposizioni contenute nell'art. 78 del Reg. CEE n. 2913/1992 e nell'art. 11 del D.L.vo n. 374/1990 prevedono che l'Autorità doganale, dopo aver svincolato le merci, possa procedere, entro un certo periodo di tempo²⁰, al controllo a posteriori ed alla eventuale revisione della dichiarazione doganale (nel frattempo diventata “bolletta”), sia d'ufficio che su istanza proposta dal dichiarante medesimo.

¹⁴ Emanate con Reg. CEE n. 2454 del 2 luglio 1993.

¹⁵ Tali atti, alla luce della normativa nazionale, sono senz'altro da ricomprendere nella categoria degli atti amministrativi, sia perché capaci di incidere unilateralmente nella sfera giuridica dei destinatari, sia perché l'art. 7 del citato C.D.C. prevede che siano “immediatamente esecutive”, anche contro la volontà dell'interessato e senza essere previamente controllate da alcuna Autorità giurisdizionale.

¹⁶ Precisamente, con la Circolare del Dipartimento delle Dogane e II. II. n. 79/D del 19 aprile 2000.

¹⁷ Previsto dall'art. 11 del D. L.vo n. 374/1990, di cui si dirà in seguito.

¹⁸ Di quindici giorni.

¹⁹ Cfr., per conferma, la Circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 41/D del 17 giugno 2002.

²⁰ Tre anni, salvo il disposto dell'art. 221, paragrafo quarto, del Codice Doganale Comunitario.

Se in esito al predetto controllo (che può svolgersi secondo diverse modalità) dovessero risultare delle irregolarità riguardo all'operazione doganale precedentemente eseguita, l'Ufficio deve regolarizzare la situazione emettendo e notificando l'atto in questione – che certamente è una “decisione” concernente l'accertamento e la (ri)liquidazione dei diritti doganali emergenti dalla bolletta revisionata – al contribuente, invitandolo, nel contempo, al sollecito pagamento dei maggiori diritti accertati.

Per le caratteristiche sopra delineate, anche l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica è un atto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.L.vo n. 546/1992.

Anche l'atto con il quale l'Autorità doganale respinge espressamente o tacitamente (in caso di mancata risposta entro 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza) la richiesta di revisione dell'accertamento avanzata dal dichiarante doganale può essere oggetto di autonomo gravame davanti al Giudice tributario.

Infatti esso²¹ ha comunque il potere di incidere sul precedente accertamento doganale (poiché ne costituisce la conferma con riguardo ai relativi tributi) e sul procedimento da seguire per determinare l'imposta dovuta.

2.4 Gli atti che negano o riducono sgravi o benefici fiscali

Sono altresì impugnabili davanti al Giudice tributario tutti gli atti dell'Autorità doganale che negano o riducono gli sgravi, le agevolazioni fiscali od i rimborsi richiesti dagli aventi diritto²².

Tali atti, infatti, sempre in virtù dell'interpretazione “estensiva” sopra delineata, possono essere assimilati a quelli indicati nell'art. 19, lettera g) del D.L.vo n. 546/1992.

2.5 Gli atti che negano la sospensione amministrativa dell'atto impugnato

Sono diversi i casi in cui il contribuente può richiedere all'Agenzia delle dogane la sospensione dell'atto impositivo impugnato. In tutti questi casi sorge il problema di verificare se contro il diniego del provvedimento di sospensione è consentito proporre ricorso al giudice tributario o ad altro organo giurisdizionale.

2.5.1 L'art. 244 del Codice Doganale Comunitario (C.D.C.):

Una particolare disciplina della sospensione amministrativa dell'atto impositivo impugnato è contenuta nell'art. 244, paragrafo secondo, del Reg. CEE n. 2913/1992, secondo il quale, in seguito alla presentazione di un ricorso (che notoriamente non ha l'effetto di sospendere automaticamente l'efficacia della decisione contestata), “l'Autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità

²¹ Pur essendo a sua volta impugnabile innanzi al direttore regionale territorialmente competente secondo la procedura di cui agli artt. 65 e segg. del D.P.R. n. 43/1973, che si illustrerà successivamente.

²² Come, ad esempio: le agevolazioni fiscali previste per i titolari di licenza taxi, gli autotrasportatori e le scuole civili di pilotaggio aereo; i rimborsi parziali o totali riguardanti l'acquisto di prodotti soggetti ad accisa; le restituzioni dei diritti gravanti su determinati prodotti esportati o comunque immessi in consumo al di fuori del territorio della Repubblica.

della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato”.

Poiché detta norma prevede la possibilità di concedere la richiesta sospensione in presenza anche di uno solo dei requisiti previsti per la sua concessione ex art. 47 del D.L.vo n. 546/1992²³, c'è da chiedersi se l'atto con il quale l'Ufficio, pur dopo aver riscontrato la sussistenza di almeno uno dei predetti elementi (e l'interessato sia disposto a prestare idonea garanzia, ovvero abbia dimostrato che la prestazione di detta garanzia gli causerebbe gravi difficoltà di carattere economico o sociale), ne pronunci tuttavia il diniego, sia assoggettabile a gravame in sede giurisdizionale.

Al riguardo – tenuto conto della *ratio* della norma in esame, che, per evidenti ragioni di carattere anche sociale, mira certamente a garantire ampia protezione alla continuità delle attività commerciali –, si ritiene che, nel caso *de quo*, l'attività dell'Amministrazione debba essere inquadrata nel novero delle c.d. “attività vincolate” e non in quello delle c.d. “attività discrezionali”.

Pertanto, poiché seguendo la lettera della norma sembrerebbe che l'Amministrazione debba limitarsi alla sola ricognizione della sussistenza di uno dei requisiti indicati nell'art. 244 C.D.C., ne conseguirebbe che la possibilità di ottenere la richiesta sospensione debba essere ricondotta alla categoria delle c.d. “agevolazioni”, il diniego delle quali può essere, come visto in precedenza, senz'altro impugnato davanti al Giudice tributario.

2.5.2 Gli artt. 19 e 19-bis del D.P.R. n. 602/1973

Passando, poi, all'esame delle ipotesi di sospensione amministrativa della riscossione contenute negli artt. 19 e 19-bis del D.P.R. n. 602/1973, si ritiene che solo quella contenuta nella seconda norma richiamata sia riconducibile al novero delle c.d. “attività vincolate”, in quanto l'Amministrazione fiscale, per accordare il provvedimento sospensivo richiesto, dovrebbe limitarsi alla mera verifica dell'esistenza di quelle “situazioni eccezionali” (quali, ad esempio, le calamità naturali) cui la norma in esame fa riferimento²⁴.

Invece quella contenuta nell'art. 19, laddove prevede la “temporanea situazione di obiettiva difficoltà” del debitore quale requisito per accogliere l'istanza di sospensione, impone necessariamente all'Amministrazione una valutazione nel merito della questione, implicando, di conseguenza, un'attività discrezionale che, come tale, non può portare ad inquadrare il suo diniego nella categoria delle “agevolazioni” ed alla sua conseguente impugnabilità ex art. 19 del D.L.vo n. 546/1992²⁵.

²³ Il *fumus boni juris* ed il *periculum in mora*. Per di più, l'art. 244 C.D.C. non richiede che il danno temuto sia anche “grave”.

²⁴ Infatti, l'art. 19-bis del D.P.R. n. 602/1973, prevede che la riscossione può essere sospesa, per un periodo non superiore a dodici mesi, “se si verificano situazioni eccezionali, a carattere generale o relative ad un'area significativa del territorio, tali da alterare gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto con i contribuenti”.

²⁵ Nel caso in esame, ai sensi dell'art. 7 della Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del Contribuente) – secondo il quale “La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti” –, l'Autorità giurisdizionale competente a conoscere del “cattivo uso” del potere discrezionale della P.A. dovrebbe essere il Giudice amministrativo.

Sul punto, v. anche MERONE, A., *Le nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria – Profili sostanziali e processuali*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9; SCUFFI, M., *Op. cit.*

2.5.3 Altri casi di sospensione amministrativa

È pure un atto caratterizzato da elevata discrezionalità e, come tale, non autonomamente impugnabile, quello che nega la sospensione richiesta ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973²⁶.

Per le stesse ragioni, infine, non potrà essere impugnato davanti al Giudice tributario il diniego di sospensione amministrativa di un atto oggetto di apposita istanza di annullamento in autotutela, stante il carattere eminentemente discrezionale della valutazione in ordine all'esercizio dell'autotutela che il legislatore ha ritenuto di riservare alle Amministrazioni pubbliche²⁷.

Pertanto il contribuente che veda (a suo giudizio) gravemente inerte l'Ufficio al quale ha formulato un'istanza di sospensione in autotutela, potrà solo sollecitare l'Organo superiore ad esercitare il potere di sostituzione (dell'Ufficio inerte) ad esso spettante, oppure rivolgersi al Giudice amministrativo ai sensi dell'art. 7 della Legge n. 212/2000²⁸.

2.6 Le autorizzazioni doganali

Passiamo, ora, all'esame delle "autorizzazioni" che, su richiesta dell'interessato, vengono rilasciate dall'Autorità doganale.

Esse sono, in generale, atti amministrativi con i quali un pubblico potere, dopo aver adeguatamente valutato gli interessi del richiedente ed aver escluso eventuali contrasti con gli interessi pubblici meritevoli di tutela, rimuove i limiti legali che impediscono all'interessato di compiere determinate attività.

Nell'ambito delle procedure doganali, necessitano di autorizzazione, ad esempio, il "pagamento periodico" o "differito" dei diritti doganali²⁹, la "rimozione delle merci dai luoghi autorizzati dalla Dogana"³⁰ ed i "regimi doganali economici"³¹.

Si osserva, in proposito, che una certa dottrina – ponendo l'accento sulla "discrezionalità" della valutazione esercitabile da parte dell'Autorità doganale, che configurerebbe in capo al richiedente soltanto la titolarità di un interesse legittimo –, ritiene che gli atti in questione non siano soggetti alla giurisdizione tributaria, ma a quella amministrativa³².

Tuttavia detta conclusione – sicuramente corretta in molti casi – non può essere condivisa con riguardo, almeno, al regime doganale economico della c.d. "ammissione temporanea" con esonero temporaneo dal pagamento dei dazi all'importazione³³.

²⁶ Si tratta dell'ipotesi di sospensione amministrativa del ruolo in pendenza di ricorso al Giudice tributario. Tale sospensione, ove disposta, è efficace fino alla data di pubblicazione della sentenza che decide il ricorso, e può anche essere revocata unilateralmente (confermando, appunto, la discrezionalità del provvedimento stesso) ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione.

²⁷ L'istituto dell'autotutela in materia tributaria è attualmente disciplinato dal Decreto del Ministero delle Finanze n. 37 del 10 febbraio 1997.

²⁸ V. nota n. 25

²⁹ Di cui, rispettivamente, agli artt. 78 e 79 del D.P.R. n. 43/1973, che prevedono, appunto, la previa autorizzazione rilasciata dal Ricevitore della Dogana.

³⁰ Di cui all'art. 47 del Reg. CEE n. 2913/1992.

³¹ Indicati nell'art. 4 del Reg. CEE citato. Essi sono: il deposito doganale, il perfezionamento attivo, la trasformazione sotto controllo doganale, il perfezionamento passivo e l'ammissione temporanea.

³² V. CERIONI, F., *Gli atti dell'Agenzia delle Dogane e la giurisdizione tributaria*, in *Rassegna Tributaria* 2002, n. 2.

³³ In sintesi, l'istituto in esame prevede che il soggetto all'uopo autorizzato possa introdurre nel territorio dell'Unione Europea talune merci evitando, per tutta la durata dell'autorizzazione, di corrispondere integralmente

Infatti, se pure detto regime doganale non è obbligatorio per l'operatore³⁴, si osserva che gli artt. 553 e segg. del Reg. CEE n. 993/2001 – disciplinanti le varie procedure da seguire per la concessione – prevedono, in molti casi, l'esercizio, da parte dell'Autorità doganale, di un'attività "vincolata", perché limitata al riscontro dell'esistenza delle condizioni per la sua concessione e non estesa al contemperamento degli interessi pubblici e privati coinvolti.

Tale convincimento sembra, difatti, trovare un puntuale riscontro normativo, *in primis*, nell'art. 554 del Regolamento CEE sopra citato, secondo il quale "l'ammissione temporanea in esonero totale dai dazi all'importazione (...) è concessa solo in conformità con gli articoli da 555 a 578"; inoltre, nell'art. 558 si legge che "l'esonero totale dei dazi all'importazione è concesso ... purché sussistano le seguenti condizioni" (segue elenco); nell'art. 564 che "l'esonero ... è concesso per il materiale destinato al conforto dei marittimi, nei casi seguenti" (segue elenco); nell'art. 566 che "l'esonero ... è concesso per il materiale medico-chirurgico e di laboratorio quando questo sia spedito a titolo di prestito gratuito su richiesta di ospedali e di altri centri sanitari che ne abbiano urgente bisogno per ovviare alle carenze della loro attrezzatura sanitaria e sia destinato a fini diagnostici o terapeutici"; negli artt. 567, 568 e 573 che "l'esonero ... è concesso per le seguenti merci" (segue elenco); negli artt. 569 e 570 che "l'esonero ... è concesso", per i materiali professionali, pedagogici e scientifici, "alle seguenti condizioni" (segue elenco); nell'art. 571 che "l'esonero ... per gli imballaggi è concesso nei casi seguenti" (segue elenco); nell'art. 572 che "l'esonero ... è concesso per stampi, matrici, cliché, disegni, progetti, strumenti di misura, di controllo e di verifica e altri oggetti similari alle seguenti condizioni" (segue elenco).

Pertanto, poiché seguendo la lettera delle norme poc'anzi citate sembrerebbe che l'Amministrazione debba limitarsi alla sola ricognizione della sussistenza dei requisiti in esse indicati, ne conseguirebbe (seguendo il ragionamento fatto in precedenza a proposito dell'art. 244 C.D.C.) che la possibilità di ottenere la richiesta "ammissione temporanea" – ancorché non inerente strettamente al rapporto tributario – possa comunque essere ricondotta alla categoria delle c.d. "agevolazioni", il diniego delle quali è passibile di impugnazione davanti al Giudice tributario³⁵.

D'altra parte, il procedimento logico-giuridico finora seguito sembrerebbe trovare ulteriore conferma in altri articoli del già citato Reg. CEE n. 993/2001 che, contrariamente a quelli esaminati in precedenza, potrebbero legittimare l'Autorità doganale a porre in essere un'attività principalmente "discrezionale" (e non "vincolata"). Al riguardo si veda, ad esempio, l'art. 563, secondo il quale "l'esonero ... è concesso per gli effetti personali di cui una persona può ragionevolmente avere bisogno durante il viaggio..."; oppure l'art. 576, paragrafo 1, comma 2, che stabilisce che "in casi ecce-

i diritti doganali gravanti sulle merci medesime, che devono soltanto essere garantiti da una polizza fidejussoria. Detto regime doganale, ove concesso, comporterà un indubbio beneficio per il richiedente, e ciò – ad avviso di chi scrive – lo porterebbe ad avvicinarsi alla categoria delle agevolazioni tributarie.

³⁴ Che, in mancanza di apposita autorizzazione, potrà sempre avvalersi dell'immissione in libera pratica o dell'immissione in consumo.

³⁵ In proposito, si segnala che recentemente una Direzione Regionale dell'Agenzia delle Dogane, nel confermare un diniego di autorizzazione al regime di ammissione temporanea in esonero totale dai dazi all'importazione formato da un Ufficio subordinato, ha espressamente avvertito il destinatario dell'atto che la sua eventuale impugnazione poteva essere proposta davanti alla Commissione tributaria provinciale territorialmente competente.

zionali, le Autorità doganali possono autorizzare il ricorso al regime (di ammissione temporanea in esonero totale dai dazi all'importazione) per altre manifestazioni" diverse da quelle indicate al comma 1; oppure, infine, l'art. 578, secondo il quale "l'esonero ... può essere concesso per le merci non elencate negli articoli da 556 a 577, o che non soddisfano le condizioni previste da tali articoli, quando dette merci siano importate occasionalmente ... o in situazioni particolari".

Poiché nei casi sopra riferiti sembrerebbe che l'Autorità doganale potrebbe legittimamente rifiutare l'autorizzazione richiesta procedendo ad una valutazione "discrezionale" degli interessi in gioco, al richiedente potrebbe essere precluso l'accesso alla giurisdizione tributaria e, pertanto, il suo indubbio interesse alla legittimità e correttezza del procedimento amministrativo che ha condotto l'Autorità doganale a respingere l'istanza presentata dall'interessato, in quanto posizione giuridica soggettiva di interesse legittimo, potrebbe comunque ricevere tutela davanti al Giudice amministrativo.

2.7 Le Informazioni Tariffarie Vincolanti (I.T.V.)

Per ciò che concerne, poi, le c.d. "informazioni tariffarie vincolanti" (I.T.V.) previste dall'art. 12 del Reg. CEE n. 2913/1992, occorre preliminarmente chiarire che – ai sensi dell'art. 4 dello stesso Regolamento CEE – esse sono qualificabili come "*decisioni sull'applicazione della normativa doganale*" che hanno un'efficacia vincolante in ordine alla classificazione doganale di una data merce sia per il contribuente che per tutti i Paesi dell'Unione europea per un periodo di tempo determinato³⁶.

Pertanto, poiché gli atti così definiti non possono essere ricondotti alla categoria delle "agevolazioni", nei loro confronti il richiedente potrà avere una tutela immediata e diretta davanti al Giudice amministrativo, ma solo per vizi di legittimità, mentre il Giudice tributario potrà averne cognizione indiretta nel caso di impugnazione degli avvisi di accertamento dei diritti doganali emanati sul loro presupposto.

2.8 Le sanzioni amministrative

Merita una particolare attenzione il problema legato alla corretta interpretazione del nuovo testo dell'art. 2 del D.L.vo n. 546/1992, nella parte in cui stabilisce che la giurisdizione tributaria comprende anche le "sanzioni amministrative, comunque irrogate dagli Uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio".

Per gli Uffici dell'Agenzia delle Dogane la questione non è senza importanza, poiché essi sono chiamati dal nostro Ordinamento giuridico ad applicare anche sanzioni di natura non tributaria. Ciò accade, ad esempio, nel caso di ordinanza-ingiunzione emessa in seguito alla violazione dell'art. 19 del D.L.vo n. 374/1990 ed in quello di provvedimento che irroga la sanzione prevista dall'art. 686 c.p. nelle ipotesi di fabbricazione o commercio abusivo di liquori o droghe, così come depenalizzato ex art. 53 del D.L.vo n. 507/1999. Entrambi questi atti sono emessi ai sensi dell'art. 18 della Legge 24 novembre 1981, n. 689 ed alla loro riscossione si procede attraverso strumenti ed atti tipici propri delle entrate tributarie (ruolo e cartella di pagamento).

³⁶ Ai sensi dell'art. 12, paragrafo quarto, C.D.C., il periodo di validità è di sei anni in materia tariffaria (I.T.V.) e tre anni in materia di origine (I.V.O.).

Attenendosi al solo dettato letterale, l'art. 2 sembrerebbe attribuire alla competenza delle Commissioni tributarie le controversie concernenti ogni tipo di sanzione amministrativa, anche se non riferibile a violazioni di norme tributarie, ponendo come unica condizione che siano irrogate o confermate da Uffici finanziari.

Tale conclusione, però, non può essere condivisa, sia perché la formulazione della norma si riferisce "ad ogni altro accessorio", riconnettendo le "sanzioni impugnabili" davanti al Giudice tributario alla materia strettamente tributaria, sia perché la prospettata interpretazione estensiva – basata esclusivamente sul criterio dell'irrogazione da parte degli Uffici finanziari – finirebbe col porsi in aperta violazione dell'art. 102 della Carta costituzionale, in quanto affiderebbe alle Commissioni tributarie una competenza da ritenersi certamente "speciale" perché determinata in funzione di un oggetto particolare ed esclusivo, realizzando, quindi, un'ipotesi di "giudice speciale" sicuramente interdotta dai principi costituzionali. del resto, per entrambi i casi sopra menzionati, la stessa Legge n. 689/1981 – come modificata con il D.L.vo n. 507/1999 – prevede che l'eventuale impugnazione deve essere proposta davanti al Giudice ordinario.

Analogo convincimento è stato espresso al riguardo dall'Agenzia delle Dogane con nota prot. n. 1164/IV/2003 del 3 luglio 2003, nella quale – sulla scorta di quanto già sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 25/E del 21 marzo 2002 – si afferma che "in senso generale, considerata la speciale collocazione delle Commissioni tributarie nell'ambito del sistema giurisdizionale, la sopra esposta disposizione non possa essere interpretata nel senso che debbano considerarsi ricomprese, indistintamente, nella giurisdizione del Giudice tributario tutte le controversie aventi ad oggetto sanzioni irrogate dall'Amministrazione finanziaria, qualunque sia la loro natura; più in particolare, le sanzioni irrogate dagli Uffici finanziari per la violazione di norme extratributarie, devono ritenersi impugnabili presso le predette Commissioni solo se le violazioni sanzionate siano connesse con violazioni di disposizioni riconducibili all'ordinamento giuridico-tributario ed attinenti alla gestione dei tributi".

