



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 - GIOVANNI PUOTI - VICTOR UCKMAR

3•2001

settembre-dicembre

 **DRAGOSTINI
PROFESSIONALE**

Roma - 2002

Sped. in abb. post. - 45% - art. 2 comma 20/b L. n. 662/96 - Filiale di Roma - Rivista quadrimestrale

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 · Giovanni PUOTI · Victor UCKMAR

COMITATO SCIENTIFICO
SCIENTIFIC BOARD

Ruben ASOR REY (*Argentina*) - Domenico DA EMPOLI (*Italia*) - Feng DATONG (*Cina*)
Patrick DIBOUT (*Francia*) - Hans FLICK (*Germania*) - Gábor FOLDES (*Ungheria*)
Eusebio GONZÁLES GARÇÍA (*Spagna*) - Hubert HAMAEKERS (*Olanda*) - Haron JORAN (*Israele*)
Hiroshi KANEKO (*Giappone*) - Joachim LANG (*Germania*) - Leonardo PERRONE (*Italia*)
Claudio SACCHETTO (*Italia*) - Stanley SIEGEL (*U.S.A.*) - José Manuel TEJERIZO LÓPEZ (*Spagna*)
Klaus VOGEL (*Germania*)

REDAZIONI
EDITORIAL STAFF

- ROMA** : Pietro SELICATO (*coordinatore*), Gemma CARALLO, Alberto COMELLI, Giuseppe D'ANDREA, Guglielmo FRANSONI, Stefania FUMAROLA, Carla LOLLIO, Giuseppe MARINI, Gianmarco TARDELLA, Silvia Terrados MOLLEDO, Carmine ROTONDARO, Maria Nicola VILLANI, Daniela ZUCCARO.
- NAPOLI** : Enzo PACE (*coordinatore*), Roberta ALFANO, Fabrizio AMATUCCI, Sergio CAIANIELLO, Adriana COMELLA, Daniela CONTE, Francesco Amays d'ANTELLO, Stefano FIORENTINO, Claudia FUSCO, Felice LICCARDO, Maria Pia NASTRI, Nicola PENNELLA, Giancarlo PISACANE, Pasquale PISTONE, Eugenio ROMANELLI GRIMALDI, Carlo ROMANO.
- GENOVA** : Antonio LOVISOLO (*coordinatore*), Andrea BODRITO, Carlo GARBARINO, Giuseppe MARINO, Alberto POZZO.
- BERGAMO** : Gianluigi BIZIOLI (*coordinatore*), Franco ROCCATAGLIATA, Claudia THALMANN, Fabrizio VISMARA.

COORDINATORE DELLE REDAZIONI
PROJECT MANAGER
Pietro SELICATO

SEGRETARIA DI DIREZIONE
BOARD ASSISTANT
Gemma CARALLO

DIREZIONE E REDAZIONE
ADDRESS
Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma - Tel. 06.32.17.538 - 06.32.17.578
<http://www.ulfisco.it/> E-mail: mc9423@mcmlink.it

INDICE

CONTENTS

Sezione I - Dottrina Section I - Academic Writings

• Giovanni Puoti	
- <i>La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario . . .</i>	9
- <i>Maritime fiscal policy in the European Union: the prospects in Italy also in the light of the enabling law for the reform of the taxation system . . .</i>	21
• Maurizio Leo	
- <i>La cosiddetta "tonnage tax" - Ipotesi di introduzione in Italia</i>	33
- <i>The so-called "tonnage tax" - Possibility of introduction into Italy . . .</i>	41
• Angela Stefania Bergantino	
- <i>La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee</i>	49
- <i>Tonnage tax: the italian proposal and the european experiences</i>	79
• Daniel Gutmann	
- <i>Il trattamento fiscale delle pensioni. Un'analisi comparata</i>	109
- <i>Tax treatment of pensions. A comparative analysis</i>	120
• Carla Lollo	
- <i>Riflessioni a margine della nuova disciplina della collaborazione coordinata e continuativa</i>	130
- <i>Some thoughts shared on the new provisions on co-ordinated and continuous collaboration</i>	165
• Giovanna Petrillo	
- <i>L'interpello nello Statuto dei diritti del contribuente: un parallelo con la corrispondente esperienza spagnola</i>	202
- <i>Interpellation in the Statute of Taxpayers: Rights: a parallel with the corresponding experience of Spain</i>	248

Sezione II - Giurisprudenza Section II - Decisions of the Courts

II - A) Giurisprudenza dell'Unione Europea EU Case-law

Corte di Giustizia delle C.E.
(Rassegna di giurisprudenza)

1A) Harmonisation of tax laws - Parent companies and subsidiaries - Exemption, in the Member State of the subsidiary,

from withholding tax on profits distributed by the subsidiary to the parent company (Judgment June 8, 2000, C/375/98) . . . 297

1B) **Armonizzazione delle legislazioni fiscali - Società capogruppo e controllate - Esenzione, nello Stato membro della società controllata, della ritenuta alla fonte sugli utili da questa distribuiti alla società capogruppo** (Sentenza 8 giugno 2000, C/375/98) 298

2A) **Electricity - Renewable sources of energy - National legislation requiring electricity supply undertakings to purchase electricity at minimum prices and apportioning the resulting costs between those undertakings and upstream network operators - State aid - Compatibility with the free movement of goods** (Judgment March 13, 2001, C-379/98 and C-410/98) 306

2B) **Libertà di stabilimento - Libera circolazione dei capitali - Pagamento anticipato dell'imposta sulle società sui dividendi distribuiti da una società controllata alla sua capogruppo - Società capogruppo con sede in un altro Stato membro - Violazione del diritto comunitario - Azione di ripetizione o azione di risarcimento - Interessi** (Sentenza 8 marzo 2001, C-397/98 e C-410/98) 307

4

*II - B) Giurisprudenza italiana
Italian Case-law*

1A) **Value added tax - Imports - Use of imported goods in operations of a business enterprise - Deduction of the tax - Is entitled also if the goods are not purchased - EC Directives - Bind both the Judge and the Administration of each Member State** (Supreme Court of Cassation, Tax section, Judgment no. 7016, 23th May 2001) 333

1B) **Imposta sul valore aggiunto - Importazioni - Utilizzo dei beni importati in operazioni rientranti nell'esercizio dell'impresa - Diritto alla detrazione dell'imposta - Spetta anche in assenza dell'acquisto della proprietà dei beni importati - Direttive - Vincolano non solo il legislatore ma anche il Giudice e l'Amministrazione di ogni Stato membro** (Suprema Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, Sentenza n. 7016 del 23 maggio 2001) 333

Sezione III - Documentazione

Section III - Laws, administrative practice and other official documentation

• **Franco Roccatagliata**
- *Prospettive comunitarie - Una base imponibile consolidata per eliminare gli ostacoli fiscali per le imprese nel mercato unico* 343

- <i>European community prospects - A consolidated taxable base to eliminate fiscal obstacles for enterprises on the single market</i>	347
--	-----

Sezione IV - Appunti e rassegne
Section IV - Notes and surveys

• Mark Brownrigg	
- <i>"Tonnage tax": un nuovo inizio?</i>	353
- <i>"Tonnage tax": a new beginning?</i>	362
• Alfons Guinier	
- <i>Un ambiente competitivo per i trasporti marittimi europei</i>	370
- <i>A competitive environment for european shipping</i>	385
• Recensione	398
• Review	402

Sezione I - Dottrina
Section I - Academic Writings

La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario^(*)

Giovanni Puoti

1. Orientamenti comunitari in materia di trasporto marittimo

La politica comunitaria in materia di trasporti marittimi è certamente finalizzata alla promozione dei trasporti marittimi comunitari, mirando a garantire la libertà di accesso ai mercati dei trasporti marittimi in tutto il mondo ad un naviglio sicuro ed ecocompatibile, di preferenza immatricolato negli Stati membri della Comunità ed avente equipaggi composti da cittadini comunitari.

Mentre la Commissione europea fin dal 1989 ha preso atto del problema della mancanza di competitività delle bandiere comunitarie, gli Stati membri, in mancanza di interventi comunitari che comportassero un certo grado di armonizzazione, hanno adottato autonome iniziative per salvaguardare i propri interessi in campo marittimo, introducendo misure per agevolare la utilizzazione della bandiera nazionale e contemporaneamente disincentivare la utilizzazione di altre bandiere extra-comunitarie.

Tali misure sono state essenzialmente fondate sulla creazione di un secondo Registro nazionale, nel quale iscrivere le navi adibite in via prevalente o esclusiva ai traffici internazionali, collegando alla iscrizione agevolazioni sia di carattere fiscale che lavoristico, e sulla erogazione di contributi a favore della industria cantieristica o delle imprese armatoriali, qualificabili come aiuti di Stato.

Nel 1989 la Commissione ha elaborato una serie di orientamenti che definivano le condizioni in presenza delle quali gli aiuti pubblici ai trasporti marittimi sarebbero stati considerati compatibili con il mercato comune: in particolare la Commissione ha riconosciuto che le flotte degli Stati membri erano in una situazione difficile sotto il profilo della

9

(*) Il presente articolo riproduce, in parte, la relazione svolta al Convegno di Studi su "La fiscalità marittima nell'Unione Europea", organizzato dall'Università di Roma La Sapienza (Corso di Perfezionamento in Diritto Tributario Internazionale e Scuola di specializzazione in Economia dei Trasporti) e tenutosi a Roma il 2 aprile 2001.

competitività a causa dei vantaggi disponibili per gli operatori battenti bandiera di Paesi terzi e bandiere di comodo, il che comportava notevoli differenze nei costi di esercizio.

Gli orientamenti del 1989 consentivano quindi l'adozione di aiuti di Stato, ma definivano un massimale nella erogazione degli stessi.

Nel marzo del 1996 la Commissione riconosceva che potevano essere ancora necessarie misure di sostegno al fine di mantenere e sviluppare il settore comunitario dei trasporti marittimi, peraltro prevedendo che gli aiuti fossero più strettamente collegati ad azioni specifiche, piuttosto che riflettere indirettamente ipotetiche differenze tra i costi di esercizio.

Nel 1997 (con il documento 5 luglio 1997 "Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi") sono stati adottati nuovi orientamenti in materia di aiuti di Stato, in particolare si è chiarito quali regimi di aiuti di Stato possano essere introdotti a sostegno degli interessi marittimi della Comunità.

La Commissione ha riconosciuto che i Paesi terzi, sviluppando importanti Registri marittimi, con una efficiente infrastruttura internazionale di servizi, hanno attratto gli armatori con un contesto fiscale molto meno oneroso di quello degli Stati membri: di conseguenza le imprese comunitarie sono state incentivate a battere bandiera di paesi terzi e anche a delocalizzare gli organi societari.

10

Per contrastare tale tendenza molti Stati membri hanno adottato misure speciali per migliorare il contesto fiscale per le imprese armatoriali (ad esempio, con l'ammortamento accelerato degli investimenti nel naviglio, con accantonamenti a riserva in esenzione da imposta dei profitti realizzati sulla vendita di navi con il successivo reinvestimento del profitto, con l'introduzione dell'imposta sul tonnello, c.d. *tonnage tax*).

Tali misure sono state classificate come aiuti di Stato ma, considerata l'importanza delle attività marittime nell'economia della Comunità, i suddetti tipi di incentivi fiscali sono stati ritenuti ammissibili e non in contrasto con i principi del Trattato di Roma.

È opportuno sottolineare come, nel citato documento, la Commissione abbia consentito la realizzazione sia di sgravi fiscali che di aiuti diretti (come, ad esempio, il rimborso dell'imposta sui redditi dei marittimi) giungendo anche ad ammettere il concorso dei due strumenti, e indicando altresì il livello massimo di aiuto, costituito dalla riduzione a zero delle imposte sul reddito e dei contributi di sicurezza sociale dei marittimi e dell'imposta sulle società per le attività di trasporto marittimo.

2. *Tonnage Tax* e concorrenza fiscale tra gli Stati membri

Gli Orientamenti del 1997 considerano dunque le riduzioni fiscali e i regimi agevolati, come la *tonnage tax* (della quale si dirà più avanti), quali aiuti compatibili con le leggi europee e con i principi comunitari.

Il riconoscimento della compatibilità non elimina, tuttavia, di per se stesso la configurabilità, nelle misure adottate, di un comportamento inquadrabile nella c.d. concorrenza fiscale nociva: per tale aspetto è necessario verificare quali siano gli Orientamenti generali dell'Unione Europea.

Occorre sottolineare al riguardo che gli Orientamenti Comunitari del 1997 ritengono che non sussistano elementi idonei a comprovare che taluni regimi, adottati dagli Stati membri per le Società di navigazione, sono atti a provocare distorsioni della concorrenza negli scambi fra Stati membri in misura contraria agli interessi comuni.

La Commissione ha infatti riconosciuto che la concorrenza fiscale nel settore non riguarda i rapporti tra gli Stati membri, ma si pone soprattutto nei rapporti tra Stati membri da un lato e Paesi terzi dall'altro, poiché le economie realizzabili dalle imprese che scelgono l'immatricolazione della nave in un Paese terzo sono considerevoli rispetto al livello dei costi esistente all'interno della Comunità.

In effetti, il fenomeno della concorrenza fiscale non è considerato dalla Comunità di per sé negativo; è visto, invece, come uno strumento che agisce a vantaggio dei cittadini esercitando una pressione al ribasso sulla spesa pubblica nazionale. Il problema, quindi, si verifica quando si produce una vera concorrenza spietata volta ad assicurarsi i fattori mobili della produzione, giacché in questo caso le strutture tributarie vengono pregiudicate, producendo grandi distorsioni a detrimento dell'occupazione (obiettivo principale dell'Unione Europea).

La concorrenza fiscale sleale è destinata, come è noto, a diventare una vera fonte di conflitti fra gli Stati membri, se non vengano adottati adeguati provvedimenti: ed è sufficiente ricordare, in proposito, che una misura di notevole rilievo è già stata, da tempo, realizzata da parte dei ministri delle Finanze degli Stati Membri dell'Unione Europea mediante la Risoluzione del Consiglio del 1° dicembre 1997 che crea un *Codice di Condotta* in materia di tassazione delle imprese con il fine di impedire misure fiscali dannose che potrebbero falsare, in maniera sostanziale, la distribuzione delle attività economiche nell'ambito della Comunità.

Gli obiettivi principali del Codice di Condotta possono essere così riassunti:

- ridurre le distorsioni che ancora sussistono nell'ambito del Mercato Unico, attraverso la creazione di disposizioni che garantiscano la con-

correnza leale e la competitività internazionale degli Stati appartenenti all'Unione Europea;

- prevenire le consistenti perdite di gettito tributario;
- conferire alle strutture tributarie un indirizzo più favorevole all'occupazione.

Il Codice di Condotta trova applicazione principalmente con riferimento a quelle misure nazionali aventi una forte incidenza sull'ubicazione delle attività imprenditoriali, ed in particolare con riferimento alle disposizioni legislative o regolamentari, nonché alle pratiche amministrative, che determinino l'esistenza di un livello impositivo nettamente inferiore rispetto ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato (e questo è il caso, come vedremo, della *tonnage tax*). Il livello impositivo in questione potrebbe essere determinato facendo riferimento all'aliquota nominale dell'imposta, alla base imponibile o a qualsiasi altro elemento pertinente.

Nel Codice di Condotta, le misure che possono essere considerate fiscalmente dannose vengono identificate nel seguente modo:

- *Se le agevolazioni sono riservate esclusivamente ai non residenti o per transazioni effettuate con non residenti.*

- *Se le agevolazioni sono completamente isolate dall'economia nazionale, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale.*

- *Se le agevolazioni sono accordate anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro che offre queste agevolazioni fiscali.*

- *Se le norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, in particolare dalle norme concordate in sede OCSE.*

- *Se le misure fiscali difettano di trasparenza, compresi i casi in cui le norme giuridiche sono applicate in maniera meno rigorosa e in modo non trasparente a livello amministrativo.*

Di conseguenza, nel momento in cui l'Italia decide d'introdurre la *tonnage tax*, dovrebbe soltanto limitarsi, come d'altronde ha già fatto il resto dei Paesi europei, a non introdurre disposizioni fiscalmente dannose nonché a riesaminare la propria normativa interna allo scopo di eliminare qualsiasi misura fiscale che possa rientrare nell'ambito di applicazione del Codice di Condotta. Al riguardo verrebbe offerta la possibilità di discutere e commentare, nell'ambito di un Gruppo di verifica istituito dal Consiglio, le misure fiscali che dovessero rientrare nel campo di applicazione del summenzionato Codice.

Sembra opportuno richiamare l'attenzione sulla lett. J della Risoluzione del Consiglio Europeo del 1° dicembre 1997 nella quale lo stesso

Consiglio espressamente constatata che una parte delle misure fiscali contemplate dal Codice rientra nel campo di applicazione delle disposizioni sugli aiuti di Stato di cui agli artt. 92, 93 e 94 del Trattato CEE: nonostante l'ambiguità della espressione, è da ritenere che l'ammissibilità di una iniziativa sotto il profilo degli aiuti di Stato non renda applicabile la qualificazione di misura fiscale dannosa prevista dal Codice di Condotta.

3. Cenni sull'introduzione della *tonnage tax* in alcuni Stati membri dell'U.E.

Grecia

È stato il primo Paese ad adottare la *tonnage tax* nel 1975.

Il tributo è stato strutturato come tassa annuale obbligatoria, da pagarsi in unica soluzione, indipendentemente dal risultato dell'attività derivante dalla utilizzazione della nave.

Presupposto per l'applicazione della tassa è che la nave batta bandiera greca: pertanto l'armatore che operi in Grecia utilizzando navi battenti bandiera estera è soggetto all'imposta sulle società.

Il calcolo della tassa è operato distinguendo due categorie di navi (1°: navi da carico e cisterna con tonnellaggio superiore a 3000 tonnellate, navi tra 500 e 3000 tonnellate che trasportino merci verso porti esteri, navi passeggeri che visitino porti esteri, piattaforme petrolifere e di perforazione ubicate in Altomare. 2°: tutti gli altri tipi di naviglio).

Per la prima categoria la tassa dovuta è calcolata moltiplicando il tonnellaggio della nave per un coefficiente in dollari tra \$ 1,2 fino a 10.000 tonnellate e \$ 0,8 oltre 80.000 tonnellate e moltiplicando il risultato per un fattore di correzione in base all'età della nave (fino a 4 anni 0,954; oltre 30 anni 1,224).

Con riferimento alla seconda categoria l'imposta dovuta viene calcolata sulla base del tonnellaggio lordo e pagata in dracme.

Olanda

È stato il secondo Paese ad introdurre la *tonnage tax*, con decorrenza 1° gennaio 1996.

Il meccanismo prevede una opzione di tassazione forfetaria di durata decennale, rinnovabile per ogni decennio. La base imponibile risulta dalla moltiplicazione di un importo giornaliero (da 2 f.ol. fino a 1.000 tonnellate a 0,50 f.ol. oltre 25.000 tonnellate).

Il regime è applicabile alle attività di trasporto internazionale di persone e merci, al trasporto di persone e beni come attività ausiliaria all'esplorazione e sfruttamento delle risorse naturali *off-shore*, attività di ri-

1

morchio e altri servizi di appoggio in mare alle navi che svolgono le predette attività.

L'imposizione forfetaria si applica a tutti i redditi derivanti dalla utilizzazione della nave, ivi comprese le plusvalenze relative a cessioni di navi, ovvero di immobili e attrezzature strumentali appartenenti al soggetto che utilizza la nave.

L'applicazione del meccanismo prescinde dal requisito della bandiera olandese, e si riferisce ai soggetti che svolgano in Olanda l'attività direzionale e amministrativa su navi proprie o noleggiate a scafo nudo ovvero su navi di altre compagnie di navigazione o con navi in noleggio temporaneo o a viaggio.

Norvegia

Ha introdotto la *tonnage tax* dal 1° gennaio 1996 come sistema di determinazione forfetaria della base imponibile.

Soggetti passivi possono essere soltanto le società di capitali norvegesi, mentre le società straniere operanti in Norvegia hanno potuto usufruire della *tonnage tax* solo per un triennio.

Trattandosi di una applicazione soggettiva, sono rigorosamente indicate le attività il cui reddito è determinato in via forfetaria: vengono, ad esempio, escluse le attività ausiliarie, le attività di ricerca ed estrazione del petrolio.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione della nave rientrano nella forfetizzazione.

Sono escluse, sotto un profilo oggettivo, le navi di stazza inferiore a 100 t. nonché le navi adibite esclusivamente al traffico interno, mentre non è rilevante il requisito della bandiera né del Paese di registrazione.

Il calcolo dell'imposta viene effettuato con un importo giornaliero in corone norvegesi applicato sul tonnellaggio della nave.

Germania

La Germania è stato il quarto paese europeo ad introdurre la *tonnage tax* e lo ha fatto nell'ambito della legge regolatrice le imposte sui redditi: l'imposta viene applicata sia alle persone fisiche che alle società e rispetto a tutti i redditi prodotti da navi possedute o noleggiate.

È prevista una opzione decennale, la nave deve essere iscritta nel registro tedesco e deve essere gestita attraverso una sede tedesca.

Le attività i cui redditi rientrano nell'ambito di applicazione della *tonnage tax* sono quelle collegate al trasporto di merci e di passeggeri, restando esclusi solo i redditi derivanti dal noleggio a scafo nudo.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione della nave sono incluse nel regime forfetario.

Come può osservarsi dalla breve sintesi che precede, il meccanismo di tassazione introdotto da alcuni Paesi europei presenta aspetti di identità ma anche profili differenziali.

Così la *tonnage tax* si presenta il più delle volte come una tassazione opzionale (per un periodo normalmente di dieci anni), ma anche come unica ipotesi di tassazione senza alternative.

Quanto ai soggetti, in alcune ipotesi dal meccanismo impositivo sono escluse le società non residenti, in altri casi si guarda alla circostanza che il soggetto abbia una attività di gestione e amministrazione principale nel territorio dello Stato; qualche volta il sistema non è applicabile nei confronti delle persone fisiche.

In alcuni Paesi è necessario che la nave sia iscritta al registro nazionale o batta bandiera nazionale (Grecia), in altri si richiede la sola iscrizione al registro nazionale (Germania), mentre in Olanda non si tiene conto della bandiera né del registro.

Le attività i cui redditi sono ricompresi nel regime di *tonnage tax* sono sostanzialmente identiche, anche se talvolta si esclude la navigazione interna.

Regola costante è quella che le plusvalenze rientrano nel sistema forfetario.

4. Le problematiche concernenti la introduzione della *tonnage tax* nel sistema fiscale italiano

1:

L'imposta sul tonnellaggio della nave è, in via di principio, un sistema di determinazione forfetaria della base imponibile e di identificazione in misura fissa dell'aliquota, anche se può essere configurata come imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito.

A titolo di esempio, nel Regno Unito il metodo di calcolo della *tonnage tax* è fondato sulla identificazione del tonnellaggio di stazza lorda e sull'applicazione di un coefficiente in sterline variabile in relazione all'ammontare del tonnellaggio: tale sistema viene applicato ad ogni singola nave per il numero di giorni del periodo d'imposta.

Ai fini dell'introduzione del meccanismo della *tonnage tax* in un sistema fiscale è necessario verificare:

1. Se nel sistema esistano norme particolari applicabili al settore di attività della navigazione marittima, soprattutto con riferimento alle imposte sui redditi e ad eventuali tributi locali.
2. Se un meccanismo di tassazione forfetaria sia compatibile con i singoli tributi applicabili in via ordinaria.
3. Se esistano vincoli costituzionali che escludono la tassazione forfetaria dei redditi, dei patrimoni o delle attività produttive.

4. In che modo debba essere strutturato il meccanismo forfetario in relazione alla tassazione in via ordinaria del reddito, del patrimonio o delle attività produttive.

Iniziando l'analisi dal primo argomento, può sottolinearsi che nel vigente sistema tributario italiano non esistono disposizioni particolari o speciali per il settore della navigazione marittima, di modo che trovano applicazione, in relazione ai diversi presupposti d'imposta realizzabili, le imposte sul reddito, l'IVA, le imposte minori, alcuni tributi locali come l'IRAP.

L'attività derivante dalla utilizzazione della nave produce reddito d'impresa, assoggettabile ad IRPEF nei confronti delle persone fisiche e dei soci delle società di persone, ad IRPEG nei confronti delle società di capitali.

Sotto il profilo della territorialità può osservarsi che i soggetti residenti fiscalmente in Italia sono assoggettati ad imposizione per i redditi ovunque prodotti, e quindi anche se utilizzano navi all'estero (e anche se queste siano iscritte in registri stranieri), mentre i soggetti non residenti sono assoggettati ad imposizione in Italia solo quando svolgano attività nel territorio dello Stato (nel nostro caso, trattandosi di reddito d'impresa, è necessaria una stabile organizzazione).

16

Ovviamente il principio della universalità della imposizione può determinare problemi di doppia imposizione del reddito: al riguardo l'art. 8 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione internazionale stabilisce che gli utili derivanti dall'esercizio, in traffico internazionale, di navi o aeromobili sono imponibili soltanto nello Stato contraente in cui è situata la direzione effettiva dell'impresa.

Ciò premesso, non sembra che il contesto normativo delineato, sia con riferimento alle norme sostanziali di imposizione, sia con riferimento ai criteri di territorialità, determini ostacoli o particolari problematiche in relazione alla introduzione di un meccanismo forfetario come quello della *tonnage tax* nel nostro sistema.

Si aggiunga che, in occasione della creazione del c.d. Registro internazionale (registro delle navi destinate esclusivamente ai trasporti internazionali, istituito con la L. n. 30/1998), si è prevista una agevolazione fiscale per i redditi derivanti dalla utilizzazione di navi iscritte in tale registro e quindi adibite esclusivamente al traffico internazionale, consistente nella tassazione del reddito solo per il venti per cento (più precisamente, il reddito derivante dalla utilizzazione della nave iscritta nel predetto registro entra a comporre il reddito complessivo del soggetto utilizzatore nella misura ridotta del venti per cento).

Occorre poi esaminare l'argomento *sub 2*, cioè se un meccanismo forfetario sia compatibile con i singoli tributi applicabili in via ordinaria.

La risposta a questo quesito non è agevole, dal momento che, se parliamo delle imposte sui redditi, è noto che sia l'IRPEF che l'IRPEG sono tributi di carattere personale, strutturati in modo che ciascun reddito entri a comporre la base imponibile, confluendo nel reddito complessivo assoggettabile ad imposta.

Ora, se si vuole considerare soltanto l'attività derivante dalla utilizzazione della nave, lasciando ferme le regole di determinazione degli altri redditi eventualmente prodotti dal soggetto passivo, occorrerebbe ipotizzare, in alternativa:

- una imposta sostitutiva limitatamente al tipo di reddito considerato;
- la determinazione forfetaria del reddito derivante dalla utilizzazione della nave;
- la tassazione separata del reddito, con particolari regole di determinazione della base imponibile.

Vedremo successivamente come le diverse alternative potrebbero essere strutturate.

Passando all'argomento *sub* 3, e cioè se esistano vincoli costituzionali che escludono la tassazione forfetaria di redditi, patrimonio o attività produttive, occorre ricordare che la dottrina ha avuto più volte occasione di affrontare l'argomento, tuttavia con conclusioni disparate ed ambigue.

In sintesi, anche con riferimento alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, si è ritenuto che la tassazione del reddito medio ordinario, anziché del reddito effettivamente prodotto o percepito sia legittima, e non violi quindi il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione soltanto quando il criterio di forfetizzazione sia fondato su criteri attendibili sia sotto il profilo tecnico che in relazione a canoni di logicità e congruità.

Non ritengo, peraltro, che le argomentazioni utilizzate per confortare la scelta del legislatore ordinario in ordine alla introduzione di criteri di tassazione forfetaria siano pienamente applicabili al caso di specie.

In realtà occorre risolvere una questione preliminare di grande importanza, e cioè se si voglia strutturare la *tonnage tax* soltanto come criterio di determinazione forfetaria del reddito, ovvero come ipotesi di agevolazione fiscale fondata sulla forfetizzazione della base imponibile.

Nel primo caso, infatti, sarebbe necessario muovere da un punto di partenza obbligato: vale a dire che l'applicazione di un coefficiente, sia pur variabile, al tonnello della nave determina un risultato che potrebbe essere identico, o assai prossimo, al reddito mediamente ritraibile dalla utilizzazione della nave.

Come è facilmente intuibile, tale soluzione sembra percorribile ove si possa effettivamente strutturare un meccanismo applicativo che rappresenti, attendibilmente, una sorta di reddito catastale della nave e che sia

quindi fondato su una tipologia che tenga conto non solo del tonnello, ma anche dell'età della nave e della sua destinazione.

In caso contrario, è preferibile attestarsi apertamente sulla ipotesi di intervento agevolativo, come del resto potrebbe essere ampiamente giustificato in base agli orientamenti della Commissione Europea.

L'agevolazione in quanto tale non dovrebbe essere verificata con riferimento al principio di capacità contributiva, ma invece alla luce del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione, nel senso che sarebbe necessario individuare il fondamento della differenza di trattamento accordata al reddito derivante dalla utilizzazione della nave rispetto agli altri tipi di reddito.

In questa prospettiva, peraltro, il percorso sarebbe piuttosto agevole dal momento che tutti gli elementi che hanno spinto la Commissione a consentire gli aiuti di stato nel settore in argomento potrebbero essere utilizzati per supportare l'adozione della misura di agevolazione.

Credo sia utile sottolineare che, nell'ottica dello strumento di agevolazione, qualunque modalità applicativa potrebbe essere legittimamente adottata, ed il legislatore ordinario potrebbe dunque introdurre la *tonnage tax* sia come imposta sostitutiva dell'IRPEF o IRPEG sul reddito derivante dalla utilizzazione della nave, sia come criterio di determinazione forfetaria di tale reddito, sia prevedendo la tassazione separata del reddito stesso con criteri di determinazione e tassazione forfetari.

L'ultimo punto da esaminare è quello concernente la fisionomia e l'ampiezza della *tonnage tax*.

Occorrerebbe, in primo luogo, verificare se lo strumento debba essere applicato a tutto il settore marittimo o circoscritto soltanto all'ambito del trasporto internazionale.

Ovviamente, a prescindere dalla estensione, il meccanismo dovrebbe essere di carattere opzionale, come è avvenuto in quasi tutti i Paesi che hanno già adottato la *tonnage tax*.

Se così non fosse, se cioè la *tonnage tax* divenisse strumento di tassazione obbligatorio per tutti, potrebbero crearsi non lievi problemi di costituzionalità in relazione all'art. 3 della Costituzione poiché, nonostante il carattere agevolativo del meccanismo, potrebbero in ogni caso essere penalizzati coloro che abbiano un reddito nullo o negativo.

Infine, per il problema della estensione della forfetizzazione, credo che la stessa debba essere limitata alle imposte sui redditi e all'IRAP.

Certamente occorrerebbe riflettere sull'applicazione dell'Iva, che lascerebbe inalterati tutti gli adempimenti contabili e, in qualche modo, verrebbe a frustrare l'intento di semplificazione.

Non sembra tuttavia ipotizzabile una soluzione di forfetizzazione anche per l'Iva, avendo riguardo ai vincoli derivanti dalle direttive comunitarie.

5. La legge delega per la riforma del sistema tributario statale

Nel dicembre 2001 è stato presentato in Parlamento un progetto di legge di iniziativa governativa avente ad oggetto la riforma del sistema tributario statale ed imperniato su cinque tributi: l'imposta sul reddito, l'imposta sulle società, l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta sui servizi, l'accisa.

Nell'ambito della imposta sulle società è espressamente prevista la introduzione della *tonnage tax* come meccanismo di determinazione forfetaria del reddito derivante dalle attività marittime [art. 4, lett. n), del D.D.L. n. 2144]: in effetti, la *tonnage tax* sembra ben inquadrarsi negli obiettivi che vengono posti con la articolazione della riforma tributaria e cioè la semplificazione del sistema generale delle imposte, il suo adattamento ai modelli prevalenti nel contesto internazionale, la ricerca di una maggiore neutralità dei meccanismi fiscali rispetto alle scelte degli operatori economici.

Nelle disposizioni del disegno di legge viene previsto un meccanismo opzionale per la determinazione forfetaria dell'imposta relativa al reddito derivante dalla utilizzazione delle navi indicate nell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 (vengono così escluse soltanto le navi militari e quelle da diporto), con la possibilità per il legislatore delegato di estendere la forfetizzazione anche alla determinazione del reddito derivante dalle attività complementari o accessorie.

Il meccanismo ha lo scopo, espressamente esplicitato dalle disposizioni in argomento, di rendere il prelievo equivalente a quello di una imposta sul tonnellaggio.

I criteri per il raggiungimento dello scopo dovranno essere ispirati, soprattutto per quanto concerne la identificazione delle attività ammesse al regime forfetario, alle indicazioni contenute nel documento approvato dalla Commissione dell'Unione Europea il 5 luglio 1997 ("Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi), nonché alle modalità di attuazione degli analoghi regimi negli Stati membri dell'Unione Europea.

La tassa sarà commisurata in cifra fissa per ogni tonnellata di stazza netta con l'individuazione di diverse fasce di tonnellaggio di modo che l'importo unitario per tonnellata diminuisca con l'aumentare del tonnellaggio della nave.

L'opzione dovrà essere esercitata, in modo irrevocabile, per un periodo di almeno un quinquennio.

Per evitare tendenze alla evasione da parte dei soggetti che cedano beni e prestino servizi alle società che hanno optato per la applicazione della *tonnage tax* (la cui contabilità diverrebbe irrilevante ai fini fiscali,

prescindendosi da costi e ricavi per la determinazione del reddito), dovrà avervi riguardo alla disciplina del valore normale delle cessioni e prestazioni di cui all'art. 76, comma 5, del TUIR, anche se tali operazioni avvengono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato.

È agevole constatare come le indicazioni contenute nella disposizione richiamata, essendo preordinate alla creazione ma non alla puntuale disciplina del meccanismo, lascino aperte tutte le problematiche individuate nel precedente paragrafo, ed in particolare sia la questione della rilevanza (autonoma o meno) delle componenti straordinarie di reddito tra cui, *in primis*, la plusvalenza, sia la questione dell'applicazione dell'IRAP che, come tributo regionale, non potrebbe esser ricompreso *tout court* nel meccanismo forfetario.

Non v'è dubbio, comunque, che il recepimento dell'istituto *de quo* nel nostro sistema tributario, da lungo tempo auspicato sia a livello comunitario che dagli operatori del settore, quale condizione per il mantenimento del suo livello di competitività nello scenario internazionale, rappresenta l'occasione per un reale salto qualitativo del sistema, in linea con le esperienze estere più moderne.

Maritime fiscal policy in the European Union: the prospects in Italy also in the light of the enabling law for the reform of the taxation system (*)

Giovanni Puoti

1. European Union guidelines as regards maritime transport

The policy of the European Union as regards carriage by sea aims chiefly at promoting Union sea-transportation and also at ensuring freedom of access to the sea-transportation markets all over the world for safe and eco-compatible shipping, preferably registered in the member States of the Union and crewed by Union citizens.

Although the European Commission has, since 1989, acknowledged that a problem exists because there is no real competition among the Union flags, the member States, due to the failure of the Union to intervene to enforce a certain degree of harmonisation, have adopted autonomous measures in order to safeguard their interests in the maritime sector. They have introduced measures to facilitate the use of national colours and, at the same time, to discourage the use of other non-Union flags.

The foregoing measures have been chiefly based on the creation of a second domestic Register, for the listing of ships used, chiefly or exclusively, in international business. Concessions relating to both taxation and labour law and those relating to the granting of subsidies, qualifying as State-aid, in favour of the shipyard industry or of ship-owning companies, have been linked to this registration.

In 1989 The Commission drew up a series of guidelines which set out the conditions on the basis of which the granting of state aid to maritime transport were to be considered compatible with the European Union market: the Commission acknowledged, in particular, that the fleets of the member States were in a difficult position as regards competition, due to the advantages available to operators flying a third country or an '*expedient*' flag. The foregoing entailed considerable differences in operating costs.

(*) This article reproduces, in part, the paper given at the conference of studies on 'Maritime taxation in the European Union', organised by the University of Rome 'La Sapienza' (Post-graduate Course in International Tax Law and the Postgraduate School in Transport Economics) and held in Rome on 2 April 2001.

Therefore, the 1989 policies permitted the adoption of State subsidies, but stipulated a ceiling as regards their disbursement.

In March 1996 the Commission acknowledged that further support measures might be necessary in order to maintain and develop the Union's sea-transportation sector. It established, moreover, that the subsidies were to be strictly linked to specific operations, rather than to reflect indirectly any hypothetical differences as to operating costs.

In 1997 (in the 5th July 1997 document 'Community guidelines on state aid to maritime transport') new guidelines were adopted concerning State aid. The latter clarified, in particular, what types of State aid regimes can be introduced to sustain the maritime interests of the Union.

The Commission acknowledged that third countries, by creating noteworthy shipping Registers, together with an efficient, international infrastructure of services, have attracted ship-owners by means of a far less onerous fiscal regime than that of the member States. Consequently, Union companies have been encouraged to fly the flags of third countries and also to de-locate their management.

In order to contrast this tendency, many member States have adopted special measures to improve their fiscal stance as regards ship-owning enterprises (e.g. with faster amortisation of investments in shipping; with tax-free appropriation to the reserve of profits gained from the alienation of ships with subsequent profit re-investment; with the introduction of the so-called tonnage tax).

These measures were classified as State aid but, due to the importance of maritime operations as regards the economy of the Union, the foregoing types of fiscal incentives have been held to be permissible and not in contrast with the principles of the Treaty of Rome.

It should also be underlined how, in the aforesaid document, the Commission allowed the implementation of both fiscal cuts and direct aid (e.g. the refunding of income tax for seafarers) even permitting the joint-adoption of both instruments and also establishing the maximum level of the aid, i.e. the reduction to zero of the relative income tax, of the seafarers insurance contributions (social charges) and of the company tax for sea-transportation activities.

2. Tonnage Tax and tax competition between the member States

The 1997 Guidelines consider, therefore, that fiscal reductions and assisted regimes, such as the tonnage tax (illustrated below), are facilitations that are compatible with European law and with the Community principles.

The acknowledgement of this compatibility does not in itself, however, rule out the possibility of the representation, as to the measures adopted, of a behaviour profile envisaged by the so-called harmful tax competition: as regards this aspect it will be necessary to verify the general Guidelines of the European Union.

With respect to the foregoing we must emphasise that the Union's 1997 Guidelines indicate that there are no elements to support the opinion that certain regimes, adopted by member States concerning shipping Companies, are likely to cause any distortion of competition, as regards trade exchanges between member States, that might be contrary to their mutual interests.

The Commission has, in fact, acknowledged that fiscal competition in the sector does not concern the relations between members States, but exists, first of all, in the relations between member States on the one hand and third Countries on the other. This is due to the fact that the savings, achievable by those companies choosing to register the ship in a third country, are considerable with respect to the cost levels existing within the Union itself.

In point of fact, the phenomenon of fiscal competition is not, of itself, considered by the Union as being negative; on the contrary, it is seen as being an instrument acting to the advantage of the citizens by pressuring towards a reduction in domestic, public expenditure. Therefore the real problem occurs when there is ruthless competition aimed at conquering the mobile factors of production, because, in this case, the fiscal structures are prejudiced and this leads to considerable distortion to the detriment of employment (the principle objective of the European Union).

It is a well-known fact that unfair fiscal competition is destined to become a very real source of conflict between the member States, unless adequate measures are adopted. As regards this point, it is more than enough to remember, that a considerably important provision has, for some time now, been enforced by the Finance Ministries of the member States of the European Union by virtue of the Resolution of the Council of 1st December 1997 which created a Code of Conduct relating to the taxation of companies aimed at preventing damaging fiscal measures which might considerably distort the distribution of economic activities within the framework of the Union.

The principal goals of the Code of Conduct can be summed up as follows:

- To reduce the distortion still existing within the framework of the Common Market, by creating measures to guarantee fair competition and international competitiveness among the States belonging to the European Union;

- To prevent substantial losses of tax revenue;
- To endow the fiscal structures with a more employment friendly profile.

The Code of Conduct applies, chiefly, to those national provisions which strongly influence the collocation of entrepreneurial activities, and refers, in particular, to those legislative or statutory regulations which, together with administrative practices, determine the existence of a considerably lower tax liability rate than those generally levied by the relevant member State (this is the case, as we shall see in what follows, of the *tonnage tax*). The tax liability rate in question could be determined by referring to the nominal tax rate, to the taxable base or to any other pertinent feature.

In the Code of Conduct, the provisions that can be considered fiscally damaging are identified as follows:

- *If the concessions are reserved exclusively to non-residents or for transactions carried out with non-residents;*

- *If the concessions are totally isolated from the domestic economy, so as to avoid influencing the domestic tax base;*

- *If the breaks are agreed upon even if there is no effective economic activity nor substantial economic presence inside the member State offering the foregoing tax breaks;*

- *If the provisions which determine the profits deriving from the internal activities implemented by a multi-national group differ from the principles generally recognised at an international level, in particular, from the norms agreed upon by the OECD;*

- *If the fiscal provisions lack transparency, including those cases where in the legal norms are applied less strictly and less transparently on an administrative plane."*

As a result, from the moment that Italy decides to introduce the *tonnage tax*, it should only restrict itself, as on the other hand, the rest of the European States have already done, to the non-introduction of fiscally damaging provisions and also to the re-examination of its own set of domestic norms in order to eliminate any fiscal provision which might be contemplated by the Code of Conduct. With respect to the foregoing, there will be opportunities to discuss and comment, within the framework of a Group for Review set up by the Council, those fiscal provisions which come within the field of application of the aforesaid Code.

At this point it seems appropriate to call attention to Letter J of the Resolution of the European Council of 1st December 1997 whereby the Council itself expressly states that part of the fiscal provisions envisaged by the Code comes within the field of application of the provisions concerning State aid, by virtue of arts. 92, 93 and 94 of the EEC Treaty: notwithstanding the ambiguity of the expression, it is to be understood

that the admissibility of an initiative, within the framework of State aid, may not render applicable the qualification of harmful fiscal provision provided for by the Code of Conduct.

3. Notes relating to the introduction of the tonnage tax in a few of the European Union member states

Greece

This was the first Country to adopt the tonnage tax in 1975.

The tax was structured as an annual, obligatory duty, to be paid in a lump-sum settlement, regardless of the results of the operation deriving from the use of the ship.

One of the conditions underlying this tax-levy is that the ship fly Greek colours: therefore the ship-owner who operates in Greece using ships flying a foreign flag is liable to company taxation.

The calculation of the tax is implemented by distinguishing two categories of ships (1st: over 3,000 ton cargo boats and tankers, ships between 500 and 3,000 tons carrying goods to foreign ports, passenger liners calling at foreign ports, oil and drilling platforms located in non-territorial waters. 2nd: all other types of shipping.

As regards the first category, the tax due is determined by multiplying the ship's tonnage by a co-efficient in Dollars, ranging from \$1.2 for up to 10,000 tons, to \$0,8 for over 80.000 tons, and by then multiplying the result by an adjustment factor on the basis of the age of the ship (up to 4 years 0,954; over 30 years 1,224).

When referring to the second category the tax due is determined on the basis of the gross tonnage and is paid in drachmae.

Holland

This was the second Country to introduce the tonnage tax, as of 1st January 1996.

The mechanism supplied an option for 10-year, lump-sum taxation, renewable every ten years. The taxable base is the result of the multiplication of a daily amount (from 2 Dutch florins up to 1,000 tons, to 0,50 Dutch florins over 25,000 tons.)

The regime is applicable to: the international carriage of persons and merchandise; to the carriage of persons and goods as activities auxiliary to the exploration and exploitation of *off-shore*, natural resources; towing operations and other sea-borne support services for ships which implement the foregoing activities.

The lump-sum taxation is levied on all income deriving from the util-

isation of the ship, including therein the gains relating to the disposal of ships, or of real estate and instrumental equipment belonging to the corporate body that uses the ship.

The mechanism is applied regardless of the Dutch flag requisite, and refers to legal persons which carry out, in Holland, managerial and administrative activities on their own ships or on those chartered 'bare boat', or on ships owned by other shipping companies or, again, on ships chartered temporarily or by the voyage.

Norway

This country introduced the tonnage tax, as of 1st January 1996, as a lump-sum system for determining the taxable base.

The legal persons liable could only be Norwegian shareholding companies, whereas the foreign companies operating in Norway have been able to make use of the tonnage tax only for the last three years.

Because this is a subjective application, the operations whose income is determined through the lump-sum system are meticulously indicated: auxiliary activities, research and extraction of oil are, for example, excluded.

The gain on the disposal of the ship is included in the lump-sum taxation.

As to the objective profile, ships under 100tons and ships utilised exclusively for internal business, are excluded, and the requisites relating to the flag flown or the country of registration have no relevance.

The tax is calculated, in Norwegian crowns, on a daily amount applied according to the tonnage of the ship.

Germany

Germany was the fourth European country to introduce the tonnage tax and it was implemented within the framework of the law that regulates income tax: the tax is applied both to natural persons and to companies and with respect to all proceeds produced by chartered or self-owned ships.

A ten-year option is provided for, the ship must be registered in the German shipping register and must be run using a German organisation.

The activities whose proceeds come within the field of application of the tonnage tax are those linked to the carriage of goods and passengers. Only those proceeds deriving from the bare boat chartering are excluded.

The gains on the alienation of the ship are included in the lump-sum regime.

As can be observed from the foregoing, short synthesis, the taxation mechanism introduced by a few European countries displays not only similar aspects but also differential profiles.

Thus the tonnage tax appears, more often than not, as an optional tax (generally for a 10 year period), but also as the sole taxation hypothesis to the exclusion of all other alternatives.

Concerning the legal persons liable, in some systems with tax-levying mechanisms, non-resident companies are excluded, in other cases the fact that the legal person has its main administrative and managerial activities within the territory of the State has relevance; sometimes the system is not applicable to natural persons.

In some countries it is necessary that a ship be listed in the national register or that it fly the national flag (Greece), in others only listing in the national register is required (Germany), whereas in Holland no account is taken either of the flag or of the register.

The operations whose proceeds are envisaged by the tonnage tax regime are substantially identical, even if sometimes internal navigation is excluded.

An ongoing rule is that capital gains are to be included in the lump-sum system.

4. The issues relating to the introduction of the tonnage tax into the Italian fiscal system

The tax on the tonnage of the ship is, basically, a system for the lump-sum determination of the taxable base and for the fixing of the tax rate, even if this can be represented as a substitute for income tax.

By way of example, in the United Kingdom, the method for calculating the tonnage tax is based in the identification of the gross tonnage and on the application of a co-efficient in pounds which varies in relation to the amount of tonnage: this system is applied to each single ship for the number of days of the taxation period.

To be able to introduce the tonnage tax mechanism into a fiscal system it is necessary to verify:

1. Whether the system includes special norms applicable to maritime activities, chiefly relating to income tax and possible local taxes.
2. Whether a lump-sum taxation mechanism is compatible with the ordinary, single taxes applicable.
3. Whether there are constitutional regulations which exclude lump-sum taxation on income, on equity or on productive activities.
4. How the lump-sum mechanism is to be structured with respect to ordinary taxation on income, on equity or on productive activities.

If we start our analysis with the first item, it should be emphasised that in the Italian fiscal system in force there are no particular or special provisions for the maritime sector, therefore, as regards the various possibilities of taxation, income tax, VAT, minor taxes, and a few local taxes such as IRAP (regional tax on productive activities) are applied.

The activity deriving from the utilisation of the ship produces business income liable to IRPEF (personal income tax) as regards natural persons and the partners of private companies, and IRPEG (corporate income tax) as regards share-capital companies.