Diverso, invece, è il caso del provvedimento con il quale l'Autorità doganale – ai sensi dell'art. 301 del D.P.R. n. 43/1973 (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale) – dispone la confisca obbligatoria della merce nei casi di contrabbando depenalizzato di cui all'art. 295-bis del predetto D.P.R. n. 43/1973. Infatti, in tale ipotesi si è in presenza di una "sanzione accessoria" direttamente correlata ad una violazione di carattere tributario e, pertanto, il relativo provvedimento di confisca sarà suscettibile di impugnazione davanti al Giudice tributario.

Come sostenuto da autorevole dottrina, "l'espresso riferimento all'Organo competente ad infliggere la sanzione ... non può ritenersi inutilmente scritto"³⁷. Pertanto, saranno attratte alla giurisdizione tributaria anche le sanzioni applicate dagli Uffici finanziari per le violazioni tributarie commesse da quei soggetti che, pur essendo estranei al rapporto d'imposta, sono tuttavia tenuti per legge (od all'uopo autorizzati) a porre in essere una serie di attività strumentali o comunque connesse alle attività tributarie di accertamento e/o di riscossione dei tributi³⁸.

³⁷ CANTILLO, M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rassegna Tributaria* 2002, n. 3, op. cit.

³⁸ Si pensi, ad esempio, alle sanzioni applicate dal Direttore Regionale, ai sensi dell'art. 53 del D.P.R. n.

2.9 I ricorsi amministrativi

Infine, così come è avvenuto per la disciplina di altri tributi le cui controversie sono state sottratte alla giurisdizione ordinaria, anche per quelli amministrati dall'Agenzia delle Dogane si è posto il problema se, successivamente alla novella del 2001, il contribuente possa ancora esercitare la facoltà di ricorso amministrativo in presenza della struttura inequivocabilmente impugnatoria del processo tributario, legato alla tempestiva contestazione di un atto entro termini assolutamente perentori.

Al riguardo, si segnala che la prevalente dottrina – collegandosi anche alla c.d. “abrogazione del contenzioso amministrativo” già contenuta nell’art. 71 del D.L.vo n. 546/1992 – ha espresso parere negativo sulla questione, ritenendo che non poteva ammettersi né giustificarsi per i nuovi tributi una sorta di “sospensione del termine”, poiché, com’è noto, il periodo di tempo necessario per l’esercizio e la definizione dei ricorsi amministrativi è decisamente incompatibile con il termine perentorio stabilito per la presentazione del ricorso al Giudice tributario³⁹.

Pertanto, pur in mancanza di un’abrogazione espressa – senz’altro auspicabile –, anche con riferimento ai nuovi tributi devoluti alla cognizione delle Commissioni tributarie, sembra che sia ormai venuta meno ogni preesistente forma di tutela concorrente con quella giurisdizionale e, quindi, l’unica strada oggi percorribile dal contribuente che intenda contestare la pretesa tributaria avanzata dalle Autorità doganali è quella della presentazione del ricorso al Giudice tributario, da proporsi nei termini perentoriamente stabiliti a pena di decadenza.

Detta interpretazione – stante l’evidente mancanza di un qualsiasi raccordo temporale fra i vari rimedi in precedenza ammessi – è stata condivisa anche dall’Agenzia delle Dogane che, sulla base di un parere espresso dall’Avvocatura generale dello Stato, ha ritenuto opportuno di intervenire sull’argomento emanando la Circolare n. 41/D del 17 giugno 2002, nella quale sono stati nettamente distinti i riflessi della novella legislativa sulla materia delle imposte di fabbricazione (accise) da quelli riguardanti la materia doganale.

Infatti, nella predetta Circolare è stato affermato che “... i ricorsi gerarchici ex D.P.R. n. 1199/1971 avverso gli avvisi di pagamento di cui all’art. 14 del D. L.vo 26 ottobre 1995, n. 504, recante il Testo Unico in materia di accise,..., a decorrere dal 1° gennaio 2002, non sono più ammessi. Pertanto, dalla suddetta data, i suddetti atti impositivi e i correlati provvedimenti di irrogazione delle sanzioni sono esclusivamente impugnabili dinanzi agli Organi della giurisdizione tributaria”.

Da ciò consegue l’inevitabile inammissibilità dei ricorsi amministrativi proposti, dopo il 31 dicembre 2001, contro avvisi di pagamento notificati entro quella data.

Per quanto attiene, invece, ai ricorsi proposti entro il 31 dicembre 2001, è stato affermato che gli stessi continueranno a pendere fino alla loro decisione da parte dell’Organo di vertice competente (centrale o regionale).

Con riguardo a detti ultimi provvedimenti occorre tuttavia precisare che, se la “decisione” è di “parziale accoglimento” dell’atto oggetto di riesame, essa sarà impugnabile davanti alla Commissione tributaria provinciale avente sede nella circoscrizione

43/1973, agli spedizionieri doganali per quelle violazioni che abbiano comportato pregiudizio all’accertamento od alla riscossione dei diritti doganali.

³⁹ Fra gli altri, V. MERONE, A., *Op. cit.*; FORTUNA, E., *Op. cit.*; PAPA, E., *Op. cit.* Contrario, Rossi, A., *Op. cit.*

territoriale dove è ubicato l'Ufficio di vertice (centrale o regionale) che l'ha emessa; se, invece, la "decisione" ha disposto il "rigetto" del gravame proposto – confermando, così, il provvedimento originario dell'Ufficio dipendente – per individuare la Commissione tributaria provinciale competente per l'impugnazione dovrà farsi riferimento alla sede dell'Ufficio periferico che ha, a suo tempo, emanato l'atto confermato⁴⁰.

Invece, le conclusioni sono diverse riguardo alla materia doganale. Infatti, come riconosciuto anche da autorevole dottrina⁴¹, *"i procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie doganali, previsti e disciplinati dagli articoli 65 e segg. del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.), sono procedure di natura prevalentemente fattuale e tecnica che rientrano, come sub-procedimenti, nell'ambito dell'attività amministrativa di accertamento"*⁴².

Pertanto, poiché l'attribuzione della materia tributaria doganale al Giudice tributario non ha comportato automaticamente anche l'eliminazione dello specifico procedimento sopra enunciato – tendente, per sua natura, al completamento dell'accertamento doganale –, la via giurisdizionale dovrà essere necessariamente percorsa solo alla fine del predetto procedimento previsto dal citato T.U.L.D., e cioè quando l'accertamento medesimo sarà divenuto definitivo.

Al riguardo, la predetta Circolare n. 41/D ha distinto due ipotesi:

1) se la rettifica dell'accertamento è eseguita dal funzionario doganale – ai sensi dell'art. 9, primo comma, del D.L.vo n. 374/1990 – al momento della presentazione della dichiarazione in dogana a mezzo di annotazione datata e firmata apposta sulla stessa, l'operatore che, per contrastare la rettifica, non intendesse avvalersi del rimedio in via amministrativa della "controversia doganale", qualora volesse successivamente impugnare l'accertamento dovrebbe farlo esclusivamente davanti al Giudice tributario competente entro sessanta giorni dall'annotazione stessa;

2) invece, qualora il contribuente non intendesse percorrere la via amministrativa, nel caso di rettifica eseguita d'ufficio a posteriori a norma dell'art. 11, quinto comma, del citato Decreto Legislativo, il termine per impugnare l'avviso di rettifica dell'accertamento dovrebbe decorrere dalla data di notificazione dello stesso.

3. Riflessioni conclusive sull'attuale processo tributario

Al termine del presente lavoro, ferma restando l'auspicabilità di un pronto intervento del Legislatore rivolto ad adeguare il testo dell'art. 19 del D.L.vo n. 546/1992 anche agli atti emessi dagli Uffici dell'Agenzia delle Dogane, non ci si può esimere dall'esprimere un parere sulle novità ed i risvolti pratici derivanti dalla novella legislativa del 2001 nell'ambito dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane, al fine di

⁴⁰ Tale orientamento – affermato dall'Agenzia delle Dogane nella già citata Circolare n. 26/D del 4 aprile 2002 –, aderisce ad analogo convincimento espresso dal Consiglio di Stato – Sezione VI, Sentenza 16 dicembre 1998, n. 1687 –, secondo il quale, in tali fattispecie, la decisione sul ricorso si affianca, senza assorbirlo, al provvedimento originario, essendo quest'ultimo l'atto concretamente e direttamente lesivo dell'interesse del privato. Per contro, devesi segnalare, sull'argomento, l'avviso contrario dell'Agenzia delle Entrate, che ha inteso aderire, invece, al consolidato orientamento della Corte di cassazione, che ha più volte affermato che *"la decisione di rigetto del ricorso gerarchico, proveniente dall'Autorità superiore, sostituisce ed assorbe il provvedimento impugnato"* (Cfr. al riguardo, le seguenti Sentenze: 11 giugno 1993, n. 5746; 14 marzo 1998, n. 2798; 08 marzo 2001, n. 3404).

⁴¹ Fra gli altri, V. MERONE, A., *Op. cit.*; PAPA, E., *Op. cit.*

⁴² V. Agenzia delle Dogane, Circolare n. 41/D del 17 giugno 2002.

stabilire se in questo ambito essa abbia complessivamente portato vantaggi o svantaggi rispetto alla precedente situazione.

In proposito, si ritiene che le note positive siano complessivamente prevalenti su quelle negative, giacché la riduzione sia delle prove che delle azioni ammesse davanti al Giudice tributario rispetto al previgente sistema sembrerebbero ampiamente compensate dalla celerità e fluidità del processo tributario, che solitamente si esaurisce in un'unica udienza.

Il processo tributario, infatti, risulta particolarmente veloce rispetto al processo ordinario di cognizione davanti al giudice civile, in quanto non soggiace alle scansioni temporali proprie delle udienze civili di prima comparizione (art. 180 c.p.c.) e di trattazione (art. 183 c.p.c.), eventualmente seguite da quella destinata alle deduzioni istruttorie (produzione di documenti ed indicazione di nuovi mezzi di prova) e da quella destinata alla precisazione delle conclusioni.

Invece il ricorso tributario – dopo la sua assegnazione alla Sezione e dal Presidente di questa al relatore – viene normalmente discusso e deciso in un'unica udienza, senza rinvii interlocutori che non siano richiesti congiuntamente dalle parti o che si rendano indispensabili (ad esempio, per acquisizioni documentali).

Tale caratteristica è sicuramente molto importante, sia per il contribuente, che potrà vedere più celermente definita la propria posizione nei confronti del fisco, sia per l'Amministrazione doganale, per la quale rappresenta un momento di verifica della bontà del proprio operato molto più immediato rispetto al precedente.

Inoltre, nelle controversie di modesto valore, anche i destinatari di atti impositivi emessi dagli Uffici dell'Agenzia delle Dogane possono ora rinunciare ad avvalersi della onerosa assistenza tecnica, resa obbligatoria dall'art. 12 del D.L.vo n. 546/1992 solo nelle controversie aventi valore uguale o superiore a Lit. 5.000.000 (ora euro 2.582,28).

Presenta altresì indubbie connotazioni positive anche la composizione collegiale e "mista" del Giudice tributario, poiché, mentre la "collegialità" dell'Organo giudicante garantisce senz'altro un più attento esame delle questioni, l'integrazione delle professionalità⁴³ – stante la specificità ed eterogeneità degli elementi interessati dalla materia tributaria – è in grado di fornire alle Commissioni tributarie un più elevato livello tecnico nella conduzione del processo e nella redazione degli atti processuali.

Infine, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria anche delle controversie inerenti la materia doganale e delle accise, ha consentito pure di sanare il vizio procedimentale dei ricorsi, riguardanti dette materie, che erano stati erroneamente proposti davanti al Giudice tributario prima del 1° gennaio 2002 e che a tale data non erano ancora stati decisi nel senso della loro inammissibilità per difetto di giurisdizione del giudice adito (stante la previgente giurisdizione assegnata dall'art. 9 c.p.c. al Giudice ordinario).

Infatti, la dottrina⁴⁴ e la giurisprudenza di merito hanno ampiamente condiviso e ritenuto applicabile anche successivamente alla novella legislativa del 2001 l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione nella Sentenza

⁴³ Prevista dagli artt. 4 e 5 del D. L.vo n. 546/1992, secondo i quali il Collegio giudicante è composto sia da giudici "togati" che da giudici "laici" reclutati tra le categorie professionali degli avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, etc.

⁴⁴ Fra gli altri, V. SCUFFI, M., *Op. cit.*; MERONE, A., *Op. cit.*; PAPA, E., *Op. cit.*

12 giugno 1997, n. 5299, nella quale, partendo dall'interpretazione dell'art. 5 c.p.c., si è affermato che "le controversie per errore incardinate in precedenza, invece che davanti al giudice ordinario, innanzi alle Commissioni tributarie, restano affidate a queste ultime, secondo il principio consolidato per cui l'originario difetto di giurisdizione non può essere rilevato quando il giudice adito risulti munito di giurisdizione in forza di norma sopravvenuta".

Pertanto, allo stato attuale, quei ricorsi che – fondati o meno – non avrebbero neppure potuto essere presi in esame dal Giudice adito a causa del suddetto vizio di giurisdizione, potranno oggi – ove non ancora decisi – concludersi con una pronuncia giurisprudenziale di merito.

Bibliografia

A) Dottrina

- BRANCA, M. e CALIENDO, G., *Le accise, i diritti ed i dazi doganali*, 2002
- BRUZZONE, M. G., *Corso sul contenzioso tributario*, S.S.E.F. di Torino, 2002
- CANTILLO, M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rassegna Tributaria* 2002, n. 3
- CERIONI, F., *Gli atti dell'Agenzia delle Dogane e la giurisdizione tributaria*, in *Rassegna Tributaria* 2004, n. 2
- CONVERSO, A., *Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze – Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni – Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2003, n. 8
- DE CICCIO, A., *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli Editore, 2003
- DRIGANI, O., e LUNELLI, R., *Guida al nuovo processo tributario*, Ipsoa Editore, 1996
- FORTUNA, E., *Le nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria – Profili sostanziali e processuali*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9
- MERONE, A., *Le nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria – Profili sostanziali e processuali*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9
- MINIERI, G., *Brevi note sulla predeterminazione normativa degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Giustizia Tributaria* 2003, nn. 15-16
- NUZZO, E., *Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni tributarie – Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze – Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9
- PAPA, E., *Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze – Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni – Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9.
- ROSSI, A., *Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni tributarie – Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze – Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2004, n. 9
- RUSO, P., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Giustizia Tributaria* 2003, nn. 15-16
- SALATI, V., *Breviario di pandettistica gabellare*, Libreria L'Ateneo, 1997
- SALVINI, L., *Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni tributarie – Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze – Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2003, n. 8

SCUFFI, M., *Le nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria – Profili sostanziali e processuali*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria* 2003, n. 8

URICCHIO, A., *L'Amministrazione nella giustizia tributaria*, Cedam Editore, 2002

B) Circolari e Note delle Agenzie fiscali

Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate, *Circolare Ministeriale n. 98/E del 23.04.1996*

Agenzia delle Dogane, *Circolare n. 79/D del 19.04.2000*

Agenzia delle Dogane e Avvocatura Generale dello Stato, *Protocollo d'intesa del 10.5.2001*

Agenzia delle Entrate, *Circolare n. 25/E del 21.3.2002*

Agenzia delle Dogane, *Circolare n. 26/D del 4.4.2002*

Agenzia delle Dogane, *Circolare n. 41/D del 17.6.2002*

Agenzia delle Dogane, *Nota prot. n. 101558/IV/02 del 28.5.2002*

Agenzia delle Dogane, *Nota prot. n. 1164/IV/2003 del 3.7.2003*

C) Giurisprudenza

C. Cost., *Sentenza n. 287/1974*

C. Cost., *Sentenza n. 215/1976*

C. Cost., *Sentenza n. 196/1982*

C. Cost., *Sentenza n. 313/1985*

C. Cass., Sez.Un., *Sentenza n. 661/1986*

C. Cass., Sez.Un., *Sentenza n. 2048/1987*

C. Cost., *Ordinanza n. 144/1988*

C. Cass., Sez.Un., *Sentenza n. 332/1991*

C. Cass., *Sentenza n. 5746/1993*

C. Cass., Sez.Un., *Sentenza n. 10999/1993*

C. Cass., Sez.Un., *Sentenza n. 5299/1997*

Cons. Stato, Sez. VI, *Sentenza n. 1687/1998*

C. Cass., *Sentenza n. 2798/1998*

C. Cass., Sez.Un., *Sentenza n. 185/1999*

C. Cass., Sez.Un., *Sentenza n. 361/2000*

Cons. Stato, Sez. III, *Parere n. 2063/2001*

C. Cass., *Sentenza n. 3404/2001*

New approaches against transfer pricing in the EU: how “Joint Transfer Pricing Forum” provides for targeted solutions (abstract)*

Antonio Gay

Over the past years, transfer pricing has become one of the biggest concerns for companies and EU member States. Tax problems for intra-group transactions have increased and are still growing, with potential high compliance costs and risks of double taxation.

In order to face the tax barriers into the Internal Market, the EU Commission has developed a new approach in direct taxation policy, which aims at improving the coordination between tax regimes of different countries, reducing obstacles to cross-border activities and stimulating enterprises competitiveness.

The new approach is based on a two-level strategy. On one hand, comprehensive solutions are being studied by the Commission services, which tend to remove tax obstacles in a long term perspective by introducing a “Common Consolidated Corporate Tax Base”. On the other hand, the Commission has set up more targeted solutions to provide for the smooth functioning of the Internal Market.

The establishment of a “EU Joint Transfer Pricing Forum”, with Member States and business representatives, has to be considered the main step towards the achievement of a stronger harmonization in transfer pricing activities within the EU. The overall objective of JTPF is a more uniform application of tax rules, by means of pragmatic, non-binding solutions for tax administration and multinational enterprises (e.g. implementing the dispute settlement procedures of the Arbitration Convention, improving transfer pricing methods and documentation requirements, developing best practices).

In its first term of activity, the JTPF has proposed many practical solutions and new works are still in progress. This note focuses on the most significant outcomes achieved so far, contained in specific recommendations and “Codes of Conduct” that Member States are required to implement in their national legislation or administrative rules.

* Abstract edited in English by the Author.

L'intervento comunitario nella disciplina dei prezzi di trasferimento: il contributo del "Joint Transfer Pricing Forum" alla elaborazione di soluzioni mirate

Antonio Gay

SOMMARIO: 1. *La politica comunitaria nella disciplina dei prezzi di trasferimento* - 2. *Il ruolo del Forum Congiunto sui Prezzi di Trasferimento nel sistema comunitario* - 3. *Principali obiettivi conseguiti nell'ambito del JTPF: Il codice di condotta per l'applicazione della Convenzione Arbitrale* - 4. *(segue) Il codice di condotta per la documentazione* - 5. *Conclusioni*

1. La politica comunitaria nella disciplina dei prezzi di trasferimento

I significativi progressi compiuti dalle Istituzioni comunitarie in termini di integrazione economica e politica, a distanza di 13 anni dalla creazione del Mercato Comune, se da un lato hanno favorito le relazioni commerciali tra operatori comunitari e lo sviluppo di attività economiche di dimensione europea, dall'altro impongono, in maniera via via più stringente, un radicale ripensamento della politica fiscale dell'Unione europea¹.

In particolare, in ambito comunitario è avvertita con intensità sempre crescente la necessità di adattare i sistemi di tassazione delle imprese ad un contesto in rapida evoluzione. Gli sviluppi verificatisi dagli anni '90 in poi, con la progressiva globalizzazione dell'economia, la sempre maggiore influenza dei progressi tecnologici sul comportamento degli operatori e sulla natura delle attività economiche, il progressivo allargamento dell'Unione europea che oggi annovera 25 Stati Membri e 450 milioni di cittadini-amministratori, l'adozione della moneta unica in 12 Paesi, hanno contribuito in maniera decisa allo sviluppo del mercato interno, ma allo stesso tempo ne hanno reso evidenti imperfezioni e limiti strutturali, le cui determinanti possono in generale produrre distorsioni nelle scelte di investimento².

Come effetto dei citati mutamenti, le imprese dei Paesi U.E. operano nell'intera comunità come un unico "mercato nazionale" non soltanto sotto il profilo della destinazione dei beni e servizi, ma anche per l'approvvigionamento dei diversi fattori della

¹ Già nella comunicazione COM(97)495 *Verso il coordinamento fiscale nell'Unione europea - Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa* del 1° ottobre 1997, la Commissione auspicava di conseguire maggiori livelli di coordinamento in materia tributaria. L'anno seguente, il Consiglio ECOFIN del dicembre 1998 ha reso tale esigenza più concreta, invitando, nelle sue conclusioni, la Commissione a procedere ad uno studio analitico sulla tassazione delle società nell'U.E., inteso ad evidenziare le differenze nei livelli di tassazione delle società e ad identificare le principali disposizioni fiscali da cui poteva essere ostacolata l'attività economica transfrontaliera nel mercato interno. Su tale base si sarebbero, quindi, dovuti valutare gli effetti sulla localizzazione dell'attività economica e degli investimenti. I risultati cui la Commissione è pervenuta sono contenuti nel *working paper* SEC(2001)1681 *Company Taxation in the Internal Market*.