From a territorial viewpoint we observe that legal persons physically resident in Italy are subject to taxation for income wherever it is produced, and therefore even if they utilise ships abroad (and even if the latter are listed in foreign registers), whereas non-resident legal persons are subject to taxation in Italy only when they operate in State territory (in our case, because it is a question of company income, a permanent establishment is necessary).

It is evident that the principle of the universality of taxation can lead to problems of double taxation of income: on this point, article 8 of the OECD model of convention against double, international taxation stipulates that the gains deriving from the operating, in international business, of ships or aircraft, are taxable only in the contractor state wherein the effective management of the company is located.

That being stated, the normative context outlined, both as regards fundamental taxation provisions and as to territorial guidelines, does not seem to create any obstacles nor particular issues concerning the introduction into our system of a lump-sum mechanism such as the tonnage tax.

We must add that, when the so-called international Register was created (the register of ships used exclusively for international carriage, established by law 1998 n. 30), a tax concession was provided for with respect to income deriving from the use of ships listed therein, and therefore employed exclusively for international business, consisting in income tax only on twenty percent (more precisely, the income deriving from the utilisation of the ship listed in the foregoing register becomes part of the overall income of the user-body to the extent reduced by twenty percent).

We must also examine item 2, i.e. whether a lump-sum mechanism is compatible with the ordinary, single taxes.

The answer to this query is not easy, because, if we are discussing income tax, it is a well-known fact that both IRPEF (personal income tax) and IRPEG (corporate income tax) are levies of a personal nature, structured so that each income becomes part of the taxable base and is then included in the overall taxable income.

Therefore, if we consider only the proceeds deriving from the utilisation of the ship, leaving as they are the rules for determining the other proceeds possibly produced by the legal person liable, we would need to envisage, as alternatives:

A lieu tax restricted to the type of income considered;

The lump-sum determination of the income deriving from the utilisation of the ship;

The separate taxation of the income, with special rules for determining the taxable base.

We will see below how these various alternatives could be structured.

To go on to point 3, i.e. whether there are constitutional restraints excluding the lump-sum taxation of income, equity or productive activities, it must be remembered that the legal literature has already, on many occasions, addressed this issue, arriving, however at contrasting and ambiguous conclusions.

To sum up, also as regards the rulings of the Constitutional Court, the taxation of the mean, ordinary income, rather than of the income effectively produced or received, is held to be legitimate and not to violate the principle of taxable capacity, as indicated in article 53 Cost., only when the lump-sum guideline is based on reliable criteria both from a technical viewpoint and in terms of logical and suitable precepts.

I do not feel, moreover, that the arguments used to support the choice of the ordinary legislature with respect to the introduction of lump-sum taxation guidelines can be fully applicable to the case in point.

In actual fact, a preliminary issue of great relevance has to be solved, i.e. whether the structuring of the tonnage tax is desired merely as a guideline for the lump-sum determination of the income, or as a hypothesis for tax concession based on the lump-sum taxation of the taxable base.

In the first case, in fact, it would be necessary to start out from an obligatory point of departure: i.e. that the application of a co-efficient, albeit variable, to the tonnage of the ship, determines a result which might be identical, or very near, the average income to be produced from the use of the ship.

It is, of course, very easy to perceive, that the existence of such a situation seems to be possible wherever an applicative mechanism can be effectively structured which reliably represents a sort of cadastral, ship's income and which is based, therefore on a typology that takes account, not only of the tonnage, but also of the age and destination of the ship.

Otherwise, it would be preferable to stick openly to the hypothesis of the concession alternative, which, moreover, might be amply justified by the European Commission's guidelines.

The concession of itself should not be verified in relation to the principle of equality as indicated in Article 3 of the Constitution, in the sense that it would be necessary to pinpoint the basis of the difference in treatment given to the income deriving from the use of the ship as against other types of income.

In this perspective, moreover, the route would be fairly easy because all the features which persuaded the Commission to permit the state aid in the sector in question could be employed to sustain the adoption of the concession option.

I think it will be useful to emphasise that, within the framework of the concession option, any applicative mode whatever might be legitimately adopted, and the ordinary legislature could therefore introduce the tonnage tax both as lieu tax to replace IRPEF (personal income tax) or IRPEG (corporate income tax) on income deriving from the use of the ship, and by establishing the separate taxation of that income according to guidelines based on lump-sum determination and taxation.

The last point to be studied concerns the physiognomy and the amplitude of the tonnage tax.

First of all, it would be necessary to verify whether the instrument is to be applied to the entire maritime sector or restricted to the framework of international transport.

Evidently, apart from the extent, the mechanism would have to have an optional nature, as in almost all the countries that have adopted the tonnage tax.

Should this not be the case, i.e. if the tonnage tax were to become an instrument for universal obligatory taxation, there might well be considerable problems of constitutionality as regards Article 3, because, notwithstanding the facilitating nature of the mechanism, those who have no income, or a negative one, might in any case be penalised.

In conclusion, as regards the issue relating to the extent of the lump-sum, I think that the latter should be restricted to income taxes and to IRAP.

Reflection will certainly be necessary as to the application of VAT, which would leave all the accounting obligations unaltered and, in some way or another, would frustrate the attempt to simplify.

It does not seem possible, however, to envisage a lump-sum solution also for VAT, due to the restraints deriving from European Union directives.

5. The enabling law for the reform of the state taxation system

In December 2001 a government bill was put before Parliament whose subject-matter was the reform of the state taxation system; it hinged on the five taxes that follow: income tax, corporation tax, value added tax, service tax (to replace minor taxes) and excise.

The introduction of tonnage tax, as mechanism for the lump-sum determination of profit from shipping activities, is expressly provided for by art. 4, lett. n. bill no. 2144 with respect to corporate income tax: indeed, tonnage tax seems to aptly fit into those that are the objectives of tax reform, i.e. the simplification of the overall tax system, the need to conform to prevailing models in the international framework, greater neutrality of tax mechanisms as regards the choices of economic operators.

This bill provides for an optional mechanism for the lump-sum determination of the tax on income from shipping activities listed in art. 8 bis of the 1972 Presidential Decree no. 633 (only military vessels and pleasure boats are excluded), the possibility being contemplated for the delegated legislator to extend such lump-sum determination to include income from complementary or auxiliary activities.

The aim of this measure, as is made clear in the provisions in question, is to make the levy equivalent to taxation on the basis of tonnage.

To this end, the criteria to be used – especially as far as identifying the activities admitted to the lump-sum regime is concerned – will need to follow the guidelines carried in the document approved by the European Union Commission on 5 July 1997 ('Community guidelines on state aid to maritime transport'), and the terms of implementation as they are applied with reference to analogous regimes in European Union member countries.

The tax will be in fixed rates for each net register ton and different brackets of

tonnage will be provided for so that the unit amount per ton decreases as the tonnage

of the ship increases.

The option will be exercised, with irrevocable effect, for a minimum period of five years.

In order to contrast avoidance on the part of those who might alienate assets and provide services to companies who should opt for tonnage tax application (whose accounts would become irrelevant for tax purposes, costs and profits for the determination of income being disregarded) account should be taken of the regime regarding the normal value of alienations and provisions of services as set forth in art. 76, fifth paragraph, Unified Code of Income Taxation (TUIR), including when these operations occur between entities resident in the state.

One soon notices that the guidelines carried in the provision referred to, having been established with a view to creating the mechanism and not a detailed regime thereof, leave open all the issues identified in the foregoing paragraph; more specifically, both the question of relevance (as

separate or not) of extraordinary income, capital gains being first in line and, the question of IRAP application (regional tax on productive activities) which, as regional tax, would in short fail to be included in the lump-sum mechanism.

That being stated, there is no doubt that the assimilation in our tax system of the institute under discussion - an institute that both Community and operators of the sector have long been awaiting as condition for securing its competitive level in the international scenario - is a qualitative leap, in line with the more modern experiments carried out abroad.

La cosiddetta “*tonnage tax*” - Ipotesi di introduzione in Italia (*)

Maurizio Leo

Il primo problema da affrontare e risolvere al fine di valutare la possibilità di introdurre la disciplina della *tonnage tax* nel nostro ordinamento è quello di stabilire se si può seguire una strada che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva su una determinata base imponibile, una determinazione forfetaria dell'imponibile o, infine, un meccanismo di tassazione separata con determinazione autonoma della base imponibile.

Va detto, innanzitutto che una simile scelta di fondo dovrà essere frutto di un apposito provvedimento di legge, del quale dovrà essere valutata preliminarmente la compatibilità con il sistema, generalmente applicato, di determinazione del reddito su basi analitiche. Ipotizzando che in futuro si perseguisse la possibilità di introdurre un meccanismo di questo genere vediamo quali possono essere le soluzioni.

33

Meccanismo dell'imposta sostitutiva

Noi abbiamo già nell'ordinamento tributario alcuni meccanismi d'imposta sostitutiva; basti pensare a quello previsto per le cosiddette “riorganizzazioni aziendali”. Si pensi all'ipotesi in cui si cede un'azienda, si cedono partecipazioni di controllo o di collegamento oppure si effettuano operazioni di fusione, di scissione con utilizzo dei disavanzi di fusione ecc.. In questo caso l'art. 1 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi stabilita inizialmente nella misura del 27% e passata al 19% dall'art. 6, comma 1, lettera a), della L. 21 novembre 2000, n. 342 (il cosiddetto “collegato fiscale” alla Legge Finanziaria per l'anno 2000).

(*) Relazione al Convegno di Studi su “*La fiscalità marittima nell'Unione Europea: le prospettive italiane*”, organizzato il 2 aprile 2001 dall'Università degli Studi di Roma “La Sapienza”. Il testo della registrazione è stato riveduto ed adattato dal Prof. Pietro Selicato.

Se si introducesse un meccanismo di questo tipo nel nostro ordinamento si dovrebbe determinare l'imponibile in modo analitico e applicare allo stesso un'imposta sostitutiva, che potrebbe essere fatta pari anche in questa ipotesi al 19%. Ciò genererebbe alcune conseguenze. Innanzitutto, introducendo nel nostro ordinamento il nuovo meccanismo impositivo l'imposta sostitutiva del 19% pagata dalla società (e ovviamente nella maggior parte delle imprese di navigazione ci troviamo in presenza di società) andrebbe, a norma dell'art. 105 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle imposte sui redditi), a confluire in un apposito serbatoio (cosiddetto *basket A* o canestro A). Stando a tale disposizione, le imposte immesse nel canestro A possono essere utilizzate nel momento in cui la Società che le ha corrisposte distribuisce i dividendi ai propri soci. A quel momento la società dovrà sottrarre dal canestro A le imposte ivi memorizzate ed i soci avranno diritto, nella predetta misura, ad un credito d'imposta sui dividendi che sarà un credito d'imposta pieno, da chiedere a rimborso o da computare in diminuzione dell'imposta da questi dovuta. Tuttavia, il problema ulteriore che si porrebbe (e che in parte è stato affrontato in occasione dell'introduzione del Registro Navale Internazionale, quando fu ipotizzata l'imponibilità del reddito delle imprese di navigazione nella misura del 20%) è relativo alla differenza tra il 19% dell'imposta sostitutiva e l'imposta ordinaria del 36%. Che fine fa questa differenza? Questo differenziale potrebbe confluire nell'altro canestro previsto dall'art. 105 del D.P.R. n. 917/1986, vale a dire nel canestro B, attraverso il quale si consente di trasferire in capo al socio, al momento della distribuzione del dividendo, l'agevolazione riconosciuta alla società attraverso il sistema di tassazione sostitutiva evitando di penalizzarlo con l'applicazione sul suo dividendo di imposte più elevate di quelle dovute dalla società.

34

Questo è il problema che vedo all'orizzonte laddove si volesse sottoporre il reddito delle imprese di navigazione ad un'imposta sostitutiva diversa dall'imposta ordinaria. La questione (che già è stata posta con riferimento all'imponibilità dei redditi in questione nella misura del 20%) è quella di collocare correttamente la differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta sostitutiva facendola confluire nel canestro B per evitare di far venire meno le agevolazioni al socio nel momento della distribuzione del dividendo. Questo aspetto scongiurerebbe la scelta dell'imposta sostitutiva.

Meccanismo della tassazione separata

Non è privo di complicazioni neanche il meccanismo della tassazione separata, giacché ha una sua logica nell'ambito dell'imposta sul red-

dito delle persone fisiche, caratterizzata da un sistema di aliquote progressive per scaglioni, al fine di estrapolare un determinato reddito dal reddito complessivo, evitare di assoggettarlo all'aliquota dell'ultimo scaglione ed applicare sullo stesso un'aliquota corrispondente a un reddito medio (es.: quello del biennio precedente); per particolari tipologie di redditi soggetti a tassazione separata (es.: trattamenti di fine rapporto di lavoro), viene definito un reddito di riferimento. Quindi, anche questo meccanismo non sembra adattabile alla fattispecie in esame, nella quale il reddito da determinare separatamente appartiene, di norma, ad una società di capitali, che, come tale, è soggetta all'imposta sul reddito con aliquota proporzionale.

Meccanismo della determinazione forfetaria del reddito

La strada che, tutto sommato, sembra più convincente è quella della determinazione forfetaria dell'imponibile. In luogo della determinazione del reddito d'impresa mediante la contrapposizione su basi analitiche tra componenti reddituali positivi e negativi, si può introdurre la *tonnage tax* prendendo a base i parametri poc'anzi ricordati, che già vengono assunti negli altri ordinamenti. Quindi il reddito dell'impresa di navigazione potrebbe essere determinato in questo modo autonomo e separato rispetto all'analisi puntuale dei componenti positivi e negativi. Una volta determinato forfetariamente, il reddito dell'impresa di navigazione viene ad essere assoggettato agli ordinari meccanismi di tassazione. Vale a dire che una volta determinato forfetariamente il reddito, su questo si potrebbe applicare l'aliquota ordinaria del 36% con le altre conseguenze che scaturiscono da tale assetto impositivo. Pertanto, tra le tre soluzioni analizzate (imposta sostitutiva, tassazione separata e determinazione forfetaria del reddito d'impresa), sembra più agevole seguire l'ultima di queste, con tutte le implicazioni che non stiamo qui ad esaminare e che, prima ancora che di carattere tecnico, sono fundamentalmente politiche, giacché la valutazione da fare riguarda la stessa opportunità dell'introduzione nel nostro ordinamento di un meccanismo di questo tipo.

Come è noto, le determinazioni reddituali su basi forfetarie sono presenti nel nostro ordinamento solamente in due ipotesi espressamente disciplinate dal legislatore. La prima è quella dei redditi fondiari, che, attraverso la determinazione catastale, sono soggetti ad imposizione sulla base del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno o dall'immobile. In questo caso la tassazione non prende a base di riferimento i componenti analitici di ricavi e di costi ma elementi desunti al di fuori dei componenti reddituali tipici e, per scelta del legislatore si configura come un si-

stema alternativo di determinazione della base imponibile. Un altro meccanismo di tassazione forfetaria è quello previsto dalla L. 662/1996 per le imprese di modeste dimensioni, che non superino certi ammontari di volumi di affari. In questi casi il reddito viene determinato forfetariamente applicando dei coefficienti sull'ammontare dei ricavi lordi.

Quindi, le ipotesi nelle quali secondo le norme fiscali italiane si può determinare forfetariamente il reddito oggi sono ben circoscritte. Tuttavia, se il legislatore ritenesse opportuno introdurre un meccanismo di questo tipo anche per disciplinare l'imposizione sui redditi delle imprese di navigazione, si applicherebbe un meccanismo del tutto analogo a quello già utilizzato in altri casi (immobili e imprese di modeste dimensioni).

Meccanismo della determinazione forfetaria del reddito - Problemi applicativi

Manifestata tale preferenza, veniamo agli ulteriori problemi che si presentano all'orizzonte nel momento in cui si intende realmente introdurre nell'ordinamento tributario una nuova fattispecie di determinazione forfetaria del reddito.

36

In primo luogo, vediamo quali sono i componenti che concorrono a formare la base imponibile e poniamoci il quesito se al di fuori del meccanismo della *tonnage tax* ci sono altri componenti che dovrebbero essere assunti. È stata già ricordata la problematica delle plusvalenze. Negli altri Paesi le plusvalenze rientrano nel meccanismo forfetario di determinazione del reddito. Da noi è possibile una cosa del genere? L'esperienza ci insegna che le plusvalenze sono state sempre tenute fuori dal meccanismo di determinazione forfetaria. Basti pensare ai regimi di determinazione forfetaria dei redditi concepiti per le imprese minori. Del resto, le plusvalenze sono componenti economiche straordinarie che non attengono alla ordinaria gestione e, come tali, devono concorrere a formare la base imponibile in modo analitico. È mia opinione, pertanto, che pure introducendo un meccanismo di questo tipo, le eventuali plusvalenze sui beni relativi alle imprese di navigazione (soprattutto al naviglio) dovrebbero essere assoggettate a tassazione nei modi ordinari secondo le regole dell'art. 54 del T.U.I.R. n. 917/1986.

In Italia - diversamente da quanto avviene in Grecia - un meccanismo di questo tipo non può essere introdotto in via obbligatoria ma soltanto come opzione rispetto al regime ordinario di tassazione del reddito in via analitica, poiché in caso contrario si lederebbe il principio costituzionale della capacità contributiva. Abbiamo allora un ulteriore problema: quello dei cambiamenti di regime fiscale. Quali sono le conseguenze nei

casi in cui un contribuente passa da un regime forfetario ad uno analitico e viceversa?

A questo proposito va ricordato che il reddito d'impresa viene determinato unitariamente per ciascun periodo d'imposta; tuttavia, in tale determinazione si deve tenere conto dei componenti positivi e negativi prodotti in precedenti periodi d'imposta che riverberano i loro effetti e le loro conseguenze in periodi d'imposta successivi. Possono ipotizzarsi alcuni casi particolari.

Opere, forniture e servizi di durata ultra annuale

Sicuramente, anche nel comparto dell'attività degli armatori si possono verificare casi di servizi di durata ultra annuale che formino oggetto di un unico contratto nei quali sia stabilito un corrispettivo che afferisca a tutta la prestazione. In questi casi il nostro ordinamento (art. 60 T.U.I.R. n. 917/1986) prevede un meccanismo di imputazione graduale dei corrispettivi a ciascun esercizio analogo a quello previsto per le rimanenze di beni. Vale a dire che alla fine di ciascun esercizio si calcola la quota di corrispettivo relativa alla parte di opera o di servizio eseguita e quella parte costituisce una rimanenza finale, che diventa una esistenza iniziale (e quindi un costo) nell'esercizio successivo.

Che cosa succede in questi casi se si passa da un meccanismo forfetario ad un meccanismo analitico? Supponiamo che il servizio di durata ultra annuale sia iniziato nel periodo d'imposta in cui si determinava forfetariamente il reddito (per esempio nei primi due anni) e nel terzo anno si opta per la determinazione analitica. In questo anno sorge il problema se conglobare tra i ricavi di competenza anche la parte di proventi riferibile agli anni precedenti. La risposta dovrebbe essere negativa giacché non è possibile far confluire nel reddito imponibile del terzo esercizio la parte dei proventi che ha già concorso, sia pure in via forfetaria, a formare il reddito nei due esercizi precedenti. Quindi, bisognerà introdurre dei meccanismi speciali quando si uscirà da un regime forfetario per entrare in un regime ordinario.

Inoltre, per i componenti che trovano le loro radici in precedenti esercizi ma si completano o si incrementano negli esercizi successivi bisognerà adottare delle tecniche di "sterilizzazione" per evitare che si verifichino doppie imposizioni, come si è già fatto nel passato. Il Ministero delle Finanze ha fatto sempre richiamo a questo meccanismo dei passaggi, per esempio, dai regimi di contabilità semplificata a quelli di contabilità ordinaria e via dicendo, o quando la Riforma tributaria vide la luce si passò da una tassazione non in base al bilancio ad una tassazione in base al bilancio mediante l'approvazione del Decreto n. 689/1974, in cui si stabiliva come si dovesse procedere davanti ad un presupposto del genere.

Abbiamo un altro esempio di disposizioni simili nella cosiddetta Legge Visentini (D.L. 19 dicembre 1984 n. 853, convertito nella L. 17 febbraio 1985, n. 17). Per effetto di tale legge, negli anni 1985-86-87 fu introdotto un regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa per le imprese minori. Anche in quel caso furono emanati appositi decreti ministeriali che disciplinavano i passaggi di regime, proprio per evitare che certi componenti non fossero attratti a tassazione né prima né dopo oppure i costi fossero portati in diminuzione due volte.

Lo stesso problema dovrà essere affrontato nel caso in cui si volesse optare per l'introduzione di un meccanismo di determinazione forfetaria degli imponibili delle imprese di navigazione.

Ammortamenti

Altro problema è quello degli ammortamenti. Che cosa accadrebbe ad un bene ammortizzabile una volta usciti dal sistema forfetario ed entrati in quello ordinario? Nei periodi in cui si determina forfetariamente il reddito gli ammortamenti non assumono rilievo giacché si tratta di una tassazione "vuoto per pieno" e quindi non possono considerarsi ai fini della base imponibile. Però quando si esce dal regime forfetario e si entra in quello ordinario bisogna considerare come già calcolati gli ammortamenti del periodo in cui si è applicato il regime forfetario. Penso che sia questa la corretta soluzione. Supponiamo che il regime forfetario è stato applicato per due anni e nel terzo anno si ritorna a quello ordinario: si dovranno considerare come fatti gli ammortamenti dei due anni precedenti anche se in quegli anni è stata operata la determinazione forfetaria? Con quali modalità? Sappiamo che il Testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R. n. 917/1986) contiene delle limitazioni relative agli ammortamenti: ad esempio: non si può andare al di sotto del 50% del coefficiente fissato con apposito decreto, altrimenti la differenza (se il coefficiente tabellare è del 10% ed è stato assunto l'ammortamento in misura pari al 3%, la differenza fra il 3% e il 5%, pari al 2%) sarà persa in termini di ammortamento e potrà essere recuperata soltanto come costo non ammortizzato quando si andrà a cedere il bene. Che cosa accadrebbe allora a questa percentuale minima tenendo conto che negli anni di *forfait* non è stato calcolato alcun ammortamento? Si potrà riprendere l'ammortamento con il coefficiente tabellare senza alcuna conseguenza? Come dovrà essere calcolato il costo fiscalmente riconosciuto?

Accantonamenti

Altro problema è quello degli accantonamenti annuali. Come si dovrà disciplinare nel caso della introduzione della *tonnage tax* il meccanismo degli accantonamenti per rischi su crediti, ammessi annualmente in

deduzione nei limiti di percentuali e fino ad un ammontare totale, pre-stabiliti?

Questi, in una prima sintesi, sono i problemi che si porranno e che dovranno trovare una adeguata soluzione per evitare che la nuova disciplina faccia sorgere fenomeni di mancata tassazione o di doppia tassazione dei proventi oppure di doppia deduzione o di indeducibilità dei costi.

Rapporti tra regime analitico e regime forfetario

Come già detto, nel nostro sistema tributario il regime analitico mantiene sempre un carattere di preminenza rispetto al regime forfetario che, per contro, ha carattere derogatorio ed opzionale. Per questo motivo, la nuova disciplina dovrà determinarne la durata. Normalmente, i regimi contabili e fiscali applicabili in base ad opzione del contribuente hanno in Italia una durata pari ad almeno tre anni. Anche per il regime forfetario della *tonnage tax* potrebbe essere stabilita una durata triennale rinnovabile di eguali periodi in assenza di esplicita dichiarazione di revoca del contribuente.

Quando si sceglierà il meccanismo analitico? Evidentemente nel periodo in cui si registrano delle perdite, perché laddove c'è un regime forfetario le perdite da esercizi precedenti non possono essere riportate a nuovo. In effetti, non si può ammettere che dall'imponibile sul quale si deve applicare la tassazione nel regime forfetario si possano portare in deduzione perdite da esercizi precedenti.

39

Agevolazioni

Che cosa potrà accadere relativamente alle agevolazioni? Il nostro sistema tributario è costruito su due importanti agevolazioni per le imprese: la DIT (*Dual Income Tax*), che consente l'applicazione di un'aliquota IRPEG ridotta (dal 19% al 27%) sui redditi corrispondenti a nuovi apporti di capitale e riserve, e la cosiddetta "Agevolazione Visco", che attribuisce un credito d'imposta sui nuovi investimenti.

Va detto subito che quest'ultima agevolazione ha natura transitoria ed è destinata a cessare alla fine del corrente anno 2001. Non essendo ipotizzabile che la *tonnage tax* possa essere introdotta nel 2001 giacché sono imminenti le elezioni politiche, è da ritenere che l'Agevolazione Visco non potrà comunque convivere con la *tonnage tax*.

Al contrario, se la DIT resterà in vigore negli anni 2002 e seguenti (cosa peraltro improbabile giacché da alcune posizioni è stata auspicata la sua abrogazione), ci si dovrà preoccupare di verificare l'opportunità di una sua convivenza con il meccanismo di determinazione forfetaria del reddito del tipo *tonnage tax*. In linea di principio, nulla esclude che an-

che in simili ipotesi si possa applicare la DIT, giacché una volta determinato l'imponibile con il metodo forfetario sullo stesso potranno applicarsi senza difficoltà i meccanismi agevolativi previsti dal regime DIT, che si basano su elementi (conferimenti in danaro, utili non distribuiti, ecc.) aventi natura strettamente civilistica e, come tali, svincolati dalle modalità di determinazione del reddito.

Per questo motivo, la DIT potrà avere diritto di cittadinanza anche nel meccanismo della *tonnage tax* e si potrà applicare la tassazione ridotta tutte le volte in cui nel patrimonio dell'impresa si registreranno incrementi di capitale rispetto al 1996, tenendo conto che soprattutto dal 2000-2001 l'effetto DIT sarà ancora più rilevante perché agli incrementi di patrimonio si applicherà un moltiplicatore del 20% per il 2000 e del 40% dal 2001 e poi la tendenza sarà, come già avviene per le imprese individuali e per le società di persone, quella di prendere come punto di riferimento della DIT l'intero patrimonio netto dell'impresa.

The so-called “*tonnage tax*” - Possibility of introduction into Italy (*)

Maurizio Leo

The first thing to be examined when evaluating the problem of the possible introduction of the *tonnage tax* system into the Italian legislation is that of establishing whether it is possible to follow an approach foreseeing the application of a substitute tax to a given taxable base, or determination of the taxable amount on a presumptive basis or, lastly, a separate taxation mechanism with autonomous determination of the taxable base.

First of all, it must be said that this fundamental choice would require the enactment of a specific legislative measure, introduced following preliminary evaluation of its compatibility with the generally applied system of determination of income on an analytical basis. Assuming that the possibility of introducing a mechanism of this type were to be pursued in future, let us examine what the possible solutions could be.

4

Substitute tax mechanism

In our taxation system we already have some substitute tax mechanisms: for instance, we may recall the one foreseen in the case of so-called “corporate reorganisations”. Think of the case in which a business enterprise is sold, controlling or connecting shareholdings are transferred or merger or split-off operations are effecting with utilisation of the merger deficits, etc... In this case Art. 1 of the Italian Legislative Decree No. 358 of 8.10.1997 foresees the application of a substitute tax in lieu of ordinary income taxes, established initially at the rate of 27% and then reduced to 19% by Art. 6, paragraph 1, letter a) of Law No. 342 of 21.11.2000 (the so-called “fiscal connected law” to the Finance Act for the year 2000).

(*) Report to the Study Conference on “*La fiscalità marittima nell’Unione Europea: le prospettive italiane*”, organised by “La Sapienza” University of Rome on 2nd April 2001. The draft of the registration has been reviewed by Prof. Pietro Selicato.

If a mechanism of this type were introduced into our system, it would be necessary to determine the taxable base in an analytical manner and apply a substitute tax to it, which in this case too could well be equal to 19%. This would give rise to certain consequences. First of all, if the new tax mechanism is introduced into our system, the 19% substitute tax paid by the companies (and of course in the case of the majority of navigation enterprises we are dealing with companies) would be memorized, as per Art. 105 of Presidential Decree No. 917 of 22.12.1986 (the Income Tax Consolidation Law), into an appropriate "holder" (termed *basket A*). According to this provision, the taxes put into *basket A* can be utilised at the time when the company that paid them distributes dividends to its shareholders/partners. At which time, the company must take out of *basket A* the taxes that are recorded in it and the shareholders will be entitled, to the aforementioned extent, to a tax credit on the dividends, which will constitute a full tax credit, for which they can request a refund or which they can deduct from the tax owed by them. However, the further problem that would arise (and which has been partially tackled on the occasion of the introduction of the International Shipping Register, when the possibility of taxing the income of shipping companies at the rate of 20% was envisaged) regards the difference between the substitute tax rate of 19% and the ordinary tax rate of 36%. What happens to this difference? The amount of this difference could be channelled into the other basket foreseen by Art. 105 of the Presidential Decree No. 917/86, i.e. into *basket B*, through which it is possible to transfer to the shareholder/partner, when the dividend is distributed, the benefit granted to the company through the substitute tax system, thus avoiding penalising the latter by applying to his dividend taxes that are higher than those payable by the company.

This is the problem that I can see on the horizon, in the event that the income of shipping companies were to be subject to a substitute tax different from ordinary tax. The point at issue (which has already been raised with reference to the taxability of the incomes in question at the rate of 20%) is that of correctly placing the difference between the ordinary tax and the substitute tax by channelling it into the said *basket B* so as to make sure that the concessions remain in existence for the shareholder at the time when the dividend is distributed. In the light of this aspect, the substitute tax option does not appear advisable.

Separate taxation mechanism

Complications also exist in the case of the separate taxation mechanism, as this form of taxation is logically justified in the framework of

the income taxation of natural persons, characterised by a system of progressive rates in staggered bands, in order to extrapolate a given income from the overall income, so as not to subjecting to the rate for the last band and apply to it a rate corresponding to an average income amount (e.g.: that of the previous two years); for particular types of income subject to separate taxation (e.g.: employees' severance allowances), a reference income is defined. Hence, this mechanism does not appear suitable for adaptation to the case under examination, in which the income to be determined separately belongs, as a rule, to a joint-stock company which, as such, is subject to income tax at a proportional rate.

Mechanism based on presumptive determination of income

The approach which, on the whole, appears the most convincing is that of the presumptive determination of the taxable base. Instead of determining the corporate income by comparing the positive and negative income components on an analytical basis, it would be possible to introduce the tonnage tax on the basis of the parameters previously recalled, which are already employed in other tax systems. Hence, the incomes of the shipping company could be determined in this autonomous and separate manner rather than by detailed analysis of the positive and negative components. Once determined presumptively, the incomes of the shipping company would be subjected to the ordinary taxation mechanisms. This means that when the incomes have been presumptively determined, they could be taxed at the ordinary rate of 36%, with the other consequences that arise out of this taxation approach. Accordingly, out of the three solutions examined (substitute tax, separate taxation and presumptive determination of corporate income), the last appears the easiest approach to follow, with all the implications that we need not examine in this context and which are, before even considering the technical aspects, essentially of a political nature, as what must be evaluated is whether or not it is opportune and desirable to introduce a mechanism of this type into our tax system.

As it is well known, determinations of incomes on a presumptive basis exist in our system only in two cases, expressly disciplined by the law. The first is that of incomes from land and buildings, which are subject to taxation on the basis of cadastral determination of the ordinary incomes obtainable from the land or building. In this case the taxation method does not take as its reference base the analytical components of proceeds and costs, but instead considers elements outside the sphere of

typical incomes components, which the law has specifically chosen to configurate as an alternative system of determination of the taxable base. Another presumptive taxation mechanism is the one foreseen by Law 662/96 for small business enterprises, which do not exceed certain business turnover levels. In these cases incomes are determined presumptively by applying coefficients to the total amount of gross proceeds.

Hence the cases in which the presumptive determination of income is possible under Italian tax law are today very circumscribed. However, should our legislators consider it opportune to introduce a mechanism of this type also with regard to the income taxation of shipping companies, the mechanism applied would be perfectly analogous to the one already employed in other cases (real estate and small businesses).

Presumptively determined income mechanism – application problems

Having expressed this preference, we now come to the further problems that would appear on the horizon at the time of an actual decision to introduce into our tax system a new case of presumptive determination of incomes.

44

In the first place, let us examine which are the components that contribute to the formation of the taxable base, and ask ourselves whether, apart from the tonnage tax mechanism, there exist other components that should be included. The problem of capital gains has already been mentioned. In other countries, capital gains are included in the presumptive incomes determination method. Is this possible in Italy? Experience teaches us that in our country capital gains have always been kept outside the mechanism for determining presumptive incomes. Here we need only recall the presumptive-incomes systems designed for small businesses. Moreover, capital gains are extraordinary economic components not pertaining to ordinary management and, as such, must contribute to the formation of the taxable base in an analytical manner. Accordingly, in my opinion, even if a mechanism of this type were to be introduced, any capital gains on the assets relative to shipping enterprises (and naval vessels in particular) should be subject to taxation in the ordinary manners in accordance with the rules foreseen in Art. 54 of Income Tax Consolidation Law No. 917/86.

In Italy – in contrast with what occurs in Greece – a mechanism of this type cannot be introduced on an obligatory basis, but only as an option in relation to the ordinary system of analytical taxation of incomes, because otherwise it would be contrary to the constitutional principle of

taxpaying capability. So a further problem arises: that of changes of taxation regimes. What are the consequences in the cases when a taxpayer switches from a presumptive regime to an analytical regime, and vice versa?

In this regard, it should be recalled that business incomes are determined on a unitary basis for each taxation period; however, in this determination it is necessary to take into account the positive and negative components produced in previous taxation periods whose effects and consequences reverberate on subsequent taxation periods. Some particular cases can be envisaged.

Works, supplies and services of ultra-annual duration

In the ship-owning sector a lot of cases can certainly arise of services of more than a year's duration that constitute the object of a single contract in which a price is established for the whole of the foreseen service. In these cases, our system (Art. 60 of Income Tax Consolidation Law No. 917/86) foresees a mechanism involving the gradual charging of the relative amounts to each year, analogous to what is foreseen in the case of closing inventories of left-over stocks of goods. This means that at the end of each financial year it is necessary to calculate the portion of the price regarding the part of the work or service that has been executed, and this portion constitutes a closing inventory item, which becomes an opening inventory item (and hence a cost) in the next financial year.

What happens in these cases if the taxpayer switches from a presumptive system to an analytical system? Let us suppose that the service of ultra-annual duration began in the taxation period in which income was presumptively determined (for example, in the first two years) and then opts for analytical determination in the third year. In this year, a problem arises as to whether the year's incomes should also include the portion of proceeds referable to previous years. The answer should be negative, since it is not possible to include in the taxable income of the third year the portion of proceeds that has already contributed, albeit on a presumptive basis, to the formation of income in the two previous financial years. Accordingly, it will be necessary to introduce special mechanisms for changeovers from a presumptive tax system to an ordinary tax system.

In addition, in the case of components whose roots lie in previous financial years but which are completed or incremented in subsequent years, it will be necessary to adopt "sterilisation" techniques in order to avoid the occurrence of double taxation, as has already been done in the past. The Ministry of Finance has always paid attention to this mechanism of changeovers from one system to another, for instance from sim-

plified book-keeping to ordinary book-keeping regimes and so on; and at the time of the Tax Reform the changeover from non-balance-sheet taxation to taxation based on balance-sheets was provided for through the approval of Decree 689/1974, which foresaw the procedures to be followed in such cases. We have another example of similar provisions in the so-called Visentini Law (Law Decree no. 853 of 19.12.1984, converted into Law No. 17 of 17.2.1985). By virtue of this law, in the 1985-86-87 a presumptive system was introduced for determining the business incomes of small firms. In this case too, specific ministerial decrees were issued that regulated the changeovers from one system to another, to prevent certain components being taxed either before or afterwards, or the same costs being deducted twice.

The same problem must be faced in the case that it should be decided to introduce a presumptive determination mechanism for the taxable incomes of shipping companies.

Depreciation

Depreciation constitutes another problem. What would happen to a depreciable asset in the case of a changeover from the presumptive system to the ordinary system? During the periods in which incomes are determined presumptively, depreciation amounts are not relevant because this is an "all-inclusive" taxation system and they therefore cannot be considered for taxable base purposes. However, upon leaving the presumptive system and entering into the ordinary one, the depreciation for the period in which the presumptive system had applied must be considered as already calculated and taken into account. I think this is the correct solution. Let us suppose that the presumptive system has been applied for two years, and in the third year the firm changes back to the ordinary system: should we consider the depreciation for the two previous years as "already effected", even though the presumptive system had been applied during those years? And in what manner? We know that the Income Tax Consolidation Law (T.U.I.R. No. 917/86) foresees limitations regarding depreciation: for instance, it cannot drop below 50% of the scheduled coefficient established by a specific decree, otherwise the difference (if the scheduled coefficient is 10% and depreciation has been applied at 3%, the difference between 3% and 5% - equal to 2%) will be lost in terms of depreciation and can be recovered only as a non-depreciated cost at the time when the asset is transferred. What would happen in this case to this minimum percentage, given the fact that during the years of presumptive taxation no depreciation had been calculated? Can depreciation be recommenced at the scheduled rate without any consequences? How should the fiscally recognised cost be calculated?

Provisions

Another problem is that of annual provisions. In the event of the introduction of the tonnage tax, what should the regulations foresee in the case of the mechanisms regarding provisions for bad debts, annually deductible within set percentage limits and up to a predetermined total amount?

These, in initial summary terms, are the problems that will arise and that must be given adequate solutions so as to assure that the new regulations do not give rise to phenomena of non taxation or double taxation of proceeds, or double deduction or non deductibility of costs.

Relationship between analytical and presumptive systems

As already mentioned, in our taxation system the analytical system always maintains its pre-eminence nature in relation to the presumptive system which, on the contrary, has a derogatory and optional character. For this reason, the new regulations must determine its duration. Normally, in Italy the book-keeping and fiscal regimes applicable on the basis of a taxpayer's option have a duration of at least three years. In the case of the presumptive system of tonnage tax, it would be possible to establish a duration of three years, renewable for equal periods in the absence of an explicit declaration to the contrary by the taxpayer.

4

When will the analytical system be chosen? Obviously, in periods in which losses are reported, because when a presumptive system is applied it is not possible to carry forward losses from previous years. And indeed, it is not admissible to allow the deduction of losses from previous years from the taxable base determined on a presumptive basis to which taxes are to be applied.

Tax benefits

What would occur in the case of tax benefits? Our taxation system is built upon two major tax benefits for business enterprises: DIT (Dual Income Tax), which allows the application of a reduced IRPEG (company income tax) rate (19% instead of 27%) on income corresponding to new contributions to capital and reserves, and the so-called "Visco Benefit", which allows a tax credit on new investments.

We must note, first of all, that the latter benefit had a temporary nature and it was ceased at the end of the 2001. As it was out of the question to imagine that tonnage tax could be introduced in 2001 since political elections are now imminent, it can be assumed that it was not possible in any case for the Visco Benefit to coexist with the tonnage tax.

On the other hand, if the DIT remains in force in the year 2002 and

afterwards (which also appears improbable, as its abolition has been called for in some quarters), it will be necessary to verify whether or not it would be desirable for it to coexist with a presumptive income determination mechanism such as the tonnage tax. At first, there is no reason why the DIT should not continue to apply even in such cases, since once the taxable base has been determined by the presumptive method it would also be possible, without any difficulty, to apply to it the tax-benefit mechanisms foreseen by the DIT system, which are based on elements (contributions of monetary assets, profits not distributed, etc.) that are of a strictly civil-law nature and, as such, are not linked to the manners in which income is determined.

For this reason, the DIT can maintain the "right of citizenship" in the tonnage tax mechanism too, and reduced taxation can be applied whenever capital increments are recorded in the company's assets in relation to 1996, taking account of the fact that, above all from 2000-2001 onwards, the DIT effect will be even more significant because a multiplier will be applied to corporate assets increments amounting to 20% for 2000 and 40% from 2001 onwards, and from then on the tendency will be, as is already the case for one-person businesses and personal partnership firms, to take the entire net assets of the company as the reference base for DIT purposes.

La *tonnage tax*: il progetto italiano e le esperienze europee

Angela Stefania Bergantino (*) (**)

1. La *tonnage tax* nel disegno di riforma tributaria

L'art. 4, comma 1, lettera *n*) del disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (AC 2144, XIV legislatura) prevede, nell'ambito delle disposizioni che riguardano l'imposta sul reddito delle società, l'introduzione di una importante misura che riguarda il settore marittimo: la *tonnage tax*. Viene prevista, infatti, "la determinazione forfetaria dell'imposta relativa al reddito derivante dall'utilizzazione delle navi ... ed eventualmente anche a quello derivante dalle attività commerciali complementari o accessorie al fine di rendere il prelievo equivalente a quello di un'imposta sul tonnellaggio". Si istituisce, quindi, in alternativa al metodo analitico di determinazione dell'imponibile, un sistema facoltativo di tassazione *a forfait* impostato sul tonnellaggio posseduto e/o gestito dall'armatore.

Tale intervento, peraltro da tempo atteso dall'armamento italiano, si inserisce in un contesto europeo fortemente favorevole e già caratterizzato dalla presenza di numerose forme di sostegno fiscale al settore. Ormai da diversi anni, infatti, l'Unione Europea, consente ai paesi membri di introdurre specifiche misure di incentivazione del proprio armamento.

In particolare, l'atteggiamento di favore della Commissione Europea nei confronti della *tonnage tax* è ormai sancito in numerosi documenti ufficiali: dalle *Linee guida sugli aiuti di stato al trasporto marittimo* del 1997 (EU Commission, 1997), alla decisione di ammissibilità della proposta britannica di *tonnage tax*, in cui si legge che si tratta di "una misura fiscale importante, necessaria e giustificabile" (EU Commission, 1999), al *Libro Bianco* del 2001 nel quale, sottolineando l'importanza attribuita a tale misura, si annuncia, entro il 2002, una proposta di direttiva comunitaria in materia (EU Commission, 2001).

(*) Dipartimento di Scienze economiche dell'Università di Bari.

(**) Il lavoro riproduce, con ampie modifiche e integrazioni, la comunicazione presentata al Convegno *I centogiorni e oltre: verso una rifondazione del rapporto fisco-economia?*, Bari, 15-17 gennaio 2002

Il governo italiano si mostra consapevole della duplice necessità di rispettare i vincoli comunitari e di uniformarsi alle altre esperienze europee: il disegno di legge delega dispone, infatti, che la disciplina del nuovo regime di tassazione tenga conto delle *linee guida* del 1997 e sia modellata sugli analoghi regimi negli altri paesi dell'Unione.

2. Gli orientamenti comunitari

Dal 1989 la Commissione europea, riconoscendo, da un lato, l'importanza del ruolo socio-economico delle flotte comunitarie, dall'altro, l'attuale mancanza di competitività sul mercato globale dell'armamento - inteso come tonnellaggio iscritto ai registri nazionali dei paesi membri - ha definito alcune "regole di compatibilità" con il mercato comune delle misure di sostegno dell'industria armatoriale (EU Commission, 1989).

Il documento del 1989 delineava, infatti, i criteri per identificare le condizioni in presenza delle quali i contributi pubblici al settore, pur rientranti nella fattispecie di aiuti di Stato, potevano definirsi ammissibili. La Commissione fissava però anche un massimale agli aiuti (*ceiling*) basato sul differenziale di costo tra paesi membri e paesi terzi (1).

A distanza di otto anni, il 5 luglio del 1997, la Commissione Europea, constatando che le flotte degli Stati membri continuavano ad essere penalizzate in termini di competitività rispetto agli operatori battenti bandiera di paesi terzi, ha varato un nuovo documento (EU Commission, 1997) - quello a cui si fa riferimento nel disegno di legge delega - in cui si prevede che gli aiuti siano strettamente collegati ad azioni specifiche, piuttosto che a ipotetici differenziali di costo.

Le principali linee guida contenute nel documento del 1997 sono finalizzate a:

- neutralizzare i vantaggi competitivi di cui usufruiscono armatori che operano con *standard* inferiori;
- garantire che i trasporti all'interno della Comunità avvengano in un mercato libero ed in condizioni concorrenziali, con attenzione alla sicurezza ed alla qualità;
- ridurre il differenziale di pressione che gli armatori comunitari devono sopportare in termini di tasse ed oneri sociali, in modo da conte-

(1) Tale massimale veniva calcolato sulla base della differenza tra il costo di gestione di un'ipotetica nave iscritta nel registro di un paese europeo definito "a basso costo del lavoro" e la stessa battente "bandiera di convenienza" (rispettivamente Portogallo e Cipro).

nere l'esodo verso le bandiere di convenienza e incentivare l'occupazione nel settore.

Sono consentiti, pertanto, sia agevolazioni fiscali - e la *tonnage tax* è esplicitamente prevista - sia aiuti diretti sia, infine, il concorso dei due strumenti. Il limite al livello degli aiuti che ciascuno Stato può concedere al settore è costituito dalla riduzione a zero dell'imposta e dei contributi su salari e stipendi dei marittimi e dell'imposta sulle società per le attività di trasporto marittimo.

La Commissione prevede anche che la principale condizione per l'ammissibilità di tali misure - l'esistenza di un legame tra la nave e il registro, oppure la bandiera nazionale - possa essere sostituita con quella che la flotta contribuisca "significativamente" all'attività economica e all'occupazione all'interno dell'Unione. È sufficiente, in altri termini, che le misure agevolative siano legate alla localizzazione della gestione strategica e commerciale della flotta all'interno del paese membro (2).

Nello stesso documento, la Commissione, sottolinea anche che le misure di agevolazione al settore marittimo non rientrano nella fattispecie di "concorrenza fiscale nociva" tra Stati membri (3). Le economie realizzabili dalle imprese che immatricolano la nave in un paese terzo sono molto più rilevanti di quelle che si possono ottenere con il passaggio della nave da un registro comunitario ad un altro, fenomeno, peraltro, di dimensioni trascurabili (4). La Commissione riconosce, quindi, che la concorrenza fiscale nel settore marittimo è soprattutto un problema tra Stati membri da un lato e paesi terzi dall'altro (5). Sono quest'ultimi, infat-

(2) Cfr. il punto 3.1 di EU Commission (1997).

(3) Come è noto il giudizio sugli effetti della *tax competition* vede divisi i governi, le organizzazioni internazionali, gli esperti. I critici sottolineano come una tendenza generale al ribasso provochi distorsioni (perdite di efficienza) delle scelte delle singole comunità nazionali sulla ripartizione delle risorse tra consumi privati e pubblici. I favorevoli, all'opposto, apprezzano proprio l'impulso che la *tax competition* produce verso un ridimensionamento del settore pubblico. Nelle maggiori organizzazioni internazionali (OCSE, UE) si tende ormai a distinguere tra *tax competition* "fisiologica" e "dannosa" (*harmful tax competition*).

(4) Secondo la Commissione, il continuo declino delle flotte iscritte nei registri comunitari a fronte di una sostanziale stabilità della quota della flotta mondiale "controllata" da operatori comunitari conferma che il livello di tassazione effettivo nei diversi paesi membri non incide significativamente sulle decisioni di localizzazione e che, comunque, esiste un crescente grado di convergenza negli approcci dei diversi paesi membri agli aiuti di Stato.

(5) Sulla questione della *tax competition* tra registri aperti e paesi tradizionalmente marittimi, cfr. Bergantino-O'Sullivan (1999).

ti, che, privi di una reale base di attività marittime *in loco*, istituiscono registri "aperti" con l'unico scopo di attrarre tonnellaggio da altri paesi e divenire centri di attrazione di capitale straniero. L'elevata accessibilità di questi registri – i requisiti per l'iscrizione sono minimi – unita alla particolare convenienza delle condizioni offerte agli armatori in termini di costi operativi, di gestione e fiscali, hanno fatto sì che, dagli anni settanta in poi, gli armatori dei paesi tradizionalmente marittimi – tra cui i paesi europei – abbiano, con sempre maggiore frequenza, fatto ricorso a questa opzione (Bergantino-Marlow, 1998; Bergantino-O'Sullivan, 1999).

3. Alle radici della *tonnage tax*: la crisi del settore marittimo nei paesi industriali

A partire dagli anni settanta ha avuto inizio nel settore marittimo una fase di profonda trasformazione che ha portato, negli anni a seguire, ad una radicale ristrutturazione dei mercati (Marchese, 1999; Bergantino, 1998, Bergantino *et al.* 2000). Il cambiamento ha interessato sia la natura sia la localizzazione dell'industria marittima. Lo *shipping* è andato perdendo, nei paesi tradizionalmente marittimi, il suo carattere nazionale ed è contemporaneamente aumentata l'importanza dei paesi terzi, che godono del vantaggio di fattori di produzione a basso costo e di ambienti politici nazionali favorevoli a sviluppare il mercato dei trasporti marittimi e a mantenerne l'efficienza (6). Tali paesi, favoriti in questo dalle particolari caratteristiche del settore, esercitano una forte concorrenza sul versante fiscale, del costo del lavoro, della regolamentazione.

Gli strumenti che più hanno contribuito a questo processo di internalizzazione del settore sono stati proprio i registri aperti. Gli oneri associati all'iscrizione delle navi, le condizioni e i requisiti di operatività delle stesse - tra cui tabelle di armamento, composizione, nazionalità e ripartizione degli equipaggi tra ufficiali e bassa forza, condizioni di navigabilità, età, *standards* di sicurezza e di manutenzione - e, infine, i livelli di imposizione fiscale, generalmente nulli, sono state le leve su cui questi paesi hanno fatto forza per rendere i propri registri particolarmente attraenti.

L'industria marittima internazionale è, infatti, caratterizzata, molto più di altre industrie in cui pure si è assistito al fenomeno della deloca-

(6) Sull'impatto in termini di benessere e di efficienza dell'avvento dei registri aperti e del fenomeno delle bandiere di convenienza, cfr. Bergantino-O'Sullivan (1999).

lizzazione delle attività produttive, da una elevata facilità di rilocalizzazione dei capitali e delle unità produttive. Ricollegandosi all'oramai classico lavoro del Vernon (1966), si può affermare che l'industria marittima sia un settore a tecnologia matura, giunto ormai alla fase finale del ciclo di vita dell'attività: quella della diffusione tecnologica di un prodotto ormai standardizzato.

Il fenomeno del *flagging out* - inteso, in questo contesto, come il passaggio dalla bandiera nazionale ad una *di convenienza* (7) - insieme al processo di progressiva liberalizzazione dei traffici, all'elevato differenziale nel costo dei fattori produttivi, alla creazione di uno *shipping milieu* locale (8), cui hanno dato impulso proprio i registri aperti, hanno fatto sì che, nel lungo periodo, si sia creata, soprattutto nell'area asiatica, una disponibilità di marittimi qualificati (ufficiali e bassa forza), di persona-

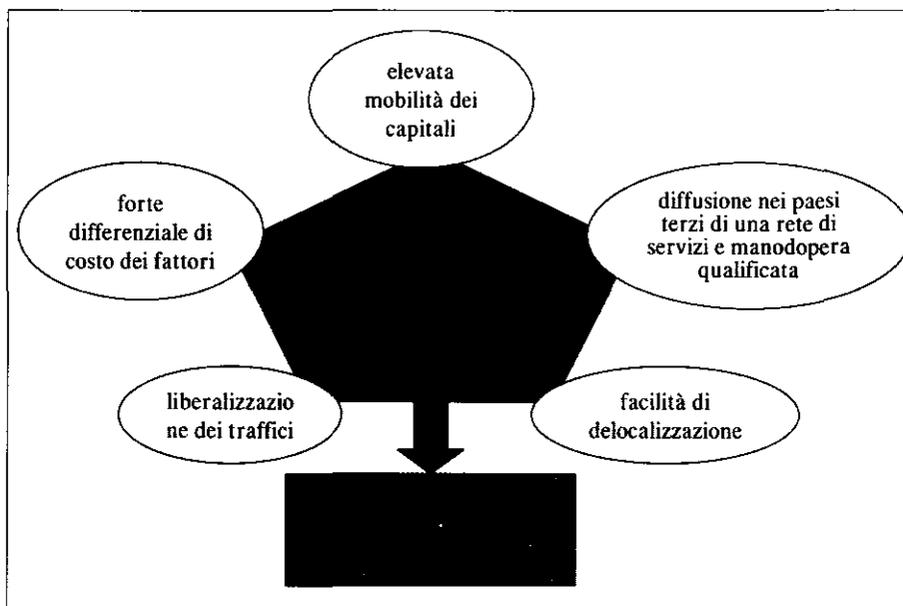


Figura 1: Le principali caratteristiche dell'industria marittima

(7) La bandiera dello Stato che gestisce un registro aperto.

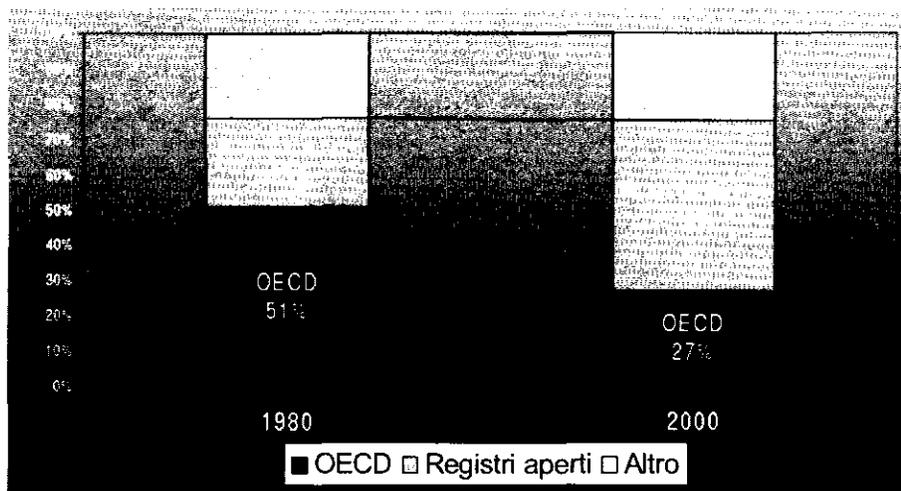
(8) Il *milieu locale* - così come definito da Maillat *et al.* (1991) - è costituito da un processo di "percezione, apprendimento e di azione continuativa che coinvolge l'apparato produttivo, la cultura e gli attori di un determinato contesto ambientale". Nell'ambito dell'industria marittima di uno specifico paese, il *milieu* consiste nell'insieme

le amministrativo specializzato e di capitali, che ha poi favorito il decollo dell'imprenditoria locale.

È proprio il carattere transnazionale assunto dallo *shipping* nel corso di questi anni che ha posto le premesse della *globalizzazione* dell'industria marittima. La figura 1 sintetizza i principali elementi che hanno reso l'industria del trasporto marittimo molto esposta alla concorrenza sul piano mondiale.

Alla drammatica riduzione dell'importanza relativa delle flotte nazionali e delle attività marittime nei paesi ad economia avanzata, si contrappone un rilevante incremento di produzione dei paesi in via di sviluppo, che hanno assorbito tecnologia, esperienza, *know-how* e capitali occidentali e sviluppato nuovi e più efficienti mercati dei fattori produttivi.

Conseguenza in parte diretta e in parte stimolata dall'ambiente sempre più favorevole creatosi in questi paesi, è stata il ricorso, in anni più recenti, anche all'*outsourcing* delle funzioni di gestione (attività di *management* marittimo) a società localizzate al di fuori dei confini nazionali. Si è assistito, in molti casi, alla frammentazione di imprese tradizionali in attività gestite separatamente, spesso all'estero, che ha facilitato anche



Fonte: Lloyd's Register (2001)

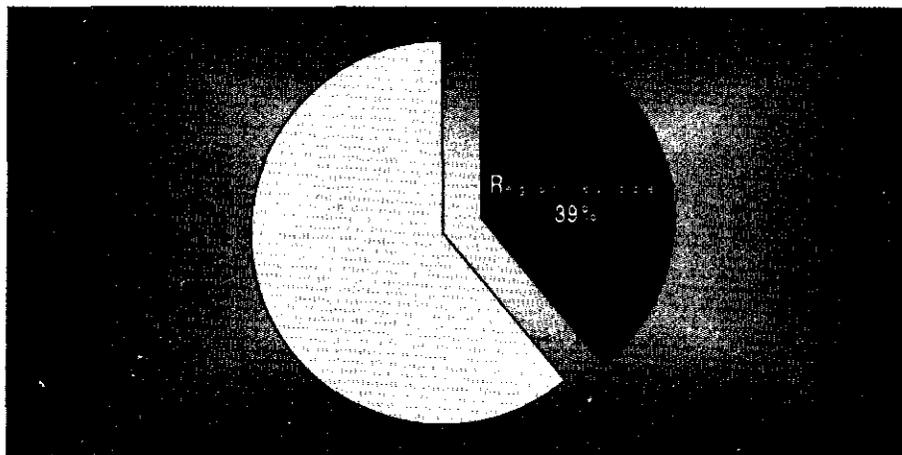
Figura 2: Composizione della flotta mondiale per registro di iscrizione

di reti di servizi specializzati e attività collegate, processi di apprendimento della professione da parte della manodopera locale, incentivi fiscali ed economici, sistemi di comunicazione avanzati (cfr. Ojala, 1996 e Bergantino, 1998).

un processo di migrazione delle attività *on-shore* correlate all'attività di trasporto marittimo. In mancanza di efficaci politiche, ci si può attendere, un effetto cumulativo stimolato dalle forti spinte concorrenziali alla riduzione dei costi, in un'industria che da sempre compete in un *setting* aperto alla concorrenza internazionale.

Risultano evidenti, allora, le ragioni alla base del crescente "scollamento" tra nazionalità dell'armatore, registro di iscrizione della nave, localizzazione dell'attività di gestione e ultimamente anche direzionale.

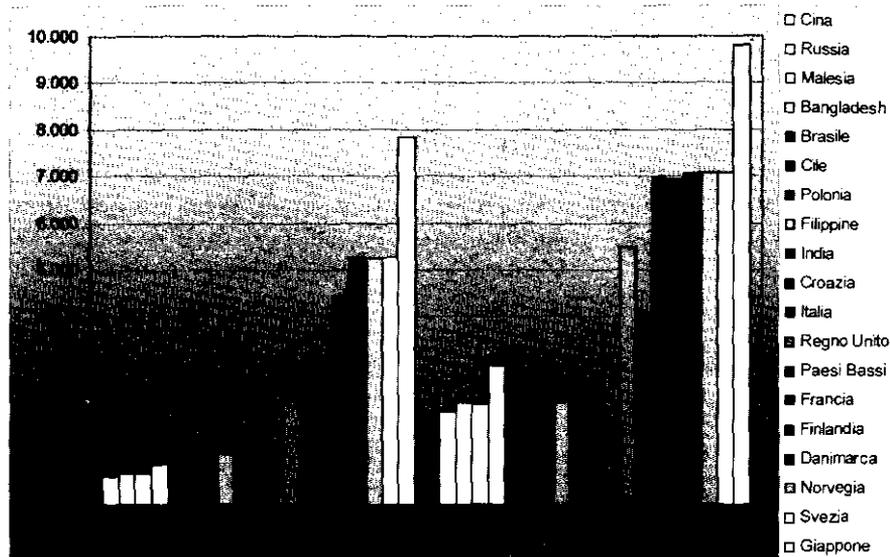
Gli esiti di tali processi in termini di composizione della flotta mondiale sono sintetizzati nella figura 2. Dal 1980 al 2000 la flotta iscritta a registri di Paesi OCSE è passata dal 51% al 27% quella iscritta a registri aperti dal 25% al 48%. A livello europeo il fenomeno di delocalizzazione della flotta è ancora più marcato: più del 60% della flotta controllata da armatori comunitari è ormai iscritta a registri aperti, nonostante le misure di sostegno adottate nel corso degli ultimi anni (figura 3).



Fonte: ECSA (2001a)

Figura 3: Composizione, per registro di iscrizione, della flotta controllata da armatori europei

Un elemento decisivo è stato il forte differenziale nel costo del lavoro nei diversi paesi (figura 4) e la possibilità, con l'iscrizione a registri aperti, di evitare i vincoli relativi alla nazionalità dei marittimi da impiegare a bordo delle navi battenti bandiera nazionale, imposti da molti paesi tradizionalmente marittimi.



Fonte: ISF Wages Survey (2001)

Figura 4: Il costo del lavoro per paese

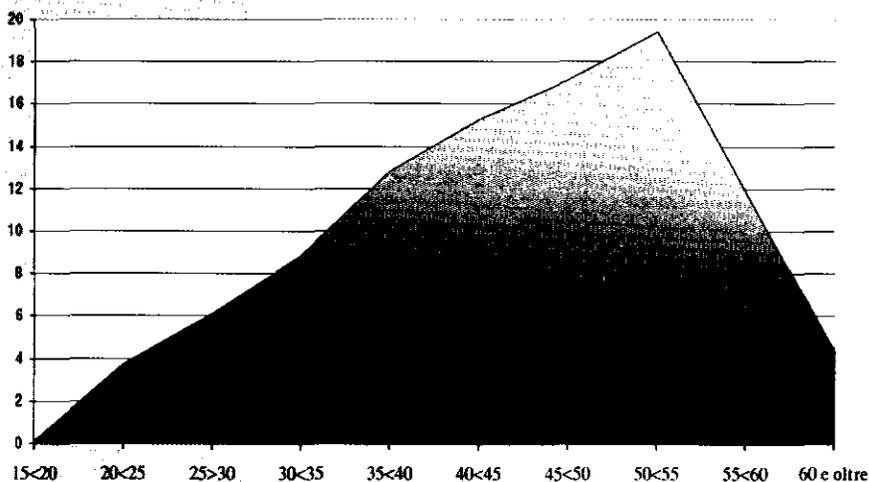
Per quanto riguarda la struttura occupazionale, da un lato si è registrato un calo della domanda di marittimi "ad alto costo", dall'altro, si è assistito ad una significativa contrazione dell'offerta di forza lavoro nei paesi tradizionalmente marittimi (9): attualmente sono 120.000 i cittadi-

(9) Tra le cause che stanno allontanando i giovani dal mare particolare importanza riveste il fatto che la carriera dei marittimi abbia perso attrattiva dal punto di vista finanziario e sociale, rispetto alle posizioni di terra. I giovani sono sempre meno disposti a passare lunghi periodi in mare lontani dai familiari, dai figli, dagli amici. La possibilità di esplorare il mondo e di visitare nuovi paesi non esercita più il richiamo di una volta anche perché le navi sostano sempre meno nei porti, grazie alle nuove tecniche di imbarco/sbarco di merci o addirittura svolgono la propria attività commerciale interamente fuori dal porto. Per di più le navi moderne hanno equipaggi sempre più ridotti, con componenti che appartengono a paesi e a gruppi linguistici diversi con tutti gli effetti di isolamento sociale che ne conseguono. Per arginare tale fenomeno, sarà necessario rilanciare l'immagine del lavoro marittimo con campagne di sensibilizzazione per promuovere l'occupazione, offrendo, tra l'altro, posti di lavoro a terra dopo un certo numero di anni in mare così come è stato fatto in questi ultimi anni, con molto successo, in diversi paesi nord europei.

ni U.E. occupati a bordo di navi comunitarie, con un calo del 40% rispetto al 1995, mentre il numero dei cittadini di paesi terzi occupati a bordo di navi U.E. è aumentato da 29.000 del 1983 ai 34.300 di oggi (EU Commission, 2001b) (10).

Se si fa riferimento agli ufficiali, il dato è anche più drammatico: a livello mondiale la carenza è pari attualmente al 4% della forza lavoro totale (16.000 ufficiali) che dovrebbe diventare del 12% entro il 2010 (46.000 ufficiali). Anche in Europa la situazione è difficile: nel 2001 si è stimata una carenza di circa 13.000 ufficiali che, nel 2006, dovrebbe aumentare a circa 36.000 (11).

In Italia, come si vede considerando la distribuzione per classi di età degli ufficiali (figura 5), il problema è molto rilevante: circa due terzi hanno più di 45 anni e l'*in-take* risulta particolarmente basso (solo il 10% del personale ha tra 20 e 30 anni).



Fonte: elaborazione su dati Ipsema (2001) non pubblicati

Figura 5: Distribuzione per classi di età degli ufficiali Italiani al 2001

(10) Un'eccezione a questa tendenza è costituita dal settore delle navi passeggeri e dei traghetti di linea.

(11) I dati sono tratti da un'analisi dettagliata della situazione del mercato del lavoro marittimo a livello internazionale condotta da BIMCO e ISF (BIMCO-ISF, 2000). Ottimi riferimenti alla situazione del Regno Unito sono contenuti nei lavori di Gardner-Pettit (1996) e di McConville *et al.* (1999).

Gli aspetti salienti dello scenario che si è brevemente descritto possono essere così riassunti:

- una crescente delocalizzazione delle attività marittime: dalla nave, alle attività di gestione, alle sedi direzionali;

- la perdita di *know-how* marittimo nei paesi tradizionalmente marittimi, con effetti negativi sulla possibilità di reperire personale qualificato per le attività *on-shore*;

- la perdita di "massa critica" per i *cluster* marittimi, ossia per quell'insieme di attività collegate all'attività marittima in senso stretto (assicurazioni, brokeraggio, finanza, costruzioni, etc.).

Si tratta di fenomeni che hanno effetti devastanti sulla capacità di generare valore aggiunto del comparto marittimo nei paesi industriali, perché progressivamente lo espropriano delle attività a terra, le quali, stando ad una stima ormai molto nota, fatta propria anche dalla Commissione europea, genererebbero il 70% del valore aggiunto totale del settore (12).

Sono allora evidenti i motivi per i quali molti governi europei hanno introdotto numerose misure di sostegno all'industria armatoriale: il ridimensionamento degli obblighi legati alla nazionalità dei marittimi, gli ammortamenti accelerati, gli accantonamenti a riserva in esenzione di imposta delle plusvalenze realizzate dalla cessione di immobilizzazioni, la riduzione dell'aliquota dell'imposizione sul reddito, l'esenzione di quote di utili, la riduzione o l'azzeramento dei contributi previdenziali a carico degli armatori, la riduzione, fino alla totale esenzione, delle imposte sul reddito dei marittimi, l'introduzione di registri internazionali. Più di recente, in numerosi paesi europei, anche a seguito del documento comunitario del 1997, si è affacciata la "tonnage tax".

4. La *tonnage tax*: un'imposta europea

La *tonnage tax*, forma di tassazione tipica dei paesi che nel mondo mettono a disposizione degli armatori i registri aperti, è diventata anche in Europa - pioniere la Grecia - uno strumento fiscale "ambito" sia dagli operatori sia dai governi e ha rappresentato per molti paesi una delle risposte alla crescente crisi del settore. La Grecia ha introdotto la *tonnage tax* nel 1938, nel 1975 ne ha riformato ampiamente il regime e, in questi mesi, sta studiando un'ulteriore profonda revisione. Dopo la Grecia, il primo paese europeo ad introdurre la *tonnage tax* sono stati i Paesi Bassi, nel 1996. Successivamente hanno seguito l'esempio greco e olandese:

(12) Il procedimento di stima è descritto in dettaglio in Policy Research Corporation N.V.-ISL (2001) e Peeters C. *et al.* (1996).

Norvegia (1997), Germania (1999), Regno Unito (2000), Irlanda (2001), Danimarca (2001), Spagna (2001) e Finlandia (2001). La Svezia dovrebbe aver appena introdotto il nuovo regime, mentre in Francia e in Belgio se ne sta discutendo l'approvazione.

La *tonnage tax*, come si è accennato, è una forma di tassazione forfetaria del reddito derivante dalle attività marittime. Con questo sistema l'impresa armatoriale - indipendentemente dai risultati effettivi dell'attività - è chiamata a versare un'imposta calcolata in via presuntiva sulla base del tonnellaggio delle navi che compongono la sua flotta (13).

La *tonnage tax* può assumere due forme principali:

- determinazione forfetaria dell'imposta: si tratta della *tonnage tax* in senso stretto, secondo il "modello greco";
- determinazione forfetaria della base imponibile: è il "modello olandese", una *tonnage based corporation tax*.

Il primo modello, adottato in Norvegia oltre che in Grecia, è quello della *tonnage tax* originaria, il secondo è il risultato di più recenti sviluppi, che hanno avuto origine nei Paesi Bassi e si sono poi diffusi negli altri paesi europei. A quest'ultimo modello si attribuisce ormai una maggiore capacità di "stimolare" lo sviluppo non solo delle attività di trasporto marittimo in senso stretto, ma anche delle attività economiche connesse (*maritime clusters*).

I due sistemi - determinazione forfetaria dell'imposta oppure dell'imponibile - potrebbero, con la definizione di coefficienti appropriati, essere resi equivalenti in termini del livello effettivo di tassazione delle attività incluse nel regime forfetario. Un'importante differenza tuttavia permane, in quanto con il modello olandese il reddito determinato in via presuntiva concorre alla formazione dell'imponibile complessivo con i redditi che rimangono determinati in via analitica, con conseguente possibilità di compensazioni.

Le figure 6 e 7 forniscono gli elementi per un confronto dei livelli impositivi a seconda del regime e del paese. I calcoli si riferiscono ad una nave di dimensione media della flotta italiana (14).

(13) Generalmente il calcolo avviene per scaglioni: alle tonnellate di stazza netta (tsn) della nave che rientrano in ciascun scaglione (divise per 100 o per 1000) viene applicato il relativo coefficiente. La somma così ottenuta viene moltiplicata per i giorni di operatività della nave (365 se la nave è stata operativa nell'arco dell'intero anno). In Grecia, la procedura di calcolo è diversa: le navi sono suddivise in classi in base all'età e a ciascuna classe di età corrisponde un coefficiente moltiplicativo. La somma ottenuta dall'applicazione di tale coefficiente alle tonnellate di stazza lorda (tsl) complessive della nave è successivamente "pesata" per un secondo coefficiente individuato sulla base della classe dimensionale della nave.

(14) La flotta include tutte le navi battenti bandiera nazionale, in esercizio, di dimensione maggiore di 100 tsl e che svolgono attività commerciale.

La figura 6, riporta gli imponibili determinati in base alla normativa sulla *tonnage tax* in quattro paesi che adottano il regime della determinazione forfetaria del reddito (Gruppo A) e le relative imposte calcolate applicando l'aliquota dell'imposta sulle società che risulta effettivamente a carico delle attività marittime (15). Si deve avvertire che, per la natura dei dati disponibili, nei calcoli si sono sempre utilizzate le tonnellate di stazza lorda (tsl), mentre tra i paesi considerati, solo in Grecia e a Gibilterra si ricorre a tale unità di misura ai fini dell'applicazione della *tonnage tax*, essendo in tutti gli altri utilizzate le tonnellate di stazza netta. Per i paesi del gruppo A e per la Norvegia i valori risultano pertanto sovrastimati: la distorsione tuttavia è uniforme e rimane quindi possibile una valutazione in termini relativi. La figura 7 riporta invece l'imposta nei due Paesi, Grecia e Norvegia, ove questa viene determinata direttamente. Per la Grecia è stata riportata anche l'imposta forfetaria calcolata con i nuovi coefficienti (NC) che dovrebbero entrare in vigore entro la fine dell'anno e, per la Norvegia, l'imposta che risulterebbe applicando lo sconto previsto dal sistema dell'*environmental grading* (EG), che come si dirà più avanti, consente la riduzione dei coefficienti fino al 25%. Inoltre, per dare un'idea del grado di concorrenza fiscale che i paesi terzi possono continuare ad esercitare anche sul terreno della *tonnage tax*, la figura riporta il costo annuo, comprensivo di tasse e di spese di registrazione, che una nave delle stesse dimensioni dovrebbe sostenere iscrivendosi al registro aperto gestito da Gibilterra (16).

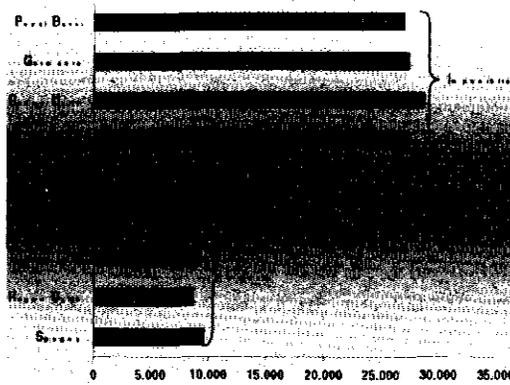
60

Si vede nella figura 6 come, tra i paesi del gruppo A, non si registrino forti scostamenti nei livelli di imponibile determinato forfetariamente: la differenza massima, quella tra il Regno Unito e la Spagna, risulta pari al 6,5% (17). Se si considera l'imposta, il massimo scarto, prodotto dall'effetto congiunto dei coefficienti di forfetizzazione e delle aliquote, è pari al 15%, tra la Spagna e i Paesi Bassi.

(15) In molti paesi l'aliquota di tassazione dei redditi delle attività marittime è inferiore all'aliquota ordinaria. Nei calcoli sono state usate le seguenti aliquote: Paesi Bassi 30% sui primi 22,689 euro di reddito, 35% sul resto; Germania 32%, Regno Unito 30%, Spagna 35%.

(16) A Gibilterra l'imposta fissa per le imprese marittime è di circa 370 euro annui.

(17) Nell'*Independent Enquiry into a Tonnage Tax*, definito più comunemente *Alexander Report* (Lord Alexander of Weldon Q.C., 1999), viene esplicitamente indicata l'opportunità, nel definire i coefficienti per la Gran Bretagna, di basarsi su quelli già in vigore nei Paesi Bassi.

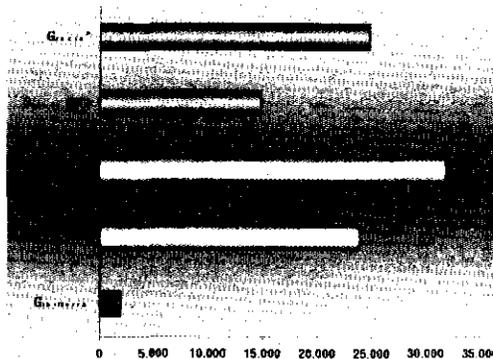


Fonte: elaborazioni su dati e informazioni tratti da Lloyds (2001), Brownrigg *et al.* (2001), Urbanus e Rubbens (2000) e fonti nazionali non pubblicate.

Note: 1. Si è considerata una nave di 11.000 tsl, pari alla dimensione media delle navi della flotta italiana; 2. Gli importi sono espressi in euro; 3. L'imponibile è determinato in base alla normativa nazionale sulla *tonnage tax*; 4. L'imposta è calcolata applicando all'imponibile le aliquote dell'imposta sulle società (attività marittime) in vigore nel 2001.

Figura 6: Paesi a confronto - Gruppo A: forfetizzazione dell'imponibile

Allargando il confronto ai paesi del gruppo B (figura 7), si vede come l'onere impositivo risulti molto più elevato sia in Norvegia sia in Grecia rispetto ai paesi del gruppo A. Il differenziale rispetto alla Grecia risulterebbe anche maggiore se si fosse fatto ricorso alle tsn per i paesi del primo gruppo.



Fonte: elaborazioni su dati e informazioni tratti da Lloyds (2001), Sollund *et al.* (1997) e fonti nazionali non pubblicate.

Note: 1. Si è considerata una nave di 11.000 tsl, pari alla dimensione media delle navi della flotta italiana; 2. Gli importi sono espressi in euro; 3. Per la Grecia, dove la tassazione del tonnellaggio è commisurata all'età della nave, si è considerata una nave di età compresa tra i 10 e i 19 anni.

Figura 7: Paesi a confronto - Gruppo B: forfetizzazione dell'imposta

Il regime norvegese risultava molto favorevole al momento della sua introduzione, quando, peraltro, solo la Grecia e l'Olanda avevano adottato un regime forfetario di tassazione, ma i coefficienti sono stati successivamente più che raddoppiati (18).

In effetti, sia in Grecia sia in Norvegia, si sta registrando un calo significativo in termini di tonnellaggio iscritto nel registro nazionale. È proprio per arginare la fuoriuscita di navi dalla flotta nazionale (che nel 2001 ha riguardato circa 100 navi) che il ministro della Marina Mercantile greca ha annunciato una serie di provvedimenti per rilanciare il settore marittimo nazionale tra cui, appunto, la riduzione del 40% dei coefficienti per il calcolo della *tonnage tax*.

La Norvegia, invece, ha introdotto nel 2000 un sistema, cui si aderisce su base volontaria, che prevede una riduzione dei coefficienti graduata in funzione del livello di "compatibilità ambientale" delle navi (*Environmentally graded tonnage tax system*). La riduzione varia dallo 0 al 25% in base ad un punteggio calcolato su una serie di parametri ambientali molto stringenti, quali la certificazione ISO 14001, il conseguimento del "livello 2" conferito dalla società di classificazione norvegese, il rispetto dei limiti alle emissioni all'interno delle aree portuali, l'ottenimento del "green awards certificate", e così via. Il semplice rispetto dei vincoli imposti dalla legislazione IMO in materia, invece, non dà diritto ad alcun punteggio: il *bonus* si ottiene solo se si rispettano vincoli più severi rispetto al livello minimo richiesto a livello internazionale (19). Il governo norvegese ha stimato che, nel 2001, la misura ha comportato un risparmio complessivo per l'industria di circa 1 milione di euro (7,5 milioni di Nkr), nonostante che, a causa degli elevati *standard* richiesti, il nuovo regime non abbia incontrato il favore degli armatori: del resto, come si vede dalla figura 7 (EG), il livello di imposizione, per quanto ridotto, rimane al di sopra di quello prevalente nei paesi del gruppo A.

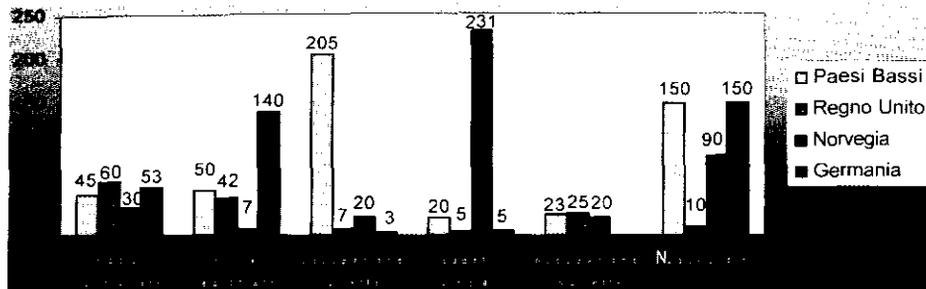
Nonostante il confronto con il dato relativo a Gibilterra mostri che, comunque, la concorrenza fiscale da parte dei registri aperti rimane rilevante, in generale, nei paesi che hanno introdotto la *tonnage tax* gli sviluppi economici sono stati molto positivi (20), benché a tale successo ab-

(18) Si è calcolato che in Norvegia, con i vecchi coefficienti, si sarebbe dovuta versare un'imposta pari a circa 15.900 euro.

(19) Per maggiori dettagli cfr. ISL (2000).

(20) Ovviamente, data l'elevata sensibilità del settore a variazioni nei regimi e alla concorrenza, i risultati possono variare significativamente nel tempo, come dimostrano i dati relativi alla Grecia e alla Norvegia.

biano contribuito anche altre misure di sostegno. I risultati più significativi sono riportati, in termini di incrementi percentuali, nella figura 8.



Fonte: ECSA (2001b)

Nota: Incrementi percentuali dall'anno di introduzione del regime di *tonnage tax*

Figura 8: L'evoluzione del settore in alcuni paesi dopo la *tonnage tax*

Come si può vedere, il tonnello "controllato" da armatori nazionali ha registrato un incremento che va dal 30% della Norvegia al 60% del Regno Unito, mentre quello iscritto sul registro nazionale è aumentato da un minimo del 7% in Norvegia fino ad un massimo del 140% in Germania.

L'incremento del tonnello iscritto nel Regno Unito, nei Paesi Bassi e in Norvegia è sorprendente dal momento che in questi paesi l'adesione al regime di *tonnage tax* non è stata subordinata all'iscrizione alla bandiera o al registro. Anche il valore, percentualmente modesto, della Norvegia va valutato tenendo conto dell'ampiezza della flotta norvegese: un aumento del 7% equivale a circa 2 milioni di tsl, pari a circa 1/4 dell'intera flotta tedesca.

Anche l'occupazione - diretta e indiretta - ha registrato incrementi significativi: nei Paesi Bassi, dove da più tempo si sono avuti interventi a favore dell'occupazione nel settore e dove la possibilità di optare per il regime è strettamente subordinata allo svolgimento nel paese di una parte significativa delle attività di gestione e di direzione, si è registrato un incremento del 205% dell'occupazione diretta e del 23% dell'occupazione indiretta. Nel Regno Unito, sede del centro finanziario marittimo mondiale (la City di Londra), l'incremento dell'occupazione indiretta è stato del 25%. In Norvegia, grazie anche a politiche mirate ed ad un processo di "riabilitazione pubblica" del lavoro marittimo, si è arrivati ad un incremento del 230% nel numero dei cadetti iscritti alle scuole di formazione marittima.

Molto significativi, infine, sono stati gli incrementi registrati negli ordinativi di nuove navi in tutti i paesi considerati ad eccezione del Regno

Unito, dove, tuttavia, l'industria cantieristica è praticamente ormai quasi inesistente.

Nel complesso, nonostante, come si è detto, gli incrementi percentuali vadano valutati considerando la situazione di partenza e tenendo conto che l'introduzione della *tonnage tax* è stata, in genere, accompagnata da altre misure di incentivazione, ci sono segnali che il nuovo regime fiscale abbia contribuito al notevole miglioramento delle condizioni del settore.

5. I lineamenti del progetto italiano e le questioni aperte

In Italia il disegno di legge delega prevede che:

- l'imposta sia costruita tenendo presente gli orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi e le modalità di attuazione di analoghi regimi negli altri Stati membri;
- la tassa sia commisurata in cifra fissa per ogni tonnellata di stazza netta con l'individuazione di diverse fasce di tonnellaggio;
- l'importo unitario per tonnellata diminuisca all'aumentare del tonnellaggio della nave;
- l'opzione sia irrevocabile per un periodo almeno quinquennale.

Si prevede, inoltre, il regime del *transfer pricing* per le cessioni di beni e servizi fra società in regime forfetario e le altre imprese.

Alcuni aspetti del quadro delineato sono indubbiamente apprezzabili: il rinvio alla normativa esistente in Europa, la previsione della natura opzionale del nuovo regime, le misure antielusive e di *ring fencing* che si prospettano.

Tuttavia, alcuni aspetti della delega, così come formulata nel disegno di legge, meritano un attento scrutinio e, probabilmente, necessitano di qualche aggiustamento in sede di approvazione parlamentare (Bergantino, 2002).

Va superata, in primo luogo, una certa ambiguità in relazione ad un aspetto di importanza fondamentale. Si tratta della scelta tra la determinazione forfetaria dell'imposta (modello greco) oppure del reddito imponibile (modello olandese). Nel primo periodo della lettera *n*) si parla di "determinazione forfetaria dell'imposta" e, più avanti, di "tassa commisurata in cifra fissa". Sembrerebbe, dunque, trattarsi del modello greco. Nell'ultimo periodo, tuttavia, si legge di "reddito" determinato in modo forfetario, frase che evoca il modello olandese. Un'adesione a quest'ultimo modello, prevalente in Europa, anziché a quello greco, può anche intravedersi nel riferimento al tonnellaggio "net-

to", essendo la Grecia l'unico paese che prende a base dell'imposta il tonnellaggio lordo.

Altro punto che merita un'attenta valutazione riguarda l'opportunità di aprire il regime forfetario a tutte le navi che rientrano all'articolo 8 *bis* lettera a) del D.P.R. n. 633/1972. Tale definizione è molto ampia: include, infatti, oltre alle navi destinate all'esercizio di attività commerciali - tra le quali rientrano, ad esempio, galleggianti antincendio, gru galleggianti, pontoni di sollevamento, chiatte, sommergibili destinati alle attività di ricerca e di sfruttamento del suolo marino - anche le navi adibite ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, i mezzi utilizzati per la demolizione, e infine, il naviglio da pesca.

Nel valutare la questione si dovrebbe tener presente lo spirito con cui la Commissione europea, nel documento del 1997, esplicitamente richiamato dal disegno di legge delega, legittima e, anzi, auspica interventi di tipo fiscale a sostegno dell'industria marittima: la necessità di rendere competitivo tale settore, inteso come insieme di attività dirette al trasporto di merci e passeggeri. Non è un caso che, in generale, negli altri paesi europei che applicano il regime di tassazione forfetaria, siano state esplicitamente escluse dalla *tonnage tax* sia le navi di misura inferiore alle 100 tonnellate di stazza lorda (tsl) sia quelle che non sono adibite ad attività di trasporto passeggeri o merci o ad esse strettamente correlate. Per quanto riguarda la pesca, in particolare, non si può trascurare che esistono specifiche misure settoriali di sostegno a livello europeo: l'inclusione del settore nella *tonnage tax* potrebbe incontrare resistenze a livello comunitario e rischiare di compromettere l'intero disegno (21).

Le ulteriori scelte da compiere, probabilmente in sede di costruzione dei decreti delegati, possono essere discusse alla luce delle più significative esperienze europee, le cui caratteristiche essenziali sono illustrate nella tavola 1 separatamente per i paesi del gruppo A (determinazione forfetaria dell'imponibile) e del gruppo B (determinazione forfetaria dell'imposta).

a) Il titolo per accedere al regime: proprietà o gestione

Andrà valutato se il nuovo regime debba essere subordinato all'effettiva proprietà della nave - come si è fatto in Norvegia - o se, invece, sia più

(21) Al punto 2.1 del documento del 1997, la Commissione esplicitamente esclude il naviglio da pesca (insieme al settore della cantieristica) dall'ambito di applicazione delle linee guida.

Tavola 1: Sintesi delle principali caratteristiche dei regimi di tonnage tax in alcuni paesi

	Olanda	Gran Bretagna	Germania
Applicabilità	Tutti i soggetti che svolgono in Olanda un'attività significativa ("substantial degree") di attività di gestione su navi proprie (>5%) o noleggiate a scalo nudo, su navi in noleggio temporaneo o a viaggio (articolo del 3.1) ovvero su navi di altre compagnie di navigazione (complessivamente 70%, 3:1 non cumulato).	Tutti i soggetti che hanno una presenza qualificata ("qualifying presence") in Gran Bretagna e che svolgono attività di gestione su navi proprie, noleggiate o a scalo nudo o in leasing; su navi a noleggio temporaneo o a viaggio ovvero su navi di altre compagnie di navigazione (fianze del 75% se non appartengono allo stesso gruppo).	Tutti i soggetti residenti in Germania che svolgono attività di gestione su navi proprie o noleggiate.
Società ammesse	Solo società di capitali	Solo società di capitali	Anche società di persone
Regime	Opzionale	Opzionale	Opzionale
Tempi	10 anni Entro un anno	10 anni Entro un anno	10 anni Entro un anno
Traffici	Nessuna esplicita distinzione	Nessuna esplicita distinzione	Nessuna esplicita distinzione
Redditi inclusi	<ul style="list-style-type: none"> • Tutti i redditi derivanti dall'utilizzazione della nave • Tutti i redditi derivanti da operazioni di canonicamento e da brokeraggio marittimo (3:1) • Per le navi da crociera passeggeri ricorrono anche i redditi derivanti dall'attività di ristorazione, alberghiera, di vendita, etc. • Tutti i redditi derivanti da attività di gestione (navi) proprie o di terzi se questa è svolta prevalentemente nel territorio dello stato • Interessi sul working capital • Dividendi esteri • Plusvalenze • Non sono inclusi gli slotspace charter e i redditi derivanti dal noleggio a scalo nudo 	<ul style="list-style-type: none"> • Redditi derivanti dall'utilizzazione della nave e redditi ad essa strettamente correlati (stoppage related activities) ricorrono a credito. • Restano esclusi quelli derivanti dall'attività portuale come forti (canonicamento, pilotaggio, rimorchiatori) • Dividendi esteri se la compagnia che li riceve e posseduta almeno al 50% nella EU (50% voting power) se i redditi rientrano nella TT e se è rispettato il vincolo del 75% • Interessi sul trading and working capital • Plusvalenze • Non sono inclusi gli slotspace charter e i redditi derivanti dal noleggio a scalo nudo 	<ul style="list-style-type: none"> • Tutti i redditi derivanti da attività collegate al trasporto di merci e di passeggeri • Plusvalenze • Non sono inclusi i redditi derivanti dal noleggio a scalo nudo

Gruppo A (determinazione forfetaria dell'imponibile)

66

	Norvegia	Grecia
Applicabilità	Navi di proprietà, in leasing o noleggiate	Tutte le navi che rientrano nelle seguenti categorie: <i>Categoria I</i> • Navi da carico e cisterne di dimensione superiore alle 3.000 tsl • Navi tra 500-3.000 tsl se fanno scalo in porti esteri • Navi passeggeri se fanno scalo in porti esteri • Altre imbarcazioni particolari (piattaforme di perforazione, etc.) <i>Categoria II</i> • Tutti le altre navi
Società ammesse	Solo società di capitali norvegesi; le società straniere hanno potuto usufruire del regime solo per tre anni (fino al 1999).	Anche a società non residenti
Band./Registr.	Bandiera/registro non rilevante	Applicabilità legata alla bandiera
Regime	Opzionale	Obbligatorio
Tempi	Si può uscire dal regime in qualunque momento	-
Traffici	Internazionali e domestici	Internazionali e domestici (per i traffici domestici sono previste speciali riduzioni e la tassa, normalmente versata in dollari, è invece dovuta in dracme)
Redditi inclusi	<ul style="list-style-type: none"> • Plusvalenze derivanti dalla cessione della nave • Working capital (liquido) • Non sono inclusi: <ul style="list-style-type: none"> - redditi da attività ausiliarie, - attività di ricerca ed estrazione del petrolio; - redditi derivanti da attività di gestione 	<ul style="list-style-type: none"> Tutti Esistono particolari agevolazioni: <ul style="list-style-type: none"> • Navi costruite e iscritte al registro greco per i primi 6 anni di vita • Navi che svolgono servizio di linea passeggeri (-50%) • Navi da carico che svolgono servizio regolare tra la Grecia e porti esteri (tra porti esteri)

Gruppo B (determinazione forfetaria dell'imposta)

opportuno consentire che una quota sia gestita ad altro titolo (noleggio, *leasing* ecc.), che è stata la scelta di altri paesi europei. Nel Regno Unito e nei Paesi Bassi, ad esempio, la legge prevede che solo il 25% del tonnellaggio complessivo debba essere di proprietà (*1:3 ratio*): al di sotto di tale limite viene escluso dal regime anche il tonnellaggio di proprietà (22). Questa soluzione - consentire, ma entro limiti definiti, che una quota del naviglio non sia di proprietà - sembra meglio attagliarsi alla realtà del settore: molto spesso le società armatoriali, a causa della rilevanza dell'investimento e della necessità di mantenere una certa flessibilità per far fronte a mutamenti nella domanda, non sono proprietarie dell'intera flotta gestita.

b) Le ulteriori condizioni: bandiera, registro, residenza, localizzazione

La situazione, nel resto d'Europa è piuttosto variegata. In Germania e in Grecia si è scelto di subordinare la possibilità di utilizzare la tassazione forfetaria alla iscrizione della nave, rispettivamente, alla bandiera e al registro; in Norvegia all'obbligo di residenza della società; nei Paesi Bassi alla localizzazione di "un livello significativo" di attività di gestione e amministrazione nel territorio; nel Regno Unito ad una presenza "qualificante". In entrambi questi ultimi paesi sono stati stabiliti criteri rigorosi per identificare con precisione le attività che rispondono ai requisiti.

La soluzione olandese e britannica sembra da preferire, considerando che obiettivo dell'introduzione del nuovo regime è il mantenimento all'interno del paese non solo della flotta ma anche e soprattutto delle attività di gestione e di amministrazione e delle attività collegate che sono quelle che generano la quota più consistente del valore aggiunto del settore.

Il vincolo della bandiera o del registro potrebbe, peraltro, costituire un'inutile barriera per quegli operatori che si avvalgono già di registri aperti, ma che potrebbero avere interesse a tenere in Italia le attività a terra. D'altra parte, come si è visto (figura 8), la misura ha avuto successo, in termini di incremento del tonnellaggio iscritto al registro nazionale, anche dove essa non è prevista come condizione per l'adesione al regime.

c) I traffici ammessi

In generale, nei diversi paesi europei non si fa un'esplicita distinzione, ai fini dell'ammissibilità al regime, tra navi impiegate in traffici di cabotaggio e quelle impiegate in traffici internazionali.

(22) Per un'illustrazione dettagliata del caso britannico cfr. Brownrigg *et al.* (2001) e Lord Alexander of Weldon QC (1999). Per i Paesi Bassi cfr. Urbanus e Rubbens (2000).

Tale assetto è giustificato dalle difficoltà, almeno in alcuni casi, a distinguere i due tipi. Rimane, tuttavia, che, in questo modo, si ammettono al regime forfetario anche navi che in realtà non si "scontrano" con la concorrenza degli operatori dei paesi terzi, dal momento che l'ingresso di questi ultimi nei traffici di cabotaggio comunitario è ancora vietato. Se obiettivo della misura è quello del rilancio della competitività della flotta nazionale rispetto alle flotte di paesi terzi, l'inclusione nel regime forfetario delle navi che esercitano solo traffico di cabotaggio andrebbe esclusa. Ma dovrebbe essere una decisione europea. Allo stato, la mancata esclusione dalla *tonnage tax*, nella maggior parte dei paesi europei, delle navi adibite al cabotaggio, renderebbe una simile decisione da parte dell'Italia molto penalizzante a causa dell'ormai pressoché completa liberalizzazione del cabotaggio tra i paesi dell'Unione Europea.

Si potrebbe allora pensare di distinguere tra i traffici di cabotaggio europeo e nazionale (su medie-lunghe distanze), esposti alla concorrenza degli altri paesi europei, e i traffici "locali" (si pensi ai collegamenti con le isole minori), che da tale concorrenza sono ancora in larga misura al riparo e che quindi potrebbero essere esclusi dal regime (23). Le difficoltà nel distinguere tra le navi impiegate nelle due categorie di traffico potrebbe in parte essere superata riferendosi ad un limite dimensionale.

d) Il trattamento dei gruppi

Nel Regno Unito, con il duplice obiettivo di istituire un più stringente *ring fencing* della misura e di attrarre un maggior numero di navigli, si è introdotto l'obbligo dell'"accesso di gruppo": tutte le imprese dello stesso gruppo societario sono vincolate ad optare per il regime, *all in all out*. Si tratta tuttavia dell'aspetto più controverso dell'esperienza britannica e del principale ostacolo ad un più ampio successo della misura: esso è stato, in particolare, fortemente osteggiato dagli operatori che lo considerano un vincolo eccessivo e penalizzante (24).

(23) Un sistema differenziato è applicato in Grecia, dove sono esplicitamente incluse nel regime di tassazione forfetaria anche le navi che fanno scalo esclusivamente nei porti nazionali, alle quali, tuttavia, si applicano dei coefficienti diversi, calcolati in valuta locale (mentre la *tonnage tax* ordinaria è calcolata in dollari), cfr. *infra* nota 28.