² Tali scelte, come è stato opportunamente evidenziato nella Comunicazione della Commissione COM(2001)582 *Verso un Mercato Interno senza ostacoli fiscali* del 23 ottobre 2001, dipendono soltanto in parte dalle condizioni strutturali ed economiche dei diversi Paesi e vengono, in buona parte, condizionate dalle differenze tra aliquote fiscali e delle diverse modalità di determinazione delle basi imponibili. È, dunque, evidente come la componente fiscale rappresenti un fattore decisivo per il successo e lo sviluppo del mercato comune europeo.

produzione, siano essi beni materiali, forza lavoro o capitali finanziari. D'altro canto, la frammentazione in 25 differenti ordinamenti giuridici nazionali, ognuno dei quali dispone di proprie regole fiscali, è suscettibile di generare ostacoli alla corretta allocazione delle risorse e allo svolgimento di attività transfrontaliere, opponendosi alla stesura di piani e strutture d'impresa economicamente efficienti³.

Costituisce, dunque, obiettivo primario dell'intervento comunitario la rimozione degli ostacoli di natura fiscale che impediscono di fruire appieno dei vantaggi del mercato interno. Tra questi⁴, un ruolo di assoluta rilevanza è rivestito dalla disciplina dei prezzi di trasferimento all'interno dei gruppi societari, anche alla luce delle dimensioni che il fenomeno sta assumendo nelle relazioni economiche internazionali. Accade, infatti, che le imprese multinazionali che operano attraverso una rete di società satellite ubicate in Paesi diversi, in assenza di sistemi che consentano il consolidamento della base imponibile fiscale, sono tenute nelle transazioni interne ad allocare gli utili tra le diverse giurisdizioni in base al principio dell'*arm's length*, determinando un prezzo "congruo" di mercato operazione per operazione. Ciò provoca, tra l'altro, problemi di non agevole soluzione per quanto riguarda la corretta valorizzazione del *transfer price*, con costi di conformità elevati e rischi di duplicazione dell'imposizione.

Occorre preliminarmente osservare come la disciplina dei prezzi di trasferimento non rappresenti una fattispecie nuova nel panorama fiscale internazionale. La maggior parte dei Paesi industrializzati già da decenni hanno introdotto all'interno dei propri ordinamenti (nonché nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni stipulati con altri Stati) disposizioni finalizzate ad evitare processi di erosione delle basi imponibili riconducibili alle logiche del *transfer price*. Allo stesso tempo, l'OCSE svolge un ruolo attivo nell'elaborazione di indirizzi operativi specifici, contenuti in raccomandazioni e Rapporti⁵ di carattere non vincolante, ma che per la loro autorevolezza spesso influenzano legislazione e prassi nazionali. Ciò nonostante, in ambito comunitario, la problematica dei prezzi di trasferimento ha fatto fatica ad acquisire un'autonoma fisionomia. Per anni, infatti, nei dibattiti e nei documenti ufficiali delle istituzioni

³ Queste forti differenze tra i regimi fiscali dei diversi Paesi U.E., oltre ad incidere sulla competitività internazionale delle imprese europee, possono rappresentare un incentivo a scegliere le localizzazioni più favorevoli sotto il profilo fiscale, "localizzazioni che non sarebbero necessariamente le più efficienti se si prescindesse dall'aspetto fiscale" (Comunicazione COM(2001)582 *Verso un Mercato Interno senza ostacoli fiscali*).

⁴ Nel documento SEC(2001)1681 *Company Taxation in the Internal Market* del 23 ottobre 2001, la Commissione ha individuato i principali ostacoli che si frappongono al corretto ed efficiente sviluppo del mercato comune, sintetizzabili come segue:

- a) l'esistenza di giurisdizioni fiscali differenti nei diversi Stati membri, cui si ricollegano elevati costi di conformità per le imprese europee;
- b) i limiti alla compensazione transfrontaliera delle perdite;
- c) la non neutralità delle operazioni di ristrutturazione transfrontaliera;
- d) i rischi di doppia imposizione, tanto giuridica quanto economica;
- e) le disposizioni favorevoli agli investimenti interni (ad es. la limitazione del credito d'imposta ai soli azionisti nazionali).

⁵ Citiamo, tra gli altri, il Rapporto OCSE del 1979 (*Transfer price and Multinational Enterprises*), basato sulla contrapposizione tra metodi tradizionali, astrattamente preferibili, e metodi alternativi, utilizzabili soltanto in via sussidiaria ed in alternativa ai metodi tradizionali laddove questi si fossero rivelati inadeguati, e quello elaborato tra il 1995 ed il 1996 (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), che attribuisce, almeno astrattamente, pari dignità ai differenti metodi e riconosce espressamente la possibilità di ricorrere ai c.d. metodi globali, che prendono in considerazione l'utile complessivo dell'operazione in luogo della singola transazione.

U.E. essa rilevava soltanto in quanto aspetto collegato a problematiche più ampie e generali, quali la competizione fiscale tra Stati e l'esigenza di armonizzazione dei sistemi tributari dei Paesi aderenti all'Unione, ed ha assunto connotazioni di autonomia soltanto nei più recenti lavori della Commissione.

Fino al 1990, i tentativi di armonizzazione fiscale in materia di imposte dirette si erano limitati all'emanazione di un pacchetto di direttive che disciplinavano alcuni aspetti particolari della fiscalità dei rapporti internazionali delle imprese, ma senza una visione sistemica, quali la Direttiva 90/434/CEE ("direttiva sulle fusioni") in materia di operazioni straordinarie intracomunitarie, la Direttiva 90/435/CEE ("Società madri e figlie") in materia di dividendi intracomunitari e la Direttiva 90/436/CEE ("Convenzione sull'arbitrato"). Una diversa sensibilità cominciò a diffondersi all'indomani del Rapporto "Ruding"⁶, che bene aveva messo in luce i problemi derivanti dalla scarsa armonizzazione fiscale, proponendo numerose soluzioni concrete per la sua realizzazione. Questo ha determinato un nuovo assetto delle politiche fiscali comunitarie ed ha condotto la Commissione ad assumere un ruolo più attivo nella rimozione degli ostacoli fiscali dal Mercato comune, nonostante le preoccupazioni di alcuni Stati membri di veder compressa la propria sovranità fiscale⁷.

In tal senso, un primo risultato concreto è rappresentato dall'emanazione di un codice di condotta in materia di fiscalità delle imprese, inserito in un più generale pacchetto di misure di contrasto alla concorrenza fiscale dannosa noto come "pacchetto Monti" - approvato dal Consiglio ECOFIN del 1 dicembre 1997⁸ - che sottolinea l'esigenza di evitare tutte le forme di concorrenza fiscale sleale e definisce le misure potenzialmente nocive, a partire da quelle che determinano negli Stati membri un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore ai livelli generalmente applicati, ivi compresa l'assenza di imposizione.

Negli ultimi anni, la Commissione Europea ha rilanciato con decisione l'impegno a rimuovere ogni interferenza di carattere fiscale dalle scelte di investimento e di finanziamento delle imprese, dando rilievo al fenomeno del *transfer pricing* quale fattore principale di inefficienza e di iniquità fiscale all'interno del Mercato unico, ed ha proposto nella Comunicazione COM(2001)582 *Verso un Mercato Interno senza ostacoli fiscali* una serie di misure tese a rimuovere gli ostacoli nel campo dell'imposizione societaria. In particolare, la Commissione ha elaborato una strategia che si articola su due livelli coordinati e distinti.

⁶ *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commissione delle Comunità europee, 18 marzo 1992. Nel c.d. Rapporto "Ruding" (dal nome del Ministro delle Finanze dei Paesi Bassi che ha presieduto il Comitato di Esperti Indipendenti incaricati dalla Commissione Europea) si raccomandava, in particolare, l'eliminazione della doppia imposizione sui flussi di reddito transfrontalieri e si proponeva contestualmente di definire criteri minimi comuni ai diversi Stati membri per la determinazione della base imponibile, con l'introduzione di un'aliquota minima del 30 per cento, indipendente dalla distribuzione o meno degli utili, al fine di eliminare le doppie imposizioni ed ogni forma di discriminazione sulla tassazione degli utili nei diversi Paesi.

⁷ È interessante riportare quanto in proposito affermato nel documento di discussione per la riunione dei Ministri ECOFIN - Sec(96)487 del 20 marzo 1996 - nel quale si riconosce che "la difficoltà nel risolvere tali problemi [arbitraggio, elusione, evasione fiscale transfrontalieri, n.d.A.] è dovuta, in parte, all'esistenza di un rischio di perdita di gettito da parte degli Stati membri: ma è proprio l'esistenza di trattamenti nazionali diversi e di deroghe nazionali che dà origine al rischio di gravi perdite di gettito".

⁸ Comunicazione COM(97)564 un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea del 5.11.1997. Il codice di condotta contiene, essenzialmente, l'impegno da parte degli Stati a non introdurre (o rimuovere laddove esistenti) misure fiscali suscettibili di produrre effetti distortivi e di pregiudicare il corretto funzionamento del Mercato unico.

Ad un primo livello, una prospettiva realistica e sostenibile di intervento è rappresentata dalle c.d. “*measure mirate*” di breve o medio termine, indirizzate verso obiettivi di carattere specifico e destinate per la loro natura a risolvere i problemi più diretti ed urgenti. Le misure mirate, nelle intenzioni della Commissione Europea, possono intervenire nel duplice senso di migliorare l’attuale legislazione comunitaria in materia d’imposizione delle società e, per altra via, di stimolare processi di autoregolamentazione attraverso iniziative appropriate di tipo non legislativo (*soft legislation*)⁹. Sotto questo profilo, i provvedimenti specifici ben si prestano ad affrontare con efficacia gli ostacoli ed i problemi di varia natura relativi alla tassazione delle operazioni interne ai gruppi di società che richiedono un intervento urgente. Altre misure, invece, come le iniziative per risolvere i problemi posti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni¹⁰, possono allo stesso tempo rappresentare fasi preparatorie di un progetto più ampio e globale.

Il secondo livello di intervento comunitario è, invece, rappresentato dalla previsione di rimedi più incisivi e di portata globale, orientati a minimizzare gli ostacoli fiscali in una prospettiva di lungo periodo. Secondo questo approccio, una soluzione di fondo alla rimozione delle interferenze all’interno del mercato comune è costituita dall’applicazione alle attività transfrontaliere di livello U.E. di una base imponibile unica e consolidata ai fini dell’imposta sulle società (*Common Consolidated Corporate Tax Base*)¹¹. Offrire alle società un regime fiscale opzionale per le attività di dimensione comunitaria rappresenta, secondo la Commissione, uno strumento efficace e risolutivo per abbattere i costi di conformità ed eliminare numerose situazioni di

⁹ Sul punto è bene osservare come negli ultimi anni l’U.E. abbia moltiplicato il ricorso ad atti di indirizzo non coercitivi, in luogo della regolamentazione affidata alle norme di legge. La *soft law*, la cui efficacia è basata sul principio della pressione reciproca che ciascuno Stato Membro esercita nei confronti di tutti gli altri, favorisce processi spontanei di armonizzazione attraverso l’emanazione di regole di condotta, raccomandazioni, orientamenti o note interpretative non giuridicamente vincolanti, ma che gli Stati hanno comunque interesse ad accogliere.

¹⁰ In materia di Convenzioni internazionali, l’orientamento manifestato dalla Commissione volge a considerare necessario un miglioramento dei trattati attualmente vigenti, affinché rispondano maggiormente ai principi del mercato interno, nonché un migliore coordinamento a livello comunitario della politica delle Convenzioni stipulate con i Paesi terzi. Secondo la Commissione, in un orizzonte di lungo termine, il modo più proficuo di procedere verso questa direzione è rappresentato dalla predisposizione di una versione “europea” del modello di convenzione OCSE e del relativo commentario, tale da soddisfare le specifiche esigenze di appartenenza all’U.E..

¹¹ Occorre notare, al riguardo, come la determinazione di un’unica base imponibile a livello comunitario non sarebbe incompatibile con il principio della sovranità degli Stati membri in materia tributaria in quanto, come la stessa Commissione ha avuto modo di osservare, “spetta agli stati membri decidere il livello di imposizione fiscale in tale settore, conformemente al principio di sussidiarietà” (Comunicazione COM(2001)260 *La politica fiscale dell’Unione europea - Priorità per gli anni a venire* del 23 maggio 2001). Le aliquote fiscali, in altri termini, saranno stabilite dai singoli Stati membri partecipanti, mentre la base unica consolidata verrà ripartita secondo formule ancora da concordare. Proprio la difficoltà di definire alcuni aspetti tecnici in relazione ai criteri di consolidamento e di ripartizione della base imponibile globale, in presenza di normative nazionali molto diverse e di sistemi di rilevazione contabile non uniformi, rappresenta il nodo critico più importante che la Commissione è chiamata ad affrontare.

Peraltro, il fatto che i processi di internazionalizzazione abbiano investito anche imprese di dimensioni contenute ha convinto la Commissione ad affiancare alla *Common Consolidated Corporate Tax Base*, riservata alle sole imprese di maggiori dimensioni, un regime fiscale semplificato studiato appositamente per le piccole e medie imprese. Proseguono, dunque, di pari passo con il progetto di una base imponibile comune, gli studi verso la realizzazione di un sistema che preveda l’imposizione dello Stato di residenza della “capogruppo”, anche per l’attività svolta negli altri Paesi membri partecipanti (*Home State Taxation*). Nei programmi della Commissione, tale sistema avrà carattere opzionale per i gruppi di dimensione ridotta e sarà applicabile in quei Paesi membri che già dispongono di regole per la determinazione della base imponibile molto simili.

discriminazione e restrizioni. Profitti e perdite sarebbero, in linea di principio, automaticamente consolidati a livello comunitario e scomparirebbero i problemi relativi ai prezzi di trasferimento praticati all'interno dei gruppi di imprese. Tale soluzione consentirebbe, inoltre, di colmare il *gap* esistente tra le libertà economiche concesse del mercato comune - dove le imprese operano globalmente senza confini territoriali - e la cronica frammentazione dei sistemi fiscali nazionali¹².

A ciò va aggiunto che i prezzi di trasferimento, oltre ad esser causa di elevati costi di conformità per le imprese, tendono a generare oneri aggiuntivi per le amministrazioni fiscali dei Paesi U.E., per via delle necessarie attività di regolamentazione, di accertamento delle imposte e per la gestione della fase contenziosa. La strategia sviluppata dalla Commissione potrà, dunque, produrre effetti benefici su due fronti, perseguendo, da un lato, l'obiettivo di "diventare l'economia più competitiva e dinamica del mondo"¹³ e contribuendo, dall'altro lato, a rendere più efficienti ed economiche le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri.

2. Il ruolo del Forum Congiunto sui Prezzi di Trasferimento nel sistema comunitario

Il "*Company Tax Study*"¹⁴ elaborato dai servizi della Commissione Europea ha individuato nel *transfer pricing* una delle principali problematiche fiscali del mercato interno, in grado di ostacolare il corretto sviluppo delle relazioni economiche e l'ottima allocazione degli investimenti. Al fine di contrastare tale fenomeno e di garantire il necessario coordinamento tra i diversi Paesi membri, e tra questi e gli esponenti del tessuto economico-imprenditoriale privato, la Commissione Europea ha proposto la creazione di un Gruppo di lavoro comunitario con l'obiettivo di affrontare con un taglio pragmatico numerosi aspetti suscettibili di essere migliorati.

A distanza di pochi mesi dalla pubblicazione dello studio, nelle conclusioni dell'11 marzo 2002 il Consiglio ha approvato la proposta di dar vita ad un Forum permanente sui prezzi di trasferimento, e in data 2 agosto 2002 si è costituito a Bruxelles l'*EU Joint Transfer Pricing Forum* (JTPF). Il JTPF annovera tra i propri componenti un esperto in rappresentanza di ciascuno Stato membro, un presidente nominato dalla Commissione e dieci esperti provenienti dal settore privato. Partecipano, inoltre, in qualità di osservatori, un certo numero di rappresentanti dell'OCSE e dei Paesi candidati all'ingresso nell'U.E..

Al riguardo, occorre osservare che la derivazione mista del gruppo di lavoro, composto sia da rappresentanti delle amministrazioni fiscali che delle imprese, presenta

¹² Va rilevato come tale frammentazione sia fonte di problemi anche per le attività di controllo dei contribuenti che appartengono a gruppi comunitari, considerata la difficoltà per le amministrazioni fiscali di reperire informazioni affidabili circa l'attività svolta all'estero, le tecniche di contabilizzazione dei costi, l'esistenza di beni/servizi comparabili al di fuori del mercato nazionale e, in definitiva, la coerenza del prezzo di trasferimento praticato. Nonostante gli sforzi comunitari siano indirizzati anche in tal senso (attraverso, ad esempio, lo scambio di informazioni di cui alla Direttiva n. 77/799/CEE, o l'attivazione di programmi mirati in materia di cooperazione amministrativa, quali il "Programma Fiscalis" - Decisioni n. 888/98/CE e n. 2235/2002/CE), allo stato attuale non si può certo dire che l'"asimmetria" informativa sia stata efficacemente contrastata.

¹³ Tale obiettivo è stato fissato dal Consiglio europeo di Lisbona del marzo 2000 e ribadito dal Consiglio europeo di Stoccolma del marzo 2001.

¹⁴ Documento SEC(2001)1681 *Company Taxation in the Internal Market*.

il pregio di conciliare i punti di vista attualmente contrastanti delle due parti. Mentre, da un lato, le amministrazioni fiscali considerano i prezzi di trasferimento come comune mezzo di elusione o evasione fiscale da parte delle società e come fonte di concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati membri, dall'altro, le imprese ritengono che le amministrazioni fiscali impongano costi di conformità eccessivi. L'apertura di un dialogo a livello comunitario rappresenta, dunque, una risposta efficace all'esigenza di offrire soluzioni concrete quanto equilibrate.

Il JTPF nasce con l'obiettivo istituzionale di affrontare l'esame degli aspetti più problematici connessi all'imposizione delle operazioni transfrontaliere intragruppo, promovendo il confronto e la condivisione delle decisioni¹⁵. Inoltre, favorendo un approccio omogeneo alla soluzione dei problemi a livello comunitario, il Forum indirettamente determina il rafforzamento della posizione degli Stati membri U.E. rispetto ai Paesi terzi.

Per quanto attiene l'interazione con altri organismi, il JTPF gode di una certa autonomia sia dagli Stati membri che dalle altre istituzioni comunitarie, configurandosi come un tavolo tecnico al servizio degli organi politici, al quale è demandata l'analisi delle problematiche e la proposta di soluzioni concrete. I risultati degli incontri del Forum vengono periodicamente trasmessi al Consiglio ed alla Commissione U.E., ai quali spettano l'adozione delle decisioni e la predisposizione dei relativi piani d'azione nell'ambito delle rispettive competenze istituzionali.

Più complesso è, invece, l'impatto che il JTPF può esercitare sugli equilibri e sull'interazione tra U.E. ed OCSE, posto che quest'ultima è già da molti anni impegnata nell'affrontare questioni relative ai prezzi di trasferimento e al miglioramento delle convenzioni contro le doppie imposizioni. In particolare, c'è da chiedersi se per effetto della creazione del Forum in ambito comunitario i Paesi dell'U.E. che siano contemporaneamente membri OCSE debbano continuare, e in quale misura, a sostenere i lavori intrapresi a livello OCSE. È evidente, infatti, come la sovrapposizione tra le funzioni esercitate dai diversi Gruppi di lavoro possa condurre ad inopportune duplicazioni o creare più ostacoli di quanti non ne possa risolvere. In più, non va esclusa, almeno in linea di principio, la possibilità che i progetti di lavoro sviluppati nelle diverse sedi approdino a soluzioni discordanti, in particolare sull'applicazione dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento e sugli obblighi in materia di documentazione.

In relazione a questo aspetto, la Commissione ha ribadito¹⁶ che "la Comunità e i suoi Stati membri dovrebbero allo stesso tempo continuare a sostenere l'attività all'interno dell'OCSE" per prevenire le doppie imposizioni e i costi di conformità eccessivi causati dalla diversa disciplina dei prezzi di trasferimento. Sotto questo profilo,

¹⁵ In particolare, la Comunicazione COM(2001)582 *Verso un Mercato Interno senza ostacoli fiscali* demanda alla sfera di competenza del JTPF una serie di attività necessarie ad uniformare l'applicazione delle regole relative al transfer pricing all'interno dell'U.E., attraverso soluzioni di tipo non legislativo. Tra questi, assumono concreta rilevanza:

- la definizione e lo scambio delle pratiche migliori in materia di accordi preliminari sui prezzi e sui requisiti di documentazione;
- il miglioramento dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento, anche alla luce degli orientamenti interpretativi più attuali forniti dall'OCSE;
- il miglioramento dell'applicazione pratica della Convenzione sull'arbitrato, nella prospettiva di trasformazione della stessa in uno strumento di diritto comunitario.