(24) Nonostante questo, la previsione "all in all out" sembra esercitare attrattiva in altri paesi che stanno introducendo la *tonnage tax*: essa è stata per esempio prevista dal recente regime spagnolo.

e) I termini per l'opzione

Nei paesi che hanno adottato il sistema di determinazione forfetaria della base imponibile sono stati fissati dei termini per l'esercizio dell'opzione, in alcuni casi più brevi (un anno nel Regno Unito e nei Paesi Bassi) in altri più lunghi (tre anni in Germania). In Norvegia non è stato posto alcun vincolo, così come in Grecia dove, tuttavia, il sistema non è opzionale ma obbligatorio.

f) Il periodo di irrevocabilità dell'opzione

Il disegno di legge delega prevede che l'opzione per il regime di *tonnage tax* sia irrevocabile "per un periodo almeno quinquennale". Una disposizione del genere è prevista in tutti i paesi europei che hanno introdotto la *tonnage tax*, con l'esclusione della Grecia, dove tuttavia il regime non è opzionale, e della Norvegia. In genere, da ultimo anche in Spagna, il periodo risulta di 10 anni.

g) Le attività complementari e accessorie

La definizione delle attività commerciali complementari o accessorie all'attività marittima da ammettere al regime forfetario di tassazione è uno degli aspetti più delicati e carico di implicazioni per l'efficacia complessiva della misura.

Come si è visto, il disegno di legge delega prevede che nel nuovo regime venga incluso "eventualmente anche" il reddito "... derivante dalle attività commerciali complementari od accessorie". Si tratta di una scelta in linea con quanto è stato già fatto nei paesi che ci hanno preceduto nell'introduzione della *tonnage tax*. Nei Paesi Bassi, nel Regno Unito e in Germania si sono infatti inclusi nel regime, sia pure in misura diversa e con diversi gradi di flessibilità, i redditi provenienti da attività di *management*, *leasing*, carico e scarico delle merci, ristorazione e servizi ausiliari. In genere la loro inclusione è stata fatta dipendere da due condizioni: la prima, che tali attività siano effettivamente complementari alla principale, la quale deve rimanere quella del trasporto marittimo; la seconda, che la prestazione dei servizi avvenga prevalentemente su navi che compongono la flotta dell'armatore. Nei Paesi Bassi e nel Regno Unito, come si è ricordato, esiste inoltre il citato vincolo del rapporto 1 a 3. La Norvegia ha adottato una strategia più vincolante, consentendo l'inclusione solo delle attività direttamente collegate all'espletamento del servizio di trasporto e svolte esclusivamente per navi di proprietà.

La scelta dipende dagli obiettivi che si vogliono assegnare alla misura. Seguire l'esempio del Regno Unito e dei Paesi Bassi consentirebbe di dare maggior impulso allo sviluppo dei *clusters* marittimi e, quin-

di, alla creazione complessiva di valore aggiunto. Un regime più restrittivo, da un lato, agevola una più netta delimitazione dell'area dei benefici e dei beneficiari (*ring fencing*), dall'altro, aumenta i costi di controllo e di monitoraggio. La scelta dipenderà anche dalla valutazione del *trade-off* tra i maggiori benefici economici che ci si possono attendere da un'estensione del campo di applicazione della misura e il costo in termini di gettito.

h) Il trattamento delle plusvalenze

Se, come in tutti gli altri paesi europei, si includeranno nel regime le plusvalenze, rimane da valutare se ci si debba limitare a quelle realizzate sulla cessione di naviglio, oppure se debbano includersi anche plusvalenze relative a cessioni di immobilizzazioni collegate (immobili, sovrastrutture, etc.), come del resto è stato fatto nei Paesi Bassi.

i) Il trattamento dei dividendi

L'inclusione dei dividendi nel regime forfetario, e in particolare dei dividendi esteri, è stata, in altri paesi, considerata un efficace mezzo di attrazione delle imprese multinazionali. Nel caso italiano, la questione è destinata a svuotarsi di significato con l'attuazione della riforma dell'imposta sulle società che prevede l'esclusione dalla formazione dell'imponibile dei dividendi distribuiti da società con personalità giuridica, residenti e non residenti, con l'eccezione di quelli provenienti da paesi a regime fiscale privilegiato (25).

l) La determinazione dei coefficienti

Per quanto riguarda i coefficienti per la determinazione della base imponibile o dell'imposta, la scelta sembra obbligata ad attestarsi sulla media europea.

Si può tuttavia anche valutare l'opportunità di coefficienti più favorevoli (26): come si è accennato, in questo settore anche differenze minime nelle condizioni di concorrenza possono avere effetti significativi.

m) La differenziazione dei coefficienti

I coefficienti potranno essere differenziati in ragione di particolari esigenze o caratteristiche del mercato oppure di obiettivi extrafiscali. In Grecia, ad esempio, l'età della nave, il tipo di naviglio, i traffici su cui vie-

(25) Art. 4, lettera *d*) del D.D.L. delega. Per un'analisi dell'impianto del progetto di riforma dell'imposta sulle società cfr. Simoni (2002).

(26) Ponendosi, comunque, al riparo da sospetti di *harmful tax competition*.

ne impiegata sono caratteristiche, facilmente osservabili, che vengono utilizzate per differenziare i coefficienti (27). Degno di nota è anche il sistema norvegese della *environmentally graded tonnage tax* introdotto, come si è detto, con lo scopo di incentivare gli armatori, attraverso l'applicazione di una scala di riduzione dei coefficienti, ad adottare elevati *standard* ambientali.

n) Le misure collegate

Dal punto di vista degli obiettivi extra-fiscali, suscita interesse anche la questione se collegare o subordinare la misura di agevolazione a particolari adempimenti o comportamenti dell'operatore.

Il punto di riferimento è qui, principalmente, l'esperienza del Regno Unito, dove si richiedono alle imprese marittime investimenti in capitale umano come condizione per essere ammesse al regime della *tonnage tax*.

Si tratta di un obbligo di formazione (*training agreement*) a favore dei cadetti ufficiali previsto dalla normativa sulla *tonnage tax*. Le imprese di navigazione che optano per il regime della *tonnage tax* sono tenute ad assumere un cadetto ufficiale di nazionalità europea per ogni 15 ufficiali impiegati dalla compagnia di navigazione, indipendentemente dalla nazionalità di questi ultimi (vincolo dell'1 a 15). Nel caso non potessero, per ragioni organizzative, rispettare tale obbligo le imprese sono tenute ad effettuare un versamento su un fondo costituito *ad hoc*, il *Maritime Training Trust* (co-gestito dall'industria e dai sindacati di categoria). Tale alternativa prende il nome di *Payments in lieu of training* (PILOT). I fondi così raccolti sono utilizzati per finanziare la partecipazione dei cadetti esclusi dal programma di formazione a bordo a corsi di formazione riconosciuti per il conseguimento della *watchkeeping qualification* (28). Si

(27) Le navi sono distinte in due categorie: all'interno della prima rientrano le navi da carico e cisterna superiore alle 3000 tsl; navi tra 500-3000 tsl che svolgono traffico internazionale; navi passeggeri che visitino porti esteri e piattaforme petrolifere ubicate in alto mare (la tassa viene calcolata in dollari USA), nella seconda rientrano tutti gli altri tipi di naviglio (l'imposta è calcolata in Dracme).

(28) Ossia per il conseguimento di un certificato, riconosciuto a livello internazionale e obbligatorio dal 2000, che attesti il conseguimento di *standard* minimi di qualificazione per lo svolgimento delle mansioni "chiave" a bordo delle navi e per il raggiungimento da parte di ciascun marittimo del livello minimo di addestramento. Tale certificazione è stata introdotta dalla *Convenzione internazionale sugli standard di addestramento, certificazione e tenuta della guardia per i marittimi* (*Standard Convention of Watchkeeping*, nota come STCW) adottata a Londra nel 1978 dall'Organizzazione Marittima Internazionale (IMO), ma significativamente rimodellata nel 1995 con l'obiettivo di ridurre l'incidenza dell'errore umano nei sinistri marittimi (l'80% di questi è dovuto a errore umano) e nei casi di inquinamento provocato dalle navi.

sta considerando la possibilità di introdurre misure simili anche a favore dei marittimi di bassa forza.

Tale misura è stata particolarmente apprezzata dalla Commissione Europea per gli evidenti riflessi sul mercato del lavoro qualificato dell'industria e per gli effetti indotti sui settori collegati, per i quali, come si è già detto, gli ex-marittimi costituiscono un serbatoio di manodopera specializzata. A proposito della misura britannica la Commissaria Lloyola de Palacio ha affermato, a ridosso dell'approvazione da parte della Commissione della proposta britannica:

"sono personalmente convinta che il modo in cui la Gran Bretagna ha utilizzato le linee guida (della Comunità) è un modo efficiente e bilanciato per promuovere la competitività della propria flotta" ... "collegare i benefici della tonnage tax all'addestramento dei marittimi è un approccio interessante per promuovere una maggiore sicurezza sulle navi europee".

6. Il costo della tonnage tax: prime stime

Al momento la stima degli effetti del nuovo regime in termini di gettito non può che basarsi su ipotesi.

Nelle stime che qui si presentano, si sono utilizzati i coefficienti al momento in vigore in Europa, per i due sistemi di tassazione: determinazione forfetaria della base imponibile (scenario I) e determinazione forfetaria dell'imposta (scenario II).

Sulla base della flotta nazionale (29) e ipotizzando l'opzione per il regime forfetario da parte di tutte le imprese, è stato calcolato il gettito per i diversi scenari.

Per il primo (scenario I) è stata utilizzata la suddivisione in classi dimensionali adottate nei paesi appartenenti al gruppo A e, per il relativo coefficiente di determinazione del reddito, la media dei coefficienti adottati dai Paesi Bassi, Germania e Regno Unito. Avendo così definito il reddito imponibile, si è, su questo, applicata l'aliquota ordinaria del 33% prevista dalla riforma, ottenendo così l'imposta.

Per il secondo scenario, a causa della differente individuazione delle classi dimensionali, e quindi della difficoltà nel determinare classi omogenee di tonnellaggio, si sono utilizzati i coefficienti dei singoli pae-

(29) Individuata con i criteri di cui alla nota 15.

si separatamente. Ci sono quindi due sottoscenari rispetto alla possibilità che si introduca in Italia un sistema di determinazione forfetaria dell'imposta: scenario II-a e scenario II-b, calcolati rispettivamente sulla base dei coefficienti norvegesi e greci. In particolare, per lo scenario II-b sono stati utilizzati sia i coefficienti correnti sia i nuovi coefficienti che dovrebbero entrare in vigore nel corso di quest'anno. Una sintesi dei risultati è riportata nella tavola 2.

Scenario	Base imponibile		Gettito	
	Euro	Lire	Euro	Lire
Scenario I	16.521.200	31.989.503.070	5.451.996	10.556.536.013
Scenario II - a			18.896.400	36.588.531.730
Scenario II - b (vecchi coeff.)			15.566.141	30.140.251.409
Scenario II - b (nuovi coeff.)			9.339.684	18.084.150.845

Fonte: elaborazioni su dati dell'Anagrafe Tributaria e Lloyds.

Tavola 2: Stime del gettito con diversi regimi di tassazione forfetaria

Confrontando i risultati così ottenuti, con il gettito che invece risulterebbe dalla tassazione ordinaria si può effettuare una prima previsione. Considerando che, in base a dati dell'Anagrafe tributaria, la base imponibile complessiva delle società di armamento è stimabile in 212 milioni di euro, per una imposta complessiva (con aliquota del 33%) pari a 70 milioni di euro (135 miliardi di lire), è possibile quantificare l'eventuale perdita di gettito sottraendo le entrate ottenute con l'applicazione dei coefficienti presunti. La figura 9 sintetizza tali risultati offrendo un confronto con il regime ordinario.

73

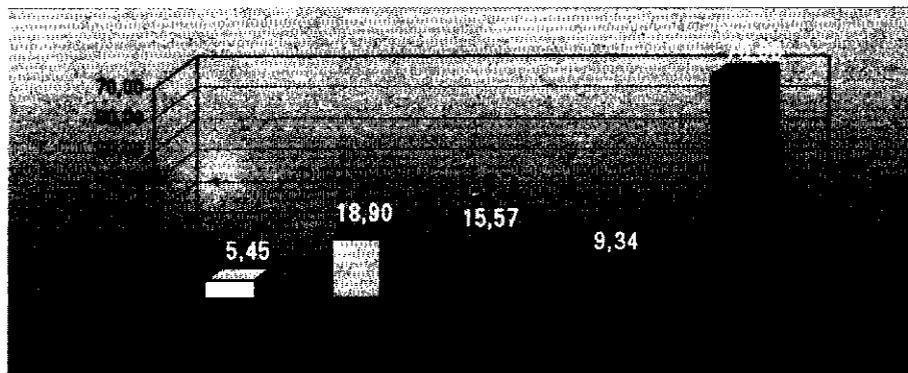


Figura 9: Confronto tra il gettito derivante dal regime di tassazione ordinario e da diverse opzioni di regime forfetario

Sulla base dello scenario I, il reddito imponibile stimato è di circa 16,5 milioni di euro. Applicando l'aliquota del 33%, il gettito risulta di circa 5,5 milioni di euro. Nello scenario II-a il gettito sarebbe di circa 19 milioni di euro, nello scenario II-b circa 15,6 milioni di euro, considerando i coefficienti ancora in vigore, e di 9,3 milioni di euro, utilizzando i nuovi coefficienti.

La figura 10 riporta, anche in termini percentuali, la perdita di gettito nelle diverse ipotesi.

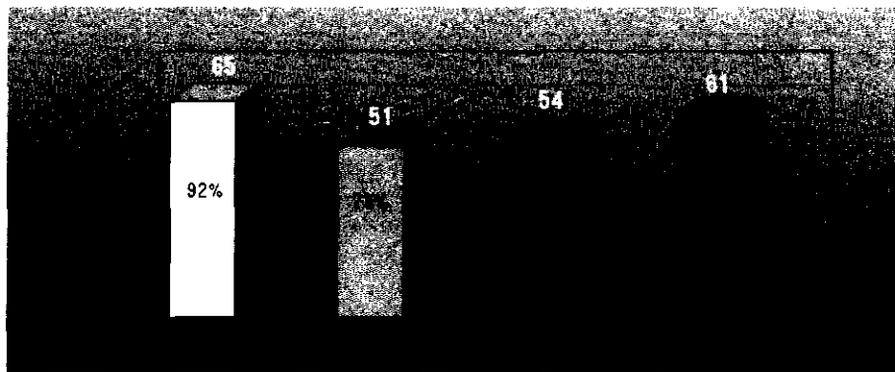


Figura 10: Perdita di gettito derivante dalle diverse opzioni

Complessivamente, dunque, la perdita di gettito risulta tra 51 e i 65 milioni di euro, un costo di entità non trascurabile. Si deve tuttavia sottolineare che, a parte le altre limitazioni (30), le stime hanno carattere statico: non si è, in particolare, tentato di tenere conto dei possibili effetti economici del nuovo regime che si rifletterebbero positivamente sul gettito. Se la *tonnage tax* riuscirà effettivamente a rendere più attraente il "sistema Italia" per lo *shipping* innescando un processo di "rientro" di tonnello al momento registrato all'estero e contribuirà ad alimentare lo sviluppo delle attività collegate, l'incremento del valore aggiunto generato dall'attività marittima ridurrebbe la perdita di gettito.

Inoltre, se si decidesse di legare la misura anche ad obiettivi extra-fiscali, l'eventuale beneficio sociale dovrebbe essere messo a fronte delle minori entrate.

(30) Come il ricorso all'ipotesi estrema che tutte le imprese optino per il nuovo regime.

capitale umano è, per esempio, un aspetto di grande interesse dell'esperienza britannica. Anche il collegamento a predeterminati *standard* ecologici, adottato in Norvegia, può essere un significativo punto di riferimento per il caso italiano.

Stime necessariamente provvisorie, essendo ancora incerto il tipo di regime e rimanendo da stabilirsi il livello dei coefficienti, indicano una perdita di gettito non trascurabile. Il giudizio dovrà tuttavia tenere conto delle possibili retroazioni sul gettito dell'eventuale, auspicato, rientro di attività di gestione e di amministrazione sul territorio nazionale. D'altra parte, in termini relativi, non si può trascurare che costi ben più alti sono attualmente sostenuti in favore di altre industrie di trasporto, come le ferrovie.

La *tonnage tax* rappresenta una grande opportunità per un settore, quello marittimo, che può giocare un ruolo di rilievo nel rilancio del processo di sviluppo. L'architettura del nuovo regime andrà costruita, al riparo da pressioni assistenzialistiche, con l'obiettivo di rendere più competitivo, nello scenario mondiale, il sistema-paese, in quella logica "captive" cui si richiama la relazione di accompagnamento al disegno di legge.

Riferimenti bibliografici

- BERGANTINO A.S. (1998), "L'evoluzione dello shipping alla luce delle teorie di specializzazione produttiva", *Trasporti Europei*, n. 8-9, pp. 46-54.
- BERGANTINO A.S. - P. MARLOW (1998), "Factors influencing the choice of flag: empirical evidence", *Maritime Policy and Management*, Taylor & Francis, Londra, vol. 25, n. 2, pp. 157-174.
- BERGANTINO A.S. - P. O'SULLIVAN (1999), Flagging out and international registries: main developments and policy issues, *International Journal of Transport Economics*, IEPI, Pisa, vol. 26, n. 3, pp. 447-472.
- BERGANTINO A.S. - E. G. VALENTI - G. LOFFREDA - L. SISTO (2000), *The Italian Shipping Industry: The Challenge Ahead. From Bareboat Charter Registration to the International Register*, Teseo Editore, Roma.
- BERGANTINO A.S. - E. LONGOBARDI (2001), "Comincia dalla tonnage tax il rilancio della flotta italiana", *Il Sole 24 Ore*, 22 giugno, n. 170, p. 17.
- BERGANTINO A.S. (2002), "La tonnage-tax al bivio dell'imponibile", *Il Sole 24 Ore*, 13 febbraio, n. 42, p. 23.
- BIMCO (BALTIC AND INTERNATIONAL MARITIME COUNCIL) - ISF (INTERNATIONAL SHIPPING FEDERATION) (2000), *Manpower Update - The World-wide*

7. Conclusioni

Nonostante i contorni ancora indefiniti, il progetto di *tonnage tax* contenuto nel disegno della legge delega può già essere valutato molto positivamente sia per la *filosofia* di politica tributaria che lo sostiene sia, più specificamente, in relazione agli obiettivi di politica industriale ai quali viene indirizzato.

La *tonnage tax* è, in primo luogo, un'agevolazione fiscale, finalizzata all'obiettivo di rilanciare e potenziare il settore marittimo mettendo la flotta italiana in condizione di concorrere con i *partners* europei e, possibilmente, anche con l'armamento registrato in paesi terzi.

Dal punto della tecnica tributaria, la natura dell'agevolazione è particolarmente apprezzabile. La *tonnage tax* è infatti un'imposta *in somma fissa* e in quanto tale offre enormi vantaggi di efficienza, perché, colpendo il contribuente in una misura che non dipende dalle sue scelte, minimizza gli effetti distorsivi. Per quanto riguarda, in particolare, le imprese, le imposte in somma fissa anziché incidere sui risultati del processo produttivo, colpiscono l'attività economica *a monte* e premiano pertanto il conseguimento del profitto, laddove le imposte tradizionali sul reddito effettivo hanno effetti penalizzanti.

Ulteriori vantaggi, ampiamente riconosciuti dalla letteratura specialistica, sono connessi alla certezza dell'effettivo debito di imposta, alla semplificazione degli obblighi di adempimento, alla conseguente riduzione degli oneri non monetari del prelievo (Bergantino - Longobardi, 2001).

Per molti aspetti la *tonnage tax* risulta del tutto coerente con la filosofia complessiva del progetto di riforma del sistema tributario statale, così come delineato nella relazione di accompagnamento: rappresenta lo strumento attraverso il quale si può adattare il regime fiscale dello *shipping* ad uno scenario di globalizzazione; garantisce chiarezza, semplicità e certezza dell'imposizione; rende il sistema fiscale più neutrale rispetto alle scelte di investimento; adatta il sistema a quanto sta affermandosi in Europa; salvaguarda, infine, anche se, almeno per ora, solo indirettamente, l'occupazione nel settore marittimo e nei settori collegati *on-shore*.

Per l'Italia il passaggio alla *tonnage tax*, era ormai, del resto, una scelta obbligata. In un settore ampiamente esposto alla concorrenza fiscale internazionale, come quello marittimo, all'introduzione della *tonnage tax* da parte di molti paesi concorrenti, non si poteva che rispondere andando nella stessa direzione.

L'ipotesi di finalizzare la misura anche a obiettivi extra-fiscali, secondo schemi sperimentati con successo in altri paesi, va attentamente valutata. L'impiego della *tonnage tax* in direzione del potenziamento del

capitale umano è, per esempio, un aspetto di grande interesse dell'esperienza britannica. Anche il collegamento a predeterminati *standard* ecologici, adottato in Norvegia, può essere un significativo punto di riferimento per il caso italiano.

Stime necessariamente provvisorie, essendo ancora incerto il tipo di regime e rimanendo da stabilirsi il livello dei coefficienti, indicano una perdita di gettito non trascurabile. Il giudizio dovrà tuttavia tenere conto delle possibili retroazioni sul gettito dell'eventuale, auspicato, rientro di attività di gestione e di amministrazione sul territorio nazionale. D'altra parte, in termini relativi, non si può trascurare che costi ben più alti sono attualmente sostenuti in favore di altre industrie di trasporto, come le ferrovie.

La *tonnage tax* rappresenta una grande opportunità per un settore, quello marittimo, che può giocare un ruolo di rilievo nel rilancio del processo di sviluppo. L'architettura del nuovo regime andrà costruita, al riparo da pressioni assistenzialistiche, con l'obiettivo di rendere più competitivo, nello scenario mondiale, il sistema-paese, in quella logica "captive" cui si richiama la relazione di accompagnamento al disegno di legge.

Riferimenti bibliografici

- BERGANTINO A.S. (1998), "L'evoluzione dello shipping alla luce delle teorie di specializzazione produttiva", *Trasporti Europei*, n. 8-9, pp. 46-54.
- BERGANTINO A.S. - P. MARLOW (1998), "Factors influencing the choice of flag: empirical evidence", *Maritime Policy and Management*, Taylor & Francis, Londra, vol. 25, n. 2, pp. 157-174.
- BERGANTINO A.S. - P. O'SULLIVAN (1999), Flagging out and international registries: main developments and policy issues, *International Journal of Transport Economics*, IEPI, Pisa, vol. 26, n. 3, pp. 447-472.
- BERGANTINO A.S. - E. G. VALENTI - G. LOFFREDA - L. SISTO (2000), *The Italian Shipping Industry: The Challenge Ahead. From Bareboat Charter Registration to the International Register*, Teseo Editore, Roma.
- BERGANTINO A.S. - E. LONGOBARDI (2001), "Comincia dalla tonnage tax il rilancio della flotta italiana", *Il Sole 24 Ore*, 22 giugno, n. 170, p. 17.
- BERGANTINO A.S. (2002), "La tonnage-tax al bivio dell'imponibile", *Il Sole 24 Ore*, 13 febbraio, n. 42, p. 23.
- BIMCO (BALTIC AND INTERNATIONAL MARITIME COUNCIL) - ISF (INTERNATIONAL SHIPPING FEDERATION) (2000), *Manpower Update - The World-wide*

- Demand for and Supply of Seafarers*, BIMCO, Bagsvaerd, Denmark.
- BROWNRIGG M. - G. DAWE G. - M. MANN - P. WESTON (2001), "Developments in UK shipping: the tonnage tax", *Maritime Policy and Management*, vol. 28, pp. 213-223.
- ECSA (EUROPEAN COMMUNITY SHIPOWNERS' ASSOCIATION) (2001a), *Annual Report 2001*, Bruxelles.
- ECSA (EUROPEAN COMMUNITY SHIPOWNERS' ASSOCIATION) (2001b), *Detailed overview of the application of the State aid guidelines and the first effects in the different European countries*, D. 1020/01 - SF5.110, Bruxelles.
- EU COMMISSION (1989), *Financial and fiscal measures concerning shipping operations with ships registered in the Community*, SEC(89) 921 final, Bruxelles.
- EU COMMISSION (1997), *Community guidelines on state aid to maritime transport*, OJ C 205/97, Bruxelles.
- EU COMMISSION (1999), *State aid No N. 790/99 - United Kingdom - UK tonnage tax*, SG(2000) D/105768, Bruxelles.
- EU COMMISSION (2001a), *White Paper. European transport policy for 2010: time to decide*, COM(2001) 370, Bruxelles.
- EU COMMISSION (2001b), *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the training and recruitment of seafarers*, COM(2001) 188 final, Bruxelles.
- FST (FEDERATION OF TRANSPORT WORKERS' UNIONS IN THE EUROPEAN UNION) - ECSA (EUROPEAN COMMUNITY SHIPOWNERS' ASSOCIATION) (1998), *Improving the Employment Opportunities for EU Seafarers: An Investigation to Identify Seafarers Training and Education Priorities*, Bruxelles.
- GARDNER B. - S. PETTIT (1996), *A study of the UK Economy Requirement for People with Experience of Working at Sea*, Cardiff University Press.
- INSTITUTE OF SHIPPING ECONOMICS AND LOGISTICS, 2000, *Incentive-based instruments for environmentally acceptable sea transportation: final report*, Bremen
- ISF (INTERNATIONAL SHIPPING FEDERATION) (2001), *Wages Survey 2001*, internal report.
- LLOYD'S REGISTER (2001), *World Fleet Statistics 2000*, Londra.
- LORD ALEXANDER OF WELDON Q.C. (1999), *Independent Enquiry into a Tonnage Tax*, HM Treasury, Londra.
- MAILLAT D. - O. CREVOISIER - B. LECOQ (1991), "Reseaux d'innovation et dynamique territoriale. Un essai de typologie", *Revue d'economie regionale et urbaine*, n. 3-4, pp. 407-432.

- MARCHESE U. (1999), "Funzione economica e politica fiscale del "registro internazionale" italiano di immatricolazione navale", *Trasporti*, n. 77-78, pp. 65-84.
- MCCONVILLE J. - GLEN D. - J. DOWDEN (1999), *United Kingdom Seafarers Analysis*, The Maritime Society, Londra.
- PEETERS C. *et al.* (1996), *The structure of the Dutch shipping sector: Economic Impact Study (EIS)*, Delft University Press, Delft.
- POLICY RESEARCH CORPORATION N.V. - ISL (2001), *Economic Impact of Maritime Industries in Europe*, Bruxelles.
- OJALA L. (1996), *Logistics management in Finnish foreign trade transport*, Turku School of Economics and Business Administration, Paino-Raisio.
- SIMONI A. (2002), "La nuova imposta sul reddito delle società", in E. Longobardi (a cura di), *I centogiorni e oltre: verso una rifondazione del rapporto fisco-economia?*, in corso di pubblicazione, in allegato alla rivista "il fisco".
- SOLLUND S. - F. TALMO - N.A. HOYLAND (1997), "New tax regime for shipping companies", *European Taxation*, IBFD, pp. 438-446.
- URBANUS, E. TH. M - B. J. RUBBENS (2000), *An International Shipping Company in the Netherlands. The tax perspective*, Delft University Press.
- VERNON R. (1966), "International Investment and International Trade in the Product Cycle", *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 80, pp. 190-207.

Tonnage tax: the Italian proposal and the european experiences

Angela Stefania Bergantino (*) (**)

Edited by the author

1. The tonnage tax in the Italian tax reform proposal

The Bill (1) for the reform of the national tax system (AC 2144, XIV legislature) provides for the introduction of an important fiscal measure concerning the maritime sector, the *tonnage tax*. Art. 4, paragraph 1, letter n) expressly states the proposal for "a lump-sum taxation of profits from shipping activities ... and possibly profits from ancillary or related commercial activities, the levy being made equivalent to taxation on the basis of tonnage".

A new taxation system, alternative to the one currently used based on the analytic determination of the taxable income, and according to which the tax outlay for shipping companies should be calculated on the basis of the tonnage directly owned or operated by the shipping company, is thereby established.

This measure, long-awaited by Italian shipping companies, stems from a particularly favourable European context characterised by the existence of a great number of tax incentives in favour of the maritime sector. The European Union has indeed for some years been allowing its member countries to introduce specific measures to promote their own shipping sector.

More specifically, the European Commission's favourable stance on tonnage tax is by now endorsed in a great number of official documents: from the 1997 *Community guidelines on state aid to maritime transport* (EU Commission, 1997), to the decision of admissibility of the British tonnage tax proposal - where it is stated that "the tonnage tax is an important, necessary and justifiable fiscal measure" (EU Commission, 1999,

(*) Department of Economics, University of Bari (Italy).

(**) This work is based on the paper presented at the Conference "*I centogiorni e oltre: verso una rifondazione del rapporto fisco-economia?*", Bari, Italy, 15-17 January 2002

(1) This is a Bill which grants the Government the power to implement directly fiscal reforms.

p. 20) -, and again to the 2001 *White Paper* where, the importance of such a measure is stressed and a Community directive proposal on the subject is announced for 2002 (EU Commission, 2001).

The Italian government is fully aware of the twofold need to observe Community obligations and to conform to the experiences of other European countries: the Bill, in fact, establishes that the final set up of the new tax regime should take into account the 1997 guidelines and should be based on analogous regimes already set up in other member states.

2. The European Community stand on tonnage tax

Since 1989, the European Commission having acknowledged the importance of the social and economic role of Community fleets (2) and their current lack of competitiveness on the global market, has set out specific 'rules of compatibility' with the common market rules of measures aiming to boost the shipping sector (EU Commission, 1989).

The 1989 document outlined the criteria to identify as "admissible", though still qualifying as state aid, fiscal alleviation measures for the sector. The Commission, however, fixed a *ceiling* with respect to such subsidies based on the difference of cost between member countries on one side and third countries on the other (3).

Eight years later, on 5 July 1997, the European Commission, in the light of the continuing decline of the member states' fleets, still penalised in terms of competitiveness with respect to those sailing under a third country's colours, passed a new document (EU Commission, 1997) - that which is referred to in the Bill - which provides that the aid be strictly linked to specific operations, rather than being tied to hypothetical cost differentials.

The main guidelines contained in the 1997 document are aimed at:
neutralising the competitive advantages of shipping companies operating with lower standards;
guaranteeing that transport services within the Community be carried out in a free and competitive market, maintaining high safety and quality standards;

(2) Intended as tonnage enrolled in the national registries of member countries.

(3) This ceiling was calculated as the difference between the operating cost of an hypothetical ship registered in the register of a "low wage cost" European country and the same ship sailing under a "flag of convenience" (Portugal and Cyprus, respectively).

reducing tax and social security contributions borne by Community shipping companies in order to contain the outflow towards flags of convenience and to promote employment in the sector.

The use of tax breaks - tonnage tax is expressly provided for -, of direct aid and of both instruments together it is, thus, allowed. The new ceiling of state aid to the sector consists in reducing to zero tax on wages, social charges for seafarers and corporate income tax.

While normally the above fiscal alleviation schemes would need, in order to be declared "admissible", to be linked with a Community flag/register, the 1997 document relaxes this prescription, introducing the more flexible condition that the fleet must contribute 'substantially' to the economy and to the employment within the Union. In other words, in order to qualify for the benefits it is sufficient that the strategic and commercial management of all ships concerned is effectively carried out from within a European member state (4).

The same document stresses, moreover, that such measures do not come under "harmful tax competition" between member states (5). The cost savings that can be obtained by shipping companies registering their ship in a third country are far greater than those obtainable by moving from one Community register to another, a phenomenon, besides, of negligible proportions (6).

The Commission acknowledges, therefore, that tax competition in the maritime sector is mainly an issue between member states on one side and non-EU countries on the other (7). The latter, lacking an actual base

(4) See point 3.1 of EU Commission (1997).

(5) It is common knowledge that on the overall judgement on the effects of *tax competition*, governments, international organisations and experts take, often, different stands. Critics stress how a general downward trend in tax rates causes distortions (in terms of loss of efficiency) in the choices of the single national communities over the distribution of resources between private and public consumption. Conversely, those in favour, believe that the boost given by *tax competition* leads to a "streamlining" of the public sector. In major international organisations (OECD, EU) a distinction is made between "physiological" and "harmful" *tax competition*.

(6) According to the Commission, the steady decline of fleets in Community registries accompanied by a substantial stability of the share of the international fleet 'controlled' by Community operators, attests to the fact that the effective level of taxation in the different member states does not have a significant influence on shipowners' decisions and that, in any case, there is a general convergence in member states' approach to state aid.

(7) On the question of tax competition between open registries and traditionally maritime countries, see Bergantino-O'Sullivan (1999).

of maritime activities *in loco*, set up 'open' registries with the sole purpose of attracting tonnage from other countries and becoming centres of attraction for foreign capital. Extremely easy access to these registries – requisites for registration are minimal – together with the particular advantages offered to shipping companies in terms of operating and management costs and in terms of tax outlay, have meant that since the 1970s, the shipping companies of traditionally maritime countries – among which European countries – have increasingly resorted to this option (Bergantino-Marlow, 1998; Bergantino-O'Sullivan, 1999).

3. At the root of tonnage tax: the crisis of the maritime sector in industrialized countries

The significant transformation that the maritime sector has been undergoing since the beginning of the 70s, has led to an overall restructuring of markets in the following years (Marchese, 1999; Bergantino, 1998, Bergantino et al. 2000). The change has involved both the nature and the location of the shipping industry.

The national character of the shipping industry has been losing momentum in countries with a long-established maritime tradition, while, at the same time, the importance of third countries has been on the rise in view of the cost advantages offered and of a political environment very prone to developing a national maritime transport related industry and to improving its efficiency (8). These countries, given the special characteristics of the sector, come out to be highly competitive in terms of tax, labour and regulatory burden.

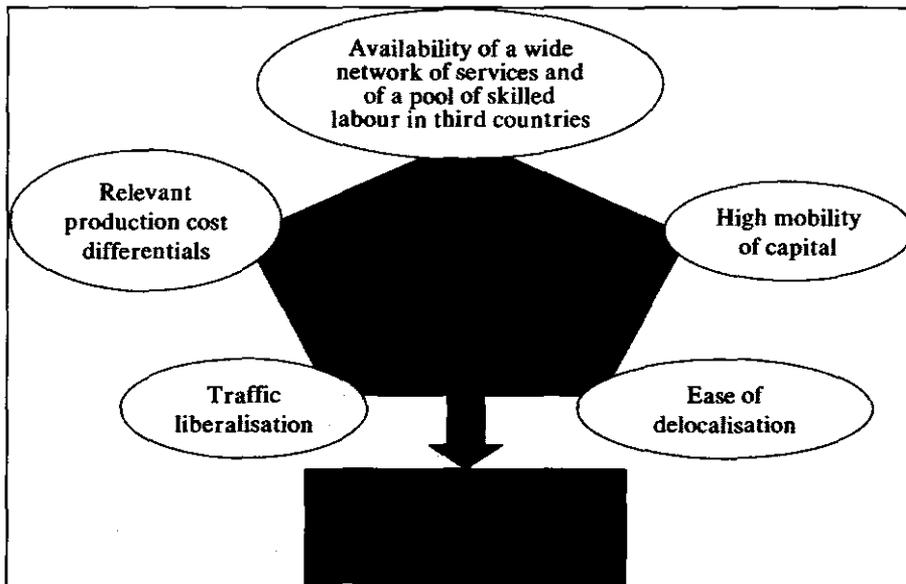
- Open registries have been the tool which has contributed the most to the internationalisation process of the maritime sector. Charges connected with the registration of ships, the conditions and requisites under which they operate – manning scales, composition, nationality and distribution of crews between officers and ratings, seaworthiness, age, safety and maintenance standards – and, lastly, the level of tax outlay, which is normally nil, have played a crucial role in making these registries particularly attractive.

A main feature of the world shipping industry – true also of other industries which similarly relocate their productive activities – is the easily achieved relocation of capital and productive units. Referring back to

(8) On the impact in terms of welfare and efficiency of the advent of open registries and flags of convenience, see Bergantino-O'Sullivan (1999).

Vernon's 1966 pioneering work, the shipping industry can be defined as a sector whose technology is ripe; it has by now reached the final stage in the life cycle of the activity: that which sees technology of a standardized product being disseminated.

The *flagging out* phenomenon – i.e. going from one's own flag to a *flag of convenience* (9) - together with the process of traffic liberalisation; the great cost differential in production inputs; and the establishment of a local *shipping milieu* (10) - which these same open registries have particularly boosted - have led, over the long term, particularly in Asia, to the formation of a pool of extremely qualified marine staff (both officers and ratings) as well as of skilled office staff and capital, all contributing crucially to promoting the local industry. It is precisely this cross-border connotation that *shipping* has taken on over these years which has laid the foundations of the maritime sector becoming a global industry. Figure 1 shows the main elements which have contributed the most to develop the increasingly international character of the maritime transport industry.



1: the main characteristics of the maritime industry

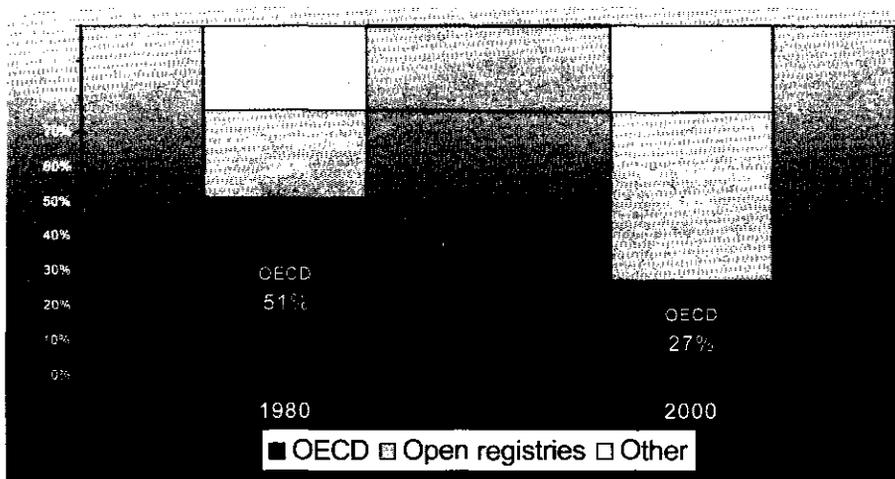
(9) The flag of the nation with an open register.

(10) The local *milieu* – as Maillat *et al.* write (1991) – is a process of “realization, learning and continuous action involving the productive apparatus, the culture and

While the importance of national merchant fleets and of maritime activities in traditionally maritime nations are in tragic decline, developing countries are stepping up their production, having taken in Western technology, expertise, *know-how* and capital and having developed new and more efficient markets of production factors.

A direct consequence, partly due to the increasingly favourable environment in these countries, has been the recent *outsourcing* of maritime management functions to companies located beyond national borders. In a great number of cases enterprises have been broken down in separately managed activities, often relocated abroad, encouraging a migration process of *on shore* shipping related activities. It can be expected that, given the strongly competitive setting in which maritime companies operate, in the absence of pro-active intervention policies on the part of traditional maritime countries, a cumulative process will occur.

The reasons behind the increasingly 'loose ties' between the nationality of ownership, the register and the location of the management activities, have become, thus, obvious.

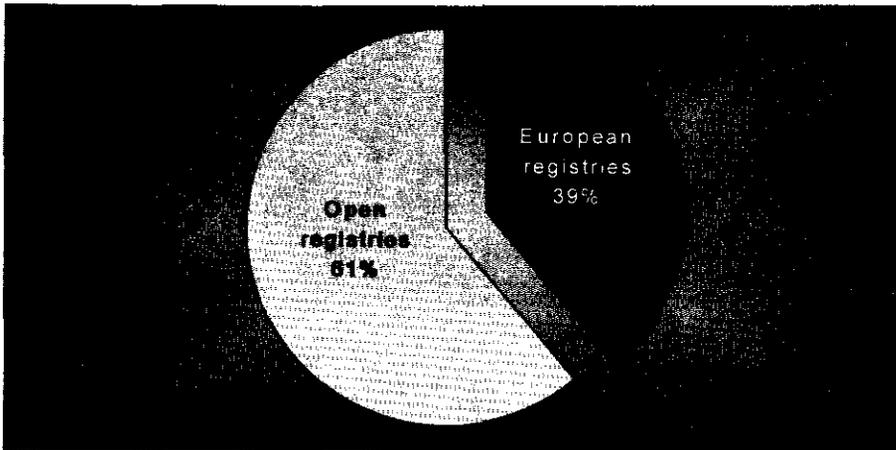


Source: Lloyd's Register (2001)

Graph 2: Composition of the world fleet by register

the actors involved". As far as the maritime industry of a specific country is concerned, the milieu consists in the network of specialized services and related activities, know-how learning processes by local workers, fiscal and economic environment, advanced communication systems (see Ojala, 1996 and Bergantino, 1998).

The outcome of these processes in terms of world fleet are summarised in figure 2. From 1980 to 2000 the fleet in OECD countries' registries has reduced from 51% to 27%, that in open registries from 25% to 48%. At European level, phenomenon of fleet relocation is even more marked: in spite of the support measures adopted in recent years, over 60% of the fleet controlled by Community shipowners is now registered in open registries (figure 3).



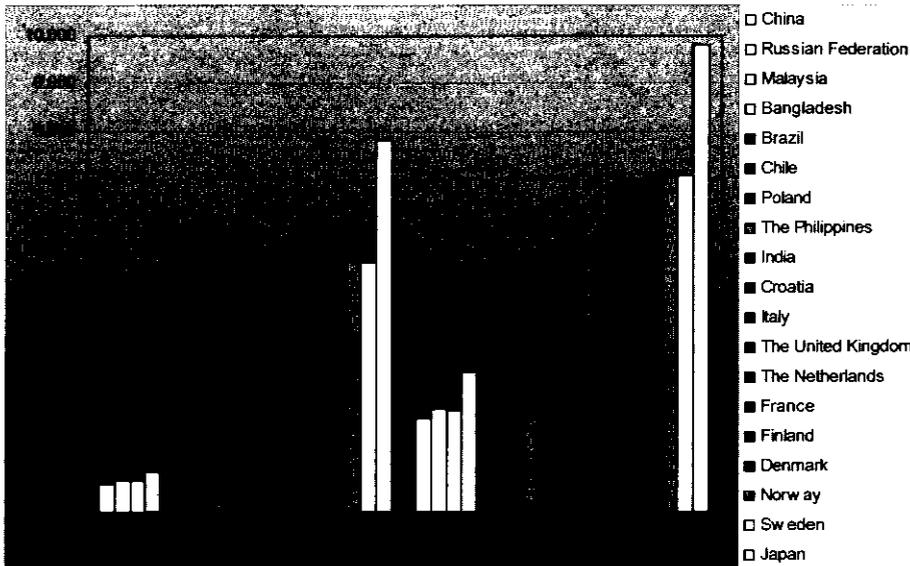
Source: ECSA (2001a)

Pie chart 3: Composition, by register, of the European controlled fleet

A crucial element has been the great labour costs differential among the various countries (figure 4) and the possibility, through the enrolment in open registries, to avoid the strict manning obligations concerning seafarers' nationality and composition imposed by many traditionally maritime countries.

As far as employment is concerned, on one side there has been a drop in the demand of "high wage" seafarers, on the other side, a considerable decline in the supply of work force in traditionally maritime countries (11)

(11) Among the factors underlying the growing disinterest of young people for a career at sea is the lack of financial and social advantages it offers with respect to posts on shore. Young people are increasingly less inclined to spending long periods at sea, far from their families, children and friends. The chance to explore the world and visit new countries no longer holds many charms, one reason being that ships remain in ports less and less, owing to the new techniques of loading and unloading of goods; their commercial activity, in some cases, is carried out directly from outside the port. Moreover, crews on modern ships are increasingly being reduced and formed by members of-



Source: ISF Wages Survey (2001)

Graph 4: Wage costs by country

: currently 120,000 EU citizens are employed aboard Community ships - a 40% drop compared to 1995 -, whereas the number of third countries' citizens employed aboard EU ships has risen from 29,000 units in 1983 to today's 34,300 (EU Commission, 2001b) (12)

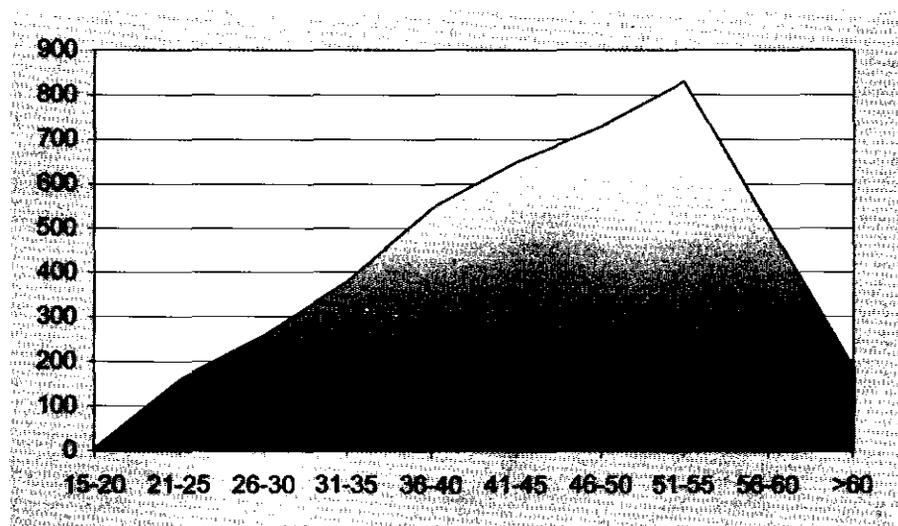
Moving on to officers, the figures are even more worrying: the worldwide shortage is currently equivalent to 4% of the total workforce (16,000 officers) and the figures point to it becoming 12% around 2010 (46,000 officers). Also in Europe the situation is challenging: in 2001 the shortage has been estimated to be of about 13,000 officers while, it is highly likely that, by 2006, it will reach the 36,000 units (13).

ten belong to different countries and thus to different cultural and language groups, enhancing the social isolation of personnel. To stem this phenomenon, the image of working at sea should be relaunched through *ad hoc* promotion campaigns and by assuring the availability of on-shore employment following the period spent at sea. A number of Northern European countries have recently adopted this strategy with great success.

(12) An exception to this trend is the sector of passenger ships and ferry boats.

(13) Data is taken from a detailed analysis of the situation of the international maritime labour market undertaken by BIMCO and ISF (BIMCO-ISF, 2000) (BAL TIC

In Italy the problem is particularly acute: the distribution of officers by age category (figure 5) highlights that about two-thirds are over 45 and the current "in-take" is particularly low (only 10% of the staff is between 20 and 30).



Source: personal calculations on unpublished Ipsema data (2001)

Graph 5: Distribution of Italian officers by age category as at 2001

The salient elements of the scenario outlined can be summarised as follows:

- a growing relocation of maritime activities: that relating to ships, ship management activities and central management and control;
- the loss of maritime *know-how* in traditionally maritime countries, with negative consequences on the availability of skilled staff for *on-shore* activities;
- the loss of a "critical mass" for maritime clusters, i.e. all the activities typically related to maritime transport (insurance, brokering, finance, building, etc.).

These are phenomena with disruptive effects on the capacity of the shipping industry to generate value added to the national economy as they lead to a contraction of the on shore maritime activities. These, in

AND INTERNATIONAL MARITIME COUNCIL) - ISF (INTERNATIONAL SHIPPING FEDERATION). Useful references for the situation in the United Kingdom can be found in: Gardner-Pettit (1996) and McConville *et al.* (1999).

fact, according to a well-known survey, which has also been widely accepted by the European Commission, would generate 70% of the total value added of the sector (14).