¹⁶ Comunicazione COM(2001)582, pag. 16.

dunque, la creazione del JTPF non dovrebbe influire - precludendoli - sui processi di partecipazione dei Paesi U.E. alla definizione degli orientamenti su questioni fiscali di interesse internazionale, ma potrebbe al contrario sortire effetti benefici in termini di coordinamento delle opinioni espresse e di tutela degli interessi specifici della Comunità.

Infatti, l'U.E. gode all'interno dell'OCSE di uno speciale status, facendone parte a pieno titolo ma senza il diritto di voto. Ciò comporta che in generale gli Stati membri non si consultino preventivamente sulle questioni fiscali discusse in sede di OCSE, impedendo alla Comunità di adottare una posizione coerente o di sfruttare appieno il suo potenziale quando si tratti di un interesse comune. La creazione di un Forum interno all'U.E. potrebbe, dunque, rappresentare lo strumento ideale per permettere agli Stati membri, in un quadro istituzionale invariato, di adottare una strategia comune nelle discussioni fiscali che si tengono in sede OCSE.

Ad ogni modo, c'è da ritenere che il JTPF opererà senza discostarsi significativamente dal quadro dei principi generali determinati dall'OCSE nel Rapporto del 1995¹⁷, evitando così duplicazioni del lavoro svolto in ambito internazionale. Per questo motivo, le "Guidelines", già collaudate in numerosi Stati membri, rappresentano senz'altro un parametro di riferimento consolidato e possono costituire, anche nei lavori del Forum, una piattaforma comune per la realizzazione di interventi specifici¹⁸.

Dalla data di istituzione fino ad oggi, il JTPF si è riunito quattordici volte¹⁹, lavorando intensamente alla soluzione di specifiche problematiche. Originariamente, il Gruppo si era dato un programma di lavoro biennale ed aveva stabilito²⁰ di presentare nei primi mesi del 2004 una relazione intermedia per la verifica dello stato di avan-

¹⁷ Il 13 luglio 1995 il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ha approvato il Rapporto denominato *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Le *Guidelines* rappresentano una revisione ed il completamento dei precedenti Rapporti che affrontano questioni relative ai prezzi di trasferimento ed in particolare del Rapporto del 1979 *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* e di quello del 1984 *Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Issues*.

¹⁸ Questo è ciò che si deduce dalle conclusioni contenute nel documento SEC(2001)1681 *Company Taxation in the Internal Market*, laddove si afferma che "The OECD Guidelines provide the overall transfer pricing framework in all Member States". Riguardo al Rapporto OCSE 1995, la Commissione aggiunge ancora: "The new set of transfer pricing guidelines forms a common set of "rules" and these Guidelines are generally applied. However, the Guidelines are a compromise between the 29 Member Countries and are neither clear in all aspects, thus leaving considerable room for different use and interpretation by Member States". Tali considerazioni giustificano l'impegno assunto della Commissione nel promuovere l'applicazione uniforme delle regole del transfer pricing nell'U.E., anche attraverso un'opportuna implementazione delle stesse Guidelines.

L'opinione secondo cui non esiste antinomia tra lavori del JTPF e Gruppi di lavoro dell'OCSE trova ulteriore conforto nella Comunicazione COM(2005)543 del 11 novembre 2005 *relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'U.E. sui prezzi di trasferimento in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'U.E.*, nel punto in cui la Commissione asserisce che "the JTPF should work [...] within the framework of the OECD Transfer Pricing Guidelines to the practical problems posed by transfer pricing practices in the EU".

¹⁹ La documentazione relativa agli incontri periodici del JTPF è disponibile sul sito internet dell'Unione Europea: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

²⁰ Comunicazione COM(2003)726 *Un mercato interno senza ostacoli - risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere* del 24.11.2003, paragrafo 3.4. Nel documento, inoltre, la Commissione esprime soddisfazione per l'atmosfera costruttiva e professionale che ha caratterizzato i lavori del Forum nel primo periodo di applicazione, ma manifesta allo stesso tempo preoccupazione per il ritmo relativamente lento dei lavori, su cui è pesata soprattutto la necessità di risolvere i problemi pratici derivanti dal fatto che in molti Paesi la Convenzione sull'Arbitrato non era più in vigore, poiché non tutti gli Stati membri avevano ratificato il protocollo di proroga firmato nel 1999.

zamento dei lavori²¹. Tenuto conto dell'importanza delle questioni affidate al JTPF, i risultati intermedi conseguiti e gli ulteriori temi di discussione proposti, la Commissione ha, tuttavia, prorogato il periodo iniziale di due anni fino alla fine del 2004 e, successivamente, per un ulteriore biennio (2005/2006).

3. Il codice di condotta per l'applicazione della Convenzione Arbitrale

Tra i principali obiettivi conseguiti dal JTPF va annoverata una proposta di codice di condotta per migliorare alcuni aspetti relativi all'applicazione della Convenzione sull'arbitrato.

La Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990²², ha istituito una procedura arbitrale per evitare le doppie imposizioni derivanti dalla rettifica dei prezzi di trasferimento, laddove gli Stati membri non avessero spontaneamente raggiunto un accordo sulla ripartizione del potere impositivo. In particolare, la Convenzione stabilisce che nelle operazioni transfrontaliere, se si verifica una doppia imposizione, l'impresa interessata ha facoltà di sottoporre il caso alla propria Autorità competente, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale. Se l'Autorità non è in grado di apportarvi una soluzione soddisfacente, questa cercherà di eliminare la doppia imposizione di comune accordo con l'Autorità competente dell'altro Stato (procedura amichevole) ovvero, se le stesse non riescono ad accordarsi, verrà interpellata una commissione consultiva che esprimerà un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione (procedura arbitrale).

A posteriori, tuttavia, tale strumento non si è rivelato particolarmente efficace nel risolvere i problemi di doppia imposizione, a causa della scarsa flessibilità del modello e della resistenza opposta dagli Stati membri, in gran parte restii a rinunciare a parte del gettito fiscale²³.

Nel primo biennio di attività il JTPF ha dedicato molto spazio alle problematiche relative all'applicazione della Convenzione derivanti dal fatto che non tutti i Paesi membri avevano ancora ratificato i patti²⁴. I lavori sono culminati con la

²¹ Tale relazione è poi confluita nella prima parte della Comunicazione COM(2004)297 "sui lavori del Forum congiunto dell'U.E. sui prezzi di trasferimento nel settore della tassazione delle società dall'ottobre 2002 al dicembre 2003 e su una proposta di codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione d'arbitrato" (v. *infra* § 3).

²² La Convenzione è entrata in vigore il 1° gennaio 1995, per un periodo di cinque anni. Il Protocollo di proroga del 25 maggio 1999 ne ha esteso l'efficacia per un altro quinquennio, prevedendo, per gli anni successivi, una clausola di rinnovo automatico. Va osservato, tuttavia, che la Convenzione sull'arbitrato è un accordo multilaterale e non uno strumento di diritto comunitario, la cui entrata in vigore presuppone il deposito degli strumenti di ratifica da parte di ciascuno Stato aderente. Considerato che non tutti gli Stati membri avevano provveduto a ratificare il protocollo di proroga del 1999, ne consegue che per lungo tempo la Convenzione è rimasta di fatto inapplicabile. Sulla scia dei lavori del Forum, che ha esercitato una pressione bonaria sui Paesi inadempienti, la Convenzione è tornata in vigore a partire dal 1° novembre 2004.

²³ Per gli opportuni approfondimenti, cfr. ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi* in *Rivista di diritto tributario*, 2002, 12, I, pag. 1211.

²⁴ Sul punto, la Commissione ha evidenziato come "questa situazione non si sarebbe verificata se il Consiglio avesse seguito la proposta iniziale della Commissione di adottare uno strumento conforme al diritto comunitario [Direttiva o Regolamento, n.d.A.] piuttosto che una Convenzione multilaterale". Considerato che il medesimo problema si pone a seguito di ogni allargamento U.E., la Commissione si è espressa favorevolmente circa la possibilità di includere nella Convenzione una disposizione volta ad evitare un lungo processo di ratifica dopo ciascun nuovo ingresso, ad esempio prevedendo l'adesione automatica o tramite dichiarazione unilaterale (Comunicazione COM(2004)297 del 23 aprile 2004 "sui lavori del Forum congiunto dell'U.E. sui prezzi di trasferimento nel settore

pubblicazione nei primi mesi del 2004 della Comunicazione COM(2004)297 “sui lavori del Forum congiunto dell’U.E. sui prezzi di trasferimento nel settore della tassazione delle società dall’ottobre 2002 al dicembre 2003 e su una proposta di codice di condotta per l’effettiva attuazione della Convenzione d’arbitrato”, con la quale la Commissione ha formalmente recepito le soluzioni di tipo pratico indicate dal Forum.

Il codice di condotta, adottato dal Consiglio in data 7 dicembre 2004²⁵, garantisce un’applicazione più efficace ed uniforme da parte degli Stati membri della Convenzione di arbitrato, dettando regole più dettagliate e rendendo più trasparenti le procedure per eliminare le doppie imposizioni. In primo luogo, il codice di condotta definisce chiaramente il momento di decorrenza dei periodi previsti nella prima fase della procedura arbitrale (artt. 6 e 7 della Convenzione). In particolare, la domanda di arbitrato deve essere presentata entro 3 anni dalla data del primo avviso di accertamento fiscale o misura equivalente che comporta una doppia imposizione. A loro volta, le Autorità competenti adite si impegnano a trovare un accordo entro 2 anni dalla data più recente tra le seguenti: 1) la data dell’avviso di accertamento fiscale o di una misura equivalente; 2) la data in cui l’Autorità competente riceve la domanda e le informazioni inviate dall’impresa.

Il codice di condotta prevede, inoltre, che nel caso in cui un’impresa associata lamenti una rettifica degli utili in un dato Paese, e questi stessi utili sono ricompresi nella base imponibile di un’altra entità del gruppo in un altro Stato, le procedure amichevoli per l’eliminazione della doppia imposizione previste dall’art. 6 della Convenzione vengano risolte il più rapidamente possibile e non impongano al richiedente costi di adempimento non dovuti o eccessivi, assicurando la necessaria riservatezza. Gli Stati contraenti si impegnano a fare in modo che l’Autorità competente risponda all’impresa richiedente in uno dei seguenti modi:

a) se l’Autorità competente non ritiene fondata l’istanza, informa l’impresa dei suoi dubbi e la invita a formulare ulteriori osservazioni;

b) se la richiesta appare fondata e si può giungere ad una soluzione soddisfacente, l’Autorità competente informa l’impresa e procede il più rapidamente possibile alle rettifiche o autorizza lo sgravio che ritiene giustificato;

c) se la richiesta appare fondata ma non si può giungere ad una soluzione soddisfacente, l’Autorità competente dovrà cercare di risolvere il caso ricorrendo alla “procedura amichevole”, informando della decisione l’Autorità competente dell’altro Stato contraente.

In quest’ultima ipotesi, le Autorità competenti dovranno collaborare per raggiungere una soluzione soddisfacente, scambiandosi tempestivamente un adeguato flusso di informazioni e documenti. Tuttavia, nel caso in cui non si dovesse raggiungere un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il caso è stato sollevato per la prima volta, le Autorità competenti dovranno istituire una commissione consultiva, composta da un numero pari di rappresentanti e di personalità

della tassazione delle società dall’ottobre 2002 al dicembre 2003 e su una proposta di codice di condotta per l’effettiva attuazione della Convenzione d’arbitrato”).

²⁵ La definitiva adozione del codice di condotta da parte del Consiglio è poi confluita nella nota n. 12695/2/04 REV 2 del 31 marzo 2005.

indipendenti per ciascuno Paese interessato, incaricata di esprimere un parere. Dette Autorità possono prendere una decisione non conforme al parere della Commissione, ma se non riescono ad accordarsi, sono obbligate a conformarvisi.

Il codice di condotta raccomanda, infine, agli Stati membri di adottare le misure necessarie per fare in modo che imprese interessate dalle procedure transfrontaliere per la soluzione delle controversie possano ottenere la sospensione della riscossione dell'imposta alle stesse condizioni previste per i ricorso interni.

Da ultimo, va ribadito che il codice di condotta si configura come un impegno politico che non pregiudica i diritti e gli obblighi degli Stati membri o le rispettive sfere di competenza degli Stati membri e della Comunità. Al fine di assicurare un'effettiva e proficua applicazione delle disposizioni del codice, gli Stati membri sono invitati a presentare ogni due anni una relazione sul suo funzionamento pratico, sulla cui base Consiglio e Commissione valuteranno eventuali implementazioni e correttivi da apportare.

4. (segue) Il codice di condotta per la documentazione

Dopo aver dedicato il proprio interesse alle questioni relative al miglioramento della Convenzione arbitrale, il JTPF negli incontri svoltisi tra il 2004 ed il 2005 si è principalmente occupato del problema della documentazione dei prezzi di trasferimento. È stato rilevato come, a fronte dell'intensificarsi delle relazioni economiche transnazionali, si stia diffondendo tra gli Stati membri la tendenza ad imporre specifici obblighi di documentazione per le operazioni poste in essere dalle imprese associate, e come i set di documentazione richiesti variano considerevolmente da Paese a Paese. Per eliminare le diseconomie connesse a tale situazione, la Commissione ha sostenuto la necessità di promuovere un approccio comune, in grado di ridurre i costi di conformità ed il rischio che una certa documentazione sia accettata in un Paese, ma non in altri.

Sulla base delle risultanze dei lavori condotti nell'ambito del JTPF, la Commissione ha emanato in data 7.11.2005 la Comunicazione COM(2005)543 *relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'U.E. sui prezzi di trasferimento in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'U.E.*, nella quale si propone sostanzialmente l'adozione di un codice di condotta che determini uno standard comune per la documentazione del *transfer price*. Il codice di condotta ha come destinatari gli Stati membri, ma si propone allo stesso tempo di incoraggiare le imprese associate a predisporre un'adeguata documentazione di supporto alle proprie attività internazionali.

Secondo quanto previsto dal codice, gli Stati membri si impegnano ad accettare per la valutazione dei prezzi di trasferimento una base di informazioni di tipo standardizzato e parzialmente centralizzato, definita "EU TPD" (*European Union Transfer price Documentation*). Tale base dovrebbe contenere indicazioni sufficienti a comprendere le modalità con cui è stato determinato il prezzo nonché la sua conformità all'*arm's length principle*, tenendo conto anche della complessità dell'impresa e delle transazioni ed utilizzando, per quanto possibile, informazioni già in possesso dell'impresa. Generalmente, la TPD si compone di due parti principali:

a) una documentazione contenente informazioni standardizzate valide per tutti i membri del gruppo residenti nell'U.E. (c.d. "*masterfile*"), tale da riflettere la realtà

economica dell'impresa ed in grado di fornire una rappresentazione del gruppo multinazionale e del suo sistema di fissazione dei prezzi accessibile a tutti gli Stati membri interessati²⁶.

b) una o più documentazioni integrative del *masterfile*, ciascuna contenente informazioni relative ad un singolo paese ("documentazione nazionale")²⁷. Evidenti ragioni di riservatezza richiedono che tale documentazione sia resa accessibile soltanto alle amministrazioni fiscali che presentano un concreto interesse al trattamento delle informazioni.

Il pacchetto di regole previste dal codice di condotta costituisce un ragionevole punto di equilibrio tra la necessità per le amministrazioni fiscali di ottenere le informazioni occorrenti alla verifica dei prezzi di trasferimento e la necessità delle imprese

²⁶ In particolare, il *masterfile* dovrebbe contenere:

- a) una descrizione generale dell'impresa e della strategia d'impresa, compresi i cambiamenti di strategia rispetto all'esercizio precedente;
- b) una descrizione generale della struttura organizzativa, giuridica e operativa del gruppo multinazionale (compresi un organigramma, un elenco dei membri del gruppo e una descrizione della partecipazione della società madre nelle consociate);
- c) i dati identificativi generali delle imprese associate che effettuano transazioni controllate in cui intervengono imprese residenti nell'U.E.;
- d) una descrizione generale delle transazioni controllate in cui intervengono imprese associate residenti nell'U.E., ossia una descrizione generale dei:
 - (i) flussi di transazioni (attività materiali e immateriali, servizi, attività finanziarie);
 - (ii) flussi di fatturazione;
 - (iii) importi dei flussi di transazioni;
- e) una descrizione generale delle funzioni esercitate e dei rischi assunti e descrizione dei cambiamenti intervenuti nelle funzioni e nei rischi rispetto all'esercizio precedente, ad es. cambiamento da società distributrice a pieno titolo a commissionario;
- f) attività immateriali detenute (brevetti, marchi di fabbrica, marche, *know-how* ecc.) e *royalty* pagate o riscosse;
- g) politica del gruppo multinazionale in materia di prezzi di trasferimento tra società o una descrizione del sistema di fissazione dei prezzi di trasferimento del gruppo che spieghi la conformità dei prezzi di trasferimento della società al principio di piena concorrenza;
- h) elenco degli accordi di contribuzione ai costi, degli APP e delle decisioni riguardanti aspetti attinenti ai prezzi di trasferimento nella misura in cui interessano i membri del gruppo residenti nell'U.E.;
- i) impegno da parte di ciascun contribuente nazionale a fornire informazioni supplementari su richiesta e entro un periodo di tempo ragionevole in conformità alle norme nazionali.

²⁷ La documentazione nazionale dovrebbe, in linea generale, comprendere le seguenti informazioni:

- a) una descrizione particolareggiata dell'impresa e della strategia d'impresa, compresi i cambiamenti di strategia rispetto all'esercizio precedente;
- b) informazioni, ossia descrizione e spiegazione, relative alle transazioni controllate nazionali, in particolare:
 - (i) flussi di transazioni (attività materiali e immateriali, servizi, attività finanziarie);
 - (ii) flussi di fatturazione
 - (iii) importi dei flussi di transazioni;
- c) un'analisi di comparabilità, ossia
 - (i) caratteristiche dei beni e servizi;
 - (ii) analisi funzionale (funzioni esercitate, attività usate, rischi assunti);
 - (iii) termini contrattuali;
 - (iv) condizioni economiche;
 - (v) strategie d'impresa particolari;
- d) indicazioni sulla scelta e applicazione del o dei metodi di fissazione dei prezzi di trasferimento, ossia indicazione dei motivi per i quali è stato scelto un determinato metodo e del modo in cui è stato applicato;
- e) informazioni pertinenti sugli elementi comparabili interni e/o esterni, se possibile;
- f) descrizione dell'attuazione e applicazione della politica del gruppo in materia di prezzi di trasferimento tra società.

di non incorrere in costi di conformità eccessivi o in richieste di documentazione irragionevoli e non pertinenti.

Va osservato come il codice di condotta lasci alle imprese associate e alle amministrazioni fiscali una certa discrezionalità in quanto l'utilizzo delle regole di documentazione delle operazioni infragrupo è facoltativo per i contribuenti, mentre gli Stati membri possono decidere di non imporre al loro interno alcun obbligo di documentazione, ovvero di applicare norme che richiedono informazioni meno dettagliate rispetto agli standard stabiliti. In ogni caso, ci si attende che gli Stati membri diano compiuto seguito al codice sulla documentazione, introducendo negli ordinamenti nazionali le necessarie innovazioni di carattere legislativo ed amministrativo.

In conclusione, il nuovo approccio consentirà di ridurre gli ostacoli fiscali alle attività economiche transfrontaliere. L'adozione all'interno della Comunità di un sistema di documentazione standardizzato per la verifica dei prezzi di trasferimento rappresenta un apprezzabile risultato nel percorso di modernizzazione fiscale intrapreso per il conseguimento di maggiori livelli di efficienza nel mercato comune.

5. Conclusioni

Ad oggi, nelle more del processo che porterà alla creazione dei sistemi di *Common Consolidated Based Tax* e di *Home State Taxation*, la creazione del JTPF rappresenta lo strumento più alto e tangibile di intervento dell'Unione europea nel settore dei prezzi di trasferimento. Fino a pochi anni fa, infatti, l'esistenza negli Stati membri di regole fiscali eterogenee nel settore dell'imposizione diretta era considerata quasi una prerogativa della Comunità, che la politica fiscale non avrebbe dovuto intaccare. Con il Mercato comune, l'intensificarsi delle operazioni transfrontaliere tra imprese appartenenti al medesimo gruppo ha di fatto moltiplicato le interferenze fiscali nelle decisioni aziendali e, con esse, gli attriti tra le giurisdizioni dei diversi Paesi. Da qui l'esigenza di disporre di soluzioni pragmatiche condivise per ovviare ai problemi posti dai prezzi di trasferimento.

Nei primi tre anni di attività il JTPF ha finora soddisfatto le aspettative, affrontando numerose questioni sulle quali si potevano apportare significativi miglioramenti. Sono state proposte, ad esempio, soluzioni concrete circa il funzionamento della Convenzione arbitrale e sui requisiti di documentazione, contenute in codici di condotta che, sebbene giuridicamente non vincolanti, comportano per gli Stati membri una vera e propria assunzione di responsabilità politica.

Peraltro, va precisato che la scelta di adottare codici di condotta in luogo di strumenti coercitivi determina alcune conseguenze, prima fra tutte l'impossibilità di applicare sanzioni ai Paesi inadempienti, proprio in considerazione del fatto che nessuna norma giuridica verrebbe materialmente violata. Sotto questo profilo, il successo delle iniziative intraprese dipenderà direttamente dal grado di sensibilità che i Governi e le amministrazioni fiscali dei diversi Paesi sapranno dimostrare per quanto di loro competenza, al di là dei buoni propositi espressi nelle sedi comunitarie²⁸. Ciò implica un

²⁸ L'assenza di un preciso obbligo di conformarsi a carico degli Stati membri non è affatto irrilevante. Lo dimostra il fatto che le stesse *Guidelines* elaborate dall'OCSE nel 1995 sono rimaste sostanzialmente inascoltate all'interno del nostro ordinamento, né hanno trovato esplicito riconoscimento nella prassi amministrativa, col risultato che è tuttora discussa la compatibilità delle stesse con il vigente assetto normativo.

impegno serio da parte degli esecutivi a rimuovere le distorsioni generate dai prezzi di trasferimento, senza remore fondate sul timore di rinunciare a fette di sovranità nazionale o di riduzione del gettito nazionale.

D'altro canto, anche le imprese che effettuano operazioni intracomunitarie²⁹ sono sollecitate ad assumere un atteggiamento più responsabile e trasparente nei confronti degli organi di controllo. Ad essi è richiesto, in particolare, di soddisfare in modo adeguato l'esigenza di documentazione delle operazioni compiute con le altre imprese del gruppo per dar prova, nel caso di ispezioni fiscali, della congruità del corrispettivo pattuito rispetto al valore di mercato.

In altri termini, i gruppi di dimensione comunitaria sono oggi chiamati alla sfida di superare la tradizionale impostazione "passiva" nella difesa dei propri interessi di fronte agli organi tributari (spesso caratterizzata da una scarsa propensione collaborativa), per passare, senza che questo determini alcuna inversione dell'onere della prova, ad una forma di partecipazione più "attiva" nei processi di controllo in cui sono le stesse imprese a predisporre preventivamente le informazioni necessarie a documentare i prezzi di trasferimento. Alle Amministrazioni fiscali spetterebbe il compito di valutare la correttezza e l'eshaustività delle informazioni fornite con un sensibile ridimensionamento del margine di discrezionalità nella determinazione del prezzo, il quale potrà discostarsi da quello documentato soltanto nei casi di irragionevole applicazione dei criteri stabiliti, in ogni caso motivati dagli stessi organi verificatori. La trasparenza nella gestione del transfer pricing, pratica caratterizzata da un notevole tecnicismo e a volte oscura per i non avvezzi alle tecniche di contabilità industriale, dovrebbe infine ridurre i tempi di svolgimento delle verifiche ed il rischio di contestazioni fiscali, nell'ottica della collaborazione e della buona fede cui si informano i rapporti tra operatori economici ed Autorità di controllo.

Nello svolgimento dei lavori interni, il Forum ha stabilito di agire secondo il più ampio consenso dei membri che vi partecipano e, conformemente a questa regola, Stati membri ed esperti fiscali continuano a confrontarsi sulle misure più idonee da adottare. In attesa che la Commissione dia concretezza agli studi in corso verso una soluzione radicale e definitiva del problema dei prezzi di trasferimento all'interno dell'U.E., il JTPF potrebbe affrontare ulteriori problematiche e proporre nuove soluzioni realistiche.

Possibili sviluppi possono, ad esempio, provenire dallo studio di misure preventive per evitare le doppie imposizioni. Tra queste, un ruolo significativo può essere svolto dagli *Advance Price Agreement* (APA), consistenti in accordi amministrativi vincolanti sul trattamento di future operazioni infragruppo. In questo modo, imprese associate ed amministrazioni fiscali predeterminano i criteri di fondo che presiedono alla determinazione del *transfer price*, precludendo la possibilità di future contestazioni.

Un'altra misura auspicabile di carattere preventivo è rappresentata dalla possibilità di introdurre un sistema obbligatorio di confronto preventivo tra Stati membri prima che uno di questi proceda unilateralmente a revisioni del prezzo. In altri termini, per scongiurare il rischio di duplicazioni nell'imposizione, un'Amministrazione fisca-

²⁹ Il codice di condotta in materia di documentazione delle operazioni riguarda solo le transazioni svolte all'interno dell'U.E., ma il principio appare valido e potrà essere autonomamente applicato - dagli Stati membri o anche dalle stesse imprese - anche a quelle che avvengono con società affiliate extra U.E..

le impegnata nel controllo di un'entità del gruppo non potrà muovere contestazioni fondate sulla errata applicazione dei prezzi di trasferimento prima di aver interpellato l'Autorità competente dell'altro Stato membro. In questo caso, l'atto di accertamento potrà essere emesso soltanto dopo aver raggiunto un accordo con l'altro Stato circa la titolarità del potere di tassare la determinata fattispecie.

Ancora, oggetto dei futuri interventi del Forum potranno essere alcuni aspetti legati all'interazione tra i ricorsi interni e la Convenzione di arbitrato, ovvero le procedure amichevoli previste nei trattati bilaterali; il coordinamento tra gli Stati membri per quanto riguarda l'applicazione dei vari metodi, ad esempio studiando opportune implementazioni alle *Guidelines* stabilite in sede OCSE anche attraverso la diffusione delle *best practices* a livello comunitario; il rafforzamento dei livelli di cooperazione, ad esempio attraverso scambi di funzionari o verifiche simultanee nei confronti di imprese del medesimo gruppo; l'influenza delle sanzioni che i vari Paesi applicano sulla rettifica dei prezzi di trasferimento; l'influenza dei diversi sistemi contabili che coesistono nell'U.E., valutando la possibilità di una maggiore integrazione anche in questo campo.

Molti di queste misure sono già inserite nei programmi di lavoro del JTPF³⁰. Ad esso è demandato, anche nell'immediato futuro, quel ruolo propositivo e di stimolo verso una maggiore integrazione dei sistemi fiscali attraverso una disciplina dei prezzi di trasferimento più uniforme a livello comunitario. I risultati raccolti finora sono incoraggianti, ma l'obiettivo di rimuovere le discriminazioni e le distorsioni del mercato interno richiede sforzi ulteriori e tempi probabilmente non brevi. Siamo, però, convinti che l'U.E. ha imboccato la giusta strada.

³⁰ Working document TPF/008/REV4/2004/EN Secretariat information note on the working program 2005-2006 as agreed in written procedure - Meeting of Tuesday 14 December 2004.

New problems and limitations in the implementation of the fiscal transparency regime of the Italian Tax Code*

Maria Rosaria Viviano*

With the tax reforms in 2003 the transparency regime foreseen by Art. 5 of the Italian Income Tax Code (ITC) for private partnerships is to apply also to joint stock companies. The related rules are set down in Arts. 115 and 116 of the ITC. Under this regime, the income produced by the joint stock company (whether profit or loss) is imputed to the partner regardless of the effective distribution. Imputation of the earnings is proportional to the share of the profits.

Art. 115. For joint stock companies the transparency option is possible under certain conditions:

1. The partners must be a joint stock company resident in the territory of the state (if not resident in the territory of the state, the option can be exercised only if there is no obligation of withholding tax on the profits distributed);
2. The quota of the right of voting at the company meetings and the share of the profits of each partner must not be less than 10% or exceed 50%;
3. Provided no option has already been exercised for domestic or worldwide consolidation.

The option is for a minimum of three fiscal years of the participating company and must be exercised by all the companies and notified to the Tax Authorities within the first of the three years according to the modalities set out in an *ad hoc* provision by the *Direttore dell'Agenzia delle Entrate*.

Art.116. The transparency regime is applied also to companies with a limited number of owners, i.e., limited liability companies, whose volume of revenue does not exceed the threshold foreseen for the application of the *studi di settore*, and whose partners are exclusively individual persons in a number not exceeding 10, or 20 in the case of co-operatives. At present the option cannot be exercised, or if exercised is ineffective, in the case of possession or purchase of a *participation* that is eligible for tax exemption on capital gains deriving from its sale, as set down in Art. 87 of the ITC.

The transparency regime has undergone some modifications as contained in the Ministerial Decree n° 247 of 19th November 2005, regarding determining the percentage of profit-sharing and stock capital of the joint stock companies, and the causes for exclusion from the transparency regime (a new cause impeding access to the regime and the cause of exclusion previously enforced has been eliminated). Lastly, the Ministerial Decree of 4th July 2006 states that losses incurred by a partner (Art. 115) before electing the transparency regime can no longer be taken into account to offset earnings imputed by the participating company. The second modification is the elimination of participation exemption in Art.116 of the ITC as a cause for exclusion from the transparency regime (Art. 87 of the ITC).

* Abstract edited in English by the author.

* Dottore di Ricerche in Tax Law in the Second University of Naples, Faculty of Economy. .

Nuovi profili applicativi e cause ostative del regime di trasparenza fiscale nella normativa italiana

Maria Rosaria Viviano*

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il D.L.vo 19 novembre 2005 n. 247 – 3. Le azioni prive del diritto di voto - 4. Le azioni correlate – 5. Le cause di esclusione - 6. Le novità apportate dal D.L. 4 luglio 2006

1. Premessa.

Il legislatore tributario è sempre alla ricerca della migliore soluzione in tema di trasparenza e con il D.L. 4 luglio 2006 ne modifica ancora le regole applicative. Eppure con il D.L.vo 2005 n. 247 aveva già introdotto delle disposizioni correttive al D.L.vo 2003 IRES. Quali sono dunque le novità? Cosa è cambiato e cosa è rimasto immutato?

Le pagine che seguono si prefiggono di fare chiarezza sui nuovi profili applicativi del regime di trasparenza e sulle sue cause ostative.

2. Il D.L.vo 19 novembre 2005 n. 247

Il D.L.vo n. 247 ha introdotto disposizioni correttive e integrative al D.L.vo 12 dicembre 2003, n. 344 di attuazione della riforma IRES, che decorrono dal periodo d'imposta 2005¹.

La nostra analisi si soffermerà su due punti:

a) Profili applicativi del regime di trasparenza.

Il legislatore ha precisato che, ai fini dell'ammissibilità per i soggetti IRES alla trasparenza fiscale²:

a₁) non vanno incluse le azioni prive del diritto di voto nella percentuale di partecipazione agli utili:

* Dottore di Ricerche in Diritto Tributario nella Facoltà di Economia della Seconda Università degli studi di Napoli.

¹ Pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 193 alla G.U. 1° dicembre 2005, n. 280. (Cfr. il primo commento di I. Scafati, in *CT* n. 47/2005, pag. 3707. V. anche L. MIELE, *Il legislatore "corregge" il regime di trasparenza*, in *Corr. Trib.*, n. 19/2005, pagg. 1479-1482. B. Izzo, *Le modifiche del correttivo IRES alla trasparenza fiscale*, in *Corr. Trib.* 3/2006, pag. 195 e ss.; AA.VV., *Correttivo IRES: requisiti per l'accesso al regime della trasparenza*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 48/2005, pagg. 9 ss.; R. LUGANO, *Decreto correttivo Ires, trasparenza e consolidato nazionale*, in *Riv. Dott. Comm.*, n. 3/2005, pagg. 551-556.). D. LIBURDI, *Requisiti soggettivi e percentuali di partecipazione per l'accesso alla trasparenza*, in *Corr. Trib.*, n. 2/2005, pagg. 91-94. F. CIANI, *La tassazione per trasparenza*, in *Il fisco*, n. 45/2004, pagg. 7625 e ss.; C. PINO, *Gli aspetti applicativi dell'opzione per la trasparenza*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 47/2004, pagg. 10 - 24; A. GIGLIOTTI - E. GIORNI, *Trasparenza fiscale: le modifiche nella compagine sociale*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n.46/2004, pagg. 27 - 31. Si rinvia anche alla Circolare 49/E del 22 novembre 2004, in *Corr. Trib.* n. 48/2004, pag. 3820, con commento di A. Dodero.

² Su questo punto cfr. M. NESSI, *Le regole applicative della tassazione per trasparenza*, in *Il fisco*, n. 36/2004, pagg. 6173 e ss.; F. D'ASTA - T. LANDI, *Riflessioni sulla personalità giuridica delle società di capitali nell'ottica del regime di trasparenza fiscale*, in *Il fisco*, n. 31/2004, pagg. 4871-4880. A. RIGHINI - R. LUPI, *Imputazione per trasparenza di redditi di società di capitali, commistione IRES-IRE e alterazione della progressività*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 9/2005, pag. 1223 e ss.; T. SAPIO, *Trasparenza intersocietaria: condizioni per l'esercizio dell'opzione*, in *Dir. prat. Soc.*, n. 3/2005, pagg. 44-49; V. FICARI, *Profili applicativi e questioni sistematiche dell'imposizione "per trasparenza" delle società di capitali*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2005, pagg. 38-72. D. LIBURDI, *Requisiti soggettivi ...*, op. cit., pagg. 91-94. M. NESSI, *Le regole ...*, op. cit., pagg. 6173 e ss. L. LOVECCHIO, *Il decreto ministeriale sulla trasparenza fiscale nelle società di capitali*, in *Boll. Trib.*, n. 10/2004, pag. 725 e ss.

a₂) la quota di utili delle azioni di cui all'art. 2350, co 2°, primo periodo, del c. c. si assume pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesimi.

Si ricorda che il richiamato art. 2350 c.c. prevede che fuori dai casi di cui all'art. 2447-bis c.c., la società può emettere azioni fornite di diritti patrimoniali correlati ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore.

b) Cause di esclusione dal regime di trasparenza.

Il legislatore ha fissato una nuova causa ostativa all'accesso al regime ed ha eliminato la previgente causa di esclusione data dall'emissione da parte della società trasparente di strumenti finanziari partecipativi³. Nello specifico:

b₁) è preclusa la trasparenza nel caso in cui vi sia una riduzione dell'aliquota IRES a vantaggio del socio della partecipata.

3. Le azioni prive del diritto di voto.

Le disposizioni correttive incidono, in primo luogo, sul requisito oggettivo⁴ del regime della trasparenza. Rammentiamo che, ai fini del calcolo della percentuale di partecipazione alla società trasparente (tra il 10% ed il 50%), l'art. 115, co. 1°, TUIR prevede che i soci della società trasparente devono possedere ciascuno⁵ una percentuale non inferiore al 10% e non superiore al 50%, in relazione sia ai diritti di voto esercitabili nell'assemblea generale, richiamata dall'art. 2346 c. c., sia ai diritti di partecipazione agli utili.

In attuazione dell'art. 7, co. 1° del cit. D.L.vo. n. 247/05, l'esistenza del suddetto requisito oggettivo deve essere verificato in capo a ciascun socio a prescindere dalla quota di utile relativa alle azioni prive del diritto di voto. La disciplina precedente invece includeva, ai fini dei diritti di partecipazione agli utili, anche le azioni prive del diritto di voto.

In proposito, vi è da aggiungere come il legislatore, e così pure l'Amministrazione con la Cir. n. 49/E del 2004⁶, avessero assunto in materia un diverso atteggiamento rispetto a quanto disposto in materia di consolidato, come si evince dall'art. 120, co. 1° lett. a)⁷. La stessa circolare esplicativa n. 53/E del 20 dicembre 2004, sul consolidato, aveva precisato che *“ai fini della percentuale di partecipazione agli utili ... non possono essere considerate quelle azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'art. 2346 del codice civile”*.

³ G. FERRANTI, *Cause di esclusione dall'opzione per la trasparenza*, in *Corr. Trib.*, n. 1/2005, pagg. 7-11; E. PISTONE – L. SIGNORINI, *Tutte le ipotesi che possono portare alla decadenza dal regime trasparente*, in *Guida alla Riforma Fiscale* a cura del Sole 24 Ore, n. 2 (aprile) del 2004, pagg. 33-34; E. ZANETTI, *Sul divieto di emissione di strumenti partecipativi al correttivo dell'Ires resta l'ultima parola*, in *Guida Normativa – Dossier Mensile*, n. 11 del 2004, pag. 65 e ss.

⁴ D. LIBURDI, *Requisiti soggettivi ...*, op. cit., pagg. 91-94; L. TESTONE, *Condizioni e limiti per l'applicazione della tassazione per trasparenza*, in *Dir. prat. Soc.*, n. 11/2004, pagg. 40-42.

⁵ In proposito si ricorda il principio *“all in, all out”*. C. MERONE – D. STEVANATO, *La responsabilità dei soci nel regime di trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del T.U.I.R.*, in *Dialoghi di Diritto tributario*, n. 1 del 2005, pagg. 59-67.

⁶ Si rinvia a S. BATTAGLIA, *La trasparenza nella circolare 49/E del 22 dicembre 2004 dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, allegato n. 2; n. 9/2005, pagg. 39-43; G. ODETTO, *Trasparenza fiscale per le società di capitali: la circolare n. 49/E/2004*, in *Azienda & Fisco*, n. 1 del 2005, pagg. 7-16. F. DEZZANI – L. DEZZANI, *Circolare n. 49/E del 22 novembre 2004: la trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Il fisco*, n. 48/2004, pag. 8015 e ss.

⁷ Sulle relazioni fra i due istituti, v. E. FUSA, *L'istituto della trasparenza ed il confronto con il consolidato fiscale nazionale: aspetti da considerare nelle scelte di convenienza*, in *Il fisco*, n. 27/2004, pagg. 4156-4162; F. SIRIANNI, *La tassazione per trasparenza: disciplina e rapporti con il consolidato fiscale*, in *Atti del convegno Paradigma* del 6-7 luglio 2004.

È opportuno pure precisare che appartengono alla categoria di “azioni prive del diritto di voto” quelle tipologie di azioni o titoli rappresentativi del capitale sociale che non attribuiscono al titolare il diritto di voto da esercitarsi nell’assemblea ordinaria⁸, nonché tutte le azioni non assistite da un diritto di voto pieno ed effettivamente esercitabile⁹.

In materia di consolidato infatti, in considerazione della disposizione del Testo Unico, della prassi e del decreto d’attuazione (D.M. 23 aprile 2004¹⁰), ai fini della determinazione del rapporto di partecipazione al capitale sociale e agli utili, non rilevano precisamente:

I) le azioni che non attribuiscono il diritto di voto in assemblea ordinaria (tra cui le ‘azioni di godimento’¹¹ ex art. 2353 c.c., le quali “non danno diritto di voto nell’assemblea”);

II) le azioni emesse ai sensi dell’art. 2351, co. 2° del c. c.¹²,

III) gli strumenti finanziari di cui agli artt. 2346, ultimo comma, 2349, ultimo comma, 2411, comma 3, e 2447-ter, comma 1, lettera e), del c. c. “.

Vi è da sottolineare che la modifica dell’art. 115 TUIR risolve il dubbio che era sorto in presenza di emissione da parte della società partecipata di azioni prive del diritto di voto, soprattutto perché appariva del tutto irragionevole la diversa regolamentazione del punto rispetto a quanto previsto nel consolidato. Per quanto detto, adesso si prescinde dalle azioni prive di diritto di voto, cosicché la norma implicitamente richiede che ciascun socio debba essere titolare di azioni che incorporano contemporaneamente entrambi i diritti amministrativi e patrimoniali.

La novella peraltro non risolve esplicitamente il problema del possesso “esclusivo” di azioni prive di voto, ipotesi che già in precedenza era stata ritenuta preclusiva dell’accesso all’opzione per trasparenza. Deve ritenersi che, anche con la vigente normativa, l’esercizio dell’opzione sia escluso nel caso in cui un socio sia titolare solo di azioni senza diritto di voto ai sensi dell’art. 2351 c.c.¹³.

⁸ Per quanto riguarda la nozione di assemblea, l’art. 3, co. 2°, del D.M. 23 aprile 2004 (attuativo della disciplina in materia di trasparenza) ha specificato che la percentuale dei diritti di voto è riferibile alle assemblee previste:

- dall’art. 2364 c.c. (assemblea ordinaria delle S.p.a. prive del consiglio di sorveglianza);
- dall’art. 2364-bis c.c. (assemblea ordinaria delle S.p.a. con consiglio di sorveglianza);
- dall’art. 2479-bis c.c. (assemblea ordinaria delle S.r.l.).

⁹ Dovranno essere escluse sia le azioni geneticamente sprovviste del diritto di voto (come le azioni «senza diritto di voto» ex art. 2351, co. 2°, c.c.) e sia le azioni che garantiscono tale diritto soltanto a seguito del verificarsi di condizioni statutariamente previste o con esclusivo riferimento a particolari argomenti.

¹⁰ Per un breve commento sul punto si rinvia a C. PINO, in *Corr. Trib.* n. 21/2004, pag. 1655.