Hence the reasons why European governments have introduced numerous measures to support the shipping industry: fewer obligations on seafarers' nationality, accelerated depreciation, tax-exempt funds for capital gains deriving from the disposal of fixed assets, reduction of the income tax rate, partial or total tax exemption of profits, reduction or elimination of social security payments by ship-owner, gradual reduction, and in some cases total exemption, of income tax obligations on seafarers' wages, establishment of international registries. More recently, following the 1997 Community document, the "tonnage tax" has been introduced in numerous European countries.

4. The tonnage tax: a European tax

The *tonnage tax*, a form of taxation typical of countries that make open registries available to shipowners, has become in Europe – after the pioneering experience of Greece – a fiscal measure very appealing to both operators and governments. For many countries, in fact, it has represented one of the answers to the growing crisis in the sector. Greece introduced tonnage tax in 1938. In 1975 it extensively reformed its regime which is currently under further review. After Greece, The Netherlands was the first country in Europe to introduce tonnage tax, in 1996. The example was followed by: Norway (1997), Germany (1999), the United Kingdom (2000), Ireland (2001), Denmark (2001), Spain (2001) and Finland (2001). Sweden should only just have introduced the new regime whereas its approval is currently being discussed in France and Belgium.

Tonnage tax, as mentioned in the foregoing paragraphs, is a lump-sum taxation system for income from maritime activities. By applying this system the shipping company – regardless of the actual results of its activity – is to pay a tax calculated on the basis of the tonnage of the ships making up its fleet (15).

(14) A detailed explanation of the estimating procedure can be found in Policy Research Corporation N.V.-ISL (2001) and in Peters C. *et al.* (1996).

(15) The calculation is normally carried out by dividing ship size in classes, each of which has a specific (inversely related to overall size) multiplicative coefficient. In other words, the ship's net register tons (nrt) that belong to each class (divided by 100 or by 1,000 depending on the country) are multiplied by the specific coefficient. The

Tonnage tax comes in two main forms:

lump-sum determination of the tax liability: it is the "Greek model, a *tonnage tax stricto sensu*;

lump-sum determination of the taxable base: it is the "Dutch model", a *tonnage based corporation tax*.

The former model, adopted in Norway as well as in Greece, is that of the original tonnage tax, the latter is the result of further developments, which started in the Netherlands and were then taken on by the other European countries. This model is now acknowledged as having a greater capacity to "boost" the growth of not only maritime transport but also of the related economic activities (*maritime clusters*).

The two systems – lump-sum determination of the tax or of the taxable base - could, by identifying appropriate coefficients, be made equivalent in terms of effective tax incidence. However, an important difference still remains: with the Dutch model, the lump sum income concurs with the analytically determined income to form the overall taxable basis, allowing for the possibility of compensation.

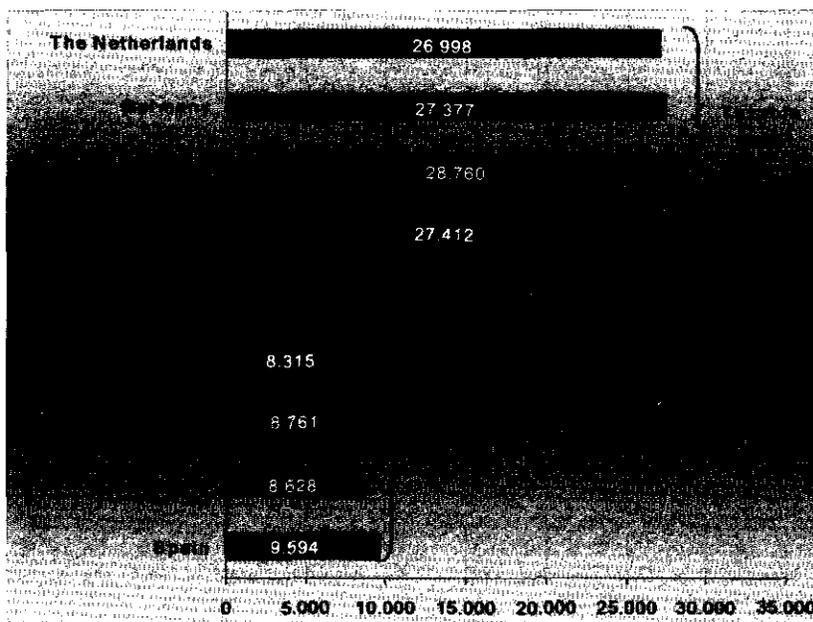
Figures 6 and 7 provide the elements for a comparison of the taxation level on the basis of the regime adopted and of the country. The calculations refer to the average size ship of the Italian fleet (16). Figure 6, shows the taxable bases determined by applying the tonnage tax legislation of four countries adopting the regime of lump-sum determination of income (Group A) and the related taxes calculated by applying the corporate income tax rate levied on maritime activities (17). The reader should be warned that in view of the nature of the available data, the calculations consider gross register tons (grt), whereas, of the countries considered, only Greece and Gibraltar use this measure for the

sum thus obtained is multiplied by the number of days that the ship is operated (365 if the ship operates the whole year round). The final outcome of these calculation yields either the taxable income or the tax, depending on which system is used. In Greece, the procedure followed to calculate the tax differs. Ships are set in different classes according to age and each age category has its multiplicative coefficient. The sum obtained by applying the appropriate age coefficient to the total gross register tons of the ship (grt) is then 'weighed' using a second coefficient identified on the basis of the size category of the ship.

(16) The fleet includes all nationally-flagged ships, greater than 100 grt, in service and engaged in commercial activity.

(17) In a number of countries, the tax rates on income from maritime activities is lower than the ordinary rate. In the calculations the following rates have been used: the Netherlands, 30% on the first 22,689 euro and 35% on the rest; Germany 32%, the United Kingdom 30%, Spain 35%.

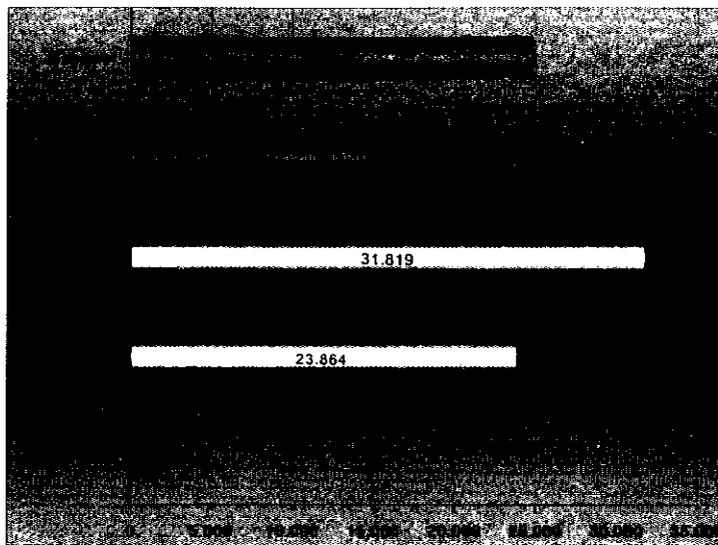
purposes of tonnage tax application, all others using net register tons (nrt). As a consequence, the calculated values for group A and for Norway are overestimated. However, being the distortion uniform among countries, it remains possible to compare the calculated values. Figure 7 shows the tax in the two countries, Greece and Norway, where it is directly determined. The figure contains also the lump-sum tax for Greece calculated using the announced new coefficients (NC) that are expected to come into force by the end of the year and the tax that would be obtained with the Norwegian regime by applying the discount provided for by the *environmental grading* (EG) system, that, as it will be explained in the following paragraphs, allows coefficients to be reduced by up to 25%. Furthermore, in order to get a general idea of the competitive edge that would still be enjoyed by third countries with respect to the fiscal burden, the figure shows the yearly costs, inclusive of taxes and regis-



Source: results on data and information taken from Lloyds (2001), Brownrigg et al. (2001), Urbanus and Rubbens (2000) and unpublished national sources.

Notes: 1. The data refers to a ship of 11,000 grt, which is an average-sized ship of the Italian fleet; 2. Amounts are expressed in euro; 3. The taxable basis is determined in accordance with national legislation on tonnage tax; 4. The tax is calculated by applying to the resulting taxable basis the corporate tax rates (for maritime activities) effective in 2001

Graph 6: Comparing countries - Group A: determination of the taxable basis



Source: results based on data and information taken from Lloyds (2001), Sollund et al. (1997), and unpublished national sources.

Notes: 1. The data refers to a ship of 11,000 grt, which is an average-sized ship of the Italian fleet; 2. Amounts are expressed in euro; 3. For Greece, where the tonnage tax calculations are based on the age of the ship, it has been assumed that the vessel is between 10 and 19 years old.

Graph 7: Comparing countries - Group B: determination of the tax

tration fees, that would be charged to a ship of the same size by enrolling in Gibraltar's open register (18).

Figure 6 shows that there is no major variance among the level of taxable basis in Group A countries: the maximum difference, that which is found between the United Kingdom and Spain, is of 6.5% (19). Comparing the tax liabilities in these countries, the combined effect of the coefficients and of the rates gives a 15% maximum differentiation margin between Spain and the Netherlands.

Moving to Group B countries (figure 7) and comparing values with those reported in figure 6, it is evident that the tax outlay is far more sig-

(18) In Gibraltar, a lump sum tax of about 370 euro per year is charged to maritime companies.

(19) The *Independent Enquiry into a Tonnage Tax*, more commonly referred to as the *Alexander Report* (Lord Alexander of Weldon Q.C., 1999), clearly stated that coefficients for Great Britain should have been fixed on the basis of those already adopted in the Netherlands.

nificant both in Norway and in Greece compared to Group A countries. The difference with Greece would be even greater if the calculation for countries in group A were based, as they should have, on nrt.

While the Norwegian regime would have been quite convenient when it was first introduced (20) - besides at the time only Greece and the Netherlands had adopted a lump-sum taxation system -, now, with more than doubled coefficients, it is the least convenient regime.

Actually, both Greece and Norway have been witnessing a considerable drop in terms of tonnage enrolled in the national register. It is precisely to arrest the outflow of ships from the national register (in 2001 about 100 ships opted out) that the Minister of the Greek Merchant Navy announced a package of measures to revive the national maritime sector, one of this provision being a 40% reduction in the coefficients used to calculate tonnage tax.

In a similar effort, Norway has recently introduced (21) an optional system (22) which allows operators to apply reduced coefficients for the determination of the tax liability, the so called "environmentally graded tonnage tax": the new coefficients are "graded" on the basis of the level of "eco-compatibility" of the ships ("environmental score").

Through this system, the applicable coefficients may be reduced from 0 to 25% according to the overall "environmental score" calculated on a series of very strict environmental parameters, including air and sea emissions, ISO 14001 standards; 'level 2' awarded by the Norwegian grading company; the grant of the 'green awards certificate' and so on. Instead, simply observing the obligations imposed by standard IMO rules does not entitle to points: the bonus is obtained only by meeting requirements that are stricter than the minimum international required level (23). The Nor-

(20) By using the old coefficients for Norway, the tax outlay would have worked out as about 15,900 euro.

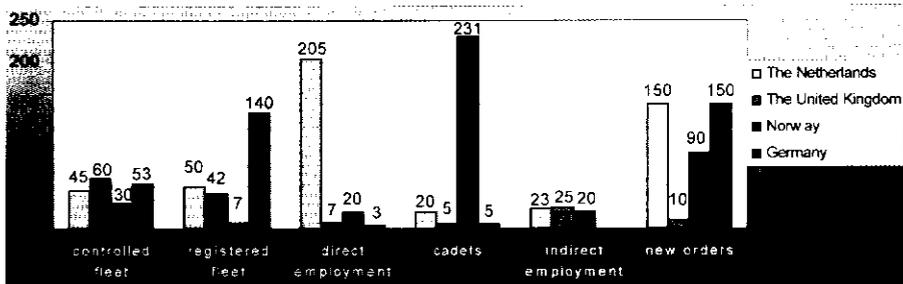
(21) The environmentally graded tonnage tax idea originated in the 1994 study on environmental indexing of ships (International Maritime Organization (IMO), 1995). In October 1999, Norway unveiled a proposal to directly link the tonnage tax for Norwegian ships to their environmental performance. The draft budget for the year 2000 recommended the increase of the tonnage tax by 50% and to offer rebates on it for shipowners whose fleets score positively on an environment factor index. The proposal is part of the more wider "green tax" policy of the Norwegian government.

(22) The system is voluntary, however, shipowners who do not send in their environment factor declarations would automatically score zero.

(23) For more details see ISL (2000).

wegian government has calculated that, overall, in 2001, the measure saved the industry about 1 million euro (7,5 million Nkr), despite the new regime - owing to the high standards required - fails to meet the approval of the industry. Besides, as Figure 7 shows (EG), the levy, though reduced, is still more burdensome than that which prevails in Group A countries.

Though the comparison with the relevant situation in Gibraltar shows that open registries still offer more competitive tax rates, overall, the countries that have introduced tonnage tax have seen positive economic development ensuing (24), though this success is also the result of other measures introduced to support the industry. The most significant outcomes are shown in figure 8 as percentage increases.



Source: ECSA (2001b)

Note: Percentage increases are calculated for each country from the year in which tonnage tax has been introduced

Graph 8: Post tonnage tax developments

As shown in the figure, the tonnage "controlled" by national shipping companies has increased by 30% in Norway and up to 60% in the United Kingdom, whereas, that belonging to the national register has gone up by a minimum of 7% in Norway up to a maximum of 140% in Germany.

The increase of the tonnage registered in the United Kingdom, in the Netherlands and in Norway is quite an amazing result considering that in these countries, participation to the tonnage tax regime has not been subordinated to either flag or registry requirement. The result as regards Norway, modest in percentage terms, should be considered by taking into account the overall size of the Norwegian fleet: a 7% increase is equivalent to about 2 million grt, which is one fourth of the entire German fleet.

(24) This sector is undoubtedly extremely vulnerable to changes in the regimes and in competition conditions, hence the results may vary considerably over time, as can be seen with the data on Greece and Norway.

Employment too – both direct and indirect – has been significantly on the rise: in the Netherlands, where measures to promote employment in the sector were first introduced and where the regime can be adopted only if a substantial part of the management and control activities are carried out in the country in question, there has been a 205% increase in direct employment and a 23% increase in indirect employment. In the United Kingdom, where the city of London is the world leader for maritime financial service, the increase of indirect employment has peaked to 25%. In Norway, owing to well-aimed policies and to a process whereby the working at sea has been widely promoted through marketing campaigns, there has been a 23% increase in the number of cadets enrolling at maritime training schools.

Last but not least, the increase in the orders of new ships in all the countries considered with the exception of the United Kingdom – where, however, the shipbuilding industry has practically disappeared – has been particularly significant.

As mentioned earlier, though the reported percentages are to be considered in the light of the pre-existing situation and taking into account that the tonnage tax has, in general been accompanied by the introduction of other incentive measures, indications are that the new tax regime has noticeably improved the overall conditions of the industry.

5. Main features of the Italian proposal and open issues

In Italy, the Bill lays down the following:

- the tonnage tax should be fixed in accordance with the Community guidelines on state aid to maritime transport and with the terms of implementation required by similar regimes set up in other member states;
- the tax should be based on a fixed tax system for each net register ton and that different classes of tonnage should be identified;
- the unitary rate per ton should be decreasing in total tonnage;
- the option should be irrevocable for a minimum period of five years.

A *transfer pricing* regime is also provided for with respect to transfers of goods and services among companies electing into the lump-sum regime and companies which do not.

A number of aspects of the outline presented above are with no doubt to be appreciated: the reference to Community legislation, the provision regarding the optional nature of the new regime, the antiavoidance measures and the *ring fencing* solutions proposed therein.

However, some features of the provision as formulated in the Bill need carefully scrutiny in a number of respects, and, might possibly require slight adjustments already during the Parliament scrutiny (Bergantino, 2002).

First of all, it is necessary to overcome the ambiguity in relation to a fundamentally important aspect: the choice between the lump-sum determination of the tax (Greek model) and the lump-sum determination of the taxable basis (Dutch model). In the first paragraph of letter n) reference is made to a "lump-sum determination of the tax" and later to "a tax determined in a fixed amount". It would seem, therefore, that the Greek scheme has been privileged. However, in the last paragraph, reference is made to "income" determined as a lump-sum, which, instead, would indicate that reference is made to the Dutch scheme. A further indication of the preference for the latter scheme, which, as mentioned earlier, is the one that prevails in Europe, can be found in the reference to the net 'tonnage', Greece being the only country to adopt gross tonnage.

Another point that should also be carefully looked into is whether the lump-sum regime should be open to all the ships that come under article 8-bis letter a) of the Presidential Decree n. 633/72 (concerning VAT). This article, in fact, contains an extremely wide-ranging definition of vessels: together with ships used for commercial activities – among which inflatable pontoons, floating cranes, shear-leg pontoons, barges, lighters, submarines for scientific purposes and so on – ships used in rescue operations or in assistance at sea, vessels used for scrapping purposes and, lastly, fishing boats.

In order to properly address the issue, account should be taken of the spirit with which the European Commission, in the 1997 document, expressly referred to in the Bill, justifies or, rather, promotes tax incentives: the desire to enhance the competitiveness of the European maritime industry, intended as inclusive of all the activities involving carriage of passengers and goods by sea. In all the other European countries where the lump-sum taxation regime is applied, ships smaller than 100 gross register tons and those which are not used for the purposes of transporting passengers and goods or are not engaged in strictly related activities, are expressly excluded. As far as fishing is concerned, the EU has long-introduced specific support measures with *ad hoc* provisions: the applicability to fishing ships of the tonnage tax scheme could meet resistance at Community level and risk compromising the entire scheme (25).

(25) In point 2.1 of the 1997 Document, the Commission expressly excludes fishing fleets (and the shipbuilding industry) from the scope of application of the Guidelines.

Table 1: A summary of the main characteristics of the tonnage tax regime of a few countries

	The Netherlands	The United Kingdom	Germany
Applicability	All those carrying within the Netherlands a "substantial degree" of management activities on directly owned, bare boat chartered or time/ voyage chartered ships (the 1:3 limit or, also, on ships of other shipping companies) (5% overall, 1:3 limit does not cumulate)	All those who have a "qualifying presence" in Great Britain, operate a "qualifying ship" and who carry out the commercial management of directly owned, bare-boat chartered, leased, time/voyage chartered ships or of ships owned by other shipping companies (75% limit when the ships do not belong to a company of the same group)	All those domiciled in Germany who carry on management activities on directly owned or chartered ships (not more than 75% time charter income if the ship is registered abroad). Ships on lease are excluded
Admissible income	Corporation income	Corporation income	Also personal income
Regime	Optional	Optional	Optional
Terms	10 years Within a year of introduction	10 years Within a year of introduction	10 years Within three year of introduction
Traffics	No explicit distinction	No explicit distinction	No explicit distinction
Relevant profits	<ul style="list-style-type: none"> *All profits from operating the ship *All profits from loading and unloading and from maritime brokerage (1:3) *For cruise ships and passenger ships, all profits from catering, accommodation, retail, etc. *All profits from management activities (both on directly owned and third party ships) if these are carried out mainly within the country *Interest on working capital *Foreign dividends *Capital gains from shipping related investments *Slot-space charter and profits from bareboat charter terms are excluded 	<ul style="list-style-type: none"> *Income from operating the ship and from strictly related activities (shipping related activities resold at cost-price) *Foreign dividends if the company paying out is controlled for at least 50% in the EU (50% voting power) and if the profits come under the 1:1 and the 75% limit is complied with. *Capital gains *Interest on trading and working capital *Slot-space charter, profits from chartering on bare boat terms and profits from dockland activities on behalf of third parties (loading/unloading, pilotage, towage) are excluded 	<ul style="list-style-type: none"> *All profits from activities connected to the transport of goods and passengers *Capital gains *Shareholder's income *Profits deriving from bareboat charter terms are excluded

Group A (lump-sum taxable basis determination)

	Norway	Greece
Applicability	Directly owned, leased or chartered ships. A company can be both lessee and lessor of tonnage. However, it must also own, although indirectly, tonnage (through participating rights or shares in a ship owning company)	All ships that come under the following categories: <i>Category I</i> <ul style="list-style-type: none"> *Cargo vessels and tankers over 3.000 grt *Vessels between 500-3.000 grt calling at foreign ports *Passenger ships calling at foreign ports *Other special vessels (oil rigs and floating drills) <i>Category II</i> All other ships
Admissible income	Income of Norwegian corporations only; foreign companies benefited from the regime for only three years up until 2000	Also Income of non resident companies
Flag/Registry	No requisite	Obligation to fly the flag
Regime	Optional	Compulsory
Terms	It is possible to opt out the regime at any time	-
Traffics	International and domestic	International and domestic (there are special reductions in domestic traffic and the tax, which is normally paid in dollars, is instead, due in Drachmas)
Relevant profits	<ul style="list-style-type: none"> *Capital gains from disposal of the ship *Working capital (liquid capital) *Profits from movable installations to be used in the exploration and production of petroleum (drilling platforms or vessels, production ships, pipe laying barges, tugs, etc.). However, these activities cannot be undertaken by the company itself. *Profits from ancillary activities, profits management activities (crew, operational and strategic management) and profits from oil exploitation activities are excluded. *EI companies are prohibited to directly employ personnel 	All There are special benefits in the following cases: <ul style="list-style-type: none"> *Ships built and registered to the Greek register for the first 6 years *Ferries *Cargo boats operating a regular service between Greece and foreign ports or between foreign ports

Group B (lump sum tax determination)

Further choices to make, when constructing the final legislative outcome, should be discussed in the light of the more significant experiences in the rest of Europe. Table 1 outlines the main features of these regimes separately for Group A and Group B countries.

a) Qualifying for the regime: direct ownership or operation

Whether the regime is to be subordinated to the ownership of the ship – as in Norway – or whether a share of the tonnage is allowed to be otherwise operated (chartering, leasing, etc.) as is the case with other European countries, will need to be considered. In the United Kingdom and in the Netherlands, for example, the law provides that only 25% of the overall tonnage should be owned (*1:3 ratio*). Should this limit be overcome, the company ceases to be eligible to the regime, also for the part of the tonnage it owns (26). The second solution – to admit to the regime, though within fixed limits, companies who manage vessels – would seem to be better suited to the practical necessities of the sector: very often, shipping companies, due to the size of the investment and to the need to be flexible in order to better deal with changes in the demand, do not own the entire fleet they operate/manage.

b) Further conditions: ensign, register, residence, location

The situation, in the rest of Europe, is significantly variegated. In Germany and in Greece it has been chosen to make eligibility to lump-sum taxation conditional upon the use of the national flag or the national register, respectively; in Norway, residence of the company is required; the Netherlands require that there be a “substantial degree” of the management and office activity located therein; the United Kingdom has opted for “qualifying presence”. In the last two countries, the criteria established for the purposes of identifying the activities that meet these requisites, are rigorous.

The Dutch and British solution would seem to be preferable, considering that the objective of the new regime is, not only to secure the fleet to its country but also, and more importantly, the management, administrative and related activities, wherein the greater added value of the sector lies.

The flag or register obligation could moreover prove to be a dis-incentive for operators who already use open registries but who might be interested in maintaining their on shore activities in Italy. Indeed, as can be seen in figure 8, the measure has been successful in attracting tonnage

(26) For a detailed analysis of the case in Britain see Brownrigg *et al.* (2001) e Lord Alexander of Weldon QC (1999). For the Netherlands, see Urbanus and Rubbens (2000).

on the national register, even when such registration is not set down as qualifying condition.

c) The traffic admitted

In general, in the various European countries, no express distinction is made, for the purposes of admitting a vessel to the regime, between ships used in coastal navigation and ships used in international traffic. This lack of provision is to be put down to the fact that in some cases it would be extremely difficult to make such a distinction. However, the absence of any distinction allows operators who are "sheltered" from competition by operators of third countries - in that the latter cannot freely access Community coastal navigation trades -, to be admitted to the lump-sum regime. If the objective of the measure is for the national fleet to achieve a competitive edge over third countries' fleets, ships operating in cabotage traffic should not be admitted to the lump-sum regime. However, it should be a decision taken at Community level.

Since most of Europe has failed to exclude from tonnage tax ships used in coastal navigation, a similar decision on the part of Italy would be greatly damaging on account of the almost completed liberalization for EU operators of coastal navigation among member countries.

98

It might be appropriate then, to distinguish between European and national coastal navigation traffic (over medium to long distances), exposed to the competition of other European countries, and 'local' traffic (links with minor islands), which in this respect, is for the most part still protected (27). The inherent difficulties in differentiating between ships used in the two types of traffic could in part be solved by referring to a size limit.

d) Limits based on companies' legal form

The United Kingdom, pursuing the twofold objective of establishing a stringent *ring fencing* and of attracting a greater number of vessels, introduced the obligation of 'group access': all the companies belonging to the same group are to opt for the regime, *all in all out*. The latter, however, is the most controversial aspect of the British legislation and the main obstacle in the way of the measure achieving greater suc-

(27) A differentiated system is in force in Greece. The lump-sum taxation regime applies also to ships that only call at national ports; the tax to be paid by these ships, however, is obtained through the use of different coefficients and the final outlay is calculated in the local currency (whereas ordinary tonnage tax is calculated in dollars), see footnote 28.

cess. Operators strongly opposed this aspect, considered to be overly penalising (28).

e) Terms for opting into the regime

Countries that have adopted the system of lump-sum determination of the taxable basis have set down terms for exercising the option: a year in the United Kingdom and in the Netherlands and three years in Germany (for ships already enrolled in the national register). In Norway there is no obligation, as in Greece where, however, the system is compulsory.

f) The period of irrevocability of the option

The Italian proposal requires that the election to the regime is irrevocable for "a minimum period of five years". All European countries that have introduced tonnage tax have a similar provision, with the exception of Greece, on the account of its compulsoriness, and Norway. The election period is generally of ten years. Also Spain, the latest country to introduce tonnage tax, has adopted the ten year limit.

g) Ancillary and related activities

The definition of the ancillary and related maritime transport activities qualifying for the lump-sum taxation regime is indeed a delicate aspect, laden with implications in terms of overall effectiveness of the measure.

As we have seen, the Bill provides that the new regime "might also" include income "...from complementary or ancillary commercial activities". This choice is in line with what already done in other countries which preceded Italy in the introduction of the tonnage tax. The Netherlands, the United Kingdom and Germany have included, though to a different extent and with varying degrees of flexibility, income from management activities, leasing, loading and unloading of cargo, catering and auxiliary services. Normally, their inclusion is made conditional upon the fact that the activities are actually complementary to the main activity (which must remain maritime transport) and, that the provision of services be mainly on ships that make up the shipowner's fleet.

In the Netherlands and in the United Kingdom, as earlier mentioned, an objective criteria to identify the extent to which complementary and ancillary activities can be carried out on not owned tonnage has been in-

(28) Though this be the case, the "all in all out" provision seems to appeal to other countries which have only just introduced tonnage tax, see for instance Spain.

troduced: the 1:3 ratio for the Netherlands and the 75% limit for the United Kingdom (the two binding criteria are equivalent).

Norway has adopted a more binding strategy. Being the main aim of the tonnage tax in this country that of granting a special tax treatment to the core function of the shipping company -identified as the "ownership function" - and thus to shelter the return on the "considerable capital investment costs" from current tax exposure, all other activities, such as the management and operation functions, are not included (29). Only activities which are strictly related to transport activities and carried out with respect to directly owned ships are admitted to the regime: even direct employment of personnel by eligible companies is prohibited.

The choice between which approach to follow will depend on the objectives being pursued with this measure. To follow the British and Dutch example would undoubtedly boost the development of maritime clusters with a consequent overall increase in value added for the economy. A more restrictive regime, instead, while, on the one hand, it would certainly contribute to more clearly identify benefits and beneficiaries (*ring fencing*), on the other hand, it would significantly increase control and monitoring costs. The final choice will depend, also, on the evaluation of the trade-off between the greater economic advantages stemming from extending the field of application of the measure and the possible decrease in tax revenues.

100

h) The treatment of capital gains

If capital gains were to be included, - as is the case in the rest of Europe - the main question to solve remains to determine the extent of the capital investments to which the measure applies. In other words, whether to limit the exemption of capital gains to those on the sale of ships, or whether to include also capital gains on the sale of shipping activity related fixed assets (immovables, superstructures, etc.), as is the case with the Netherlands.

i) The treatment of dividends

Including foreign dividends within the new tax regime has been considered, by other countries an effective means for attracting multinationals. In Italy, the question of their inclusion is destined to loose im-

(29) The rationale for this interpretation lies with the business pattern prevailing in Norway, where the ship-owning entities of shipping groups are located in virtually no-tax jurisdictions (tax heavens). By exempting the ship-owning/capital investment part of the business from tax, the tax situations of shipping enterprises that benefit from favourable fiscal environments is recreated within the national system. For further details, cfr. Sollund *et al.* (1997).

portance after the implementation of the corporation tax reform which explicitly excludes from the determination of the taxable income the dividends distributed by limited liability companies, either resident or not, with the sole exception of those remitted by companies resident in countries applying a favourable tax system (30).

l) The determination of coefficients

Concerning the lump sum determination of either the taxable basis or the tax, there seem to be no other choice than to base the coefficients on the European average. However, more favourable coefficients could also be considered (31): as earlier mentioned, even slight changes in competitive terms may produce significant effects.

m) Coefficients' differentiation

There may be special needs, conditions of the market or objectives beyond the scope of taxation that require different coefficients. In Greece for example, the age of the ship, the type of vessel, the traffic for which it is used, are all easily identifiable features on which coefficients differentiation takes place (32). Worthy of notice is also the Norwegian *environmentally graded tonnage tax* system which, as earlier mentioned, in order to stimulate shipowners to adopt high environmental standards, introduces a scaling of the applicable coefficients on the basis of a system of eco-points.

101

n) Connected measures

As far as extra-fiscal objectives are concerned, a matter arousing particular interest is whether to connect, or subordinate, the tonnage tax system to particular requirements for operators or to a specific behaviour. The reference point here is mainly the experience of Great Britain where shipping companies are required to invest in human capital as pre-condition for electing to the UK tonnage tax regime. This provision consists in an obligation to train officer cadets for shipping companies (i.e. *training agreement*). Companies electing into the tonnage tax regime are to recruit and train one EU national cadet every 15 officers employed regardless of

(30) Art. 4, letter d) of the Bill. For a detailed analysis of the corporate tax reform contained in the Bill see: Simoni (2002).

(31) Obviously guarding against suspicions of *harmful tax competition*.

(32) Ships are in two separate categories: within the first there are cargo boats and tankers over 3,000 of grt, ships between 500-3,000 of grt operated on international routes, passenger ships calling at foreign ports and oil rigs in open sea (the tax is calculated in US dollars); the second category includes all the remaining types (the tax is calculated in Drachmae).

the latter' nationalities (1:15 ratio). Where companies are unable to provide in-house training, usually for organisational difficulties, they can fulfil their obligation through the so called "payments in lieu of training" (PILOT) to be paid into an *ad hoc* fund, the *Maritime Training Trust*, co-managed by the industry and the trade unions. Funds thus collected are used to finance approved courses granting the *watchkeeping qualification* (33), for those cadets unable to participate in the in-house training programme. Given the success of the measure, a similar programme for ratings is currently under review.

The European Commission has been particularly fond of the UK initiative, in the light of the potential positive effects on the maritime labour market and on the related sector, for which, as mentioned earlier, ex-seafarers represent a pool of qualified workers. The Commissioner Lloyola de Palacio, following the Commission's approval of the British proposal, gave the following statement:

"I am deeply convinced that Great Britain has used the guidelines (the Community's) in a way that is effective and balanced for the purposes of promoting the competitiveness of its own fleet" ... "to connect the benefits that can be derived from tonnage tax to training seafarers is an interesting approach for the promotion of higher standards of safety on European ships".

6. The cost of tonnage tax: preliminary estimates

An estimate of the effects of the new regime in terms of tax revenues can only be approximate and be based on a number of hypotheses. In order to calculate these preliminary estimates, coefficients currently used in Europe for the two types of lump sum taxation systems have been used: those for the lump-sum determination of the taxable basis (scenario I) and those for the lump-sum determination of the tax (scenario II).

The tax revenue for the different scenarios has been calculated by considering the entire Italian fleet (34) and by assuming that all existing companies elect into the lump-sum regime.

(33) This is an internationally accepted certificate, compulsory since 2000, attesting the achievement, for a seafarer, of both a minimum qualification standard in key tasks aboard ships and a minimum accepted level of training. This qualification was introduced by the *Standard Convention of Watchkeeping* (STCW) approved in London in 1978 by the IMO, and extensively re-formulated in 1995 with the aim of reducing the impact of human error in accidents at sea (80% of these is the result of human error) and in pollution caused by ships.

(34) Identified with the criteria reported in footnote 15.

The calculations related to first scenario (scenario I), are based on the size categories adopted by Group A's countries and the average, for each size class, of the coefficients used in the Netherlands, Germany and the United Kingdom. Having determined the taxable income, the new tax rate (33%), introduced with the corporation tax reform, has been applied to calculate the final outlay.

For the second scenario, the difference in size categories adopted by Group B countries (Norway and Greece) has made impossible to use average sized coefficients. The estimations have thus been made using the coefficients for each country separately, yielding two sub-scenarios for the lump-sum determination of the tax: scenario II-a and scenario II-b, calculated on the basis of Norwegian and Greek coefficients, respectively. Given the forecasting nature of these provisional estimations, in calculating scenario II-b - the one referring to the Greek system -, both current and new coefficients have been used. The outcome of calculations are summarised in table 2.

Scenario	Taxable base		Tax liability	
	<i>Euro</i>	<i>Lire</i>	<i>Euro</i>	<i>Lire</i>
Scenario I	16,521,200	31,989,503,070	5,451,996	10,556,536,013
Scenario II - a			18,896,400	36,588,531,730
Scenario II - b (old coeff.)			15,566,141	30,140,251,409
Scenario II - b (new coeff.)			9,339,684	18,084,150,845

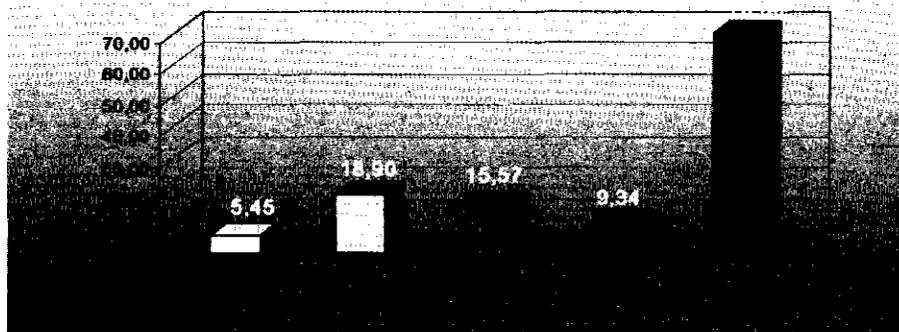
103

Source: own calculations on Lloyds and Inland revenue data.

Table 2: Estimates of tax revenues with different lump-sum taxation regimes

Comparing the resulting tax revenues with the revenues from ordinary taxation yields a preliminary forecast of the overall cost of the measure. Currently, according to Inland revenue's data, the overall taxable basis from shipping activities is estimated to be around 212 million euro, for an overall tax outlay of 70 million euro (135 billion lire), calculated by applying the 33% rate. The loss, in terms of tax revenue, can be thus quantified by subtracting the estimated total revenues in the different scenarios. Figure 9 reports these results.

The taxable base for scenario I, is estimated to be in the region of 16,5 million euro. Applying the 33% rate, the revenue would be of about 5,5 million euro. For scenario II-a the revenue would be of about 19 million euro, in scenario II-b of about 15,6 million euro, con-



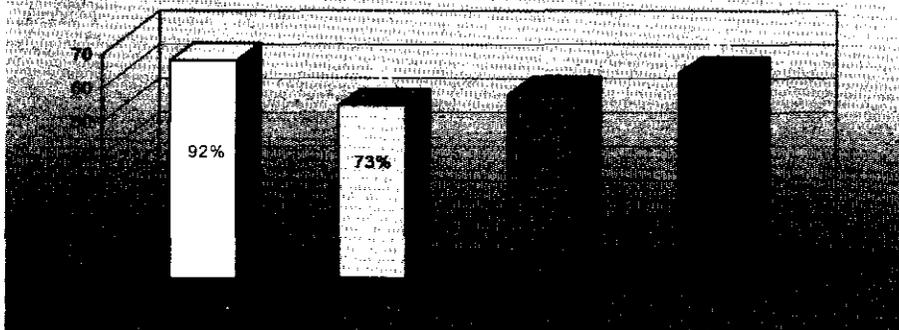
Source: personal calculations on Lloyds and Inland revenue data

Graph 9: Comparison of estimated tax revenues from the different regimes

sidering the current coefficients and of 9,3 million euro, using the ones still to be introduced.

Figure 10 shows, also in percentages, the estimated loss for the State, in terms of tax revenues, from the introduction of the different regimes.

104



Source: personal calculations on Lloyds and Inland revenue data

Graph 10: Loss in tax revenue with the different options

Overall, the estimated tax revenues loss is between 51 and 65 million euro, by no means a negligible amount. It should be stressed, however, that, in interpreting the results presented, in addition to the obvious lim-

itations inherent in these calculations (35), it should be taken into account that the estimations are based on the assumption that no changes are induced on the existing situation by the introduction of the new taxation regime. Due to the difficulties in providing accurate estimations, no attempt has been made to take into account the positive economic effects that could, potentially, be induced for the maritime industry and for the related sectors by the tonnage tax regime, which would, ultimately, positively effect the total tax revenue.

However, it should be acknowledged that if tonnage tax were successful in making the "Italian maritime system" more attractive for shipping and related activities and in generating a process whereby tonnage that is currently registered abroad would be brought back into the country, the induced increase of in the overall value added generated by the maritime industry, would induce a contraction in the loss of revenue. Furthermore, if this measure were also to be linked to extra-fiscal objectives then the resulting social benefit would need to be weighted against the lower tax revenue deriving from the introduction of the tonnage tax regime.

6. Conclusion

105

Notwithstanding the still provisional set up of the measure, the tonnage tax proposal in Italy can already be viewed positively on account of both the underlining tax *philosophy* and industrial policy objectives.

The tonnage tax is a tax break aiming to re-launch and promote the maritime sector by enabling the Italian fleet to compete with European partners and, possibly, with fleets registered in third countries. From a technical point of view, the nature of the proposed tax is particularly appreciable. The tonnage tax, in fact, being a *lump sum tax*, offers enormous advantages in terms of efficiency insofar as it is levied on the taxpayer regardless of his choices, minimises the excess burden of taxation. As far as firms are concerned, in particular, *marginal* profits are exempt from taxation with a positive incentive effect: profit-making is rewarded, whereas traditional taxes on actual income have penalising effects.

Further benefits, widely acknowledged in the specialised literature, are to do with certainty of the tax outlay, simplification of compliance,

(35) As, for instance, the hypothesis that all companies would opt into the new regime.

and consequently, the reduction of the non-monetary burden of the taxation (Bergantino - Longobardi, 2001).

In a number of respects, tonnage tax is altogether consistent with the overall philosophy of the Italian tax reform scheme, as outlined in the accompanying report to the Bill. Tonnage tax, in fact, can be viewed as the tool through which the tax regime of the shipping sector can be adapted to a scenario of globalisation; it provides clarity, simplicity and certainty of taxation; it makes the tax system more neutral when it comes to investment decisions; it conforms the national tax system to the ones prevailing in the rest of Europe; and lastly, though at the moment only indirectly, it safeguards employment in the maritime sector and in the related *on-shore* industry.

As for Italy, opting for the introduction of tonnage tax was, after all, unavoidable. In a sector so widely exposed to international competition, one could only but conform to competitors.

The idea of linking the measure to extra-fiscal objectives, according to experiments that have been successfully carried out in other countries, is to be carefully examined. Using tonnage tax as a way of developing human capital is, for instance, an extremely interesting aspect of the British experience. Also tying the system to predetermined environmental standards, as it has been done in Norway, can prove a valuable initiative.

The estimates provided in section 6, inevitably provisional on account of the fact that neither the type of regime nor the coefficients have yet been established, highlight the significant cost of the measure in terms of loss of tax revenue. The overall view of the tonnage tax should take into account the potential induced effects on the overall tax revenues that might stem, should the enhanced fiscal climate induce a re-localisation on the national territory of administrative and management activities that had previously been transferred. Moreover, it should be noted that, relatively to public expenditure towards other transport sectors (e.g. railways), the loss of revenues generated by introducing tonnage tax becomes almost insignificant.

The tonnage tax is a great opportunity: it can play a leading role in re-launching the process of growth and development of the whole industry. The new regime should be constructed with the main aim of enhancing the competitive edge of the "Italian shipping system" on the world market according to the "captive logic" referred to in the accompanying report of the Bill; at the same time, it should be preserved from the inevitably strong lobbying pressures which risk to alter the very nature of the measure.

References

- BERGANTINO A.S. (1998), "L'evoluzione dello shipping alla luce delle teorie di specializzazione produttiva", *Trasporti Europei*, n. 8-9, pp. 46-54
- BERGANTINO A.S. - P. MARLOW (1998), "Factors influencing the choice of flag: empirical evidence", *Maritime Policy and Management*, Taylor & Francis, London, vol. 25, n. 2, pp. 157-174.
- BERGANTINO A.S. - P. O'SULLIVAN (1999), Flagging out and international registries: main developments and policy issues, *International Journal of Transport Economics*, IEPI, Pisa, vol. 26, n. 3, pp. 447-472.
- BERGANTINO A.S. - E. G. VALENTI - G. LOFFREDA - L. SISTO (2000), *The Italian Shipping Industry: The Challenge Ahead. From Bareboat Charter Registration to the International Register*, Teseo Editore, Rome.
- BERGANTINO A.S. - E. LONGOBARDI (2001), "Comincia dalla "tonnage tax" il rilancio della flotta italiana", *Il Sole 24 ore*, 22 giugno, n. 170, p. 17.
- BERGANTINO A.S. (2002), "La tonnage-tax al bivio dell'imponibile", *Il Sole 24 ore*, 13 febbraio, n.42, p.23.
- BIMCO (BALTIC AND INTERNATIONAL MARITIME COUNCIL) - ISF (INTERNATIONAL SHIPPING FEDERATION) (2000), *Manpower Update - The World-wide Demand for and Supply of Seafarers*, BIMCO, Bagsvaerd, Denmark.
- BROWNRIGG M.- G. DAWE G. - M. MANN - P. WESTON (2001), "Developments in UK shipping: the tonnage tax", *Maritime Policy and Management*, vol. 28, pp. 213-223.
- ECSA (EUROPEAN COMMUNITY SHIPOWNERS' ASSOCIATION) (2001a), *Annual Report 2001*, Brussels.
- ECSA (EUROPEAN COMMUNITY SHIPOWNERS' ASSOCIATION) (2001b), *Detailed overview of the application of the State aid guidelines and the first effects in the different European countries*, D. 1020/01 - SF5.110, Brussels.
- EU COMMISSION (1989), *Financial and fiscal measures concerning shipping operations with ships registered in the Community*, SEC(89) 921 final, Brussels.
- EU COMMISSION (1997), *Community guidelines on state aid to maritime transport*, OJ C 205/97, Brussels.
- EU COMMISSION (1999), *State aid No N. 790/99 - United Kingdom - UK tonnage tax*, SG(2000) D/105768, Brussels.
- EU COMMISSION (2001a), *White Paper. European transport policy for 2010: time to decide*, COM(2001) 370, Brussels.
- EU COMMISSION (2001b), *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the training and recruitment of seafarers*, COM(2001) 188 final, Brussels.
- FST (FEDERATION OF TRANSPORT WORKERS' UNIONS IN THE EUROPEAN UNION) - ECSA (EUROPEAN COMMUNITY SHIPOWNERS' ASSOCIATION) (1998), *Im-*

- proving the Employment Opportunities for EU Seafarers: An Investigation to Identify Seafarers Training and Education Priorities, Brussels .
- GARDNER B. - S. PETTIT (1996), *A study of the UK Economy Requirement for People with Experience of Working at Sea*, Cardiff University Press.
- IMO (INTERNATIONAL MARITIME ORGANIZATION) (1995), *Environmental indexing of ships, Note by Norway*, MEPC 37/21/6.
- INSTITUTE OF SHIPPING ECONOMICS AND LOGISTICS, 2000, *Incentive-based instruments for environmentally acceptable sea transportation: final report*, Bremen
- ISF (INTERNATIONAL SHIPPING FEDERATION) (2001), *Wages Survey 2001*, internal report.
- LLOYD'S REGISTER (2001), *World Fleet Statistics 2000*, London
- LORD ALEXANDER OF WELDON Q.C. (1999), *Independent Enquiry into a Tonnage Tax*, HM Treasury, London.
- MAILLAT D. - O. CREVOISIER - B. LECOQ (1991), "Reseaux d'innovation et dynamique territoriale. Un essai de typologie", *Revue d'economie regionale et urbaine*, n. 3-4, pp. 407-432.
- MARCHESE U. (1999), "Funzione economica e politica fiscale del "registro internazionale" italiano di immatricolazione navale", *Trasporti*, n. 77-78, pp. 65-84.
- MCCONVILLE J. - GLEN D. - J. DOWDEN (1999), *United Kingdom Seafarers Analysis*, The Maritime Society, London.
- PEETERS C. et al. (1996), *The structure of the Dutch shipping sector: Economic Impact Study (EIS)*, Delft University Press, Delft.
- POLICY RESEARCH CORPORATION N.V. - ISL (2001), *Economic Impact of Maritime Industries in Europe*, Brussels.
- OJALA L. (1996), *Logistics management in Finnish foreign trade transport*, Turku School of Economics and Business Administration, Paino-Raisio.
- SIMONI A. (2002), "La nuova imposta sul reddito delle società", in E. Longobardi (editor), *I centogiorni e oltre: verso una rifondazione del rapporto fisco-economia?*, next issue in attachment in the review "il fisco".
- SOLLUND S. - F. TALMO - N.A. HOYLAND (1997), "New tax regime for shipping companies", *European Taxation*, IBFD, pp.438-446.
- URBANUS, E. TH. M - B. J. RUBBENS (2000), *An International Shipping Company in the Netherlands. The tax perspective*, Delft University Press.
- VERNON R. (1966), "International Investment and International Trade in the Product Cycle", *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 80, pp. 190-207.

Il trattamento fiscale delle pensioni. Un'analisi comparata

Daniel Gutmann

*Professore dell'Università
Parigi 1 Panthéon-Sorbonne*

La comparazione tra i sistemi fiscali europei non è più una questione di mera curiosità: è diventata una necessità. Al giorno d'oggi, è particolarmente evidente soprattutto per quanto concerne il trattamento fiscale delle pensioni. Vi sono due ragioni che possono spiegare questo fenomeno. In primo luogo, soltanto un approccio globale può dare una visione realistica delle politiche sociali dei paesi più sviluppati, in quanto il trattamento fiscale delle pensioni non può essere separato da una prospettiva economica generale. Questa prospettiva metodologica è al centro degli studi dell'OCSE su questo argomento, come dimostra un recente documento sulle "Implicazioni fiscali dell'invecchiamento", pubblicato il 19 settembre di quest'anno (1). Questo studio mostra chiaramente, tra le altre cose, la connessione esistente tra le politiche fiscali dei paesi dell'OCSE e la capacità di questi paesi di sostenere un aumento della spesa legata all'età (comprese le pensioni di vecchiaia) pari a circa il 6-7 per cento del PIL nell'arco dei prossimi cinquanta anni.