¹¹ Le azioni di godimento, di cui all’art. 2353 c.c., possono essere emesse solo in seguito ad una riduzione del capitale sociale esuberante mediante sorteggio e rimborso delle azioni estratte. Sul piano del diritto patrimoniale va rilevato che esse concorrono nella ripartizione degli utili che residuano dopo il pagamento delle azioni non rimborsate per un dividendo pari all’interesse legale; in caso di liquidazione, invece, concorrono nella ripartizione del patrimonio sociale residuo dopo il rimborso delle altre azioni al loro valore nominale.

¹² Precisamente:

- a) le azioni senza diritto di voto;
- b) le azioni con diritto di voto limitato a particolari argomenti quando queste azioni non rilevano neanche ai fini del computo del requisito del controllo di cui al citato art. 2359, co. 1°, n. 1);
- c) le azioni con diritto di voto subordinato al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative allorché dette azioni non valgono neanche ai fini del computo del requisito del controllo di cui al citato art. 2359, co. 1°, n. 1).

¹³ Rientrano nella fattispecie anche le azioni di risparmio che sono prive del diritto di voto, sebbene a fronte di tale limitazione i titolari godono di particolari privilegi di natura patrimoniale, generalmente rientranti nella distribuzione degli utili.

Con la previgente normativa un dubbio interpretativo sorgeva allorché il socio fosse contemporaneamente titolare di azioni ordinarie e di azioni di godimento. In tali casi, mentre nel computo della percentuale di diritti di voto si consideravano solo le azioni ordinarie, nel computo della percentuale di diritti agli utili risultavano incluse anche le azioni prive di diritto di voto. Con la conseguenza che, il socio poteva trovarsi nell'ambigua situazione in cui possedeva diritti di voto nel rispetto dell'intervallo, ma diritti agli utili che non rispettavano il *range*, precludendosi in tal modo l'applicazione del regime della trasparenza.

Tale disorientamento interpretativo, evidenziato peraltro sotto l'aspetto pratico, è venuto meno con il decreto correttivo 2005 che, da un lato, riduce pertanto il gap con la normativa in materia di consolidato e, dall'altro, consente di verificare meglio l'esistenza dei requisiti – oggettivi - per l'opzione.

In conclusione, il regime opzionale della trasparenza per le società di capitali potrà essere esercitato anche quando un socio detiene una partecipazione agli utili che viola il limite (minimo/massimo), purché l'eccedenza sia esclusivamente riferibile alle azioni prive di diritto di voto. Per cui l'imputazione dei redditi ai soci per trasparenza avverrà in base alla percentuale di partecipazione agli utili, relativa alle azioni prive di diritto di voto¹⁴.

4. Le azioni correlate

Ai fini della percentuale di partecipazione agli utili, rilevante per l'ammissione al regime della trasparenza fiscale, l'art. 115, co. 1°, TUIR – sempre per effetto delle modifiche apportate dal correttivo IRES 2005 - dispone che la quota di utili spettanti ai titolari di azioni correlate di cui all'art. 2350, co. 2°, primo periodo, c. c. sia assunta pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesime.

In materia di consolidato fiscale, analogamente a quanto sostenuto per le azioni privi del diritto di voto, nell'articolo 3, co. 2°, del D.M. 9 giugno 2004 è contenuta la stessa disposizione, anche per le azioni correlate, però ai fini della verifica del requisito del controllo.

È necessario esaminare a questo punto la nozione di “azioni correlate”. La nuova normativa di diritto societario, disposta in attuazione della Legge delega del 3 ottobre 2001 n. 366, consente l'utilizzo di differenti fonti di finanziamento, a tal proposito prevedendo che gli statuti di spa nella loro autonomia possono disciplinare l'emissione di azioni i cui diritti patrimoniali siano indicizzati alla *performance* di “*un determinato settore*” della società e non del suo andamento globale¹⁵.

¹⁴ G. FERRANTI, *Gli utili distribuiti da società nel regime della trasparenza*, in *Corr. Trib.*, n. 6/2005, pag. 434 e ss.; PISONI – F. BAVA – D. BUSSO, *Trasparenza fiscale tra società di capitali e imputazione degli utili delle perdite ai soci*, in *Impresa* c. i., n.12/2005, pagg. 1884-1891. D. LIBURDI, *op. cit.*, pagg. 91-94. In merito all'ipotesi in cui i soci siano privi di azioni ordinarie, l'Assonime nella circolare 9 dicembre 2005, n. 65 ha ritenuto plausibile l'applicazione del regime di trasparenza limitatamente ai soci aventi azioni con diritto di voto, se rispettate le condizioni dell'art.115 del TUIR. Tale orientamento sembra che travalichi i requisiti oggettivi del regime della trasparenza che limitatamente alla determinazione della partecipazione agli utili permette l'irrelevanza delle azioni prive del diritto di voto. Sul punto si rinvia ad ASSONIME, Decreto legislativo 18 novembre 2005, n. 247, recante disposizioni correttive e integrative al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, in materia di imposta sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie, Lettera circolare n. 65 del 9 dicembre 2005 ed a B. Izzo, *Le modifiche...*, *op. cit.*, pag. 196.

¹⁵ Lo statuto deve tuttavia stabilire i criteri di individuazione dei costi e dei ricavi imputabili a quel determinato settore, le modalità di rendicontazione, i diritti attribuiti a tali azioni, nonché le eventuali

L'art. 2350 del c. c. ha così introdotto una tipica categoria di azioni che fruisce della ripartizione di utili correlata ad un particolare settore d'attività svolta dalla società¹⁶. Si tratta di strumenti finanziari, di origine anglosassone (*tracking shares*), che permettono di investire su progetti con uno specifico profilo di rischio-rendimento. Essi presuppongono altresì l'esistenza di patrimoni distinti (*business groups*) per fini meramente interni alla società, tant'è che questi patrimoni rientrano nel patrimonio generale dell'ente e i portatori di *tracking shares* possono essere solo beneficiari di un diritto di prelazione sugli stessi. È chiaro che, in tali casi, la società emittente non perde il controllo e la proprietà del settore interessato dalle emissioni di azioni ad esso collegato.

Se, da un lato, tali azioni riceveranno utili in base all'andamento del settore cui esse sono correlate, e non avranno diritto agli utili ove tale settore registri delle perdite, dall'altro, al fine di garantire la stabilità patrimoniale della società emittente, gli utili distribuiti ai titolari delle azioni correlate non potranno comunque eccedere l'utile complessivo risultante dal bilancio della società stessa. Di conseguenza, se la società ha registrato, nel complesso, una perdita, i possessori di azioni correlate non potranno ricevere dividendi, anche in caso di andamento positivo del settore correlato.

Le azioni correlate possono rivelarsi pertanto un utile strumento per accedere a finanziamenti finalizzati, come ad esempio i patrimoni destinati a un unico affare disciplinati dall'art. 2447-*bis* del codice civile.

Tuttavia è bene chiarire che le azioni correlate sono uno strumento formalmente e sostanzialmente diverso dai "patrimoni destinati" ad uno specifico affare, anche se esse sono correlate ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore¹⁷. A differenza di questi ultimi, inoltre, non si realizza un'autonomia sotto il profilo patrimoniale dei proventi dell'affare¹⁸. Infatti, le azioni correlate sono disciplinate dall'art. 2350, co. 2° c.c., invece i patrimoni destinati ad uno specifico affare sono disciplinati dagli artt. 2447- *bis* e ss. c.c.¹⁹. Inoltre lo stes-

condizioni e modalità di conversione in azioni di altra categoria. La distribuzione di dividendi in favore dei titolari di queste azioni non può eccedere gli utili risultanti dal bilancio della società. Considerata la difficoltà di delimitare il comparto e l'imputabilità delle relative attività, si potrebbe tenere un'apposita contabilità di comparto (si pensi anche ai relativi costi) che inciderebbe sulla diffusione di tali azioni soprattutto in società a ristretta base azionaria.

¹⁶ I diritti patrimoniali di tali azioni sono collegati ai risultati conseguiti dalla società in un determinato settore o ramo di attività, come ad esempio, un ramo d'azienda.

¹⁷ Il patrimonio destinato opera sul piano esclusivo della responsabilità patrimoniale, in relazione allo svolgimento di un determinato affare di impresa: si limita cioè il rischio senza con questo alterare il piano della imputazione delle situazioni giuridiche soggettive; è consentita la separazione di singoli *assets* nell'ambito del complessivo patrimonio facente capo ad un unico soggetto. I beni segregati sono riservati esclusivamente, per atto di limitazione volontaria, ai creditori dell'affare.

¹⁸ Non possono essere pagati dividendi ai possessori di azioni correlate, se non nei limiti degli utili risultanti dal bilancio della società.

¹⁹ Ai sensi dell'articolo 2447-*bis* del c.c., una società può a) costituire uno o più patrimoni separati ciascuno dei quali destinato in via esclusiva ad uno specifico affare e b) convenire che i proventi dell'affare stesso siano destinati al rimborso totale o parziale di un contratto di finanziamento relativo a quello specifico affare. Si tratta pertanto di costituire, all'interno della società patrimoni giuridicamente separati con una propria contabilità. Di conseguenza da un lato, la società risponderà per le obbligazioni contratte in relazione allo specifico affare soltanto nei limiti del patrimonio ad esso destinato, a condizione che nell'atto compiuto in relazione allo specifico affare si menzioni espressamente il vincolo di destinazione, mentre dall'altro, i creditori della società non potranno fare valere alcun diritto sul patrimonio destinato ad uno specifico affare.

so art. 2350, co. 2° c.c., quasi per sottolineare la sostanziale diversità, precisa, nell'incipit della norma, “fuori dai casi di cui all'art. 2447- bis”, vale a dire dei patrimoni destinati²⁰.

La differenza ora segnalata tra i due strumenti diventa pregnante se si considera che il sottoscrittore delle azioni correlate diventa socio della società che le ha emesse ed i suoi titoli sono parte dell'intero capitale sociale, anche se il suo interesse è circoscritto alla determinata attività posta in essere dalla società.

Ma vi è di più. L'emissione delle azioni correlate non implica la creazione di unità aziendali giuridicamente separate, con la conseguenza che tutti i comparti cui sono correlate le azioni sono esposti ai debiti assunti della società (nel suo insieme) e che i singoli comparti non sono “esenti” dalla partecipazione alle perdite subite dagli altri comparti della società.

Questa opportuna e doverosa distinzione torna utile per esaminare brevemente l'altro aspetto del requisito oggettivo. Infatti, ai fini del computo della partecipazione agli utili, il legislatore in sede di correttivo IRES, ha precisato che le azioni correlate devono essere “valutate” in base alla loro quota di partecipazione al capitale sociale e non in relazione alla quota di utile effettivamente spettante.

Gli utili non vengono considerati nel loro effettivo importo, stante la variabilità dei risultati dell'attività cui sono collegate le azioni correlate. Si evitano così che i repentini mutamenti dell'attività possano incidere impropriamente sui requisiti per l'accesso all'opzione della trasparenza. Come visto, queste azioni attribuiscono al titolare una partecipazione limitata ad uno specifico settore e quindi ai suoi risultati positivi o negativi e non al risultato complessivo conseguito dalla società: la remunerazione dunque oscilla nel tempo ed è collegata ai risultati dell'attività sociale svolta nello specifico settore.

In assenza del correttivo 2005, si sarebbe potuto verificare il caso in cui un socio detentore di azioni ordinarie e azioni correlate, avrebbe potuto percepire un utile complessivo dato dalla somma dell'utile derivante dalle azioni ordinarie e dall'utile derivante dall'attività sociale collegata a quel settore cui le azioni correlate sono state emesse. Tale utile effettivamente percepito però avrebbe impedito il rispetto delle percentuali in proposito fissate dalla norma e non avrebbe permesso alla società di accedere al regime opzionale della trasparenza.

Il richiamato D.L.vo n. 247/2005, per l'appunto, collega il valore delle azioni correlate alla loro quota di partecipazione al capitale sociale ed accorda pertanto l'opzione anche in presenza di una percentuale di partecipazione agli utili superiore /inferiore ai limiti fissati, se dovute al possesso di azioni correlate.

Per cui ne deriva che, se il risultato del settore delle azioni correlate è in perdita, non compete alcun utile; se il risultato del settore è particolarmente lusinghiero, l'utile attribuito al possessore della suddetta azione correlata potrebbe essere assai rilevante, rispetto a quello degli altri soci che possono fruire esclusivamente dell'utile derivante dall'andamento generale della società, ma la circostanza non impedisce alla partecipata di godere del regime.

²⁰ Art. 2350 co. 2°, primo periodo, c.c. dispone che “fuori dei casi di cui all'art. 2447-bis, la società può emettere azioni fornite di diritti patrimoniali correlati ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore”.

La *ratio* della parificazione della normativa in materia a quanto stabilito in tema di consolidato è dovuta alla estrema variabilità dell'utile attribuito al possessore dell'azione correlata, divenendo concettualmente impossibile ricondurlo ad una percentuale compresa tra il 10 e il 50%. Lo stesso problema era stato affrontato dal legislatore nella disciplina fiscale del consolidato ed era stato risolto con l'introduzione di una presunzione normativa (art. 3 D.M., 9 giugno 2004), in base alla quale la quota di partecipazione agli utili si assume pari alla percentuale di partecipazione al capitale sociale. È indubbiamente una forzatura concettuale, ma ha il pregio di fornire una soluzione legislativa concreta e consentire l'accesso al consolidato.

5. Le cause di esclusione.

Il legislatore interviene anche sulle cause di esclusione dalla trasparenza di cui al co. 1° art. 115 TUIR. In particolare, introduce una nuova causa, precludendo l'accesso nel caso in cui il socio fruisce di una riduzione dell'aliquota IRES ed elimina la vecchia causa ostativa dell'emissione, da parte della partecipata, di strumenti finanziari partecipativi.

In costanza della *previgente normativa*, si era posto il problema²¹ dell'applicazione del regime opzionale in presenza di soci di società cooperative beneficiari dell'esenzione del reddito prodotto (artt. 10 e 11 D.P.R. n. 601/1973²²). In proposito, l'Agenzia, nella Cir. del 16 marzo 2005 n. 10/E, aveva affermato che, mantenuta l'opzione, il reddito imputato ai soci – società cooperative non avrebbe potuto godere dell'agevolazione in quanto il reddito non era il frutto di quelle attività produttive per le quali il legislatore aveva previsto i benefici di aliquote, vale a dire aliquota IRES inferiore a quella ordinaria del 33%. A conferma di tale orientamento, l'Agenzia aveva precisato che le agevolazioni sono vincolate al carattere mutualistico dell'oggetto dell'attività svolta e della società che usufruisce dei suddetti vantaggi. Era pertanto necessario distinguere le fonti reddituali della società cooperativa, con la conseguenza che per i redditi provenienti dalla trasparenza (dunque da attività speculativa e non mutualistica) non si potevano applicare i benefici previsti per le cooperative, a differenza dei redditi derivanti dall'attività "mutualistica".

Il decreto correttivo IRES risolve esplicitamente ed in senso negativo il problema sopra esposto, negando la possibilità di optare per la trasparenza nel caso in cui un socio partecipante usufruisce della riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società. Ne consegue che, se l'opzione è relativa al triennio 2004-2006, in presenza di soci che godono della riduzione dell'imposta, l'efficacia dell'opzione viene meno dall'inizio del periodo d'imposta 2005 (in attuazione del disposto di cui all'art. 6, D.M. 2004)²³. Medesima previsione di esclusione è peraltro già contenuta nell'art.

²¹ Si rinvia a G. FERRANTI, *Cause di esclusione...*, op.cit., pag. 7 e ss.

²² L'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 attribuisce una esenzione dall'IRES per i redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci. L'art. 11 del medesimo decreto presidenziale attribuisce analoga misura agevolativa alle cooperative di produzione e di lavoro e loro consorzi; anche in questo caso la fruizione del beneficio è condizionata dalla verifica di alcuni requisiti previsti dalla norma.

²³ Qualora il diritto a beneficiare di una riduzione dell'aliquota impositiva IRES venga acquistato, in capo al socio, in un momento successivo all'esercizio dell'opzione per il regime di trasparenza, si verifica l'anticipata fuoriuscita dal regime stesso.

126, co. 1°, TUIR in materia di consolidato, dove è disposto che “non possono esercitare l’opzione di cui all’art. 117 le società che fruiscono di riduzione dell’aliquota dell’imposta sui redditi delle società”. La ratio di tale esclusione, come puntualizzato nella relazione di accompagnamento, non è collegata alla diversità di attività economiche svolte, bensì “nella sussistenza di trattamenti tributari differenziali per effetto di una diversa aliquota d’imposta”²⁴.

Una volta constatata la stessa previsione normativa sia nella trasparenza che nel consolidato, si è dell’avviso che si possono trarre ulteriori spunti interpretativi sull’argomento che ci occupa, attingendo dai chiarimenti contenuti nella circolare sul consolidato, la n. 53/E del 20 dicembre 2004, per ciò che riguarda la sola posizione del socio. La circolare precisa che, ai fini della preclusione all’accesso al regime (o, in caso di opzione già esercitata, ai fini della sua decadenza), è sufficiente che l’aliquota impositiva minore rispetto a quella ordinaria sia meramente potenziale, non essendo necessario il conseguimento di un reddito rispetto al quale beneficiare dell’applicazione dell’aliquota ridotta²⁵. Accettando tale *modus operandi*, la causa ostativa opererebbe anche nel caso in cui la società partecipata conseguisse una perdita fiscale durante il periodo di trasparenza. Tale orientamento è confortato dalla successiva circolare n. 10/E del 16 marzo 2005 (par. 8.2), laddove preclude l’accesso alla trasparenza fiscale nell’ipotesi in cui una delle società partecipanti abbia aderito alla pianificazione fiscale concordata di cui all’art. 1, co. 387° e ss., della L. 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005). Tale istituto infatti comporta, per i contribuenti che vi aderiscono, una riduzione dell’aliquota IRES. Sul punto la prassi, sviluppatasi sempre in materia di consolidato fiscale, fa riferimento alle sole ipotesi di aliquota ridotta e non anche ai casi di esenzione, totale e parziale, del reddito da imposizione, in dipendenza, ad esempio, di agevolazioni territoriali o settoriali. Si pensi alle società cooperative che beneficiano di esenzioni, a carattere totale o parziale, in termini di concorso alla formazione dell’imponibile IRES.

Come detto, il legislatore in sede correttivo ha contemporaneamente rimosso come causa di esclusione l’emissione di strumenti finanziari partecipativi dalla società partecipata.

Per completezza deve ricordarsi che gli “strumenti finanziari partecipativi” sono quelli individuati all’art. 2346, ultimo comma, c.c. anche se il richiamo alla norma civile ingenera non poche incertezze. La richiamata disposizione civilistica infatti non indica quali siano le caratteristiche degli strumenti finanziari in presenza delle quali essi possono essere qualificati come “partecipativi”. Sotto l’aspetto civilistico, i proventi dei nuovi strumenti finanziari disciplinati dal nuovo titolo V del libro V del c.c., così come riformulato dal citato D.L.vo n. 6/2003 non sono riconducibili alla categoria di

²⁴ L’art. 4, comma 1, lett. a) della legge delega 7 aprile 2003, n. 80, ha previsto la “eventuale esclusione dell’opzione relativamente alle società controllate che esercitano determinate attività diverse da quella della controllante”. La relazione di accompagnamento al decreto ha individuato la ratio di tale previsione restrittiva “non già nella diversità delle attività economiche svolte (i cui limiti, peraltro, sono ben difficili da determinarsi all’interno di un gruppo), bensì a trattamenti tributari differenziati per effetto di una diversa aliquota d’imposta”.

²⁵ In materia di consolidato viene precisato che la possibilità di adesione da parte di una società che benefici di riduzione di aliquota è esclusa anche nel caso in cui quest’ultima consegua perdite per tutto il triennio di vigenza della opzione.

utili da partecipazione in senso proprio²⁶. Sono dunque strumenti non azionari quelli emessi a fronte di apporti di opere e servizi da parte di soci o di terzi, forniti di diritti patrimoniali (diritto all'utile o alla liquidazione del patrimonio) o amministrativi (diritto alla nomina di membri del Cda e del Collegio Sindacale, diritti che attengono al funzionamento dell'organo assembleare e all'attività di gestione)²⁷, escluso il diritto di voto nell'assemblea generale, il diritto di partecipare al capitale sociale della stessa società²⁸. Questi nuovi strumenti finanziari partecipativi non attribuiscono la qualità di socio (in quanto non correlati al conferimento di valori imputati a capitale) ed i proventi degli strumenti finanziari, che non includono una partecipazione al capitale o al patrimonio della società partecipata, non sono qualificabili come "utili" in senso proprio. Tuttavia l'attributo "partecipativo" agli strumenti finanziari²⁹ permette la loro assimilazione alle azioni ed alla disciplina tributaria ivi prevista.

Lo strumento finanziario, emesso a fronte di apporti fatti a titolo capitale, è definito "partecipativo" se dotato di diritti patrimoniali e amministrativi, mentre non sarà "partecipativo" quello strumento che è emesso a fronte di finanziamenti non erogati a titolo di capitale che attribuisce solo diritti patrimoniali, con esclusione di diritti amministrativi³⁰.

L'attributo "partecipativo" degli strumenti finanziari di cui alla trasparenza è tratto dal congiunto richiamo agli artt. 109, co. 9° e 44 TUIR .

²⁶ Gli utili da partecipazione in società, annoverati tra i tipici redditi di capitale, sono richiamati nell'art. 44, co. 1°, lett. e), del Tuir. La nuova disposizione fornisce una più puntuale definizione degli utili, i quali risultano caratterizzati dalla circostanza che derivano "dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società".

²⁷ Si rileva tra l'altro che, secondo la formulazione della norma civilistica, questi strumenti finanziari assicurano sempre diritti patrimoniali a differenza dei diritti amministrativi che possono mancare.

²⁸ Gli strumenti finanziari sono emessi a fronte di un apporto, che può essere effettuato da un socio o da un terzo, e che può avere ad oggetto non solo entità conferibili (denaro, beni in natura, crediti), ma anche entità non conferibili ex art. 2342, quarto comma, c.c. (opere e servizi). D.L.vo 12 dicembre 2003, n. 344 precisa che con riguardo all'apporto (da intendere in modo generico e atecnico, come prestazione sinallagmatica resa alla società in cambio dell'emissione dello strumento finanziario), il citato art. 2346, co. 6°, del c.c. ammette che possono formare oggetto di apporto sia i beni conferibili ai sensi dell'art. 2342 del c. c. (denaro, beni in natura e crediti), sia altre prestazioni non conferibili ai sensi della citata disposizione civilistica, tra le quali sono espressamente menzionate le opere e i servizi. Inoltre la relazione governativa di accompagnamento al D.L.vo n. 6/2003 puntualizza che: "... perseguendo l'obiettivo politico di ampliare la possibilità di acquisizione di elementi utili per il proficuo svolgimento dell'attività sociale, ma con soluzione necessariamente coerente con i vincoli posti dalla seconda direttiva comunitaria che imperativamente vieta il conferimento di opere e servizi, si è espressamente ammessa la possibilità che in tal caso, fermo rimanendo il divieto di loro imputazione a capitale, siano emessi strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o partecipativi", con esclusione però del diritto di voto nell'assemblea generale degli azionisti. In ogni caso si tratta di apporti non imputati a capitale; e ciò indipendentemente dal tipo di bene apportato e, quindi, anche nel caso in cui l'apporto sia costituito da denaro o beni in natura, ossia beni astrattamente imputabili a capitale. Del resto, nelle norme civilistiche di riferimento il legislatore utilizza la dizione "apporto" e non "conferimento".

²⁹ La Circolare Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 16-06-2004, n. 26/E attinente al nuovo regime di tassazione dei dividendi distingue: - gli strumenti finanziari partecipativi forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti, emessi anche a seguito dell'apporto di opere e servizi ai sensi dell'art. 2346 del c.c.; - gli strumenti finanziari emessi a seguito degli apporti effettuati a favore dei patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'art. 2447-ter, co. 1°, lett. e), del codice civile; - gli strumenti finanziari comunque denominati, che condizionano i tempi e l'entità del rimborso del capitale all'andamento economico della società di cui all'art. 2411, co. 3° c.c.

³⁰ V. F. MENTI, *Il regime della trasparenza fiscale esteso alle società di capitali*, Boll. Trib., 2004, pag. 245 e ss. e bibliografia sul punto.

L'art. 44 co. 2° lett. a) estende ai titoli e strumenti finanziari che comportano la partecipazione ai risultati economici di una società (o di un affare) il medesimo regime fiscale delle azioni. Pertanto ai fini dell'imposizione sui redditi, sono considerati simili alle azioni "i titoli e gli strumenti finanziari la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi"³¹. Mentre l'art. 109 co. 9° nega la deducibilità della remunerazione dovuta sui titoli, strumenti finanziari comunque denominati, se assimilati alle azioni di cui all'art. 44. L'indeducibilità riguarda quella parte della remunerazione che, direttamente o indirettamente, implica la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo (o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi). Se la remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società, sarà assoggettata al regime fiscale previsto per gli utili da partecipazione ed indeducibile per effetto della disposizione contenuta nell'art. 109, co. 9°, lett. a).

Occorre altresì precisare che gli strumenti finanziari, la cui remunerazione è considerata indeducibile ai fini del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 109, co. 9°, lett. a), sono solo quelli di cui all'art. 44 TUIR, vale a dire quelli produttivi di redditi di capitale³².

Detto ciò, sin dall'entrata in vigore della riforma, l'esclusione della società partecipata dal regime della trasparenza in caso di emissione di strumenti finanziari partecipativi, era apparsa un'ingiustificata penalizzazione, tenuto conto che la ragione della sua previsione era stata individuata nella volontà del legislatore di evitare che il regime potesse essere applicato in presenza di soggetti non titolari di diritto di voto, né di partecipazione al capitale sociale, requisiti questi esplicitamente richiesti per l'ammissione al regime di trasparenza. L'esclusione dal regime della trasparenza venne giustificata dalla mancanza del requisito di socio in capo ai soggetti titolari degli strumenti finanziari³³, fatte salve le ipotesi nelle quali non si era già socio in quanto possessore di azioni della società.

³¹ L'assimilazione azioni-strumenti finanziari risponde all'esigenza di garantire che la remunerazione sconti, sia in capo ai percipienti che in capo alla società erogante, lo stesso regime fiscale previsto per gli utili da partecipazione.

³² La circolare n. 26/E precisa che la remunerazione dei titoli e degli strumenti finanziari cui si riferisce l'art. 109 citato può comportare una partecipazione "diretta" o "indiretta" ai risultati economici della società. L'indeducibilità opera: - per i titoli e strumenti finanziari che, dietro corrispettivo di un apporto di capitale, assicurino una partecipazione "diretta" o "indiretta" agli utili, nonché alle perdite delle società che li abbiano emessi; - per i titoli e strumenti finanziari che, sempre dietro corrispettivo di un apporto di capitale, assicurino una partecipazione "diretta" o "indiretta" agli utili, ma non anche alle perdite delle società emittenti; - per i titoli e strumenti finanziari che assicurino una partecipazione "diretta" o "indiretta" agli utili ed alle perdite di una società, dietro apporto di opere e servizi, ovvero senza alcun apporto. A quest'ultimo proposito, si rileva infatti che la lett. a) del co. 9° dell'art. 109 - a differenza di quanto stabilito per i contratti di cui alla successiva lett. b) - considera indeducibile la remunerazione dovuta su strumenti finanziari partecipativi, indipendentemente dalla natura dell'apporto. In merito ai titoli e strumenti finanziari per i quali si possiede una partecipazione "indiretta" ai risultati economici societari o di un affare, la relazione di accompagnamento al D.L.vo n. 344/2003 precisa che "l'indeducibilità non è estesa ai proventi per i quali la connessione con i risultati economici dell'impresa riguarda unicamente l'an, ma non il quantum, della corresponsione dei proventi e/o del rimborso ai sottoscrittori (come nel caso dei titoli con tasso di rendimento prestabilito, per i quali il pagamento degli interessi in una certa misura sia subordinato all'esistenza di utili ovvero alla effettiva distribuzione di dividendi da parte dell'emittente o di altra società del gruppo". In questi casi, infatti, non si realizza neppure una partecipazione "indiretta" ai risultati economici della società.

³³ I soci come detto non partecipano al capitale sociale della società emittente né godono di diritti di voto nell'assemblea generale, requisiti esplicitamente richiesti per l'ammissione al regime di trasparenza.

V'è da dire che, indubbiamente il divieto di opzione per la trasparenza sembra eccessivo se il socio presenta tutti i requisiti che consentono l'accesso al regime; ma in più ci si espone ad un'anomalia l'imputando per trasparenza (tutto) il reddito prodotto dalla società partecipata ai soli soci con partecipazione al capitale e diritti di voto, anche per la parte corrispondente ad un utile materialmente incassato da un terzo, non socio ma possessore di uno strumento finanziario³⁴.

Anche in assenza dell'ultimo intervento correttivo, non si poteva sottovalutare che l'emissione di strumenti finanziari comporta un "guadagno" per il fisco. Come già puntualizzato, la remunerazione dello strumento finanziario, se collegato all'andamento economico dell'emittente (di una società del gruppo o dell'affare) a fronte del quale è emesso, è indeducibile per l'emittente, nel caso della Spa trasparente, ex art. 109 TUIR. La stessa remunerazione poi concorre a formare il reddito complessivo del percettore, il socio della trasparente. Infine la stessa remunerazione, in quanto indeducibile per la trasparente, viene tassata nuovamente in capo alla (socio) società partecipante³⁵ all'atto della tassazione del reddito imputato per trasparenza.

Inoltre le perplessità aumentavano, considerando l'affinità con l'associazione in partecipazione. In questa fattispecie, la società trasparente assume la connotazione dell'associante, stipula un contratto di associazione in partecipazione assicurando all'associato la percezione di utili. A riguardo, il legislatore non prevede la preclusione dell'accesso o la perdita di efficacia per il regime di trasparenza fiscale. Pertanto l'eliminazione della causa ostativa relativa all'emissione degli strumenti finanziari equipara i suddetti strumenti al contratto di associazione in partecipazione. Tutto il reddito della società partecipata trasparente si imputa *pro quota* ai soci, anche per la quota parte di utili che saranno materialmente incassati dai detentori degli strumenti finanziari partecipativi, come già previsto per l'associazione in partecipazione.

Inoltre sulla base delle considerazioni esposte, ai fini dell'imposizione sui redditi, in merito ai richiamati artt. 109, co. 9° lett. a) e 44, co. 2°, lett. a), gli strumenti finanziari si considerano assimilati alle azioni, con la conseguenza che la remunerazione spettante al socio, per le azioni possedute, non sarà diversa da quella riconosciuta ai titolari di strumenti finanziari. In virtù di questa assimilazione, non sarebbe stato più corretto continuare a prevedere la deducibilità di tali remunerazioni a favore della società emittente. I proventi conseguiti dai titolari di questi strumenti sono equiparati a dividendi, con l'ineducibilità per la società emittente ex art. 109 TUIR.

La conclusione è che, sul piano degli effetti tributari imputare il reddito della società partecipata che ha emesso strumenti finanziari partecipativi non è diverso dall'imposizione degli utili distribuiti ai soci possessori di azioni e anche di strumenti finanziari, poiché in entrambe le ipotesi il socio diventa possessore di redditi di capitali per utili derivanti dalla partecipazione al capitale. Il legislatore ha giustamente messo la parola fine all'ingiustificato differente trattamento previsto a danno delle società partecipate emittenti gli strumenti finanziari, equiparando anche in materia di trasparenza le azioni agli strumenti finanziari partecipativi.

³⁴ Cfr. L. MIELE, *Il legislatore*, op. cit., pag. 1479; G. FERRANTI, *Cause*, op. cit., pag. 7 e ss.

³⁵ Il maggior reddito derivante dalla indeducibilità della remunerazione verrebbe imputato per trasparenza ai soci. Sul punto si rinvia a L. CACCIAPAGLIA, *Il Tuir fissa i requisiti per rientrare nella grande e piccola trasparenza*, Guida alla riforma fiscale, Guida normativa, a cura del Sole 24 Ore, n. 9 (dicembre) del 2004, pagg. 21 e ss.

In definitiva il decreto correttivo, che qui si è brevemente commentato, modifica in senso migliorativo alcune condizioni richieste per l'accesso al regime opzionale della trasparenza, eliminando dubbi e perplessità che erano immediatamente sorti all'indomani delle prime applicazioni della normativa. Elimina anche quella irragionevole "distanza normativa" rispetto al consolidato, avvalorando così la tesi dell'unitarietà del disegno riformatore e confermando l'intenzione di largo respiro del legislatore di rivisitare in una prospettiva più organica e sistematica, un ordinamento, come quello tributario, fin troppo frammentario ed incoerente.

6. Le novità apportate dal D.L. 4 luglio 2006

Il D.L. 2006 n. 223 a) rettifica il regime delle perdite subite dal socio di cui all'art. 115; b) modifica la causa ostativa contenuta nell'art. 116 TUIR. Le rettifiche e le modifiche si applicheranno a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto³⁶.

a) Al terzo comma dell'art. 115, viene introdotta una particolare disciplina riguardante le perdite fiscali subite dai soci della società trasparente³⁷. Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi precedenti all'inizio della tassazione per trasparenza non potranno essere più utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate. Con tale disposizione il legislatore si allinea al regime previsto per il consolidato e limita l'utilizzo delle perdite fiscali subite prima dell'opzione del regime di trasparenza. Attualmente, la società partecipante che ha esercitato l'opzione per la trasparenza ha la possibilità di utilizzare le perdite pregresse sia per compensare i propri redditi sia per compensare i redditi che le vengono imputati dalle società partecipate. Il legislatore si prefigge di ostacolare i fenomeni di pianificazione fiscale tesi a ridurre le partecipazioni detenute dal socio compensando le perdite pregresse maturate dallo stesso con i redditi delle partecipate.

b) L'altra modifica riguarda le s.r.l. a ristretta base proprietaria, di cui all'art. 116 TUIR. Il Decreto ripropone l'eliminazione della causa ostativa all'opzione del regime della trasparenza³⁸. Attualmente la "presenza" di partecipazioni aventi i requisiti della *participation exemption* di cui all'art. 87 TUIR impedisce l'opzione del regime della trasparenza. Tale causa ostativa è stata oggetto di critiche soprattutto perché è sufficiente l'acquisizione, anche minima, di una partecipazione, con i requisiti previsti dall'art. 87, per l'esclusione dall'opzione del regime della trasparenza³⁹. Il legislatore con questa causa di esclusione voleva evitare che l'agevolazione della partecipazione esente, detenuta dalla società partecipata, potesse essere in realtà direttamente riferita e goduta dal socio persona fisica, il quale in presenza del regime di trasparenza avrebbe evitato

³⁶ La novella dell'art. 115 decorre dal periodo di imposta dei soci in corso al 4 luglio 2006 e con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi a periodi di imposta chiusi a partire da tale data. La disposizione dell'art. 116 si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006.

³⁷ Sul punto F. DEZZANI, L. DEZZANI, *La trasparenza fiscale. Attribuzione di utili o di perdite*, in *Il fisco*, n. 1, 2005, pag. 19 e ss.; D. DEOTTO, L. TESTONE, *Il trattamento delle perdite nel regime di trasparenza*, in *Corr. Trib.* n. 1, 2005, pag. 18.

³⁸ La bozza del 18 marzo 2005 del decreto legislativo n. 247/2005 correttivo del D.L.vo n. 344/2003 conteneva l'eliminazione della causa ostativa al regime di trasparenza (derivante dalla presenza di partecipazioni esenti), però non è stata confermata dall'art 7 del D.L.vo del 19 novembre 2005 n. 247, correttivo 2005.

³⁹ L'esclusione dal regime si attua anche in mancanza di realizzo di una plusvalenza esente.

l'imponibilità della plusvalenza per il 40 per cento (partecipazione qualificata) ovvero per il 12,50 per cento (partecipazione non qualificata). L'incoerenza di questa causa di esclusione è evidente considerando che, comunque, non viene impedito alla società trasparente di spostare, per trasparenza, ai soci dividendi derivanti dal possesso di una partecipazione assoggettata a tassazione, in capo alla partecipata, in misura del 5 per cento. In tal caso i soci percepirebbero dividendi esenti per il 95 per cento. Questo D.L. che dovrà essere approvato entro il 2 settembre di quest'anno, dunque elimina la causa ostativa consistente nel possesso di una partecipazione, in capo alla trasparente, avente i requisiti per l'esenzione di cui all'art. 87 del TUIR. Contemporaneamente il legislatore aggiunge, al co. 2° dell'art. 116, "le plusvalenze di cui all'art. 87 e gli utili di cui all'art. 89 concorrono a formare il reddito" della partecipata nella misura del 40 per cento⁴⁰. In sostanza, la s.r.l. viene equiparata ad una società di persone per effetto dell'assoggettamento a tassazione degli utili e delle plusvalenze, come previsto per i soci delle società di persone detentrici di partecipazioni in società di capitali. Il D.L. n. 223 permette l'opzione al regime di trasparenza anche alle s.r.l., sebbene acquistino o posseggano partecipazioni esenti, godendo così del medesimo regime previsto per le società di persone, in coerenza con i criteri direttivi della legge delega n. 80 del 2003.

⁴⁰ Viene aggiunto al secondo comma dell'art. 116 che, in capo alla s.r.l. partecipata che determina il reddito da imputare ai propri soci persone fisiche, concorrono a formare il reddito complessivo gli eventuali dividendi percepiti e le eventuali plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni esenti, limitatamente al 40% del loro ammontare, ai sensi degli artt. 58, comma 2, e 59 del TUIR.

International tax law (edited by Andrea Amatucci) Kluwer Law International, 2006 (ISBN: 90-411-2390-3)

Pietro Selicato*

Professor Andrea Amatucci has been engaged for a long time into an attentive reconstruction from an international perspective of the fundamental principles of tax law. The first important step of this analysis is given by the *Trattato di diritto tributario*, an encyclopaedic Italian language five volume work that he directed in 1994, updated by an *Annuario* published in 2001 that has completed the prior edition with new essays on important topics.

The today's *International Tax Law* is a collection of eleven essays, the most part of which was already included in the *Trattato* and has been carefully updated and translated by the authors. The essays, written by a sample of the best international tax law scholars, provide a systematic review of the fundamental themes of this subject.

Since every single essay can be considered as a monographic work, each of them has been selected and included in the book with great accuracy, with the aim to give a complete overview of the fundamental theory of tax law in a global environment and to put in light the prospects that tax systems can express in the near future.

The leading idea of this volume is to give a new perspective in the studies of comparative tax law: the fusion in a single and wider theoretic environment of the work of authors having different juridical cultures.

In his preface at *International Tax Law*, Andrea Amatucci takes the chance to point out that tax law, after more or less a century of solid theory, needs to be deeply re-considered to face the new situation arising in the relationship between tax authorities and taxpayers: the weakening of the tenacious link between the sovereignty of the national States and taxation, as a consequence both of the growth of the authoritative powers of the supranational organizations (also in tax matters), and to the easier circulation of wealth from a State to another.

According to Amatucci, tax law scholarship must continue to deepen the analysis of certain themes and principles inherent in the various national tax systems, even as this develops new principles designed to meet the expanding processes of internationalisation.

In this light, the book offers to the reader a world-wide overview on the fundamental principles of tax law, drastically going past the comparative analysis of the single national tax legislations. The aim is to make a global reconstruction of today's theory on tax law suitable for giving a unitary and autonomous picture of the subject irrespective of the different origins of the authors of the single essays. For this reason, the book puts aside any

* Edited in English by the author.

kind of reference to the single local systems, and resumes the positions expressed by the world's most qualified literature on every single topic analysed in the book.

The emphasis falls naturally on tax theory, jurisprudence and legislative development in the Member States of the European Union, where the process of tax harmonisation has been under way for many years and is still going on. Among these countries, a particular attention has been given to Italy, Germany and Spain. Here theoretic analysis has been more ancient and stronger and juridical systems are more similar than those of other European Member States. That's why Professor Amatucci has been supported in his effort by Professors Eusebio Gonzales, from the University of Salamanca, and Christoph Trzaskalik, from the University of Mainz.

The volume is divided into two Parts.

In Part I the most relevant and disputed themes of tax law general theory are analysed, starting from the historical origins of the subject (treated in a specific essay by the same Andrea Amatucci in Chapter I), and including both its relationships with the other economic or juridical subjects (treated under different points by Nicola D'Amati in Chapter II and by Lerke Osterloh in Chapter III) and the assessment procedures (treated by Christoph Trzaskalik and Marion Petri in Chapter IV and by Eusebio Gonzales in Chapter V).

Part II analyzes the fundamental principles and the most relevant aspects of international and EU taxation. Great relevance is given to the theme of the double taxation conventions, that Victor Uckmar widely analyzes in Chapter VI.

A large part of the essays included in Part II is dedicated to EU tax law matters. In this direction are oriented both the essay of Gabriel Casado Ollero (Chapter X) about the relationship between the Community legal system and the national tax system, and the final essay of Andrea Amatucci (Chapter XI) dealing with the effects of the Community legal acts on the national tax system.

A special mention has to be given to Chapter IX, written by Joachim Lang and Joachim Englisch (not included in the prior Italian version) in which is analyzed if the European legal tax order can be based on the ability to pay principle. This interesting essay raises a particular relevance in this historical moment, where a large part of the literature (not only scholars of States in which *common law* systems are adopted) seems to go towards the opposite position, strongly underlining the advantages, both in the internal and in the international tax law, of the direct benefit principle.

To give a concrete response to the process of globalised growth of the international tax relationships (well highlighted by the Author in the preface to the *Annuario* of 2001), the new *International Tax Law* adds to the prior works having in common the Latin origins of their authors two new chapters edited by authoritative scholars from particularly relevant extra EU Countries.