La seconda ragione che attesta l'importanza di un'analisi comparata deriva dal contesto europeo, che impone agli Stati Membri di osservare il principio di non-discriminazione tra i cittadini europei, al fine di trasformare il mercato unico in una realtà. Di conseguenza, la Commissione Europea non potrebbe evitare di condurre una ricerca comparata (2) prima di rendere pubbliche le proprie conclusioni concernenti il percorso migliore da seguire per arrivare ad un trattamento delle pensioni più coerente.

Questo breve documento ha lo scopo di fornire una visione d'insieme delle caratteristiche principali dei sistemi nazionali all'interno dell'Unione Europea ed in alcuni paesi confinanti (3). Presenterà il trattamento fi-

10

(1) OECD, *Fiscal implications of ageing: projections of age-related spending*, 19 settembre 2001, [http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/linkto/eco-wkp\(2001\)31](http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/linkto/eco-wkp(2001)31).

(2) COM (2001) 214.

(3) Al fine di evitare di citare sistematicamente ogni norma nazionale, si presupporrà d'ora in avanti che maggiori dettagli riguardanti i sistemi nazionali possono essere reperiti negli articoli pubblicati su *European Taxation*, dicembre 2001. Anche il presente articolo è stato pubblicato sullo stesso numero, e viene qui riprodotto con modifiche di piccola entità.

scale dei regimi pensionistici nazionali (I), dei regimi pensionistici professionali e dei piani di pensioni integrative (II), prima di fornire una panoramica generale delle soluzioni nazionali adottate per la risoluzione di questioni internazionali (III).

I - Regimi pensionistici nazionali

La maggior parte dei paesi europei ha in comune lo stesso modello per quanto concerne i regimi pensionistici nazionali. Questi piani sono obbligatori sia per i residenti che per i non-residenti che lavorano in un dato paese in qualità di lavoratori dipendenti. Si tratta di sistemi previdenziali a ripartizione, e ciò significa che essi vengono finanziati dagli attuali contributi e tasse pagati sia dai lavoratori che dai datori di lavoro. Essi sono anche a regime contributivo, poiché i lavoratori dipendenti stessi devono versare i contributi nel piano. In conclusione, praticamente tutti i piani pensionistici nazionali sono pubblici.

Naturalmente, è possibile rilevare alcuni casi particolari, anche se essi sono piuttosto isolati. Ad esempio, la Germania tiene conto di un numero limitato di eccezioni al carattere obbligatorio del contributo da parte dei lavoratori dipendenti. Inoltre, si può rilevare che il sistema norvegese non è interamente a ripartizione, poiché il reddito petrolifero viene accantonato su un fondo, in parte al fine di far fronte ai futuri obblighi pensionistici. Ciononostante, sembra che questa eccezione abbia una portata molto limitata, persino all'interno del sistema norvegese stesso. Un ultimo esempio per offrire un punto di vista più attento in merito ai piani pensionistici nazionali proviene dalla Francia, in cui il sistema di previdenza sociale unisce un "regime di base" ad un "regime complementare" che è anche obbligatorio ed è gestito dai sindacati aziendali e dei lavoratori.

Il trattamento fiscale dei contributi e dei pagamenti pensionistici è piuttosto simile in tutti i paesi europei. Questo insieme di norme può essere riassunto come segue:

Trattamento fiscale del lavoratore dipendente	Trattamento fiscale del datore di lavoro	Tassazione del pagamento
Detraibilità totale dei contributi I contributi del datore di lavoro non sono un reddito tassabile per il lavoratore dipendente	Detraibilità totale dei contributi	Tassazione totale della pensione

A questa tabella dedichiamo soltanto alcuni commenti. Essa mostra, innanzitutto, una coerenza globale del trattamento fiscale delle pensioni obbligatorie. Poiché tutti i contributi sono detraibili, è logico che il pagamento pensionistico debba essere tassato. È importante rilevare, a tale proposito, che generalmente i paesi trattano questi pagamenti come un reddito da lavoro dipendente.

Può succedere, tuttavia, che alcuni sistemi nazionali non si attengano a questo modello. In particolare, alcuni paesi riducono la detraibilità dei contributi. È il caso della Germania, ad esempio, in cui la detrazione è limitata ad un importo massimo, mentre il resto viene considerato quale reddito tassabile (4). In Svezia, il contributo è parzialmente detraibile, ma la parte restante del contributo dà luogo ad un credito fiscale per le persone fisiche. È anche meritevole di menzione il fatto che molti paesi non consentono una totale detraibilità dei contributi versati da non-residenti, e ciò può essere spiegato dal regime specifico che viene applicato al loro reddito. In Portogallo, ad esempio, la non-detraibilità dei contributi obbligatori al sistema di previdenza sociale portoghese per i non-residenti deve essere collegata al principio secondo il quale il reddito derivante dall'esercizio di un'attività viene tassato alla fonte ad un tasso fisso del 25% senza alcuna detrazione o deduzione.

Per concludere questa prima parte del documento, potremmo affermare che le differenze tra i sistemi fiscali europei non influiscono su una tendenza generale che tende all'uniformità. È anche più interessante pervenire a tale conclusione poiché il secondo ed il terzo "pilastro" del trattamento fiscale delle pensioni sono soggetti a molte più differenze. È pertanto necessario concentrare tutta la nostra attenzione sui regimi pensionistici professionali e sui piani di pensioni personali.

II - Regimi pensionistici professionali e piani pensionistici personali

A - Osservazioni generali

I regimi pensionistici professionali e i piani di pensioni personali hanno in comune alcune caratteristiche di base in tutta l'Europa. Sono tutti privati, basati su accantonamenti e volontari. Quest'ultimo aspetto è importante: significa che in linea di principio non vi è alcun obbligo a sottoscrivere un piano pensionistico oltre a quello naziona-

(4) Di conseguenza, la parte tassabile durante la fase di risparmio non darà luogo ad una tassazione aggiuntiva nel corso della fase di erogazione.

le, a meno che non vi sia un accordo collettivo tra le parti sociali che preveda tale obbligo.

La diversità dei sistemi nazionali, tuttavia, è immediatamente visibile quando consideriamo gli attori del sistema. Naturalmente, tutti i paesi hanno gli stessi contribuenti, ossia i datori di lavoro ed i lavoratori dipendenti. Inoltre, può succedere ovunque che un datore di lavoro decida di adottare delle misure intra-aziendali per i suoi impiegati ed essere il gestore principale del piano pensionistico. Può anche chiedere ad una banca o ad una società assicurativa un coinvolgimento nella gestione del piano. Tuttavia, emerge una notevole differenza tra i paesi europei per quanto concerne l'importanza dei fondi pensionistici. In alcuni paesi non esistono, come accade ad esempio in Francia, nonostante alcune recenti riforme abbiano cercato di apportare dei piccoli cambiamenti a questa situazione. In altri paesi esistono fondi, ma soltanto con estensione limitata, come ad esempio in Austria. Altri paesi, al contrario, hanno una maggiore conoscenza di questo tipo di istituto: è il caso, ad esempio, della Danimarca, della Germania, dell'Olanda o del Lussemburgo. Sicuramente, il fatto che un paese conceda uno specifico trattamento ai fondi pensionistici non significa che quello che concede loro sia *uniforme*. Come vedremo in seguito, molti paesi operano una distinzione tra i fondi "agevolati" e "non-agevolati", il cui effetto è estremamente importante da una prospettiva fiscale. Ma torneremo in seguito su questo punto. È necessario, prima di scendere in questi dettagli, comprendere chiaramente la "architettura" fiscale della maggior parte dei sistemi.

112

B - Trattamento fiscale

Una prima occhiata della maggior parte dei sistemi nazionali dà un'idea molto semplice della struttura di base dei sistemi fiscali europei per quanto concerne il secondo "pilastro". Questa struttura può essere presentata, secondo una terminologia classica, come una struttura "EET":

	Trattamento fiscale dei contribuiti	Trattamento fiscale del fondo oppure del rendimento del fondo	Trattamento fiscale del pagamento delle pensioni
Politica tributaria	E	E	T
E: Esente T: Tassato			

Un esame più approfondito dei sistemi nazionali mostra, tuttavia, che il modello EET non è diffuso come si potrebbe pensare. In effetti, alcuni paesi non seguono pedissequamente questo modello (1°), mentre altri applicano contemporaneamente l'EET ed altri modelli (2°). Una terza possibilità è che un paese, teoricamente fedele al modello EET, lo tradisce nella pratica... (3°).

1°) Alcuni paesi non seguono pedissequamente il Modello EET

Esistono due modi per mezzo dei quali un paese può scegliere di non applicare il modello EET. Esso può, innanzitutto, scegliere di tassare il contributo stesso, e ciò trasforma il trattamento fiscale in TEE. È il caso del Lussemburgo, in cui i lavoratori dipendenti che sottoscrivono i piani integrativi vengono tassati ad un tasso fisso del 25% nella fase contributiva. Questa norma molto originale può essere spiegata dalla situazione specifica di un paese che accoglie molti lavoratori stranieri che non intendono necessariamente passare la propria vecchiaia in quel paese. La prospettiva di una esenzione totale del pagamento pensionistico serve anche da incentivo fiscale per stabilirsi nel Lussemburgo, poiché lascia l'intera tassazione ad un livello pari al 25%. Anche il caso danese è meritevole di menzione in quanto il lavoratore dipendente è tenuto a corrispondere un contributo pari all'8% (5). Anche il caso tedesco potrebbe essere menzionato in questo contesto, a causa dell'applicazione parziale del sistema TEE, ma alcuni ulteriori dettagli verranno forniti in seguito.

Può anche accadere che il modello EET venga messo da parte in favore di un sistema ETT. In Italia, ad esempio, i contributi dei lavoratori dipendenti ai fondi pensione privati sono esenti da imposta (6) mentre la redditività finanziaria ottenuta da istituti pensionistici privati è soggetta ad una tassazione dell'11%. In Svezia, viene imposta una tassa annuale sul rendimento pari al 15% ai residenti svedesi in possesso di fondi o riserve legate alle pensioni (7). In Svizzera, vengono tassati i redditi di ca-

(5) La Danimarca impone una prestazione sul reddito di capitale sul fondo (15%). Si veda N. Winther-Sorensen, *Taxation of Cross Border Pension Provision*, documento presentato al Convegno dell'EATLP di Lisbona, giugno 2001, p. 2.

(6) Questa esenzione si applica entro un importo massimo del 12% del reddito del lavoratore dipendente fino ad un limite di circa 5.100 € (si veda F. Marchetti e E. Ruggiero, *Taxation of Pensions in Italy*, documento presentato al Convegno dell'EATLP di Lisbona, giugno 2001, pp. 5-6).

(7) Ciò non impedisce che il pagamento della pensione venga anch'esso tassato, rendendo quindi il sistema svedese un sistema ETT.

pitale derivanti dai fondi del secondo e terzo pilastro sulla proprietà immobiliare.

Si può quindi osservare che il sistema EET ammette importanti eccezioni. Tale conclusione non è particolarmente originale se viene confrontata con i risultati della Commissione. È molto più interessante, tuttavia, osservare che quei paesi ritenuti osservanti del modello EET, spesso applicano contemporaneamente altri modelli.

2°) *Alcuni paesi applicano contemporaneamente il modello EET ed altri modelli*

Come tutti sanno, se il diritto tributario fosse semplice, non ci sarebbero più avvocati specializzati in diritto tributario (8) ... Per questo motivo, dovremmo esprimere la nostra gratitudine a quei paesi che promuovono i "modelli misti". Di qui in avanti, opereremo una distinzione tra tre diversi tipi di questi modelli.

Innanzitutto, un paese può operare una *distinzione sostanziale* tra vari tipi di piani pensionistici, con le relative conseguenze fiscali derivanti da questa distinzione. È il caso, ad esempio, della Germania, dove la natura legale del piano pensionistico influenza direttamente il trattamento fiscale del contribuente. I contributi ad un'assicurazione diretta o a fondi pensionistici aziendali saranno soggetti al sistema TEE, mentre le assicurazioni dirette ed i contributi ad un fondo previdenziale saranno trattati ai sensi del sistema EET. Questa differenza è giustificata dal fatto che soltanto il primo tipo di contribuente porta un vantaggio immediato a colui che lo sottoscrive.

È più comune che un paese operi *differenze personali* tra vari tipi di piani integrativi o privati. In breve, una linea distinguerà i piani con agevolazioni fiscali (soggetti ad un modello EET) e quelli che non usufruiscono di agevolazioni fiscali (soggetti ad un modello TEE o TTE) (9). Per ottenere un regime di agevolazione fiscale, è necessario prendere in considerazione:

(8) Questa prospettiva non deve preoccupare: come ha detto H. J. Ault, "la semplificazione è un problema complesso" (si veda *Tax simplification from a Comparative Point of View*, in "International Studies in Taxation: Law and Economics, Liber Amicorum Leif Mutén", Kluwer Law International, Series on International Taxation, n. 21, 1999, p. 43).

(9) Queste distinzioni possono essere riscontrate in Olanda, Norvegia, Portogallo, Regno Unito ... ed anche nei paesi che non aderiscono al modello EET come ad esempio la Danimarca.

- il fatto che il piano soddisfi alcune condizioni concernenti la natura legale della istituzione gerente e dei servizi svolti;
- il fatto che il piano appartenga ad un residente dello Stato che concede l'agevolazione fiscale;
- nel caso in cui si tratti di un piano straniero, il fatto che sia comparabile ad uno nazionale, ecc.

L'ultimo tipo di sistema *combina delle distinzioni sostanziali e personali*. È il caso della Svezia, dove è necessario operare una distinzione tra assicurazione di capitale e assicurazione pensionistica. Solamente il secondo dà diritto alla detrazione dei premi. Questo approccio sostanziale si unisce ad uno personale, poiché il trattamento fiscale dei piani pensionistici dipende anche dal fatto che l'istituto pensionistico sia o meno residente in Svezia. In particolare, potrebbe accadere che un'assicurazione stipulata da un assicuratore estero venga considerata un'assicurazione di capitale anche se le sue caratteristiche fondamentali sono quelle di una assicurazione pensionistica ...

In conclusione, appare chiaro che tutte queste distinzioni rovinano in parte lo sforzo di costruire un sistema fiscale armonioso e semplice per quanto concerne le pensioni. Si potrebbe certamente obiettare a questa asserzione in qualche misura pessimistica che molti paesi europei restano ancora fedeli al modello EET, e che quindi tutti i casi summenzionati sono marginali. Sfortunatamente, questa obiezione non è molto convincente. Come vedremo, il modello EET stesso è soggetto a varie interpretazioni, per non dire varie distorsioni.

11.

3°) Molti paesi hanno modelli EET "impuri"

In teoria, un modello EET dovrebbe essere caratterizzato da una detrazione totale dei contributi, una totale esenzione fiscale del reddito derivante dai risparmi, ed una tassazione totale del pagamento pensionistico. In pratica, queste tre caratteristiche sono presenti molto raramente nello stesso tempo all'interno di un unico sistema tributario. Questo è il motivo per il quale molti sistemi potrebbero essere considerati come caratterizzati da modelli EET "impuri".

Questa "impurità" può colpire, da una parte, la detraibilità del contributo. È molto frequente, ad esempio, che un contributo non sia interamente detraibile per il lavoratore dipendente, mentre lo sarà per il datore di lavoro. Una tale disparità di trattamento può essere riscontrata sia in Austria che in Italia, dove vengono posti dei limiti alla detraibilità da parte del lavoratore dipendente mentre tali restrizioni non sono imposte al datore di lavoro. Un altro problema concernente la tassazione del contributo deriva dal trattamento fiscale riservato al contributo del datore di

lavoro nel contesto di un piano pensionistico integrativo. Nella maggioranza dei casi, il contributo del datore di lavoro non è considerato come un importo tassabile nelle mani del datore di lavoro, che è una condizione in cui il contributo dovrebbe essere di fatto esente da imposte. Ciononostante, è necessario citare alcuni casi particolari. In Finlandia, ad esempio, i contributi versati dal datore di lavoro sono considerati come un normale reddito da lavoro qualora venga dimostrato che sono in sostituzione del pagamento dei salari. In Portogallo, Italia e Germania, tale risultato viene raggiunto anche se la sua spiegazione tecnica è leggermente diversa (10).

L'"impurità" può colpire, d'altro canto, la tassazione dell'erogazione. Molti paesi quindi operano una distinzione tra la tassazione del capitale e quella del reddito, il che porta ad una distinzione tra i pagamenti forfetari ed i flussi regolari (11). L'idea alla base di questa distinzione è che i flussi regolari dovrebbero essere trattati come un reddito ordinario, mentre i pagamenti forfetari dovrebbero ricevere un trattamento più favorevole, che può arrivare fino alla totale esenzione fiscale. Da un'altra prospettiva, la Germania può essere considerato un paese con una "tassazione impura" del pagamento pensionistico poiché il suo sistema EET - quando viene applicato - stabilisce un livello alto di deduzioni concesse al beneficiario della pensione.

116

Si può trarre una chiara conclusione dall'analisi comparata condotta fino a questo punto: non solo i sistemi fiscali variano a livello della loro struttura "macro-legale" (EET o TEE, ad esempio), *ma essi variano in maniera significativa anche quando si presuppone che abbiano la stessa struttura* (EET in particolare). Questo mette in risalto i limiti di asserzioni generali quali "non ci sarà mai una doppia tassazione quando un lavoratore lascia un paese EET per andare in pensione in un altro paese EET".... Sfortunatamente è così! Non vi è alcuna garanzia che due sistemi che osservano lo stesso modello saranno in grado di eliminare tutti i casi di doppia tassazione (o doppia non tassazione). Pertanto, è necessario comprendere che la armonizzazione internazionale non può assumere la forma di trattati sulla doppia tassazione pronti all'uso, ma deve piuttosto adattarsi alla peculiarità di ogni relazione bilaterale. Naturalmente, tale

(10) In Germania, questo risultato riguarda soltanto l'assicurazione diretta ed i fondi pensionistici aziendali, come abbiamo già visto (cf. *supra*).

(11) Esempi di tali distinzioni possono essere riscontrati in Danimarca, Spagna, Regno Unito, Italia, Lussemburgo (che non è un paese EET, come abbiamo visto in precedenza).

coordinamento dovrebbe prendere in considerazione anche i diversi modi in cui vengono risolti internamente i problemi internazionali.

III - Questioni internazionali

Le questioni internazionali sorgono laddove un contributo viene versato in un piano straniero, ed il problema principale è se tale contributo può essere o meno detraibile conformemente alla legislazione tributaria del contribuente. Alcuni problemi sorgono anche nel caso di pagamenti pensionistici oltre i confini, ma questi casi non saranno esaminati nel presente documento poiché la maggior parte dei paesi adottano la pratica comune di imporre tasse di ritenuta d'acconto sulle pensioni pagate ai destinatari all'estero, a meno che non vi siano convenzioni per una doppia tassazione che prevedono altre soluzioni.

A - Contributi versati dal datore di lavoro

Il problema non è molto grave per quanto concerne i contributi versati dai datori di lavoro. Nella maggior parte dei paesi, vige il principio che il contributo del datore di lavoro è detraibile purché il piano estero sia simile a quello nazionale e che osservi quindi le normali condizioni. Questo principio viene accettato, ad esempio, in Germania, nel Lussemburgo, nel Regno Unito ed in Svizzera. Alcuni paesi arrivano a considerare che tale contributo possa essere detratto ai sensi delle normali condizioni applicabili alle spese personali o aziendali. Questo è il caso, in particolare, della Danimarca e dell'Italia. Tuttavia, può anche succedere che un trattamento specifico si applichi ai contributi del datore di lavoro per piani esteri. In Austria, ad esempio, il contributo è detraibile soltanto se alla base del contributo vi è un obbligo legale. In Portogallo, la detraibilità di tali contributi è ammessa soltanto se la società assicurativa estera ha la propria sede o una stabile organizzazione sul territorio portoghese, o se l'istituzione pensionistica è stata costituita ai sensi della legislazione nazionale. È importante rilevare che in questa fase la detraibilità dei contributi per il datore di lavoro non impedisce che essi vengano trattati come reddito tassabile per il lavoratore dipendente: è il caso della Danimarca, della Finlandia e del Portogallo (12).

(12) Per inciso, questo non è sorprendente. Come abbiamo detto in precedenza, tali contributi vengono trattati nella stessa maniera anche laddove i contributi vengono versati in piani nazionali (almeno in Finlandia e Portogallo).

La situazione diventa più complessa quando si tratta del contributo del lavoratore dipendente ad un piano estero.

B - Contributi versati dai lavoratori dipendenti

È necessario operare una distinzione tra i sistemi che non accettano detrazioni ed altri che consentono una possibile detrazione. La prima distinzione deve quindi essere operata nella maniera seguente.

Prima categoria: Assenza di detrazione	Seconda categoria: Possibilità di detrazione
Sottocategoria 1: Aperta negazione	Sottocategoria 3: Detrazione se il contributo ha avuto inizio all'estero
Sottocategoria 2: Negazione velata	Sottocategoria 4: Sistemi aperti

La prima categoria può essere suddivisa in due sottocategorie, a seconda del livello di "discriminazione" esistente tra i fondi esteri e quelli nazionali. La *sottocategoria 1* comprende quei paesi che rifiutano apertamente di consentire qualsiasi detrazione dei contributi ai sensi di un contratto volontario con una società assicurativa estera. Questi paesi sono la Finlandia e la Norvegia (13). Le uniche eccezioni a questa politica piuttosto rigida riguardano i casi in cui una società assicurativa estera ha un ufficio in Finlandia o una filiale in Norvegia. Alcune eccezioni sono anche previste dalla legislazione finlandese per prendere in considerazione i casi di contribuenti che si sono trasferiti in Finlandia dopo aver sottoscritto una polizza assicurativa all'estero per un periodo di tempo sufficientemente lungo. Altri paesi possono adottare la stessa linea, e al contempo riuscire ad ottemperare ai loro impegni europei: è il caso dell'Italia, che rifiuta qualsiasi sgravio fiscale ai contributi versati a piani pensionistici privati esteri, con l'importante eccezione delle società assicurative della CE.

(13) Le Autorità Tributarie spagnole rifiutano di consentire la detraibilità di un contributo versato in un piano estero, anche se localizzate nell'Unione Europea. Questa soluzione è ovviamente problematica conformemente al Diritto Comunitario (vedere J. M. Tejerizo, *Taxation of Pension Provision in Spain*, documento presentato al Convegno dell'EATLP di Lisbona, giugno 2001, p. 9).

Alcuni paesi hanno una maniera diversa di raggiungere gli stessi obiettivi: senza ammettere apertamente il proprio rifiuto di accettare la detraibilità di contributi a piani esteri, essi li accettano formalmente ma richiedono che tali piani siano "abilitati" alla detrazione ... e ciò accade molto raramente (*sottocategoria 2*). In pratica, alcuni paesi arrivano a considerare che i fondi esteri non sono *mai* in possesso di questi requisiti. In Danimarca, i fondi esteri non possono usufruire di privilegi fiscali, a meno che non vi sia una convenzione di doppia tassazione che preveda una soluzione diversa. In Portogallo, soltanto i piani costituiti conformemente alla legislazione portoghese hanno i requisiti per una detrazione fiscale. In Svezia, gli assicuratori esteri possono offrire soltanto l'assicurazione di capitali, e questo significa che i premi che vengono pagati loro non sono detraibili ai fini fiscali.

Fortunatamente (per i contribuenti), alcuni sistemi accettano più facilmente il principio di una detrazione fintanto che si può dimostrare che il contributo ha avuto inizio all'estero ed è continuato nel paese in cui viene richiesta la detrazione (*sottocategoria 3*). Tale compromesso può essere riscontrato in Finlandia, Svezia, Olanda e nel Regno Unito, con condizioni molto diverse da un paese all'altro. In conclusione, una detrazione aperta viene garantita in un numero limitato di paesi che hanno caratteristiche simili da un punto di vista socio-economico (*sottocategoria 4*): Lussemburgo e Svizzera. In entrambi i casi, è facile comprendere che i lavoratori nazionali possono avere intenzione di andare in pensione in un altro paese e quindi sottoscrivere la propria polizza assicurativa in quel paese piuttosto che nello stato in cui svolgono la propria attività.

La conclusione della nostra analisi comparata è che, come spesso accade, le differenze macroscopiche tra i vari sistemi non sono di dimensioni così ampie, ma le differenze microscopiche sono abbastanza importanti da demolire la speranza di una unificazione tecnica dei sistemi tributari. Un altro risultato della nostra ricerca è che molte differenze non derivano dalla casualità, ma piuttosto da fattori socio-economici che giustificano chiaramente le politiche e gli orientamenti fiscali. Alla luce di queste conclusioni, ci si può chiedere seriamente se sia realistico discutere *in abstracto* in favore di un sistema o di un altro. È più facile credere nel coordinamento internazionale piuttosto che nella unificazione internazionale (14).

(14) Su questa linea, si veda J. Avery Jones, nel numero speciale di *European Taxation*, dicembre 2001.

Tax treatment of pensions. A comparative analysis

Daniel Gutmann

The comparison of European tax systems is not a matter of sheer curiosity any more: it has become a necessity. As far as the tax treatment of pensions is concerned, this is nowadays obvious. Two reasons may account for this phenomenon. First of all, only a global approach can give a realistic view of the social policies of the developed countries, insofar as the tax treatment of pensions cannot be separated from a general economic perspective. This methodological standpoint is at the core of the OECD's studies on the subject, as demonstrates a recent paper on the "Fiscal implications of ageing", which was released on September 19th of this year (1). This study clearly shows, among other things, the link between the tax policies of OECD countries and the ability of these countries to sustain an increase of age-related spending (including old age pensions) of around 6 to 7 per cent of GDP over the next half century.

120

The second reason why a comparative analysis is important stems from the European context, which compels Member States to abide by the principle of non discrimination between European citizens in order to make the single market a reality. Therefore, the European Commission could not avoid to conduct a comparative research (2) before releasing its conclusions regarding the best ways to come to a more consistent tax treatment of pensions.

This short paper intends to provide for an overview of the main features of the domestic systems existing in the European Union and in some neighbouring countries (3). It will present the tax treatment of national pension schemes (I), occupational pension schemes and personal pension provisions (II), before giving a general view of the domestic solutions given to international issues (III).

(1) OECD, *Fiscal implications of ageing: projections of age-related spending*, Sept. 19th 2001, [http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/linkto/eco-wkp\(2001\)31](http://www.oilis.oecd.org/oilis/2001doc.nsf/linkto/eco-wkp(2001)31).

(2) COM (2001) 214.

(3) In order to avoid quoting systematically every single domestic rule, it will be hereafter assumed that more details regarding domestic systems may be found in the articles published in *European Taxation*, dec. 2001. The present article was also published in the same issue, and is reproduced here with minor changes.

I - National pension schemes

Most European countries share the same model as far as national pension schemes are concerned. These schemes are compulsory for residents as well as for non residents working in the country as an employee. They are unfunded, which means that they are financed from current contributions and taxes paid both by workers and employers. They are also contributory, insofar as employees themselves have to make contributions to the scheme. In the end, virtually all national pension schemes are public.

Of course, some particular cases may be noticed, although they remain rather isolated. For example, Germany allows for a limited number of exceptions to the obligatory character of the contribution by the employees. Also, it may be noticed that the Norwegian system is not entirely unfunded, since oil revenue is set aside on a petroleum fund, partly in order to meet future pension obligations. It nevertheless appears that this exception has a very limited scope, even within the Norwegian system itself. A last example to give a more subtle view of national pension schemes comes from France, where the Social security system cumulates a "basic regime" with a "complementary regime" which is also compulsory and is managed by trade-unions of businesses and workers.

The tax treatment of contributions and pension payments is quite similar in all European countries. This set of rules may be summed up as follows.

Tax treatment of the employee	Tax treatment of the employer	Taxation of payment
Full deductibility of contributions Employer's contributions are not taxable income for employee	Full deductibility of contributions	Full taxation of pension

This table deserves only a few comments. It shows, first of all, a global coherence of the tax treatment of statutory pensions. Since all contributions are deductible, it is only rational that pension payment should be taxed. Let us notice, in that respect, that countries generally treat such payments as income from employment.

It may happen, however, that some domestic systems do not comply with this model. In particular, some countries restrict the deductibility of the contributions. This is the case in Germany, for example, where the deduction is limited to a maximum amount, the rest being treated as taxable income (4). In Sweden, the contribution is also partly deductible, but the remaining part of the contribution gives rise to a tax credit for the individual. It must also be mentioned that several countries do not allow a full deductibility of contributions made by non-residents, which may be explained by the specific regime applying to their income. In Portugal, for instance, the non-deductibility of compulsory contributions to the Portuguese social security system for non-residents must be connected to the principle according to which income deriving from the exercise of an activity is taxed at source at a flat rate of 25% without any deductions or allowances.

To close this first section of the paper, it may be stated that the differences between the European tax systems do not affect a general tendency towards uniformity. It is all the more interesting to come to such a conclusion as the second and third "pillars" of the tax treatment of pensions are subject to many more differences. It is therefore necessary to focus more thoroughly on occupational pension schemes and personal pension provisions.

II - Occupational pension schemes and personal pension provisions

A - General observations

Occupational pension schemes and personal provisions share some basic features throughout Europe. All of them are private, funded and voluntary. This latter aspect is of importance: it means that there is no obligation in principle to subscribe to a pension scheme other than the national one, unless a collective agreement between social partners provides for such an obligation.

The diversity of domestic systems nevertheless appears at first glance, when considering the actors of the system. Obviously, all countries have the same contributors, namely employers and employees. Also, it may happen everywhere that an employer decides to adopt in-house measures for his employees and be the main manager of the pension scheme. He may also require a bank or an insurance company to be involved in the

(4) Accordingly, the taxable proportion during the saving phase will not give rise to supplementary taxation during the paying-out phase.

management of the scheme. However, a striking difference between European countries arises as to the importance of pension funds. In some countries, they almost do not exist, which is the case in France although recent reforms have tried to introduce minor changes to this situation. In some others, they do exist but only to a limited extent, as in Austria. Other countries are, on the contrary, much more familiar with this kind of institution: this is the case, for instance, of Denmark, Germany, the Netherlands or Luxembourg. Surely, the mere fact that a country grants a specific treatment to pension funds does not mean that it grants a *uniform* one to them. We shall indeed see later on that most countries draw a distinction between "privileged" and "non-privileged" funds, the effect of which is extremely important from a tax perspective. But we shall turn back to this. It is necessary, before entering into such details, to understand clearly the tax "architecture" of most systems.

B - Tax treatment

A first view of most domestic systems gives a very simple idea of the basic structure of the European tax systems regarding the second "pillar". This structure may be presented, according to a classical terminology, as an "EET" one:

1

	Tax treatment of contribution	Tax treatment of the fund OR of the yield of the fund	Tax treatment of pension payment
Taxation policy	E	E	T
E: Exempted T: Taxed			

A better view of domestic systems shows, however, that the EET model is not as widespread as one might think. Indeed, some countries just do not comply at all with the model (1°), while others simultaneously apply EET and other models (2°). A third possibility is that a country, which is formally faithful to the EET model, betrays it in practice ... (3°).

1°) Some countries do not comply at all with the EET Model

There are two ways by which a country may choose not to apply the EET Model. It may, first of all, choose to tax the contribution itself, which makes

the tax treatment become TEE. This is the case in Luxembourg, where employees subscribing to occupational schemes are taxed at a flat rate of 25% in the contribution phase. This very original rule can be explained by the specific situation of a country which hosts many foreign workers who do not necessarily intend to spend their old days there. The perspective of a total exemption of pension payment also serves as a tax incentive to establish in Luxembourg, since it leaves the overall taxation at a level of 25%. The Danish case is also to be noticed insofar as an 8% labour market contribution is levied on the employee at the time of the contribution (5). The German case could also be mentioned here, because of the partial application of the TEE system, but some further details will be given later on.

It also happens that the EET Model will be set apart in favour of an ETT system. In Italy, for instance, employee's contributions to private pension funds are tax exempt (6) while the financial returns gained by private pension institutions are subject to a 11% tax. In Sweden, a 15% annual yield tax is also levied on Swedish residents who hold funds or reserves related to pensions (7). In Switzerland, capital gains made by second and third pillar funds on real estate are taxed.

It may thus be observed that the EET system definitely admits important exceptions. Such a conclusion is not particularly original if compared to the Commission's results. It is far more interesting, in return, to observe that those countries which are said to comply with the EET Model often apply other models at the same time.

124

2°) Some countries simultaneously apply EET and other models

As everyone knows, if tax law were simple, there would not be tax lawyers anymore (8) ... This is why we should express our gratitude to

(5) Denmark also levies an annual capital gain tax on the fund (15%). See N. Winther-Sorensen, "Taxation of Cross Border Pension Provision", paper presented at the EATLP Meeting of Lisbon, June 2001, p. 2.

(6) This exemption only applies within a maximum amount of 12% of the employee's income up to a limit of about 5.100 ? (see F. Marchetti and E. Ruggiero, "Taxation of Pensions in Italy", paper presented at the EATLP Meeting of Lisbon, June 2001, pp. 5-6).

(7) This does not prevent the pension payment to be taxed as well, thus making the Swedish system an ETT one.

(8) No worry about this perspective: as H. J. Ault put it, "simplification is a complex problem" (see "Tax simplification from a Comparative Point of View", in *International Studies in Taxation: Law and Economics, Liber Amicorum Leif Mutén*, Kluwer Law International, Series on International Taxation, n° 21, 1999, p. 43).

those countries which favour "mixed models". We shall hereafter distinguish between three different kinds of such models.

First of all, a country may establish a *substantial distinction* between several types of pension provisions, and draw tax consequences from this distinction. This is the case, for instance, of Germany, where the legal nature of the provision impacts directly the tax treatment of the contribution. Contributions to a direct insurance or into a company pension funds will be subject to a TEE system, whereas direct promises and contributions to a relief fund will be treated under the EET system. The difference is justified by the fact that only the first kind of contribution brings an immediate advantage to the subscriber.

It is more common that a country will draw *personal distinctions* between different kinds of occupational or private schemes. To be short, a line will distinguish tax-privileged schemes (subject to an EET model) and non tax-privileged ones (subject to a TEE or TTE model) (9). To be granted a tax-privileged regime, may be taken into account:

-the fact that the scheme fulfils some conditions regarding the legal nature of the managing institution and of the services performed;

-the fact that the scheme is a resident of the State which grants the tax privilege;

-in case it is a foreign scheme, the fact that is comparable to a domestic one, etc.

The last kind of system *combines substantial and personal distinctions*. This is the case in Sweden, where a distinction must be made between capital insurance and pension insurance. Only the latter gives right to deduction of premiums. This substantial approach then mixes with a personal one, since the tax treatment of pension provisions also depends upon the fact that the pension institution is or isn't a Swedish resident. In particular, it may well be that an insurance provided by a foreign insurer will be deemed to be capital insurance although its substantial characters are those of pension insurance ...

In the end, it clearly appears that all these distinctions partly ruin the effort to build a coherent and simple tax system regarding pensions. It could surely be objected to this somewhat pessimistic assertion that most European countries still remain true to the EET model, and so that all the aforementioned cases are marginal. Unfortunately, this objection is not very convincing. As we shall now see, the EET model itself is subject to various interpretations, not to say various distortions.

(9) One may find such distinctions in the Netherlands, Norway, Portugal, UK ... and also in non-EET countries such as Denmark.

3°) Many countries have "impure" EET models

In theory, an EET model should be characterized by a full deduction of contributions, a full tax exemption of the income deriving from the savings, and a full taxation of pension payment. In practice, those three characteristics are very seldom present at the same time within a single tax system. This is why most systems may be said to have "impure" EET models.

The "impurity" may affect, on one hand, the deductibility of the contribution. It is very frequent, for instance, that a contribution will not be fully deductible for the employee, whereas it will be so at the employer's level. Such a differential treatment may be found in Austria and in Italy, where limits are set to the deductibility on the part of the employee while no such restriction is imposed on the employer. Another problem concerning the taxation of the contribution comes from the tax treatment which is reserved to the employer's contribution in the frame of an occupational pension scheme. In most cases, the employer's contribution is not considered as a taxable amount in the hands of the employee, which is a condition for the contribution to be effectively tax free. Nevertheless, special cases must be mentioned. In Finland, for example, contributions made by the employer are deemed to be ordinary employment income if it is proved that they are only a substitute for payment of wages. In Portugal, Italy and Germany, a similar result is achieved although its technical justification is slightly different (10).

126

The "impurity" may affect, on the other hand, the taxation of payment. Many countries therefore distinguish between taxation of capital and that of income, which drives to a distinction between lump sum payments and regular flows (11). The idea which underlies this distinction is that regular flows should be treated as ordinary income, whereas lump sum payments should deserve a more favourable treatment, which may go as far as a full tax exemption. From another perspective, Germany may also be said to have an "impure taxation" of pension payments insofar as its EET system – when it applies – provides for a high level of allowances granted to the beneficiary of the pension.

A clear conclusion may be drawn from the comparative analysis which has been conducted so far: not only do the tax systems vary at the

(10) In Germany, this result only concerns direct insurance and company pension funds, as we have already seen (cf. *supra*).

(11) Examples of such distinctions may be found in Denmark, Spain, UK, Italy, Luxembourg (which is not an EET country, as we have seen earlier).

level of their "macro-legal" structure (EET or TEE, for example), *they also differ significantly when they are supposed to have the same structure (EET in particular)*. This underlines the limits of general assertions such as "no double taxation will ever occur when a worker leaves an EET country to retire in another EET country" ... Unfortunately so! There is no guarantee that two systems which abide by the same model will in effect be able to eliminate all cases of double taxation (or double non taxation). It is therefore necessary to understand that international coordination cannot take the form of ready-made double taxation treaties, but must rather adapt to the specificity of every bilateral relationship. Of course, such a coordination should also take into account the domestic ways international problems are solved.

III - International issues

International issues arise where a contribution is made to a foreign scheme, the main problem being whether such a contribution may be deductible according to the tax legislation of the contributor. Some questions also arise in case of cross-border payments of pensions, but they will be neglected in the present paper since most countries share the common practice of levying withholding taxes on pensions paid to recipients abroad, unless double taxation conventions provide for other solutions.

127

A - Contributions made by the employer

The problem is not very acute as far as employers' contributions are concerned. In most countries, the principle is that the employer's contribution is deductible as long as the foreign scheme is comparable to a domestic one which fulfils the normal conditions therefore. This principle is accepted, for instance, in Germany, Luxembourg, the UK and Switzerland. Some countries even go as far as considering that such a contribution may be deducted under the ordinary conditions applicable to personnel or business expenses. This is the case, in particular, in Denmark and Italy. However, it may also happen that a specific treatment applies to employer's contributions to foreign schemes. In Austria, for instance, the contribution is deductible only as long as there is a legal obligation underlying the contribution. In Portugal, the deductibility of such contributions is admitted only if the foreign insurance company has its head office or permanent establishment in the Portuguese territory, or if the pension institution was constituted according to the domestic legislation. It should be noticed at this stage that the deductibility of the contribu-

tions for the employer does not prevent them from being treated as taxable income for the employee: this is the case in Denmark, Finland and Portugal (12).

The situation gets more complex when it comes to the employee's contribution to a foreign scheme.

B – Contributions made by the employee

A distinction must be made here between systems which admit no deduction and others which allow a possible deduction. This first distinction must then be refined as follows.

First category: No deduction	Second category: Possible deduction
Sub-category 1: Open denial	Sub-category 3: Deduction if contribution started abroad
Sub-category 2: Covert denial	Sub-category 4: Open systems

The first category may itself be subdivided into two sub-categories, according to the level of "discrimination" existing between foreign and domestic funds. *Sub-category 1* includes those countries which openly refuse to allow any deduction of contributions made under a voluntary contract with a foreign insurance company. These States are Finland and Norway (13). The only exceptions to this strict policy regard cases where a foreign insurance company has an office in Finland or a branch in Norway. Some exceptions are also provided by the Finnish legislation to take into account cases of taxpayers who moved to Finland after subscribing an insurance policy abroad for a sufficiently long time. Other countries may also adopt the same line, and at the same time manage to comply with their European commitments: this is the case of Italy, which denies

(12) Not surprisingly, by the way. As we mentioned earlier, such contributions are treated in the same way even where the contributions are made to domestic schemes (at least in Finland and Portugal).

(13) The Spanish Tax Authorities also refuse to allow the deductibility of a contribution made to a foreign scheme, even located in the European Union. This solution is obviously problematic according to EC Law (see J. M. Tejerizo, Taxation of Pension Provision in Spain, paper presented at the EATLP Meeting of Lisbon, June 2001, p. 9).

any tax relief to contributions made to foreign private pension schemes, with the important exception of EC insurance companies.

Some countries have a different way to achieve the same goals: without confessing clearly their refusal to admit the deductibility of contributions to foreign schemes, they admit it formally but require such schemes to "qualify" for deduction ... which will very seldom be the case (*sub-category 2*). In practice, some countries go as far as considering that foreign funds *never* qualify. In Denmark, foreign funds may not be tax-privileged unless a double taxation convention provides for a different solution. In Portugal, only those schemes constituted in accordance with the Portuguese legislation are eligible for tax deduction. In Sweden, foreign insurers are deemed to offer only capital insurance, which means that premiums paid to them are not tax deductible.

Fortunately (for the taxpayers), some systems accept more easily the principle of a deduction as long as it can be proved that the contribution was started abroad and continued in the country where the deduction is asked (*sub-category 3*). Such a compromise can be found in Finland, Sweden, the Netherlands and the UK, with very different conditions from one country to another. In the end, an open deduction is granted in a limited number of countries which have similar features from a socio-economic point of view (*sub-category 4*): Luxembourg and Switzerland. In both cases, it is easy to understand that domestic workers may intend to retire to another country and therefore subscribe insurance policies in that country rather than in the State where they perform their activity.

The conclusion of our comparative analysis is, as often, that macroscopic differences between systems are not that huge, but microscopic differences are important enough to ruin the hope of a technical unification of tax systems. Another result of our survey is that many differences do not stem from random, but rather from socio-economic factors which plainly justify tax policies and orientations. In the light of these conclusions, one may seriously wonder if it is realistic to argue *in abstracto* in favour of one or the other systems. It is easier to believe in international coordination than in international unification (14).

(14) On this line, see J. Avery Jones, in the special issue of *European Taxation*, dec. 2001.

Riflessioni a margine della nuova disciplina della collaborazione coordinata e continuativa

Carla Lollo

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il rapporto di lavoro parasubordinato e la collaborazione coordinata e continuativa - 3. L'opinione giurisprudenziale sull'assenza di un *tertium genus* di rapporto di lavoro. Una smentita sul piano operativo: la progressiva estensione da parte della giurisprudenza al rapporto di lavoro parasubordinato di alcuni istituti tipici del rapporto di lavoro subordinato - 4. L'ampia diffusione della collaborazione coordinata e continuativa dal 1973 ad oggi - 5. La crescente attrazione verso l'area del rapporto di lavoro subordinato quale affermazione a livello sostanziale di un *tertium genus* di prestazione lavorativa: a) il regime previdenziale della collaborazione coordinata e continuativa; b) il decreto legislativo 23 febbraio 2000, n. 38 - 6. La disciplina fiscale della collaborazione coordinata e continuativa ed il suo parallelismo con la disciplina giuslavoristica, dal D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 al D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 - 7. L'art. 34 della L. 21 novembre 2000, n. 342 e la nuova disciplina del reddito da collaborazione coordinata e continuativa: una conferma ulteriore della rilevanza sostanziale di un *tertium genus* di prestazione lavorativa? - 8. Un'analisi comparata: la disciplina lavoristica e fiscale del rapporto di lavoro parasubordinato in alcuni Paesi europei: a) Germania; b) Inghilterra; c) Spagna - 9. La collaborazione coordinata e continuativa e il modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione - 10. Conclusioni

130

1. Premessa

La recente legge 21 novembre 2000, n. 342 (c.d. "collegato ordinamentale fiscale") ha modificato la disciplina fiscale della collaborazione coordinata e continuativa.

Per effetto delle innovazioni introdotte dalla predetta legge agli articoli 47, 49 e 50 del TUIR, com'è noto, attualmente la collaborazione coordinata e continuativa non rappresenta più un reddito assimilato al lavoro autonomo, ma un reddito assimilato al lavoro dipendente.

Il presente studio si propone di evidenziare il parallelismo intercor-

rente fra la disciplina lavoristica e quella fiscale, attraverso un'analisi dell'evoluzione di entrambe le discipline ed analizzando, specificamente, il regime IRPEF della collaborazione coordinata e continuativa.

Si sottolineerà, in particolare, come l'evoluzione in esame sia strettamente connessa con l'affermazione, a livello sostanziale, di un *tertium genus* di prestazione lavorativa, all'interno di entrambe le discipline.

Il taglio di questa indagine non sarà esclusivamente di carattere pratico e, pertanto, i singoli aspetti applicativi della disciplina fiscale in esame saranno analizzati, senza alcuna presunzione di fornire soluzioni operative di *tax planning*.

In una prospettiva per così dire "europea", si cercheranno anche alcuni spunti oltre il confine del nostro Paese, analizzando, sia pure sinteticamente, il trattamento lavoristico e fiscale, ai fini delle imposte sul reddito, della collaborazione coordinata e continuativa, in alcuni Paesi europei, nonché il regime della stessa nell'ambito del modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione e delle Convenzioni contro la doppia imposizione concluse con gli stessi Paesi.

2. Il rapporto di lavoro parasubordinato e la collaborazione coordinata e continuativa

13

La nozione di rapporto di lavoro parasubordinato non ha la sua origine nel Codice Civile.

Quest'ultimo, difatti, definisce unicamente il rapporto di lavoro subordinato ed il contratto di opera, rispettivamente agli articoli 2094, 2222 e 2229.

Il bipolarismo codicistico ha determinato, nel corso degli anni, un "vuoto" di protezione nei confronti di alcuni soggetti che prestano la propria opera personalmente, in posizione di debolezza contrattuale, svolgendo attività non riconducibili, perfettamente, in nessuno dei due schemi di rapporto di lavoro disegnati dal Codice Civile (1).

Nei confronti di questi rapporti di lavoro caratterizzati da debolezza contrattuale, già intorno agli anni '50 il legislatore aveva rivolto la propria attenzione: la legge n. 741 del 14 luglio 1959, infatti, all'art. 2 stabi-

(1) Significative sul punto sono le osservazioni di G. Giugni, "La giungla ed il deserto", in *Pol. dir.*, 1977, 349: il quale descrive questa situazione, affermando che da una parte si sarebbe creata una "giungla" di ineguaglianze e di privilegi e, dall'altra, un "deserto", in quanto il sistema di garanzie introdotto per le classi economicamente più deboli rischierebbe di rimanere travolto dalle sue contraddizioni interne.

liva che per garantire l'inderogabilità di minimi di trattamento economico e normativo dovevano essere emanate norme per tutte le categorie per le quali fossero stati stipulati "accordi economici e contratti collettivi riguardanti una o più categorie per la disciplina dei rapporti di lavoro, dei rapporti di associazione agraria, di affitto a coltivatore diretto e dei rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata".

Tale norma realizzava, così, anche se solo con riferimento a questo unico, limitato, aspetto, una equiparazione fra rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ed il lavoro subordinato.

E' soltanto negli anni '70, tuttavia, che il legislatore si preoccupa più diffusamente dei rapporti di lavoro di collaborazione coordinata e continuativa, non caratterizzati dalla subordinazione in senso tecnico e formale.

Così, con la riforma del processo del lavoro, ad opera della legge n. 533 dell'11 agosto 1973, assistiamo all'estensione del rito del lavoro e del regime delle rinunce e transazioni, di cui all'art. 2113 del Codice Civile, anche ai "rapporti di agenzia, di rappresentanza commerciale" e di "collaborazione coordinata e continuativa", che si concretano in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale anche se non a carattere subordinato.

132

E' da segnalare, tuttavia, che già prima della riforma del processo del lavoro la dottrina più avanzata (2), in relazione al rapporto di agenzia, aveva rilevato come, spesso, l'operatore, sebbene lavoratore autonomo, secondo la configurazione tradizionale, si potesse trovare in condizioni di effettiva subordinazione e dipendenza economica.

E' soltanto con la riforma del processo del lavoro, però, che il legislatore si occupa espressamente della categoria dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, individuandola attraverso l'art. 409, n. 3 del c.p.c., così come novellato dalla legge 11 agosto 1973, n. 533.

La collocazione, almeno per i predetti limitati aspetti, sullo stesso piano del rapporto di lavoro subordinato ha favorito nel linguaggio giuridico la diffusione dell'espressione "rapporto di lavoro parasubordinato" (3),

(2) A. Graziani, *Manuale di diritto commerciale*, Napoli 1956, 203; G. Ghezzi, *Del contratto di agenzia*, Commentario Scialoja e Branca, Bologna, 1976, sub art. 1742, 10.

(3) In mancanza di una definizione normativa, il rapporto di lavoro parasubordinato è stato identificato dalla giurisprudenza come quell'attività lavorativa svolta in forma non subordinata in senso tecnico e giuridico, ma non per questo priva di profili di dipendenza economico-sociale nei confronti del soggetto a vantaggio del quale è espletata (Cass.13.8.1981, n. 4928, Foro it., 1981, I, 2699; Id. 16.5.1981, n. 3239, Mass. giur. lav. 1982, 671).

per identificare quei rapporti di lavoro caratterizzati da uno stato di soggezione economica-organizzativa del prestatore, sia pure in assenza della subordinazione tecnicamente intesa (4).

3. L'opinione giurisprudenziale sull'assenza di un *tertium genus* di rapporto di lavoro. Una smentita sul piano operativo: la progressiva estensione da parte della giurisprudenza al rapporto di lavoro parasubordinato di alcuni istituti tipici del rapporto di lavoro subordinato

Secondo la prevalente giurisprudenza, l'art. 409 n. 3 del c.p.c., non individuerrebbe a livello sostanziale una nuova categoria di rapporti di lavoro. La norma si limiterebbe ad estendere le disposizioni concernenti le controversie individuali di lavoro "...agli altri rapporti di collaborazione che si concretizzano in una prestazione d'opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale anche se non a carattere subordinato" (5).

La giurisprudenza prevalente è difatti graniticamente ferma nel riconoscere nel rapporto di lavoro parasubordinato una *species* del *genus* "la-

In dottrina, G. Pera, *Rapporti di cosiddetta parasubordinazione e rito del lavoro*, Riv. dir. proc., 1974, 422.

Evidenza che i requisiti della coordinazione, della continuità e della prevalenza dell'opera personale sono indizi della posizione di debolezza del lavoratore parasubordinato e giustificano perciò l'estensione del sistema di tutela offerto dalla legge al lavoro dipendente, G. Santoro Passarelli, *Il lavoro parasubordinato*, Milano, 1979, 19 segg.

Ancora, in tema, A.M. Sandulli, *In tema di collaborazione autonoma, continuativa e coordinata*, Dir. lav., 1982, I, 252.

(4) Così: G. Santoro Passarelli cit.; Ballestrero M.V., *L'ambigua nozione di lavoro parasubordinato*, Lav e Dir., 1987, 41.

(5) L'individuazione delle caratteristiche proprie del rapporto di lavoro parasubordinato è stata operata da G. Santoro Passarelli in *Il rapporto di lavoro parasubordinato* cit., nel tentativo di assicurare una tutela più incisiva ad una serie di rapporti di lavoro continuativo rispetto ai quali la vigente disciplina risulta del tutto inadeguata e di favorire l'emersione del lavoro nero. In particolare l'autore ritiene che il novellato testo dell'art. 2113 abbia spezzato il legame intercorrente fra prestatore contraente debole e lavoratore subordinato.

Debolezza, a giudizio dell'autore, deve essere intesa non soltanto in senso economico, in quanto la soggezione può essere determinata tanto dall'assenza del prestatore nella determinazione delle clausole contrattuali, quanto dalla preventiva fissazione del volume e delle modalità di contrattazione da parte del committente.

voro autonomo", priva dunque di autonoma rilevanza di carattere sostanziale (6).

I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, secondo la predetta interpretazione, abbraccerebbero un'area tipologicamente indeterminata ed eterogenea, alla quale sarebbero riconducibili tutti quei rapporti "aventi ad oggetto prestazioni di *facere* riconducibili allo schema del lavoro autonomo, ancorché rientranti in figure contrattuali tipiche, non ostandovi il fatto che il prestatore di opera svolga la sua attività con autonomia e con responsabilità e rischi propri" (7).

Si tratta, in sostanza, di rapporti di lavoro autonomi che, a causa della prevalente personalità della prestazione nonché della continuità e della coordinazione dell'opera, presuntivamente riconosciuti come deboli, per i quali dunque la disciplina di carattere generale deve essere integrata attraverso l'estensione soltanto di alcune delle garanzie previste per il rapporto di lavoro subordinato (8).

Di qui, dunque, gli sforzi ermeneutici della stessa giurisprudenza, volti ad arginare tentativi di estensione *tout court* delle varie forme di tutela del rapporto di lavoro subordinato (9).

(6) Cass. 19.3.1986, n. 1914; Id. 30.10.1986, n. 6366; Id. 13.12.1986, n. 7497; Id. 3.4.1989, n. 1613; Id. 22.6.1990, n. 6290; Id. 1.8.1990, n. 7684; Id. 23.11.1992, n. 12501; Id. 2.3.1995, n. 2426; Id. 25.5.1996, n. 4849; Id. 18.2.1997, n. 1459; Id. 14.2.2000, n. 1662.

(7) Cass. 4.4.1992, n. 4152.

(8) Perulli A., *Lavoro autonomo, contratto d'opera e profili internazionali*, 1996, 215; Tesauo P., *Il Rapporto di lavoro: subordinazione e costituzione*, I, La subordinazione, in Gaeta L., Stolfa F., Tesauo P. 1993, Torino, 144; G. Santoro Passarelli, *Il lavoro parasubordinato* cit., 10.

C. Cester, *Il rapporto di lavoro subordinato: costituzione e svolgimento*, in *Diritto del lavoro*, Commentario diretto da F. Carinci, Torino, 1999, V.II, 37, osserva inoltre che nella categoria in esame, sempre che presentino i requisiti richiesti dalla norma, rientrano oltre ai rapporti espressamente richiamati di agenzia e di rappresentanza commerciale, quelli di cui al contratto di opera ed in particolare del contratto di opera professionale, nonché tutti gli altri rapporti distintamente tipizzati e disciplinati nel libro IV del Codice Civile (mandato, deposito, somministrazione, spedizione ...). A giudizio dell'autore, inoltre, ricorrendone i presupposti "possono essere inclusi alcuni rapporti associativi di lavoro, tra i quali l'associazione in partecipazione, i contratti associativi agrari ed i rapporti associativi nell'impresa familiare, mentre vi è qualche incertezza se vi rientrino il rapporto fra socio lavoratore e società cooperativa e quello dell'amministratore di società".

(9) E' costante l'orientamento che esclude l'applicabilità dell'art. 36 della Costituzione ai compensi percepiti dai collaboratori coordinati e continuativi (Cass.

La giurisprudenza ritiene tuttavia estensibili ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa alcuni istituti di carattere sostanziale, quali ad esempio l'istituto del recesso per giusta causa di cui all'art. 2119 del Codice Civile (10), il diritto di sciopero (11), la rivalutazione ex art. 429 del c.p.c (12).

Nell'estensione di alcuni strumenti di tutela tipici del lavoro subordinato, possiamo però cogliere l'origine di un *tertium genus* di prestazione lavorativa: una prestazione lavorativa che pur collocandosi nell'area della prestazione autonoma, può avvalersi di tipici strumenti a tutela del lavoro subordinato, attesa la debolezza contrattuale che la contrassegna.

Nella stessa operazione ermeneutica, inoltre, possiamo cogliere i primi spunti della successiva evoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e della loro progressiva "fuga" dall'area del lavoro autonomo.

26.7.1990, n. 7543, in Dir. prat. lav., 1991, 62; Id. 11.5.1991, n. 5291, Idem, 1991, 1887; Id. 13.12.1987, n. 7497; Id. 7.4.1987, n. 3400; 17.4.1984, n. 2491; Id. 27.5.1986, n. 3569; Id. 20.3.1986, n. 6662; Id. 15.2.1988, n. 1606), dell'art. 2103 (Cass. 13.4.1996, n. 3089), dell'art. 2751 *bis* n. 1, relativo al privilegio per le retribuzioni dovute ai lavoratori subordinati (Cass. 21.3.1996, n. 2420, in Nuova giur. lav., 1996, n. 506), dell'art. 2948, n. 4 in relazione alla prescrizione (Corte Cost. 24.7.1995, n. 365, in Nuova giur. lav., 1995, n. 529; Cass. 18.2.1997, n. 1459, Mass. giur. lav., 1997, 309), dell'art. 2 della legge n. 604/1966 sulla forma scritta del licenziamento (Cass. 16.11.1987, n. 8411; Id. 4.12.1985, n. 5322).

Si registrano maggiori incertezze, invece, quanto all'applicabilità dell'art. 2126 in tema di prestazione di lavoro di fatto: in senso positivo ritengono di estendere la norma in virtù dell'art. 35 della Costituzione a tutte le fattispecie di lavoro contigue alla subordinazione, Cass. 3.9.1993, n. 9277, in Dir. prat. lav., 1993, n. 2903; 10.1.1990, n. 14, Idem, 1990, 1167; 23.5.1987, n. 4681; 12.2.1986, n. 867; 13.8.1981, n. 4928, in Foro it., 1981, I, 2699.

Di diverso avviso, evidenziando l'eccezionalità dell'art. 2126 e la conseguente impossibilità di estendere la norma a fattispecie diverse dai rapporti di lavoro subordinato: Cass. 12.11.1983, n. 6370, in Foro it., 1984, I, 92; Id. 20.3.1987, n. 2802 e Id. Sezioni Unite 3.4.1989, n. 1613, in Dir. e prat. lav., 1989, n. 1370.

Per quanto concerne l'applicazione della tutela della maternità ex legge n. 1204/1971, contra Cass. pen. sez. IV, 3.8.1989, Palmieri, Cass. pen., 1990, I, 1986.

(10) Cass. 14.4.1975, n. 1340; Id. 30.1.1989, n. 57; Id. 27.2.1989, n. 107; Id. 6.4.1990, n. 2879.

(11) Cass. 29.6.1978, n. 3278, in Foro it., 1978, I, 1626. Ma v. Corte Cost. 27.5.1996, n. 171, in Arg. dir. lav. 1997, 394, a proposito dell'astensione dall'attività difensiva da parte degli avvocati (c.d. "sciopero" degli avvocati).

(12) Cass. 28.6.1984, n. 3814, Giust. civ. 1984, I, 2731; Id. 21.2.1986, n. 1061; Id. 16.12.1986, n. 7602; Id. 3.4.1987, n. 3244; Id. 22.7.1992, n. 8838.

4. L'ampia diffusione della collaborazione coordinata e continuativa dal 1973 ad oggi

Il mancato riconoscimento a livello sostanziale della collaborazione coordinata e continuativa da parte della giurisprudenza, quale *tertium genus* di rapporto di lavoro, non ha però impedito alla figura in esame di diffondersi ampiamente.

Come si è visto nel paragrafo precedente, difatti, la parasubordinazione rappresenta una categoria "aperta".

Pertanto, la riconduzione dei rapporti nella stessa avviene, non in base al *nomen iuris* o alle caratteristiche astratte, bensì, in funzione delle caratteristiche concrete dei rapporti di lavoro.

La stessa giurisprudenza, con riferimento ai rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale, indicati dall'art. 409 del c.p.c. ha chiarito che i predetti rapporti pur se indicati espressamente nella predetta norma, non possono essere definiti *sic et simpliciter* come parasubordinati: essi saranno considerati tali unicamente ove presentino, in concreto, le caratteristiche descritte dalla stessa norma (13).

La realtà delle ipotesi di prestazioni "lavorative" ricondotte dalla giurisprudenza nell'area della parasubordinazione è alquanto variegata e complessa.

Ricorderemo, perciò, senza alcuna presunzione di esaustività, soltanto alcuni casi emblematici.

Varie figure di sanitari sono state ricondotte dalla giurisprudenza nell'area della parasubordinazione: nei confronti di questa categoria, si è ritenuto parasubordinato il rapporto convenzionale con medici esterni instaurato dalle unità sanitarie locali ai sensi dell'art. 48 della legge 22 dicembre 1978, n. 833 (14), quello dei sanitari convenzionati con l'INAM, l'INAIL, l'ENPAS, con la Federazione nazionale Casse mutue malattie, con Cassa mutua provinciale ed infine con una Casa circondariale (15), nonché l'attività svolta da un medico presso una scuola statale (16).

Al di fuori delle ipotesi di specifiche convenzioni, la giurisprudenza ha ritenuto rapporto di collaborazione coordinata e continuativa l'attività

(13) Si veda, al riguardo, Cass. 23.8.1991, n. 9068.

(14) Cass. SS.UU. 17.3.1986, n. 1798.

(15) Le sentenze di riferimento sono: Cass. 19.12.1978, n. 6106; Cass., SS.UU. 5.12.1986, n. 7208; Cass. 11.12.1982, n. 6797; Cass. 12.1.1980, n. 227; Cass. 3.7.1979, n. 3748; Cass. 29.4.1982, n. 2701.

(16) Così Cass., SS.UU. 10.11.1986, n. 6561.

del medico dipendente di un'Azienda Sanitaria in situazione di "plus-orario" e con il sistema della compartecipazione secondo la previsione dell'art. 35, commi 8 e 9, del D.P.R. n. 761/1979 (17).

Per quanto concerne l'area dei professionisti, la casistica è assai variegata: così con riferimento agli avvocati è stato ritenuto applicabile l'art. 409 del c.p.c. ai rapporti fra enti parastatali e legali esterni in presenza di convenzioni reiterate negli anni (18), ovvero anche in assenza di convenzioni, nell'ipotesi in cui il legale presti la propria opera in modo continuativo, inserendosi nell'organizzazione del committente e concorrendo al perseguimento degli scopi istituzionali (19) di quest'ultimo.

Ancora l'art. 409, n. 3, del c.p.c. è stato ritenuto applicabile al rapporto decennale di due architetti con un Comune per la formazione di strumenti urbanistici (20), a quello di un consulente del lavoro con un'impresa commerciale (21), nonché a quello di un professionista incaricato di provvedere alla ristrutturazione dell'amministrazione aziendale di un laboratorio biochimico (22).

Per altre figure l'inclusione nell'area della parasubordinazione non è sempre stata del tutto pacifica (23).

(17) Cass. SS.UU. 25.11.1986, n. 6923; Cass. SS.UU. 16.8.1990, n. 8286.

(18) Cass. SS.UU. 16.6.1986, n. 4010.

(19) Cass. 10.2.1983, n. 1064, in *Foro it.*, 1983, I, 936; Cass. 21.2.1986, n. 1061, *Id.*, 1987, I, 1558.

(20) Cass. 22.12.1978.

(21) Cass. 21.2.1985, n. 1580.

(22) Cass. 27.5.1982, n. 3216.

(23) E' il caso, ad es., dei gestori di impianti di distribuzione dei carburanti, per i quali la Corte di legittimità ammette in linea di principio l'applicabilità dell'art. 409, n. 3, c.p.c., sul presupposto che accanto agli elementi della vendita e del comodato, si riscontra anche un aspetto tipico della collaborazione, in quanto che la gestione dell'impianto viene condotta non soltanto nell'interesse del gestore, ma anche nell'interesse del proprietario, a favore del quale "si concreta una prestazione di opera continuativa e prevalentemente personale" (Cass. 24.4.1976, n. 1473; Cass. 14.2.1977, n. 667). In molti casi è stata sancita la competenza del giudice del lavoro anche con riferimento al rapporto del procacciatore di affari (Cass. 6.2.1982, n. 743; Cass. 18.6.1982, n. 3740).

La giurisprudenza ha poi ritenuto di includere, a pieno diritto, altri molteplici singoli casi di prestazioni nell'area della parasubordinazione (24).

Questa dunque la situazione che si è venuta a creare nel corso degli anni, a partire dal 1973, anno della riforma del processo del lavoro: assistiamo da un lato al proliferare e diffondersi dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nei più svariati settori di attività e dall'altro alla strenua resistenza della giurisprudenza nel riconoscere a livello sostanziale l'affermarsi di un *tertium genus* di prestazione lavorativa.

E' singolare come sia contraddittorio l'atteggiamento della giurisprudenza la quale, attenta alle evoluzioni della pratica, legittima la dilatazione della categoria, ammettendo l'estensibilità dell'art. 409, n. 3 del Codice di Procedura Civile ai più svariati rapporti, preoccupandosi anche di prevedere per questi ultimi, l'applicazione di alcuni strumenti di tutela tipici del rapporto di lavoro subordinato.

Poi, però, alla conclusione di tale processo "evolutivo", opera quasi una sorta "di marcia indietro" su se stessa, contraddicendosi e negando l'evidenza.

I tempi erano però ormai maturi perché il legislatore, attento alla crescente diffusione dei rapporti di lavoro parasubordinato intervenisse, come vedremo, su vari fronti.

5. La crescente attrazione verso l'area del rapporto di lavoro subordinato quale affermazione a livello sostanziale di un *tertium genus* di prestazione lavorativa: a) il regime previdenziale della collaborazione coordinata e continuativa; b) il decreto legislativo 23 febbraio 2000, n. 38

Alle pronunce giurisprudenziali, più o meno coscienti del cammino evolutivo dei rapporti c.d. "parasubordinati", sono seguiti interventi di carattere normativo, per effetto dei quali ai rapporti in esame sono stati estesi ulteriori istituti tipici del rapporto di lavoro subordinato.

(24) Ci riferiamo ad es. al c.d. *remisier* di borsa con incarico continuativo di reperire in un determinato ambito territoriale clienti disposti a compiere operazioni di borsa, fornendo alla clientela notizie sull'andamento dei titoli in base alle informazioni ricevute dall'agente di cambio, al quale trasmette gli ordini ricevuti dalla clientela (Cass. 21.5.1980, n. 3343); all'attività di selezione ed istruzione degli aspiranti giornalisti (Cass. 30.5.1978, n. 2751), alle continuative attività di sorveglianza, manutenzione, amministrazione e gestione di beni per conto di altre persone (Cass. 10.3.1976, n. 827; Cass. 7.2.1978, n. 566); alle prestazioni consistenti nell'allestimento di molteplici e successive collezioni di moda, con relativa organizzazione di attività di propaganda (Cass. 21.9.1977, n. 4033).

La legge 8 agosto 1995, n. 335 (legge sulla riforma pensionistica), com'è noto, ha esteso la tutela previdenziale obbligatoria ad alcune categorie di lavoratori autonomi che in precedenza ne erano sprovviste.

In particolare il comma 26 dell'art. 2 della predetta legge ha istituito, a partire dal periodo di imposta 1996, presso l'INPS una gestione assicurativa speciale (c.d. quarta gestione) alla quale sono obbligati ad iscriversi coloro che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo, il cui esercizio non sia subordinato all'iscrizione ad appositi albi od elenchi, gli amministratori ed i sindaci di società, i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ed ai venditori a domicilio.

E' stata quindi prevista l'iscrizione dei collaboratori coordinati e continuativi ad un'apposita gestione separata presso l'INPS, con la ripartizione del contributo per un terzo a carico del collaboratore e per la parte restante a carico del committente, con obbligo di versamento dell'intero contributo da parte di quest'ultimo.

In tal modo il legislatore ha voluto garantire un'adeguata forma di copertura a livello pensionistico anche per quelle particolari categorie di rapporti di lavoro esonerati, in precedenza, da qualsiasi forma di contribuzione.

Più di recente, inoltre, assistiamo ad un ulteriore ampliamento dell'ambito soggettivo con riferimento alla tutela della maternità e della famiglia, a beneficio anche dei lavoratori parasubordinati (25).

Inoltre, nell'ottica della "universalizzazione" del sistema previdenziale, recentemente è stata disposta l'estensione della tutela per gli infortuni sul lavoro anche ai lavoratori parasubordinati.

E' noto che la tutela per gli infortuni sul lavoro è stata progressivamente estesa a numerose categorie di soggetti che non sono lavoratori subordinati; essa riguarda, difatti, anche artigiani che prestino abitualmente la loro opera nelle rispettive imprese, insegnanti ed alunni delle scuole o istituti di istruzione; istruttori ed allievi dei corsi di qualificazione e riqualificazione professionale; coniugi e figli anche naturali ed adottivi e gli altri parenti ed affini del datore di lavoro che prestino con o senza retribuzione opera manuale; soci delle cooperative e di ogni altro tipo di società; associati in partecipazione; pazienti di case di cura, di ospizi ed

(25) Cfr. sul punto art. 59, comma 16, della legge 23 dicembre 1997, n. 449, il quale ha previsto uno specifico contributo pari allo 0,5% a carico dei lavoratori privi di altre forme di tutela previdenziale ed iscritti presso la gestione INPS separata di cui all'art. 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335 per la tutela della maternità e per gli assegni per il nucleo familiare.

ospedali, di istituti di assistenza e beneficenza; detenuti in istituti di prevenzione o di pena; sacerdoti, religiosi e religiose; commessi, viaggiatori e piazzisti

L'INAIL con circolare 12 maggio 1997 (26), aveva ritenuto ammissibile l'estensione della tutela in esame ai rapporti di lavoro "parasubordinati", previo accertamento da parte degli organi competenti della effettiva sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato.

L'art. 5 del decreto legislativo 23 febbraio 2000, n. 38 non recepisce questa limitazione e, in attuazione della delega di cui all'art. 55 della legge 17 maggio 1999, n. 144, estende ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa la tutela per gli infortuni sul lavoro, purché i lavoratori parasubordinati svolgano le attività pericolose di cui all'art. 1 del Testo Unico del 1965, ovvero per l'esercizio delle proprie mansioni si avvalgano, abitualmente, di veicoli a motore (27).

L'estensione a rapporti di lavoro non subordinati sarebbe un'ulteriore conferma dell'opinione di chi ritiene che il fondamento della tutela in esame non è tanto ravvisabile nel c.d. "rischio professionale", quanto nella solidarietà di tutta la collettività organizzata dello Stato a favore di chi si viene a trovare in una situazione di bisogno (28).

(26) A. Casotti, M. R. Gheido, *Collaborazione coordinata e continuativa*, in suppl. ord. a Dir. e prat. lav., n. 5 del 2.2.1998, 126. V. anche Corte Cost., ord. 30.12.1996, n. 437, ibidem, 141.

(27) E' noto che in un primo tempo la tutela per gli infortuni sul lavoro, disciplinata dalla legge n. 80 del 1898 riguardava unicamente gli operai dell'industria. Successivamente, con decreto legislativo luogotenenziale 23 agosto 1917, n. 1450, la predetta tutela venne estesa ai lavoratori dell'agricoltura. Sull'origine e sull'evoluzione della legislazione infortunistica, Mori, *Della evoluzione della legislazione di assicurazione contro gli infortuni sul lavoro*, Riv. inf., mal. prof., 1950, 465; Alibrandi G., *Infortuni sul lavoro*, 1) Assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro, in Enc. giur. Treccani, Roma 1988, vol. XVII; Curcio, *Primi passi dell'assicurazione infortuni in Italia*, Riv. Inf. Mal. Prof., 1961, 459.

Per alcuni profili pratici ed in particolare sulla questione sollevata dall'INAIL con la circolare n. 32 dell'11 aprile 2000 se in relazione alla nuova categoria di assicurati il committente sia obbligato a registrare nei libri paga e nei libri matricola i dati previsti dall'art. 20 del T.U. n. 1124 del 1965, per la risposta positiva, cfr. Ministero del lavoro, nota n. 5/25002/70/DOC del 2 gennaio 2001, in Dir e prat. lav., 2001, 3, 210.

(28) E' di questa opinione M. Persiani, *Diritto della previdenza sociale*, 134, Padova, 2000; ancora per il superamento della teoria del rischio professionale v. gli autori citati in M. Persiani, *Diritto della previdenza cit.*, 134. Contra R. Pessi, *Prime considerazioni sull'estensione della tutela per gli infortuni e le malattie professionali ai lavoratori parasubordinati ad opera del decreto legislativo 23 febbraio 2000, n. 38*, Riv. degli inf. e malattie prof.li, n. 6, I, 1999, 969.

L'estensione della tutela, inoltre, avviene, *tout court*, uniformandosi a principi caratteristici del rapporto di lavoro dipendente e non di quello autonomo.

Infatti alle prestazioni spettanti ai prestatori parasubordinati, a differenza di quanto normativamente previsto dall'art. 59, comma 19, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 per i rapporti di lavoro autonomo (29), si estende anche il principio di automaticità delle prestazioni di cui all'art. 67 del D.P.R. n. 1124/1965 (30).

Infine ricordiamo che con il recentissimo D.M. 12 gennaio 2001 (in G.U. n. 71 del 26.3.2001) in attuazione di quanto disposto dall'art. 51, comma 1, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, è stata prevista, con decorrenza retroattiva al 1° gennaio 2000, una indennità di malattia in caso di degenza ospedaliera per malattia per i collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla gestione separata di cui alla legge n. 335/1995, privi di altra forma di tutela previdenziale che abbiano almeno tre mesi di contribuzione nei dodici mesi precedenti l'inizio dell'evento, il cui reddito individuale non sia superiore, nell'anno solare precedente, al massimale contributivo di cui all'art. 2, comma 18, della legge n. 335/1995, diminuito del 30%.

Ulteriore conferma, questa, della presenza, sia pur smentita dalla giurisprudenza, nell'ambito del diritto del lavoro di un *tertium genus* di prestazione lavorativa, non coincidente con le prestazioni di carattere autonomo, né tantomeno con quelle di lavoro subordinato ma che, attesa la maggiore affinità, mutua da queste ultime, in parte, la disciplina.

1

Per un primo commento sulla disciplina introdotta dal D.Lgs n. 38/2000: Cirioli, Biffi, *Inail, tutte le novità della riforma*, in *Dir. prat. lav.*, 2000, inserto n. 15/2000; R. Pessi cit.

(29) Commenta tale previsione normativa la circolare INAIL n. 30 del 7.5.1998, evidenziando che la *ratio* della disposizione normativa è da ravvisarsi, nel caso dei lavoratori autonomi tutelati dall'INAIL, nella coincidenza soggettiva fra datore di lavoro e lavoratore, sì che "i lavoratori autonomi infortunatisi o che abbiano contratto malattia professionale, non hanno diritto alle prestazioni di legge qualora gli stessi risultino inadempienti rispetto agli obblighi previsti nel titolo I del Testo Unico a carico dei datori di lavoro".

(30) Sul punto cfr. circolare INAIL n. 32 dell'11.4.2000, in *Dir. prat. lav.*, 2000, 19, 1399. Questa circolare fornisce le prime istruzioni sull'applicabilità della disciplina della tutela per gli infortuni sul lavoro ai lavoratori parasubordinati. Nell'esame delle varie figure di collaborazione coordinata e continuativa la circolare fa riferimento alle diverse istruzioni ministeriali e alle relative conclusioni indifferentemente, senza distinguere fra rapporti di collaborazione coordinata e continuativa tipici e non.

6. La disciplina fiscale della collaborazione coordinata e continuativa ed il suo parallelismo con la disciplina giuslavoristica, dal D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

Il Testo Unico n. 645 del 1958 ignorava il concetto di reddito prodotto da attività di collaborazione coordinata e continuativa, accogliendo un rigido criterio di distinzione tra redditi derivanti da rapporti di lavoro subordinato e redditi derivanti, invece, da rapporti di lavoro autonomo.

All'indomani della riforma tributaria, la collaborazione coordinata e continuativa fa il suo ingresso nell'ordinamento tributario italiano con gli articoli 49 e 50 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

Infatti, il D.P.R. n. 633 del 1972, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto, antecedente alla legge sulla riforma del processo del lavoro, nella sua originaria redazione non poteva contemplare la collaborazione coordinata e continuativa (31).

In un primo momento è quindi soltanto nell'ambito delle imposte sui redditi che il legislatore fiscale prende coscienza dei redditi prodotti da una categoria di prestatori "intermedia".

Memore dell'insegnamento della giurisprudenza giuslavorista inserisce la collaborazione coordinata e continuativa nell'ambito del lavoro autonomo.

La frequenza con la quale, nella pratica, si affermano i rapporti in esame, fa sì che l'art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 sia strutturalmente ipotizzato come norma aperta: esso, difatti, reca un elenco di carattere esemplificativo (32) delle ipotesi più frequenti di collaborazio-

142

(31) L'inserimento della collaborazione coordinata e continuativa nel corpo dell'art. 5 del D.P.R. n. 633/1972 avverrà, quindi, successivamente ad opera del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687. Il nuovo testo della norma precisa che si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni "le prestazioni rese da persone fisiche che svolgono per professione abituale, ancorchè non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo, fatta eccezione per quelle inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui alla lettera a) dell'art. 49 del D.P.R. n. 597/1973, rese nell'esercizio di attività per le quali sia prescritta l'iscrizione in albi, ruoli ed elenchi professionali".

Il successivo D.P.R. n. 24 del 1979 così modificherà l'art. 5: "... non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49 del D.P.R. n. 597, rese da soggetti che esercitano per professione abituale tale attività di lavoro".

(32) Cfr. Le norme di comportamento e d'interpretazione della libera associazione e del sindacato dei dottori commercialisti, in materia di imposte sui redditi, di IVA e di contenzioso, *Le imposte dirette erariali e l'IVA*, 1975, 26, le quali chiariscono che a parte le figure elencate nella lettera a) dell'art. 49 del D.P.R. n. 597/1973, rappresentano ipotesi di redditi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa anche quelle

ne coordinata e continuativa che sarà successivamente integrato dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, con l'aggiunta, fra l'altro, dei redditi derivanti dalla partecipazione a collegi, commissioni (33) e dall'esercizio delle prestazioni sportive di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91.

Anche nella originaria disciplina fiscale, è evidente che la collaborazione coordinata e continuativa mal si colloca all'interno del lavoro autonomo. Possiamo quindi cogliere alcuni spunti per poter prevedere l'evoluzione "fiscale" della figura in esame e la sua affermazione, anche in questo settore, di un *tertium genus* di prestazione.

Come osserveremo, infatti, il legislatore fiscale configura la fattispecie in esame come ipotesi reddituale ibrida, inserita, in ossequio all'insegnamento della giurisprudenza del lavoro, all'interno del lavoro autonomo e prevedendo però per la stessa criteri di determinazione più simili al lavoro dipendente.

Infatti, il legislatore del 1973, cosciente della diversità sostanziale fra i rapporti di lavoro autonomo propriamente detti, derivanti cioè dall'e-

relative ad attività che: 1) sono prestate da persone fisiche e società di persone semplici o assimilate ex art. 5 del D.P.R. n. 597/1973; 2) hanno per committente qualsiasi soggetto, compresi i privati; 3) hanno per oggetto una prestazione a carattere continuativo, non subordinata, diversa dall'attività professionale ed anche da quella prestata con organizzazione in forma di impresa, ovvero senza quest'ultima se l'oggetto rientra fra quelli di cui all'art. 2195 del Codice Civile; 4) sono svolte normalmente presso il committente ma senza vincolo di subordinazione; 5) s'inseriscono in modo funzionale nell'attività del committente; 6) sono continuative, cioè, con permanenza dell'incarico per un periodo più o meno lungo, anche se intermittente, durante lo svolgimento della prestazione.

Un'ulteriore possibilità di ampliamento dell'elenco contenuto nell'art. 49 è nella circ. min. n. 1/RT del 15.12.1973, nella quale l'Amministrazione finanziaria, pur non impegnandosi nell'interpretazione dell'espressione "e simili" sottolinea la varietà delle forme che possono assumere i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Il legislatore, dunque, avrebbe fissato soltanto i caratteri generali, permettendo così di affiancare altre categorie a quelle esplicitamente menzionate; v. anche ris. 24.9.1975 n. 9/1986 in A. Casotti, M.R. Gheido, *Collaborazione coordinata e continuativa* cit. 68.

Sul punto, ancora S. Moroni, che su "Il Sole-24 Ore" del 17 giugno 1978, afferma, basandosi proprio sulla varietà delle prestazioni rese in regime di collaborazione coordinata e continuativa, che essa può essere "scoperta" o ricostruita addirittura in qualsiasi attività di lavoro autonomo.

(33) Il recepimento di tali fattispecie nella figura in esame era già stato operato in via interpretativa dall'Amministrazione finanziaria cfr. nn. Dir. gen. II. DD. 14.8.1974, n. 10/121; 31.12.1975 n. 8/50331; 4.10.1975 n. 10/066, nonché tutte le risoluzioni citate in Leo - Monacchi - Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 1990, 490.

esercizio di arti e professioni e la collaborazione coordinata e continuativa, inserisce quest'ultima fra le fattispecie di redditi assimilati al lavoro autonomo, prevedendo all'art. 50, un criterio di deduzione delle spese forfetarie, anziché analitico (34).

Del resto la contrapposizione fra la categoria del lavoro autonomo e della collaborazione coordinata e continuativa non è tipica delle sole imposte dirette, ma anche della imposta sul valore aggiunto (35).

Entrambe le discipline forniscono indicazioni in relazione ad un aspetto che acquista in sede fiscale ai fini della classificazione dei proventi sempre maggiore importanza: quello della modalità di produzione del reddito (36).

(34) Sottolinea, tuttavia, che non è propriamente corretto parlare di assimilazione per quanto concerne i redditi di cui all'art. 49, commi 2 e seguenti, del D.P.R. n. 597/1973, Merlini R., *Redditi di lavoro autonomo: collaborazione coordinata e continuativa e collaborazione occasionale, "il fisco"*, 1981: il terzo comma dell'art. 49, in sostanza, elenca alcune particolari forme di reddito che anche se derivanti dalla stessa specie di quelli generati dall'esercizio di arti e professioni, vengono collocate in un'autonomia prospettiva, perché, pur essendo continuative, non sono dotate del requisito dell'abitudine e quindi non si prestano ad una determinazione sulla base delle scritture contabili.

Secondo G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Padova, 1984, 402, scopo dell'assimilazione sarebbe l'esclusione dal principio di determinazione del relativo reddito sulla base delle scritture contabili che costituisce regola generale in ordine al lavoro autonomo, trattandosi di attività che, sia pure genericamente riconducibili all'art. 49, comma 1, non vengono svolte in modo continuativo, esclusivo e permanente.

Secondo E. Potito, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 121, la ratio dell'assimilazione sarebbe ravvisabile nella contiguità delle fattispecie trattandosi di compensi frutto di attività svolte con prevalente apporto lavorativo proprio del soggetto e senza vincolo di subordinazione.

Sottolinea M. Miccinesi, *Il reddito di lavoro autonomo*, in *Manuale di diritto tributario* di P. Russo, 530, che si tratta di fattispecie con punti di contatto con le attività artistiche e professionali, specie per quanto riguarda il contenuto intellettuale e la correlata autonomia in fase di esecuzione delle prestazioni.

(35) La contrapposizione in esame, secondo D'Amati N., *IVA su arti e professioni*, *Giornale tributario*, 1980, n. 1, 7, fa assumere una rilevanza giuridica della quale precedentemente non c'è traccia nel nostro sistema giuridico. Secondo la relazione ministeriale al D.P.R. n. 597/1973, la determinazione forfetaria del reddito sarebbe motivata dalla oggettiva difficoltà da parte del contribuente, lavoratore parasubordinato di tenere e, quindi, di esibire, un'esatta e puntuale documentazione di tutti gli oneri e le spese per la determinazione dei redditi in questione.

(36) C. Sacchetto, *I redditi di lavoro autonomo, nozione e disciplina tributaria*, Milano 1984, 130.

Il criterio di determinazione del reddito da collaborazioni coordinate e continuative, previsto dal D.P.R. n. 597/1973 e ribadito dal successivo TUIR 22 dicembre 1986, n. 917 presenta maggiori affinità con quello proprio del reddito di lavoro dipendente, piuttosto che con il criterio di determinazione del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni. Tuttavia, a differenza di quanto previsto per il primo, la "forfetizzazione" delle componenti passive e dei costi di produzione del reddito non è stata pensata dal legislatore in termini di detrazione dall'imposta ma in termini di deduzione dal reddito imponibile.

Ed ancora: il criterio di determinazione forfetario del reddito originariamente contenuto nell'art. 50 del D.P.R. n. 597 subisce una eccezione per quanto concerne i rimborsi per le spese di vitto, alloggio e viaggio per prestazioni rese "fuori dal comune del domicilio fiscale".

L'originario testo dell'art. 50, infatti, è modificato dal D.P.R. 22 dicembre 1981 n. 856 (37).

Siffatta modifica avvicina ancora di più la collaborazione coordinata e continuativa al lavoro dipendente (38): così come per quest'ultima tipologia di reddito, stante l'assenza di obblighi di natura contabile, l'art. 48, del D.P.R. n. 597/1973 prima e del TUIR n. 917/1986 dopo, ha enucleato alcune somme che non concorrono ovvero che concorrono soltanto parzialmente alla determinazione del reddito, avendo il legislatore previsto un criterio di determinazione del reddito di carattere "onnicomprensivo" basato, quindi, sulla differenza analitica fra le somme ed i valori percepiti e le relative spese di produzione (39), similmente, anche per la collaborazione coordinata e continuativa è stato necessario individuare le somme che fittiziamente "gonfiavano" la misura del reddito ma che in realtà rappresentavano spese di produzione di quest'ultimo (40).

14

(37) Per i chiarimenti sulle applicazioni delle modifiche introdotte dal D.P.R. n. 856/1981, circ. 30.1.1982, n. 8, "il fisco", n. 6/1982, 715.

(38) Nella esclusione da tassazione delle somme corrisposte per rimborso delle predette spese coglie l'affinità con il lavoro dipendente, R. Lupi, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 1998, 213.

(39) Criterio onnicomprensivo individuato dall'art. 48, comma 1, del TUIR e "rinforzato" dal rinnovato testo dell'art. 48, comma 1, ad opera del D.Lgs. 2.10.1997, n. 314, cfr. circ. n. 326/E del 23.12.1997, par. 2.

(40) Per l'estensione della predetta esclusione dei rimborsi in questione ai collaboratori non residenti, cfr. ris. n. 20/E/III/1999/132906 del 25.2.2000, in Riv. dir. trib. int.le, 2000, n. 2, 195, con nota di C. Lollo.

Il TUIR n. 917 del 1986 disciplina la collaborazione coordinata e continuativa ancora una volta all'interno dell'art. 49, intitolato "redditi di lavoro autonomo".

Il rinnovato testo della norma in esame recepisce le istruzioni annesse al modello della dichiarazione dei redditi relative ai proventi di lavoro autonomo ed introduce la prima ipotesi di definizione del rapporto di lavoro parasubordinato (41).

La definizione di carattere fiscale della collaborazione coordinata e continuativa contenuta nell'art. 49 del TUIR, se si condivide quanto asserisce la giurisprudenza sulla valenza dell'art. 409 c.p.c., rappresenta l'unica definizione sostanziale presente nel nostro ordinamento.

Siffatta definizione è introdotta in conseguenza del proliferare dei rapporti in esame e, a giudizio di chi scrive, è un'ulteriore conferma dell'autonomia di questa figura rispetto ai consueti schemi codicistici.

La diffusione dei rapporti di lavoro "parasubordinati" non è, infatti, limitata alle ipotesi tipiche e più frequenti nella pratica, del resto già enunciate dal legislatore fiscale, di qui la necessità di una definizione di carattere sostanziale, riferibile a tutte quelle prestazioni lavorative che presentano caratteristiche del tutto peculiari o diverse rispetto al lavoro autonomo ed al lavoro dipendente.

146

Il nuovo testo dell'art. 49, pur sciogliendo alcuni dubbi, ribadisce la suddivisione fra rapporti tipici e rapporti atipici, precedentemente basata sull'abrogata espressione di chiusura "e simili": la norma in commento recherebbe un elenco esemplificativo delle ipotesi di collaborazione coordinata e continuativa più frequenti nella pratica (42), unitamente ad

(41) Nella relazione governativa allo schema del TUIR, in "il fisco", 1987, 66, in riferimento all'art. 49 si legge: "La nuova formulazione recepisce l'interpretazione ministeriale quale risulta dalle istruzioni annesse al modello di dichiarazione dei redditi di lavoro autonomo e pone in migliore evidenza gli elementi che contraddistinguono quei rapporti secondo la *ratio* della norma. La stessa non persegue finalità di protezione dei soggetti in posizione contrattuale più debole analoghe a quelle dell'art. 409 c.p.c., né finalità di sollievo dal prelievo fiscale ma esclusivamente la finalità di semplificare il procedimento di determinazione del reddito quando questo deriva da attività di lavoro autonomo che essendo svolte in dipendenza di rapporti unitari di durata con retribuzione periodica prestabilita e senza impiego di mezzi organizzati non si prestano al metodo della deduzione analitica delle spese in base ad apposita contabilità".

(42) M.G. Cocco, voce Collaborazione coordinata e continuativa (disciplina tributaria), Milano 1988, Encicl. diritto, v. VI; Merlino R., *I redditi cit.*, 53; F. D'Ayala Valva, *I redditi di lavoro autonomo nel TUIR n. 917 del 22.12.1986*, in *Rass. trib.* 1989, I, 342.

La distinzione, nella prassi amministrativa è proposta nella circ. dir. gen. n. 77/430400 del 24.12.1994; ris. min. n. 130/E/5-935 del 2 giugno 1995, in A. Casotti, M.R. Gheido, *Collaborazione coordinata e continuativa cit.* 80.

una definizione degli elementi caratteristici della categoria alla quale possono essere ricondotti svariati rapporti contrattuali, non identificabili a priori e caratterizzati dagli elementi chiave ivi indicati.

Altra novità contenuta nella definizione di parasubordinazione di cui all'art. 49 del TUIR, è la specificazione del contenuto della prestazione.

Quest'ultima deve avere ad oggetto prestazioni di attività non rientranti nell'oggetto dell'arte e della professione, pena l'attrazione del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa nei redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e di professioni.

In dottrina si è, in passato, sviluppato un acceso dibattito sulla portata dell'eventuale "assorbimento" descritto dalla norma. Ci si è chiesto, infatti, se la predetta "attrazione" riguardi o meno i soli rapporti atipici (43).

Altro requisito oggetto di acceso dibattito dottrinale è la richiesta presenza da parte della norma in commento del contenuto "intrinsecamente artistico e professionale". Tale caratteristica è, infatti, da alcuni autori riferita unicamente ai cosiddetti rapporti di collaborazione coordinata e

(43) Cfr. tra gli altri, Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi*, cit. 1990, 676; F. D'Ayala Valva, *I redditi di lavoro autonomo nel TUIR 917, del 1986*, cit., 340; M.G. Cocco, *Collaborazione coordinata e continuativa (disciplina tributaria)*, cit., 5; C. Sacchetto, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 39; R. Lizzul, *Note in tema di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa*, Boll. trib. 1987, 379; Tarigo P., *I redditi di lavoro autonomo*, in Giur. sistematica, diretta dal F. Tesauro, Tomo I, Torino, 1995, 399; F. Randazzo, *Collaborazione coordinata e continuativa*, Corr. trib., 1996, 85.

A favore dell'assorbimento per tutte le ipotesi di collaborazione coordinata e continuativa nell'arte e nella professione esercitata, senza distinzione alcuna, A. Modolo, *La collaborazione intellettuale a giornali e riviste ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Rassegna di dottrina e spunti critici*, Riv. dir. trib., 1996, I, 194; F. Artini, *Amministratori di condominio e collaborazione coordinata*, Corr. trib. n. 8/1993, 517.

In proposito la ris. min. 2 giugno 1995, n. 130/E/5-9, in Corr. trib. 1995, 1933, sembrava essersi orientata per ritenere operante l'assorbimento solo per i rapporti non tipizzati.

A fini IRAP, ricordiamo invece la circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, in all. a "il fisco" n. 24/1998, 8259, nella quale è stato precisato che il reddito derivante dall'esercizio dell'attività di amministratore di società deve essere "considerato sempre reddito di collaborazione coordinata e continuativa indipendentemente dall'attività esercitata dal soggetto" mentre "il compenso derivante dall'attività di sindaco di società è anch'esso considerato reddito di collaborazione coordinata e continuativa; tuttavia, se l'attività di sindaco è svolta da un ragioniere o da un dottore commercialista, tale compenso concorre a formare la base imponibile ai fini IRAP del soggetto che riceve tali compensi, in quanto rientra tra i redditi dell'attività professionale di cui all'art. 49, comma 1, del TUIR svolta dal ragioniere o dal dottore commercialista".

E' di tutt'altro parere il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti il quale con elaborato del 24 giugno 1988, pubblicato su "il fisco" n. 32/1998, 10708 ritiene che l'attività di amministratore rientra a pieno titolo nell'attività professionale.

continuativa di cui alla prima parte dell'art. 49, comma 2, lettera a), c.d. "tipici" (44) e da altri autori, invece, all'intera categoria dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (45).

Contenuto "intrinsecamente artistico e professionale", probabilmente inserito dal legislatore per giustificare la collocazione normativa della fattispecie in esame e per individuare profili di affinità con la fattispecie di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni.

7. L'art. 34 della L. 21 novembre 2000, n. 342 e la nuova disciplina del reddito da collaborazione coordinata e continuativa: una conferma ulteriore della rilevanza sostanziale di un *tertium genus* di prestazione lavorativa?

L'art. 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342 dispone l'abrogazione del comma 2 dell'art. 49 del TUIR e, contemporaneamente, introduce all'art. 47, comma 1, la nuova lettera *c-bis*), per effetto della quale la collaborazione coordinata e continuativa da reddito assimilato al lavoro autonomo, si aggiunge alle ipotesi di redditi assimilati al lavoro dipendente, disciplinate dalla norma in commento.

Oltre ai citati artt. 47 e 49 del TUIR, sono state modificate altre norme del TUIR e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (46).

148

(44) Sono di quest'opinione: Leo - Monacchi - Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico* cit., 492; F. D'Ayala Valva, *I redditi di lavoro autonomo nel TUIR n. 917 del 22 dicembre 1986*, cit. 321.

(45) Ritengono che non possano formare oggetto di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attività prive di carattere intellettuale R. Lupi, *Diritto tributario*, Parte speciale, V edizione, Milano, 1998, 207; R. Lizzul, *Note in tema di collaborazione coordinata e continuativa*, Boll. trib. n. 5, 1987, 379; M.G. Cocco, *Collaborazione coordinata e continuativa* cit., 6.

(46) Ricordiamo così l'abrogazione del primo periodo del comma 8 dell'art. 50 del TUIR, nonché la modifica del secondo periodo dello stesso comma per motivi di coordinamento con il nuovo testo dell'art. 49; un'altra innovazione riguarda l'art. 20 del TUIR, relativo all'applicazione dell'imposta ai non residenti, per effetto della quale ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa viene esteso il criterio di collegamento territoriale precedentemente previsto per i soli redditi assimilati al lavoro dipendente di cui alle lettere *h*) ed *i*) del comma 1 dell'art. 47, basato sulla residenza del soggetto erogante e non più sul luogo di esercizio dell'attività.