The first one, edited by Professor Charles H. Gustafson, from Georgetown University, Washington, D.C. (U.S.A.), focuses on the topic of the double taxation conventions adopted in South and North America's countries, with particular reference to the U.S. experience.

The second one, written by Professor Yasuyuki Kawabata, from Yokohama National University (Japan), deals with fiscal implications of the economies of the Pacific Rim countries, deepening the matter of the international taxation applied in this area both on the natural persons and the legal bodies.

With these important integrations, *International Tax Law* widens the field of its analysis including all the most important areas of the international markets and allows to realize a comparison between the different approaches adopted by the single Authors in the exam of the specific topics treated in their works.

An important new preface has been added by Professor Amatucci to his new book. In it the guidelines of the whole book are summarized as well as is given an interesting synthesis of the historical evolution of the most relevant schools of thought developed in the different areas of the world.

In conclusion, the single essays included in the book present a full and reliable exposition of the current theoretical approaches adopted by the various schools of thought, as well as of the main contributions of jurisprudence. Extensive bibliographies are also included to facilitate deeper researches on the single matters.

For these reasons, both practitioners and academics in tax law will find in this book an invaluable understanding of the challenges that tax law theory strives to meet at this crucial moment of the economic history.

International tax law (edited by Andrea Amatucci)
Kluwer Law International, 2006 (ISBN: 90-411-2390-3)

Pietro Selicato

Da molti anni il Professor Andrea Amatucci è impegnato in un'attenta opera di ricostruzione in una prospettiva internazionale dei principi fondamentali del diritto tributario. Il primo ed importante passaggio di questa analisi è dato dal *Trattato di diritto tributario*, un enciclopedico lavoro in cinque volumi in lingua italiana edito dalla Cedam che egli ha diretto nel 1994, seguito nel 2001 da un *Annuario* che ha aggiornato e completato con nuovi saggi su temi di notevole importanza.

L'odierno *International Tax Law* è una raccolta di undici saggi per la maggior parte inclusi nel *Trattato*, attentamente aggiornati e tradotti dai rispettivi autori. I saggi, scritti dai migliori studiosi della materia, offrono una sistematica rassegna dei temi fondamentali del diritto tributario.

Anche se ogni saggio può essere considerato un'opera monografica, ognuno di essi è stato scelto con grande cura, allo scopo di offrire un quadro completo della teoria generale del diritto tributario in un ambiente globale e di porre in evidenza le prospettive che potrebbero aprirsi in un prossimo futuro nell'evoluzione dei sistemi fiscali. L'idea di fondo di questo nuovo lavoro di Amatucci è quella di affrontare lo studio del diritto tributario comparato in una nuova prospettiva: quella di fondere in un unico e più ampio contesto teorico il lavoro di ricerca compiuto separatamente da autori provenienti da culture giuridiche diverse.

Nella sua prefazione al volume, Andrea Amatucci puntualizza che il diritto tributario, dopo circa un secolo di consolidata teoria, richiede una profonda revisione alla luce della nuova situazione che si è venuta a creare nei rapporti tra fisco e contribuente: l'attenuazione del forte vincolo un tempo esistente tra la sovranità degli Stati nazionali e la tassazione, quale conseguenza, da un lato, dell'incremento dei poteri autoritativi delle organizzazioni sopranazionali (anche in materia fiscale) e, dall'altro, della maggiore semplicità nella circolazione internazionale della ricchezza.

Secondo Amatucci, la dottrina deve continuare ad approfondire l'analisi di temi e dei principi riguardanti i diversi sistemi fiscali nazionali, in modo da sviluppare nuovi principi idonei ad intercettare il dilagante processo di internazionalizzazione.

In questa ottica, il testo offre al lettore una panoramica di dimensione mondiale sui fondamentali principi del diritto tributario, superando in modo drastico lo stesso approccio comparatistico allo studio ai singoli ordinamenti fiscali nazionali.

L'intento è quello di realizzare una ricostruzione globale dell'attuale teoria generale della materia idonea a fornire un quadro unitario ed autonomo della materia a prescindere dalle diverse origini degli autori dei singoli saggi. Per questa ragione il volume supera ogni tipo di riferimento ai singoli sistemi locali e riassume le posizioni espresse dai più qualificati studiosi su ognuno dei temi analizzati.

Una particolare attenzione viene posta nell'analisi della dottrina, della giurisprudenza e dell'evoluzione legislativa degli Stati membri dell'Unione Europea, in cui il processo di armonizzazione fiscale ha avuto un lungo sviluppo ed è tuttora in corso. Tra questi Paesi una particolare attenzione è stata riservata all'Italia, alla Germania e alla Spagna, aree in cui l'approfondimento teorico della nostra materia è più intenso ed

antico ed i cui sistemi giuridici sono tra loro più simili di quelli degli altri Stati membri dell'Unione Europea. Per questo motivo il Professor Amatucci si è fatto coadiuvare nell'opera di raccolta e di coordinamento dai Professori Eusebio Gonzales, dell'Università di Salamanca, e Christoph Trzaskalik, dell'Università di Mainz.

Il volume è diviso in due Parti.

Nella Parte I vengono analizzati i più interessanti e discussi temi di teoria generale, partendo dalle origini storiche della materia (trattate nel Capitolo I in un apposito saggio dallo stesso Andrea Amatucci) e considerando, da un lato, le relazioni del diritto tributario con altre materie economiche e giuridiche (trattate sotto diversi profili da Nicola D'Amati nel Capitolo II e da Lerke Osterloh nel Capitolo III), nonché, dall'altro, le procedure di accertamento (trattate da Christoph Trzaskalik e Marion Petri nel Capitolo IV e da Eusebio Gonzales nel Capitolo V).

La Parte II analizza i principi fondamentali ed i più rilevanti aspetti degli aspetti internazionali e comunitari dell'imposizione. Notevole importanza è data al tema delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, che Victor Uckmar analizza ampiamente nel Capitolo VI.

Un vasto numero dei saggi inclusi nella Parte II è dedicato ad argomenti di diritto tributario europeo. In questa direzione sono orientati sia il contributo di Gabriel Casado Ollero (Capitolo X) in materia di rapporti tra diritto comunitario e diritto interno sia il saggio finale di Andrea Amatucci (Capitolo XI), che analizza gli effetti del diritto comunitario sul sistema fiscale nazionale.

Una speciale segnalazione deve essere data al Capitolo IX, scritto da Joachim Lang e Joachim Englisch (non incluso nella versione in lingua italiana) in cui viene esaminata la possibilità di fondare l'intero sistema tributario europeo sul principio della capacità contributiva. Questo interessante saggio assume grande rilievo nell'odierno momento storico, nel quale una vasta area della dottrina (formata non soltanto da studiosi appartenenti ad ordinamenti di *common law*) sembra andare nell'opposta direzione sottolineando fortemente i vantaggi interni ed internazionali dell'adozione del principio del beneficio.

Per dare una concreta risposta al processo di crescita globalizzata nelle relazioni fiscali internazionali (messo bene in luce dall'Autore nella prefazione al suo *Annuario* del 2001) nel nuovo *International Tax Law* sono stati aggiunti ai precedenti lavori aventi in comune le origini latino-germaniche dei loro autori due nuovi capitoli curati da autorevoli studiosi di Paesi non facenti parte dell'Unione Europea.

Il primo, firmato dal Professor Charles H. Gustafson, della Georgetown University, Washington, D.C. (U.S.A.), mette a fuoco il tema delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni adottate nelle due Americhe, con particolare riferimento all'esperienza degli Stati Uniti.

Il secondo, scritto dal Professor Yasuyuki Kawabata, della Yokohama National University del Giappone, si occupa delle implicazioni fiscali dei Paesi appartenenti all'area del cosiddetto *Pacific Rim*, con approfondimenti sui temi della tassazione delle fattispecie reddituali transnazionali di cui sono titolari le persone fisiche e le società.

Con queste importanti integrazioni, *International Tax Law* amplia la sfera della sua analisi fino a comprendere tutte le più importanti aree dell'economia internazionale e permette di realizzare una comparazione tra i differenti approcci teorici adottati dai vari autori nell'esame degli specifici temi ad essi affidati.

Nella sua prefazione al volume, ampliata e rinnovata rispetto alla versione in lingua italiana, Amatucci illustra con dovizia di dettagli le linee portanti di questo suo nuovo lavoro e le tappe salienti nell'evoluzione delle scuole di pensiero dei Paesi cui appartengono gli autori dei singoli contributi, sottolineando come l'opera presenti profili di interesse non soltanto per gli studiosi della materia ma anche per un uso pratico da parte gli operatori professionali, i quali potranno trovare al suo interno esaurienti informazioni sugli aspetti fondamentali della fiscalità internazionale ed aggiornati riferimenti bibliografici e giurisprudenziali, ottenendo gli strumenti per collegare le elaborazioni della dottrina più autorevole con le posizioni assunte dalla giurisprudenza più recente.

In conclusione, l'insieme dei saggi di cui si compone il volume offre una esposizione completa ed autorevole dei temi più interessanti e dibattuti della materia. Per questa ragione tanto gli studiosi quanto gli operatori troveranno in *International Tax Law* un prezioso strumento per comprendere ed affrontare le sfide che la dottrina si sta sforzando di superare in questo cruciale momento dell'evoluzione dei sistemi economici mondiali.

Nicolò Pollari,
Lezioni Di Diritto Tributario Internazionale
Laurus Robuffo Editore, 2005

Pietro Selicato*

Nicolò Pollari's new book increases the no longer scanty library concerning international tax matters. It is of interest for being comprehensive, thorough and rich in bibliography. In the framework of a consistent and unitary design, the book combines solid theoretical foundations with the analytical examination of significant practical issues, while fully exploiting the long experience the author has garnered as an authoritative and qualified tax official and as a teacher in this subject.

To correctly reconstruct international tax cases, it is often necessary to use technical notions of accounting and economic nature and to apply the provisions of a large number of national and international legal systems that are to be coordinated according to sometimes uncertain rules. This situation makes the analysis of international tax issues far more complex than the analysis of similar domestic issues.

Pollari's work, enriched by other authors' contributions in some chapters, succeeds in overcoming the mentioned systematic difficulties and deals with the topics in an orderly and complete way. This feature makes the book suitable for university lessons in international tax law.

The manual is divided in four parts: the first one concerns the principles, institutions and features of the relevant legal system ("*Principi, istituti ed elementi giuridici di sistema*"); the second one analyses the substantive law in its physiological aspects ("*Profili di diritto positivo: aspetti di fisiologia*") while the third one deals with relevant pathological aspects ("*Aspetti di patologia*"); the fourth part concerns tax procedural rules ("*Disciplina procedurale processuale*").

In Part I, the author develops the framework within which the fundamentals and institutions of international tax law can be used and interrelate in a systematic way. In addition to necessary basic concepts, this Part analyses general taxation issues concerning residents and non-residents, basic notions of tax treaty law, general rules of taxation on cross-border income.

The analysis expands on different sources of international tax law, by distinguishing national rules with an international scope, treaty provisions and supranational rules, as well as European Community provisions.

Already in this first part, the aim of the whole work is clear: to investigate the phenomenon of international taxation by way of identifying, in principle and in fact, the most significant interrelations between tax systems.

* Translation by Claudia Calogero

The analysis of sources developed in Part I is supplemented with the complete and updated overview of European and national substantive law in Part II. In this part of the work, the author first examines the fundamentals of European Community law with an abundance of references to the judgements of the European Court of Justice; then, he holistically arranges the various fragments of international tax law, while making a distinction between income taxes and value added tax, which is often disregarded in similar works.

The author aims to unify – within the limits of the subject – the numerous principles, institutions, interpretation and application criteria that are typical of those different systems regulating the issues under examination.

In this perspective, the book analyses a large number of topics, ranging from the distinction between Community revenues and “taxes” to the concept of derived taxation, from the non discrimination principle to neutrality, from the sub-preceptive scope of European Community rules to harmonization of direct and indirect taxation, from connection rules adopted by the domestic law-maker to consequential ultra-territorial taxation models, from the new tonnage tax and the analysis of underlying principles in Controlled Foreign Companies taxation to specific VAT issues.

After examining tax rules adopted to regulate ordinary situations, Part III analyses the rules concerning certain situations that the author defines as “pathological”, that is (more or less indirect) abuse and non-compliance by taxpayers.

The systematic methodology uses an interesting approach to reconstruct these situations: it analyses the competition game played by the operators of the system. Interrelationships among domestic law-makers, tax authorities and taxpayers are here interpreted according to a discussion scheme, which is based on how single players alternatively behave to achieve opposite goals. Didactically, the framing of such pathological aspects in the wider and more general perspective of international tax planning seems very convincing.

The thorough analysis unravels opposing situations and dynamics for the players, economic operators and investigators, by way of an effective logical methodology whose features are the following.

After analysing how tax laws affect the taxpayer’s choices and after identifying possible and available tools of international tax planning, the work evaluates the anti-legal scope of these opportunistic manoeuvres and describes how tax authorities may effectively react against tax avoidance, at legislative level, and against tax evasion, at administrative level.

The work is completed by Part IV, which examines domestic and European law in the field of international administrative cooperation. The attention is focused on organisational and operational dynamics of the Italian tax administration in the context of international tax assessment and collection.

Also the international tax penalty system is fully dealt with through a substantive analysis of theoretical penalty cases and the procedural and jurisdictional examination of practical control tools. These issues are placed in an interesting dialectic, which does not merely analyse - *de iure condito* - current situations but investigates - *de iure condendo* – possible, probable or simply desirable solutions.

In conclusion, the author aimed to give international tax scholars the most possible complete and systematic overview of international tax rules, and similar in importance, detailed information on current legislation, in order to solve specific cases.

Such aims appear to be properly achieved.

Nicolò Pollari, *Lezioni Di Diritto Tributario Internazionale* Laurus Robuffo Editore, 2005

Pietro Selicato

Il nuovo lavoro di Nicolò Pollari si colloca nell'ambito dell'ormai non più rarefatta pubblicistica in materia di fiscalità internazionale. Il testo, che si distingue per completezza, approfondimento e ricchezza di riferimenti bibliografici, è impostato su un solido impianto teorico che unisce all'interno di un disegno unitario e coerente la trattazione analitica di temi di grande interesse pratico, sfruttando appieno la lunga esperienza di qualificato operatore, oltre che di docente, acquisita nel settore dall'Autore.

Per la corretta ricostruzione delle fattispecie tributarie transnazionali è sovente necessario utilizzare concetti tecnici di matrice economico-contabile applicando norme di una pluralità di ordinamenti giuridici, nazionali e sopranazionali, da coordinare tra loro sulla base di regole talvolta incerte. Questa situazione rende l'analisi di tali fattispecie di gran lunga più complessa di quella riguardante le analoghe situazioni interne.

L'opera di Pollari, arricchita, in alcune parti, dal contributo di altri Autori, riesce bene a superare le dette difficoltà sistematiche, affrontando in modo ordinato e completo i diversi temi trattati. Il manuale si articola in quattro parti: la prima è relativa ai "Principi, istituti ed elementi giuridici di sistema"; la seconda è dedicata alla analisi dei "Profili di diritto positivo: aspetti di fisiologia"; la terza si sofferma sugli "Aspetti di patologia"; la quarta è dedicata alla "Disciplina procedurale processuale".

Nella Parte prima del volume l'Autore sviluppa un quadro volto a fissare i principi fondamentali e gli istituti giuridici propri del diritto tributario internazionale, cercando di coglierne le relazioni in un'ottica di sistema. Oltre alle necessarie nozioni introduttive, vengono analizzate in questa parte le tematiche generali del regime di tassazione dei residenti e dei non residenti, gli elementi di base del diritto tributario convenzionale, le regole generali per la tassazione del reddito transnazionale.

L'analisi si dispiega intorno alle diverse origini delle fonti del diritto tributario internazionale, distinguendo le norme nazionali a portata transnazionale, le norme del diritto pattizio e sovraordinamentale e quelle del diritto comunitario.

Gia in tale parte iniziale, come del resto in tutta l'opera, si rinviene lo scopo di indagare il fenomeno della fiscalità internazionale enucleando, sia sul piano teorico che su quello della realtà fattuale, le interazioni più significative tra ordinamenti tributari diversi.

L'analisi delle fonti condotta nella Parte prima è integrata, nella Parte seconda, con un quadro aggiornato e completo delle norme del diritto positivo, europeo e nazionale. In questa parte dell'opera l'Autore, dopo aver analizzato, con dovizia di riferimenti alle sentenze della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, il quadro dei principi fondamentali del diritto tributario europeo, tratta in modo organico la frammentaria disciplina delle fattispecie tributarie transnazionali, distinguendo il comparto delle imposte sui redditi da quello dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

Appare dunque riuscito l'intento dell'Autore, specie in queste prime parti, di ricondurre ad unità, nei limiti in cui la materia lo consente, i multiformi principi, istituti, criteri interpretativi ed applicativi propri delle diverse discipline coinvolte nella regolamentazione delle fattispecie in esame.

Seguendo questa impostazione, il testo analizza una pluralità di temi, dalla distinzione tra entrate e "tributi" comunitari al concetto di fiscalità derivata, dal principio di non discriminazione fiscale a quello di neutralità, dalla portata sub-precettiva delle norme europee all'armonizzazione delle imposte, dirette e indirette, dai principi di collegamento territoriale adottati dal legislatore domestico ai moduli impositivi ultraterritoriali in concreto risultanti da tali principi, dalla nuova *Tonnage tax*, all'analisi dei principi impositivi sottostanti alla *Controlled Foreign Companies taxation*, fino agli specifici temi analizzati nella materia dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

L'analisi delle prescrizioni dettate in via ordinaria dal diritto positivo risulta, poi, seguita e completata nella Parte terza dalla disamina delle norme regolatrici di quegli aspetti che nell'opera in esame sono definiti "patologici", facendo riferimento agli abusi e agli inadempimenti, più o meno diretti, da parte dei contribuenti.

L'impostazione metodologico-sistematica ricostruisce tale momento attraverso un originale approccio: l'analisi del gioco competitivo fra gli agenti del sistema. I rapporti interattivi fra legislatori nazionali, organi accertatori e contribuenti sono qui interpretati attraverso un paradigma dialettico, basato sui comportamenti dei singoli attori, le cui scelte alternative sono finalizzate ad obiettivi, appunto, contrapposti.

Appare molto convincente, in termini didattici, l'inquadramento di tali aspetti patologici nel più ampio e generale ambito della pianificazione fiscale internazionale.

L'approfondimento delle aree e delle dinamiche di conflitto fra le parti in gioco, come definite, cioè gli operatori economici privati e gli organi pubblici, si dipana attraverso un efficace percorso logico-metodologico caratterizzato dai momenti che seguono.

All'analisi degli effetti indotti dalle configurazioni fisiologiche dei sistemi fiscali integrati sulle scelte fiscali dei contribuenti, rispetto ai fattori ambientali, nonché all'individuazione delle possibili leve operative disponibili per l'operatore dell'*international tax planning*, seguono la valutazione della portata antiggiuridica di tali manovre opportunistiche e la descrizione della possibile reazione degli operatori pubblici con differenziazione delle strategie più efficaci a livello legislativo, avverso l'elusione, e amministrativo, avverso l'evasione.

L'opera appare, dunque, completa e non tralascia, nella conclusiva sua Parte quarta, una compiuta disamina, sia pur limitata quasi completamente alla normativa domestica ed europea, degli elementi amministrativi e di quelli procedurali in genere sul tema della fiscalità transnazionale.

L'attenzione è posta sulle dinamiche organizzative ed operative dell'Amministrazione Finanziaria italiana, con particolare riguardo agli aspetti di maggior interesse per l'ambito tematico di riferimento, cioè l'accertamento e la riscossione del tributo, con enfasi sulle azioni di cooperazione internazionale poste in essere da amministrazioni collaterali.

La stessa disciplina punitiva in materia risulta pienamente tratteggiata, sia attraverso la disamina, sul piano sostanziale, di fattispecie sanzionatorie astratte, che sul piano procedimentale, con le correlate fasi di accertamento giurisdizionale, affrontate

in una interessante prospettiva dialettica, non limitata, *de iure condito*, alla mera enucleazione delle fattispecie vigenti, bensì ampliata, *de iure condendo*, alla prospettazione di soluzioni possibili, probabili o semplicemente auspicabili.

In definitiva, sembra che l'obiettivo, manifestamente perseguito in quest'opera dall'Autore, sia stato quello di coniugare l'esigenza scientifica di fornire, soprattutto agli studiosi a vario titolo della materia, un quadro quanto più possibile completo, esaustivo e sistematico delle regole relative alla imposizione dei redditi prodotti su base internazionale (senza tralasciare le imposte indirette, come spesso capita di constatare in altre opere, pur pregevoli) insieme con l'ulteriore, altrettanto importante, esigenza pratica di fornire un quadro dettagliato ed approfondito della normativa vigente, anche al fine di approntare uno strumento utile alla risoluzione di fattispecie concrete.

Ebbene, tale intendimento, che in sintesi può dirsi quello di predisporre uno strumento didattico, in grado, però, di abbinare l'approfondimento teorico alla capacità specifica di risoluzione di concrete problematiche, appare felicemente raggiunto.