Per quanto riguarda le modifiche al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 si segnala l'aggiunta di un nuovo periodo al comma 1 dell'art. 24, che estende alle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa

L'art. 34 in esame fornisce una nuova definizione della collaborazione coordinata e continuativa, attraverso l'eliminazione dell'inciso "contenuto intrinsecamente artistico e professionale" che nel previgente regime, come abbiamo visto, tanto in dottrina aveva fatto discutere.

Il legislatore nell'eliminare tale inciso, corregge la "miopia" della quale precedentemente aveva dato prova e prende atto di come nell'attuale realtà economica, in molti casi, i lavoratori stipulano contratti di collaborazione anche per l'esercizio di attività prive del contenuto artistico e professionale.

Indubbiamente, però, la soppressione dell'inciso è la logica conseguenza della mutata collocazione della fattispecie in esame.

La nuova definizione della collaborazione coordinata e continuativa sembra anche rispondere agli interrogativi del passato circa l'ambito di estensione dell'assorbimento, disponendo testualmente che i compensi derivanti da tutte le attività indicate della lettera *c-bis*) del comma 1 dell'art. 47 sono redditi assimilati al lavoro dipendente derivanti da collaborazioni coordinate e continuative qualora "non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'art. 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte e della professione di cui all'art. 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo esercitati dal contribuente".

Siffatta previsione riguarda, dunque, tanto le ipotesi di redditi di collaborazione coordinata e continuativa c.d. tipiche, tanto le ipotesi atipiche, in quanto indifferentemente riferita agli "uffici" ed alle "collaborazioni" (47).

E' evidente che il legislatore, nel precisare l'ambito applicativo del predetto "assorbimento" finisce con l'individuare specificamente un *tertium genus* di prestazione lavorativa, diversa tanto dal lavoro dipendente quanto dal lavoro autonomo.

la ritenuta d'acconto, in misura fissa del 20%, nonché il nuovo comma 1-ter dello stesso art. 24 il quale conferma la misura della ritenuta a titolo di imposta per i redditi di collaborazione prodotti dai soggetti non residenti.

Si evidenzia, infine, la generale previsione di coordinamento normativo, inserita nel comma 3 dell'art. 34 della legge in esame, secondo cui tutti i richiami precedentemente relativi all'art. 49, comma 2, lettera *a*) del TUIR e contenuti nei precedenti testi normativi, devono attualmente essere riferiti "all'art. 47, comma 1, lettera *c-bis*)" del TUIR.

(47) Con recente comunicazione alla Commissione finanze della Camera del 14 febbraio 2001, il Ministero delle finanze, ribadendo il proprio indirizzo interpretativo ha affermato che i redditi derivanti dall'esercizio delle funzioni di amministratore di società sono da considerarsi in ogni caso di collaborazione coordinata e continuativa.

Altra conseguenza che discende dalle mutate definizione e collocazione della fattispecie reddituale in esame, riguarda la disciplina dei rimborsi documentati delle spese, specificamente, per vitto alloggio e viaggio per prestazioni rese dai collaboratori fuori dal territorio del comune del proprio domicilio fiscale o, se diverso, della propria dimora abituale.

Infatti, per effetto dell'art. 34 in commento il primo periodo del comma 8 dell'art. 50 che disciplinava il regime delle predette spese è stato abrogato e, pertanto, a queste ultime, è attualmente applicabile il disposto dell'art. 48, comma 5, del TUIR.

Il regime previsto da questa norma è senz'altro più restrittivo, in quanto prevede la esclusione da tassazione unicamente dei rimborsi relativi a spese per trasferte effettuate fuori dal comune in cui si trova la sede di lavoro.

La rinnovata disciplina delle spese in esame scarsamente aderente alla realtà, attesa la frequente difficoltà di individuare l'effettiva sede di lavoro del collaboratore, ha richiesto un tempestivo intervento interpretativo da parte dell'Amministrazione finanziaria (48), la quale ha chiarito che il comma 5 dell'art. 48 del TUIR sarà applicabile unicamente nei casi in cui sia possibile identificare la sede di lavoro o della società, fatta dunque salva la possibilità, in caso contrario, di considerare il domicilio fiscale del collaboratore.

Parimenti, l'attrazione della collaborazione coordinata e continuativa nella sfera dei rapporti di lavoro assimilati al lavoro dipendente comporta l'estensione alla stessa di altri istituti normativamente disciplinati dal legislatore con riferimento ai redditi di lavoro dipendente: per effetto del disposto dell'art. 48-bis, infatti, si rendono applicabili ai collaboratori

(48) L'interpretazione letterale restrittiva è sostenuta dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 207/E del 16.11.2000, in circ. e ris., a cura del Min. finanze, n. 19, 2000.

Successivamente con circ. n. 7/E del 26 gennaio 2001, in "il fisco", n. 5/2001, 1579 l'Amministrazione finanziaria, nel confermare la disciplina restrittiva in esame, ha specificato che qualora per talune attività non sia possibile, per le caratteristiche peculiari della prestazione svolta determinare la sede di lavoro né identificare tale sede con la sede della società, si può fare riferimento al domicilio fiscale del collaboratore.

Tale deroga, secondo la circolare in esame, si applica, ad esempio, agli amministratori di società, sempre che all'atto di nomina non risulti diversamente individuata la sede di lavoro.

Evidenziano le diverse problematiche operative soprattutto con particolare riferimento alle cariche di sindaco ed amministratore di società: circ. n. 6 del 25.1.2001 par. 4 dell'Associazione fra le società italiane per azioni; in dottrina F. Romagnoli, *Nuova disciplina delle collaborazioni coordinate e continuative. Problematiche operative con particolare riguardo ai rimborsi spese*, "il fisco", n. 3/2001, 609.

coordinati e continuativi tutte le disposizioni in tema di *fringe benefits* e di *stock option* (49).

Si è evidenziato che la mutata collocazione della collaborazione coordinata e continuativa in particolare, si sarebbe sviluppata nella prospettiva "dell'allineamento della nozione fiscale dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa con la nozione giuslavoristica dei rapporti di lavoro cosiddetti parasubordinati" (50).

Indubbiamente la mutata collocazione rappresenta il precipitato logico della progressiva estensione, sul piano lavoristico, alla collaborazione coordinata e continuativa di istituti originariamente concepiti per il solo lavoro subordinato.

Ma così come a livello lavoristico non è possibile ipotizzare la coincidenza tra parasubordinazione e subordinazione, a maggior ragione nell'ambito della disciplina fiscale, ove è presente una definizione sostanziale della fattispecie che ne evidenzia le differenze, non era possibile affermare la coincidenza delle due ipotesi reddituali.

Pertanto si è più propensi a ritenere che l'attrazione della collaborazione coordinata e continuativa nell'ambito dei redditi assimilati al lavoro dipendente sia il frutto di quanto già avvertito nell'ordinamento tributario anche in vigenza del D.P.R. n. 597/1973 e, cioè, dell'affermazione a livello sostanziale di un *tertium genus* di rapporti di lavoro, più prossimo ai rapporti di lavoro subordinato, sia pure in assenza della subordinazione in senso tecnico, al quale è stato dunque necessario estendere, progressivamente sia pure, in parte, le guarentigie di quest'ultimo (51).

La collaborazione coordinata e continuativa neanche a livello fiscale integra una ipotesi di reddito di lavoro dipendente, ma sicuramente, come del resto testimoniano tutti gli interventi normativi che negli ultimi anni l'hanno riguardata, è molto più prossima all'area del lavoro subordinato, piuttosto che all'area della prestazione autonoma.

Pertanto, dovendo aggiornare la scelta operata in vigenza del D.P.R. n. 597, il legislatore colloca la collaborazione coordinata e continuativa all'interno dei redditi assimilati al lavoro dipendente.

Di qui la mutata collocazione a livello fiscale della collaborazione coordinata e continuativa, essendosi rilevato del tutto inadeguato ed inattuale il suo inserimento nell'ambito dell'area del lavoro autonomo.

(49) Cfr., da ultimo, circ. n. 67/E del 6.7.2001, in "il fisco" n. 28/2001, par. 3, 9587.

(50) Si veda sul punto circ. n. 6 del 25.1.2001 par. 1 dell'Associazione fra le società italiane per azioni.

(51) E' dato cogliere una conferma di ciò anche nella summenzionata rinnovata definizione dei confini dell'assorbimento di cui al nuovo testo dell'art. 47 del TUIR.

Il nuovo inserimento, è senz'altro maggiormente attento al ruolo fondamentale che il legislatore fiscale attribuisce alle modalità secondo le quali si svolge la prestazione lavorativa, che nel caso della collaborazione coordinata e continuativa, così come sembrano aver notato tanto la giurisprudenza quanto il legislatore, nell'opera di estensione dei vari istituti, sembrano più prossime all'area della subordinazione che all'area dell'autonomia.

Inoltre, com'è noto, i redditi assimilati al lavoro dipendente disciplinati dapprima nell'art. 47 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e successivamente dalla previsione più ampia dell'attuale versione dell'art. 47 del TUIR, sono ipotesi di proventi che non appaiono perfettamente riconducibili al rapporto di lavoro subordinato, né, tantomeno, al rapporto di lavoro autonomo.

I redditi in questione sono stati recentemente riordinati dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, in occasione della riforma dei redditi di lavoro dipendente e della unificazione fra la base imponibile fiscale e la base imponibile previdenziale, soprattutto al fine di raccogliere nel corpo dell'art. 47 alcune ipotesi per le quali altre disposizioni avevano fissato il principio dell'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente ovvero di eliminare talune previsioni superflue (52) (quali ad esempio le disposizioni relative alle mance percepite dai *croupiers*).

La tecnica dell'assimilazione di alcuni proventi al reddito di lavoro dipendente tradisce, in questo caso, l'intento di superare normativamente i delicati problemi connessi alla qualificazione di talune fonti produttive (53), in quanto si tratta di alcune tipologie di proventi accomunate dalla mancanza di alcuni degli elementi necessari ad integrare la definizione generale di reddito di lavoro dipendente, "poiché qualche volta manca il vincolo di subordinazione, qualche volta lo svolgimento di un'attività di lavoro e qualche altra anche lo svolgimento di qualsiasi attività" (54).

(52) Cfr. circ. n. 326/E del 23.12.1997, par. 5.1.

(53) F. Rossi Ragazzi, *Redditi di lavoro dipendente*, voce dell'Encicl. giur. Treccani, V.; F. Marchetti, *Il reddito di lavoro dipendente*, in Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi ed altri scritti. Studi in memoria di A.E. Granelli, Associazione nazionale tributaristi italiani, 167; Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 1990, 366.

(54) L'espressione qui riprodotta è di R. Lupi, *Diritto tributario*, Parte speciale, V edizione, Milano, 1998, 78.

La tripartizione è tra l'altro confermata dalla circ. n. 326/E del 23.12.1997, par. 5.1 nella quale si legge che nel primo gruppo sono comprese le ipotesi in cui manca in radice un collegamento con una prestazione lavorativa, nel secondo gruppo le ipotesi in cui, pur sussistendo un nesso relazionale con la prestazione lavorativa, manca un rapporto di servizio che possa configurare un vero e proprio rapporto di lavoro dipendente.

Si tratterebbe, in sostanza, di alcune categorie di proventi che pur essendo caratterizzate da un'attività lavorativa non rientrano propriamente né nella categoria del lavoro autonomo, né nella categoria del lavoro dipendente, ovvero di ipotesi reddituali che probabilmente dovrebbero essere ricondotte alla categoria dei redditi diversi e soltanto ragioni sistematiche, dovute, in vigenza del D.P.R. n. 599/1973, all'esigenza di escludere l'applicazione dell'ILOR, hanno consigliato di includere nella categoria dei redditi assimilati al lavoro dipendente. In alcuni casi, inoltre, si tratterebbe di assimilazioni motivate da ragioni "perequative", riferendosi a fattispecie che economicamente hanno caratteri del tutto analoghi a quelli dei redditi di lavoro dipendente, cui giuridicamente non possono essere assimilati per mancanza del vincolo di subordinazione (55).

La collocazione, all'interno dell'art. 47, della collaborazione coordinata e continuativa, che come dicevamo poc'anzi rappresenta una fattispecie lavorativa non coincidente, ma molto vicina al lavoro dipendente, appare coerente con la *ratio* dell'assimilazione individuata dalla dottrina ed, inoltre, contribuisce a completare l'elenco tassativo delle fattispecie assimilate al lavoro dipendente.

La contiguità fra le due fattispecie muove il legislatore fiscale non soltanto ad attrarre la collaborazione coordinata e continuativa nella sfera dei redditi assimilati al lavoro dipendente: il legislatore fiscale, infatti, estende alla stessa le detrazioni per lavoro dipendente previste dall'art. 13 del TUIR, similamente a quanto disposto per la categoria di redditi riconducibili a quel gruppo di ipotesi previste dall'art. 47, contrassegnate, secondo l'Amministrazione finanziaria, dalla presenza di una prestazione lavorativa scissa da un elemento caratterizzante quale la retribuzione, discendendo il relativo compenso da elementi diversi dalla effettiva prestazione lavorativa (56).

nel terzo gruppo le ipotesi in cui esiste una prestazione lavorativa ma questa è scissa da un elemento caratterizzante quale la retribuzione, in quanto il relativo compenso discende da elementi diversi dalla effettiva prestazione lavorativa.

Secondo G. Puoti, *Il reddito di lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975, 102, l'assimilazione operata dal D.P.R. n. 597 dipenderebbe dalla impossibilità assoluta di far rientrare le ipotesi di cui all'art. 47 nella categoria di cui all'art. 46 del D.P.R. n. 597.

(55) F. Marchetti, *Il reddito di lavoro dipendente* cit., 167.

(56) E' il caso, ad es., dei proventi di cui alla lettera *c*) dell'art. 47 e cioè delle "somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante", ovvero ai

Non va peraltro sottaciuto come l'inclusione dei proventi in esame nell'ambito dei redditi assimilati al lavoro dipendente sia anche del tutto coerente con il cammino che la categoria fiscale del reddito di lavoro dipendente ha compiuto.

Com'è noto, difatti, in vigenza del T.U. del 1958 la distinzione fra i vari proventi tassabili era incentrata sui differenti fattori della produzione.

All'indomani della riforma tributaria, il legislatore nel D.P.R. n. 597/1973, recependo in parte quanto previsto dalla previgente normativa, aveva aggregato in un unico titolo (il IV), indistintamente i proventi derivanti dal fattore di produzione "lavoro", sia esso di carattere subordinato, sia esso di carattere autonomo.

Ma, la novità della disciplina concernente i redditi di lavoro dipendente non si limitava all'individuazione della relativa fonte di reddito, in quanto negli artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 597 il legislatore tradiva l'intento di ampliare i confini della categoria, attraverso l'inserimento di taluni tipi di reddito non rientranti nella definizione di cui al comma 1 dell'art. 46 (57).

Pertanto a fronte della tradizionale classificazione dei redditi di lavoro, il legislatore attraverso l'art. 47 del D.P.R. n. 597 introduceva la categoria di proventi "intermedia", dei redditi assimilati al lavoro dipendente.

154

Successivamente, per quanto concerne i redditi di lavoro dipendente, da una definizione incentrata sul lavoro prestato, contenuta nel D.P.R. n. 597/1973, com'è noto, si è passati con il TUIR n. 917 ad una definizione più ampia, che scinde la natura di compenso imponibile dall'effettività della prestazione lavorativa (58), per giungere poi alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 314/1997.

compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili il cui svolgimento, per espressa disposizione normativa, non determina l'instaurazione di un rapporto di lavoro, né tantomeno la sospensione o la cancellazione dalle liste di collocamento.

(57) G. Puoti, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, 1975, Milano, 24.

(58) G. Puoti, *Lavoro subordinato* (diritto tributario), Enciclopedia giuridica Treccani, V. XVIII, 1990, secondo l'autore ciò che rileva della disciplina è l'aspetto formale del rapporto di lavoro. In particolare, la formula definitoria utilizzata dal D.P.R. n. 597/1973 era imperniata sulla irrilevanza sia della struttura della fattispecie da cui ha origine il rapporto di lavoro dipendente, sia dell'oggetto e del contenuto della prestazione, cosa che non è possibile riscontrare sulla base della nuova formulazione, la quale, facendo riferimento al rapporto di lavoro dà rilievo a tutti gli elementi (come la qualificazione giuridica della relazione fra il datore di lavoro ed il lavoratore, nonché la natura ed il contenuto dell'attività prestata) che sono alla base dell'essenza del lavoro subordinato così come delineato dall'art. 2094.

Il predetto ampliamento si riflette, correlativamente, anche sulle ipotesi di proventi assimilati al lavoro dipendente, i quali subiscono una prima dilatazione ad opera del TUIR n. 917/1986 ed un secondo intervento, poi, ad opera del D.Lgs. n. 314/1997.

L'area dei proventi tassabili in qualità di redditi di lavoro dipendente, o a questi assimilati, si è dunque progressivamente allargata, sottolineando ancora di più la residualità del reddito di lavoro autonomo, emergente dalla definizione contenuta nel D.P.R. n. 597/1973 e non del tutto scomparsa nel TUIR n. 917/1986 (59).

Conseguenza immediata e diretta di questo processo di evoluzione ed espansione del concetto fiscale di reddito da lavoro dipendente, culminato nella unificazione della base imponibile fiscale con la base imponibile previdenziale, può essere considerata anche la rinnovata qualificazione della collaborazione coordinata e continuativa, in un'ottica più coerente con gli interventi del legislatore in materia.

A questo punto è senz'altro ovvio domandarsi se la collaborazione coordinata e continuativa possa essere ricondotta ad uno dei tre gruppi individuati dalla dottrina e dall'Amministrazione (60) finanziaria, nell'ambito dei redditi assimilati al lavoro dipendente o se, viceversa, concretizzi un'ipotesi non riconducibile a nessuna delle categorie in esame.

A prima vista, attesa l'estensione del regime delle detrazioni anche all'ipotesi reddituale in esame, la collaborazione coordinata e continuativa sembrerebbe riconducibile alla terza categoria dei redditi assimilati, quei proventi per i quali, cioè, esiste una prestazione lavorativa ma questa è scissa da un elemento caratterizzante quale la retribuzione, in quanto il relativo compenso discende da elementi diversi dalla effettiva prestazione lavorativa.

Tuttavia, a giudizio di chi scrive, la collaborazione coordinata e continuativa non è riconducibile a questa categoria di proventi caratterizzati dalla presenza di una retribuzione svincolata dalla qualità e dalla quantità del lavoro prestato, in quanto i compensi in questione vengono erogati in corrispondenza della prestazione di un'attività lavorativa, sia pure non riconducibile all'art. 46 del TUIR, in assenza delle caratteristiche della subordinazione in senso tecnico (61).

(59) Così F. D'Ayala Valva, *I redditi di lavoro autonomo cit.*, 329.

(60) Cfr. nota 54.

(61) I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa in base all'unica definizione di carattere sostanziale presente nell'ordinamento di cui all'art. 47 del TUIR hanno ad oggetto, infatti, "la prestazione di attività svolte senza il vincolo di subordinazione...".

1:

Si può dunque affermare che anche all'interno della disciplina fiscale la collaborazione coordinata e continuativa rappresenta una categoria a sé stante rispetto alle altre ipotesi di cui all'art. 47 del TUIR.

8. Un'analisi comparata: la disciplina lavoristica e fiscale del rapporto di lavoro parasubordinato in alcuni Paesi europei: a) Germania; b) Inghilterra; c) Spagna

a) Germania

In Germania (62) nel corso degli ultimi anni, nell'ambito del diritto del lavoro, la tradizionale distinzione tra lavoro autonomo e dipendente sarebbe stata posta in crisi a causa della crescente diffusione delle forme di lavoro che deviano dal c.d. "Normalarbeitsverhältnis" (c.d. rapporto di lavoro normale), con sensibili crescite delle c.d. "autonomie", tra cui il lavoro parasubordinato.

In particolare, l'ordinamento tedesco conosce una figura giuridica assimilabile a quella di cui all'art. 409, n. 3 del c.p.c., individuata dalla dottrina e dalla giurisprudenza come "arbeitnehmerähnliche Person", letteralmente "persona simile al lavoro subordinato" (63), per la quale l'indipendenza formale, in realtà, occulterebbe una forma di dipendenza simile a quella dei lavoratori subordinati (64).

Nel diritto in esame la fattispecie in questione è normativamente definita dalla legge sulle ferie (Bundesurlaubsgesetz), dalla legge sulla giurisdizione del lavoro (Arbeitsgerichtsgesetz), nonché dall'art. 12a, comma 1, della legge sui contratti collettivi (Tarifvertragsgesetz) nella quale si afferma che tali sono "le persone economicamente dipendenti e bisognose di protezione sociale, in modo analogo ad un lavoratore dipendente, se prestano attività a favore di altri, in forza di Dienstverträge (contratti di servizio), ovvero di Werkverträge (contratti di opera), essenzialmente senza il contributo di terzi, purché lavorino prevalentemente per un committente o ricavano in media almeno metà del loro reddito complessivo da una sola persona".

Anche nell'ambito del diritto del lavoro della Germania, l'individuazio-

(62) M. Pagotto, *Il lavoro parasubordinato nella Repubblica federale tedesca*, in *Dir. rel. ind.li*, n. 2, 1998, 229.

(63) Sottolinea M. Pagotto cit. che nella letteratura l'espressione si deve a E. Merlbach, *Deutsches Arbeitsrechts*, Berlin/Leipzig, 1923, 24.

(64) W. Daubler, *Derecho del trabajo*, Madrid, 1994, 929.

ne della categoria in esame scaturisce dalla necessità di estendere forme di tutela a rapporti di lavoro contrassegnati da debolezza contrattuale.

Le definizioni in esame, similmente a quanto disposto dall'art. 409 del c.p.c., descrivono in termini astratti le modalità di esercizio della prestazione lavorativa dell'*arbeitnehmerähnliche Person*, necessitando di integrazione da parte di definizioni normative previste per specifiche categorie di soggetti (lavoratori a domicilio, rappresentanti di commercio e liberi collaboratori ai *mass media*).

Nell'ambito del diritto del lavoro della Repubblica federale tedesca, dunque, la definizione di lavoratore parasubordinato emergerebbe dal combinato disposto delle definizioni delle categorie professionali summenzionate, nonché da quella astratta di cui al citato art. 12a della TVG (65).

Elementi caratteristici del rapporto di lavoro parasubordinato nella Repubblica federale tedesca, così come individuati dalla legislazione, nonché dalla dottrina e dalla giurisprudenza, sarebbero la dipendenza economica ed il bisogno di protezione nonché la necessaria durata del rapporto, la non partecipazione e l'assenza di una incorporazione nell'impresa.

Quanto alla tutela, all'interno della categoria in esame vi sarebbe una bipartizione fra rapporti di lavoro a domicilio, contrassegnati da una tutela forte e gli altri rapporti ai quali, invece, sarebbero applicabili unicamente la legge sul processo del lavoro, la legge federale sul diritto alle ferie e la legge sul contratto collettivo.

Nel sistema delle imposte sui redditi della Germania non vi è una definizione della collaborazione coordinata e continuativa ma il legislatore sembra aver operato una scelta precisa soltanto con riferimento alle ipotesi più comuni di collaborazione coordinata e continuativa.

Infatti, l'E.StG (*EinKommensteuergesetz*, Legge sull'imposta sui redditi) opera la consueta bipartizione fra redditi di lavoro autonomo e redditi di lavoro dipendente.

Nell'ambito di questa bipartizione l'ipotesi tipica della collaborazione coordinata e continuativa e cioè, quella degli amministratori, è normativamente disciplinata attraverso un'assimilazione alla categoria di redditi di lavoro autonomo. Con riferimento a quest'ultima categoria di proventi, infatti, l'art. 18 della normativa citata differenzia i proventi che derivano dall'esercizio di attività da parte di soggetti appartenenti a quelle che in Italia si suole definire categorie protette, da attività di carattere amministrativo, fra le quali figurano gli amministratori in generale (membri di consigli di amministrazione, di collegi sindacali ...).

(65) R. Wank, *Tipi contrattuali con prestazioni di servizi nella Rft*, in LD, 1997, 9 e 236-237; W. Daubler cit., 920, 930.

In assenza di una ulteriore previsione normativa, è da ritenere che, presumibilmente, le ulteriori ipotesi di collaborazione coordinata e continuativa realizzeranno redditi di lavoro dipendente, ove presentino le caratteristiche di soggezione alle direttive in merito all'attività, al luogo di svolgimento ed ai tempi di lavoro di un altro soggetto (Unternehmer) di cui all'art. 19 della EstG, ovvero redditi di lavoro autonomo, ove siano riconducibili alle attività di carattere amministrativo di cui all'art. 18 dello stesso testo normativo.

L'inclusione in una delle categorie comporterà, ovviamente differenze di regime sul piano pratico in merito ai criteri di determinazione del reddito, alla tassabilità o meno in base a bilancio, all'applicazione o meno della ritenuta alla fonte (66).

b) Regno Unito

L'individuazione dei c.d. rapporti parasubordinati nell'ambito dell'ordinamento del lavoro inglese non è agevole, stante l'assenza di una definizione legislativa del rapporto di lavoro autonomo (*contract for services*) e la presenza di una definizione normativa tautologica del rapporto di lavoro subordinato (*contract of service*) (67).

In mancanza di una vera e propria definizione legislativa la distinzione fra le due diverse categorie di lavoro si basa su una serie di criteri (c.d. tests) elaborati dalla giurisprudenza.

Si è sottolineato, però, che una parte della legislazione in materia di diritto del lavoro sfugge alla *summa divisio* fra lavoro subordinato e lavoro autonomo (68), in quanto alcune disposizioni si applicano a lavoratori definiti "workers".

Dall'esame dei diversi testi che si riferiscono a quest'ultima categoria di lavoratori (69) si evince che la condizione generale per l'appartenenza

(66) Per un *excursus* sul sistema fiscale tedesco, G. Testa, quaderno n. 2 allegato alla Rassegna tributaria, 2 febbraio 1991, 25 ss.

(67) Sottolinea che nell'ambito del diritto inglese sarebbe del tutto inutile cercare una definizione di carattere normativo dei rapporti di lavoro, M. Tiraboschi, *Autonomia e subordinazione e contratti di lavoro sui generis: un recente revirement della giurisprudenza inglese?*, Riv. rel. ind. n. 2, 1996, 159.

(68) M.I. Benvenuti, *La qualificazione del rapporto di lavoro nell'ordinamento inglese*, Riv. it. dir. lav., 1994, 118.

(69) Fra questi una particolare rilevanza le disposizioni relative al divieto di discriminazione per motivi di sesso (Equal pay Act, 1970 e Sex Discrimination Act, 1974), al riconoscimento di alcuni diritti sindacali (Trade Union and Labour Relations Act, 1974), alla tutela della retribuzione (Wages Act, 1986).

a questa terza categoria è data dalla presenza di un rapporto di lavoro che scaturisce da un contratto *of employment* o da un contratto contraddistinto dall'assunzione dell'obbligo di fornire personalmente le prestazioni lavorative.

In proposito fondamentale è stata l'analisi condotta dalla giurisprudenza, ancorché spesso confusa e frammentaria.

Ed è proprio la giurisprudenza che prenderà coscienza della sussistenza di un *tertium genus*, non riconducibile allo schema del lavoro subordinato ma neanche a quello del lavoro autonomo (70).

La categoria del rapporto di lavoro dei *workers*, però, non coincide con l'interna categoria del rapporto di lavoro parasubordinato, in quanto di quest'ultimo presenta la sola caratteristica della prevalenza della personalità della prestazione.

Dall'assenza dei requisiti della coordinazione e della continuità, si potrebbe anzi dedurre che la categoria inglese sia più ampia rispetto a quella interna (71).

Ulteriore elemento di differenza sarebbe rappresentato dalla maggiore tutela a livello normativo garantita ai *workers*, rispetto ai lavoratori parasubordinati interni.

Pertanto, la sussistenza di una categoria di rapporti di lavoro coincidente con gli interni rapporti di lavoro parasubordinato è alquanto dubbia (72).

Il sistema fiscale inglese non prevede una norma specifica per la collaborazione coordinata e continuativa, limitandosi a disciplinare, con riferimento alla tassazione delle persone fisiche, fra l'altro, due differenti

14

(70) L'EAT, con la sentenza *Quinnen v. Hovells*, IRLR, 1984, 227, afferma esplicitamente questo principio. Le successive sentenze chiariranno poi il significato del termine "any", comune a tutte le definizioni legali ed indicheranno il processo interpretativo da compiere per chiarire se la fattispecie in esame possa o meno essere ricondotta in questo *tertium genus*.

(71) M.I. Benvenuti, *La qualificazione del rapporto di lavoro*, cit., 135.

(72) Esclude che nel diritto del lavoro inglese sussista una categoria analoga a quella italiana della parasubordinazione, S. Deakin, *Lavoro standard e lavori atipici nell'esperienza inglese: il ruolo del giudice, della contrattazione e della legge*, in AA.VV., *Lavoro subordinato e dintorni*, a cura di M. Pedrazzoli, 232.

Sottolinea che, sia pure in assenza della predetta coincidenza fra le categorie dei rapporti di lavoro parasubordinato e dei rapporti di lavoro dei *workers*, ambedue rappresenterebbero comunque il tentativo di estendere alcune tutele oltre i confini del rapporto di lavoro subordinato, M.I. Benvenuti, *La qualificazione del rapporto di lavoro*, cit., 135.

categorie di redditi rispettivamente alla Schedule E ed alla Schedule D dell'Income and Corporation Taxes Act.

In particolare alla Schedule E sono riconducibili i proventi che derivano dalla prestazione di "office" e di "employment", mentre nella Schedule D, diverse categorie di proventi fra cui al Case I i proventi da "trade" ed al Case II i redditi derivanti dall'esercizio di "profession or vocation".

Problemi di qualificazione si pongono soprattutto con riferimento ai redditi di cui alla Schedule E derivanti da "office", rispetto ai proventi di cui ai Case I e II della Schedule D.

L'inserimento in una delle due categorie di proventi comporta conseguenze sul piano pratico, così come nel sistema fiscale italiano, per quanto concerne la tassazione dei proventi ed il regime di deduzione delle spese.

Peraltro, nel sistema fiscale inglese, il conseguimento di un reddito riconducibile alla categoria E non esclude la possibilità di svolgere un'attività il cui provento è invece classificabile in base alla Schedule D (73).

Particolare è la definizione relativa all'*office*, alla quale sono riconducibili le prestazioni rese da parte di soggetti con caratteristiche di indipendenza, quali ad esempio gli amministratori delle società.

c) Spagna

160

Tanto nell'ambito del diritto del lavoro, quanto nell'ambito del diritto tributario spagnolo, con specifico riferimento alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (*Impuesto sobre la renta de las personas físicas*) vi è una rigida bipartizione fra lavoro autonomo e lavoro dipendente.

Il legislatore spagnolo, all'interno del rapporto di lavoro subordinato, individua una serie di rapporti speciali (*relaciones laborales especiales*) disciplinati da particolari normative: si tratta delle fattispecie indicate nell'art. 2 dell'E.T. fra queste: 1) *personal de alta direccion no incluido en el art. 1.3.c. del E.T.*; 2) *deportistas profesionales*; 3) *artistas en espectaculos publicos*. A queste ipotesi si aggiungono altre definite speciali dalla normativa.

Le fattispecie in esame sono soggette ad una disciplina per certi aspetti diversa da quella generale.

Vi sono poi alcune fattispecie che per espressa previsione normativa non costituiscono oggetto del diritto del lavoro (c.d. *relaciones liberales excluidas*): l'esclusione è prevista nell'art. 1 del E.T. e riguarda, fra le altre "los trabajos autonomos y los transportistas, las prestaciones per-

(73) Sul punto, Butterworths, UK Tax Guide, London, 1999-2000, 194.

sonales obligatorias, los trabajos familiares, anistosos, benevolos o de buena vecindad”.

Il diritto spagnolo, dunque, non definisce il rapporto di lavoro para-subordinato, anche se una certa contiguità fra i nostri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ed il *contrato de ejecución de obra* (artt. 1544 e ss. del Codice Civile spagnolo) può essere colta, in quanto come evidenziato (74), pur in assenza di subordinazione il contratto in esame è contrassegnato dalla presenza di una certa debolezza, che deriva dalle condizioni pattuite, poiché il prestatore di opera è soggetto al potere di verifica, di modifica nonché di approvazione finale, dovendo peraltro attenersi ai tempi di realizzazione previsti dal contratto.

Pur in assenza di una specifica previsione relativa alla collaborazione coordinata e continuativa la dottrina evidenzia l'esistenza anche nella realtà del diritto del lavoro spagnolo di una zona grigia e di una serie di fattispecie di collocazione dubbiosa, di qui la necessità di procedere ad una rigorosa opera di qualificazione della fattispecie, prescindendo dalla volontà delle parti (75).

Nell'ambito del sistema delle imposte sui redditi attualmente vigente in Spagna la collaborazione coordinata e continuativa non è oggetto di una specifica definizione normativa.

Infatti la Ley 6 giugno 1991 n. 18 (Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas), rispettivamente all'art. 24 ed all'art. 40 del *capítulo primero* definisce i redditi di lavoro dipendente ed i redditi derivanti dall'esercizio di attività “empresariales o profesionales”.

Tuttavia, l'art. 25 della stessa legge svolge una funzione analoga all'art. 47 del TUIR, in quanto indica una serie di proventi che rappresentino comunque redditi di lavoro, fra i quali alla lettera l) figurano i redditi derivanti da rapporti di lavoro speciale, quali, appunto, quelli dei rappresentanti di commercio, del personale di alta direzione, nonché degli sportivi.

La classificazione delle diverse prestazioni lavorative nel sistema fiscale spagnolo delle imposte sui redditi è operata dagli artt. 24 e 25 e 40 della Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Pertanto quelle prestazioni che nell'ordinamento italiano potrebbero essere svolte in regime di collaborazione coordinata e continuativa da particolari soggetti (avvocati, architetti, medici ...), nella legislazione fiscale spagnola

(74) T. Sala Franco, I. Albiol Montesinos, L. Camps Ruiz, I. Garcia Ninet, J. Lopez Gandia, T. Sala Franco, *Derecho del trabajo*, Valencia, 1995, 214.

(75) T. Sala Franco, *Derecho del trabajo* cit., 217 ss.

quando vengano prestate per conto di terzi e senza l'ausilio di mezzi propri, daranno luogo a redditi di lavoro dipendente (76).

Conclusivamente dal breve *excursus* operato sulla disciplina lavoristica e fiscale dei tre Paesi esteri esaminati, emerge anche in questi ordinamenti giuridici la presenza di un *tertium genus* di prestazione lavorativa non riconducibile perfettamente nell'area del lavoro subordinato ovvero nell'area del lavoro autonomo.

Presenza, questa, avvertita con maggiore coscienza all'interno della disciplina lavoristica piuttosto che all'interno della disciplina fiscale, sia nell'ambito dell'ordinamento giuridico della Germania che dell'Inghilterra.

Prospettive di apertura, per l'affermazione di un *tertium genus* a livello sostanziale anche nella disciplina fiscale, sono invece ravvisabili nelle disposizioni relative ad alcune delle ipotesi interne tipiche presenti nella normativa delle imposte sui redditi vigente nella Germania ed in Spagna.

9. La collaborazione coordinata e continuativa ed il modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione

162

Il modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione si occupa delle professioni indipendenti e del lavoro subordinato (artt. 14 e 15), nell'un caso rinviando al concetto di "indipendenza", integrato dal richiamo ad alcune figure professionali e, nell'altro caso, avvalendosi di una definizione di carattere esemplificativo, indicando alcune ipotesi di remunerazione del lavoro dipendente.

Il modello di convenzione in esame, non prevede, quindi, una norma di carattere generale per la collaborazione coordinata e continuativa.

Siffatta dimenticanza, secondo taluno sarebbe determinata dalla volontà di privilegiare l'aspetto strutturale della prestazione, al fine di evitare riferimenti a fattispecie complesse, come, appunto, la parasubordinazione (77).

(76) L'Amministrazione finanziaria spagnola ha così chiarito, con riferimento ai rappresentanti di commercio che i redditi da questi percepiti possono, in funzione della struttura e dell'organizzazione del lavoro, essere definiti redditi di lavoro autonomo, redditi di lavoro dipendente ed, infine, redditi di impresa (Direcion general de tributos, 21.2.1990); analoga precisazione ha riguardato i redditi percepiti dagli sportivi professionisti (Tribunal Supremo 31.11.1972, n. 5435; 10.10.1975 n. 3791).

Cfr. anche sul punto F. Lefevbre, *Memento Practico Fiscal*, 2000, n. 200 e ss.

(77) Così, G. Puoti, *I redditi del lavoro nel Commentario OCSE*, in Corso di diritto tributario internazionale, coordinato da V. Uckmar, Cedam, 1999, 331.

Il modello OCSE, dedica, però, una particolare attenzione ad alcune delle ipotesi tipiche di collaborazione coordinata e continuativa occupandosi, rispettivamente agli artt. 16 e 17 dei compensi e delle retribuzioni corrisposte a membri di consigli di amministrazione e dei redditi derivanti da attività sportive.

Sembra così suddividere il reddito di lavoro autonomo in tre sottocategorie reddituali.

Per effetto delle norme in commento i redditi derivanti da cariche ricoperte nei consigli di amministrazione saranno attratti a tassazione nel Paese di residenza delle società.

Il modello OCSE nulla dispone invece per i compensi percepiti da membri del collegio sindacale, ma sembrerebbe opportuno propendere per una interpretazione di carattere analogico per la categoria reddituale in esame, anche in considerazione di quanto previsto in alcune recenti convenzioni, fra cui la Convenzione contro la doppia imposizione Italia-Regno Unito, ratificata con legge 5 novembre 1990, n. 329 (78).

Per i proventi percepiti per l'esercizio di attività sportiva, ai quali vengono equiparati gli artisti dello spettacolo, il modello OCSE, al fine di eliminare difficoltà di carattere pratico (79), stabilisce la tassazione nel Paese in cui è esercitata l'attività.

Tale criterio di collegamento riguarda l'attività in sé, a prescindere dalla tipologia del reddito prodotto (lavoro autonomo, lavoro dipendente, impresa) (80).

Alle ipotesi di collaborazione non espressamente disciplinate potrebbero essere applicati l'art. 14 del modello di convenzione OCSE, ove l'attività possa essere considerata "professione indipendente" ai sensi del comma 2 della citata norma, ovvero la norma di chiusura di cui all'art. 22.

La Convenzione Italia-Germania (81) e la Convenzione Italia-Spagna (82) non contengono previsioni diverse per quanto riguarda la collabora-

(78) In Suppl. ord. alla G.U. n. 267 del 15.11.1990.

(79) M. Del Giudice, *La doppia imposizione internazionale sul reddito e sul patrimonio*, 1975, 91.

(80) Cfr. G. F. Borio, *Guida alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Giuffrè, 1998; S. Fiorentini, *La tassazione dei non residenti, imposte dirette*, IPSOA, 1988.

(81) Ratificata con legge 24.11.1992, n. 459 (Suppl. ord. alla G.U. 27.1.1992, n. 280) in *Doppie imposizioni: guida pratica alle convenzioni*, a cura di IPSOA, 1996.

(82) Ratificata con legge 29.9.1980, n. 663 (Suppl. ord. alla G.U. n. 292 del 23.10.1980) in *Doppie imposizioni cit.*

zione coordinata e continuativa, aderendo in tutto e per tutto, alle corrispondenti previsioni del modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione.

10. Conclusioni

A conclusione di questa indagine sull'evoluzione giuslavoristica e fiscale della figura della collaborazione coordinata e continuativa è possibile effettuare alcune riflessioni.

La collaborazione coordinata e continuativa è una figura diffusissima nella pratica, non soltanto nell'ambito del sistema di relazioni interno ma come abbiamo evidenziato anche all'estero.

La crescente diffusione della parasubordinazione ha reso necessari i continui interventi del legislatore in campo lavoristico e fiscale, che hanno determinato la progressiva attrazione della parasubordinazione all'area del lavoro subordinato.

Ma la principale conseguenza di questi interventi non è tanto la scoperta della contiguità fra i due rapporti, quanto l'affermarsi, a livello sostanziale, di un *tertium genus* di prestazione lavorativa, non riconducibile interamente a nessuna delle due tipiche figure previste dal nostro diritto del lavoro.

164

Figura autonoma, dunque, maggiormente assimilabile al lavoro dipendente, dal quale mutua alcune forme di tutela lavoristica e previdenziale.

All'interno del cammino evolutivo dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, particolarmente significativi sono stati gli interventi del legislatore fiscale, il quale si è mostrato molto attento all'evoluzione della figura in esame.

E' in questa ottica e prospettiva che si collocano, dunque, la definizione di carattere sostanziale introdotta dall'art. 49 del TUIR n. 917/1986, la recente riforma fiscale e la rinnovata definizione sostanziale della collaborazione coordinata e continuativa, le precisazioni dell'Amministrazione finanziaria sulla natura dell'attività svolta dagli amministratori di società, nonché le specifiche disposizioni previste dal Modello di convenzione contro la doppia imposizione OCSE, riferite anche a quest'ultima classica ipotesi tipica della fattispecie in esame.

Attraverso il combinato disposto della disciplina lavoristica, previdenziale e fiscale è dunque possibile cogliere, a tutti gli effetti nell'ambito del nostro ordinamento giuridico, l'affermazione della presenza di un *tertium genus* di prestazione lavorativa, sostanzialmente autonoma dalle due figure previste dal Codice Civile.

Some thoughts shared on the new provisions on co-ordinated and continuous collaboration

Carla Lollo

SUMMARY: 1. Premise - 2. Non-subordinated employment contracts and co-ordinated and continuous collaboration - 3. Case law on the absence of a "third type" of work contract. A denial from an operative point of view: the progressive extension by case law to non-subordinated employment contracts of some of the typical protections afforded to subordinated employment contracts - 4. The widespread use of co-ordinated and continuous collaboration contracts from 1973 to the present date - 5. The increasing qualification of co-ordinated and continuous collaboration contracts as subordinated employment contracts, representing an affirmation of a "third type" of employment contract: a) social security legislation on co-ordinated and continuous collaboration contracts; b) Legislative decree no. 38 dated 23 February 2000-6. Tax legislation on co-ordinated and continuous collaboration contracts and a comparison thereof with employment law, from Presidential Decree no. 597 dated 29.9.1973 to Presidential Decree no. 917 dated 22.12.1986 - 7. Article 34 of Law no. 342 dated 21 November 2000 and the new provisions on income from co-ordinated and continuous collaboration contracts: does this confirm the existence of third type of work contract? - 8. A comparative analysis: employment and tax law legislation and case law on co-ordinated and continuous collaboration contracts in some European countries: a) Germany; b) United Kingdom; c) Spain - 9. Co-ordinated and continuous collaboration contracts and double taxation treaties - 10. Conclusions

165

1. Premise

The recent law no. 342 dated 21 November 2000, (the so-called "Budget connected tax law") has modified the tax legislation on co-ordinated and continuous collaboration contracts.

As a result of the innovations the before mentioned law introduced has articles 47, 49 and 50 of the Income Tax Consolidated Law, income from co-ordinated and continuous collaboration contracts is no longer assimilated to income earned from self employment, but is assimilated to income earned from subordinated employment contracts.

The present analysis sets itself the task of pointing out the similarities which exist between employment and tax legislation, analysing specifically Italian Individual Income Tax (IRPEF) legislation on co-ordinated and continuous collaboration contracts, by means of an analysis of changes which have taken place in both types of legislative fields.

It shall be stressed how such changes are closely linked to the de facto emergence within both legislative fields of a third type of work contract.

The thrust of this inquiry shall not be of an exclusively practical nature and, therefore, the single aspects of the tax legislation under review here shall be analysed without any pretence of providing operational tax planning solutions.

From a, so to speak, "European" point of view, a few hints shall be sought from countries outside Italy, analysing, albeit in a summary fashion, how other countries' employment and tax laws treat co-ordinated and continuous collaboration contracts, as well as how such contracts are treated within the OECD model tax Convention and in the double taxation treaties entered into by single countries.

2. Non-subordinated employment contracts and co-ordinated and continuous collaboration contracts

The concept of non-subordinated work does not originate from the Italian Civil Code.

The latter, in fact, solely defines subordinated employment contracts and self employment contracts, respectively provided for by articles 2094, 2222 and 2229 of the Italian Civil Code.

The dualism created by the aforementioned provisions has led, during the course of the last few years, to a vacuum in the legislative protection afforded to those individuals who personally provide their services, in a position of contractual inferiority, which cannot be linked to either of the two types of service contracts provided for by the Italian Civil Code (1).

Parliament had already turned its attention in the 50s to those types of contracts which could not be placed within the framework of the pro-

(1) The observations of G. Giugni, "The jungle and the desert", in *Pol. dir.*, 1977, p. 349 are significant: he describes this situation, stating that on the one hand a "jungle" of inequalities and privileges have been created, and on the other, a "desert" has emerged, in which the legislative system of protections introduced for the socially more disadvantaged classes risk being overwhelmed by the contradictions present in such legislation.

visions on subordinated employment contracts or self employment contracts, the main feature of them being that of the contractual weakness of the party providing the service in question: Law no. 741 dated 14th July 1959, indeed, established that, in order to guarantee a minimum economic and legislative treatment which could not be derogated from, legislation would have to be passed in respect of those categories which had been regulated by "economic and collective agreements on employment contracts, agricultural partnership agreements, agricultural leases to farmers and co-ordinated and continuous collaboration contracts".

Such a provision thus provided, albeit only with reference to this single, limited aspect, that subordinated employment contracts and co-ordinated and continuous collaboration contracts be treated in the same manner.

It was only in the 70s, however, that the Italian legislator decided to tackle the question of co-ordinated and continuous collaboration contracts, which did not involve a subordination of the worker to the employer from a technical and legal point of view.

Thus, with the reform of the employment law trial, pursuant to law no. 533 dated 11 August 1973, we have witnessed the extension of the employment law trial and of the provisions which require any out of court settlement to be sealed in front of the Provincial Labour Offices, pursuant to article 2113 of the Italian Civil Code, to "agency agreements, commercial agent agreements" and "co-ordinated and continuous collaboration contracts", which consist in the carrying out of co-ordinated and continuous work, which is of a prevalently personal, even if not of a subordinated nature.

It must be pointed out, however, that even before the reform of the employment law trial occurred, the more progressive Italian legal scholars (2), in relation to agency agreements, had pointed out how, the worker in question could find himself, in an economically subordinated and dependent position, despite being a free lance contractor in the traditional sense of the term.

It is only after the reform of the employment law trial however, that Parliament decided to deal with the category of co-ordinated and continuous collaboration contracts, identifying them by means of article 409, no. 3 of the Italian Code of Civil Procedure ("c.p.c."), as amended by Law no. 533, dated 11.8.1973.

(2) A. Graziani, *Manual on Commercial Law*, Naples 1956, p. 203; G. Ghezzi, *Agency Agreements*, Scialoja and Branca Commentary, Bologna, 1976, under article 1742, 10

The treatment of co-ordinated and continuous collaboration contracts as subordinated employment contracts, at least as regards such limited aspects, has helped to spread the term "non-subordinated employment contract" (3), in order to identify those work contracts which see the worker in a position of economic and organisational inferiority, towards "the employer" although he is not an employee from a strictly legal point of view (4).

3. Case law on the absence of a "third type" of work contract. A denial from an operative point of view: the progressive extension by case law to non-subordinated employment contracts of some of typical legislative protections afforded to subordinated employment contracts

According to prevailing case law, the purpose of article 409 no. 3 c.p.c. is not to identify a new category of work contracts, but rather to extend the scope of the provisions on individual employment law disputes "...to other types of collaboration contracts which consist in the provision of a continuous and co-ordinated service, which is of a prevalently personal nature, even if it is not of a subordinated nature" (5).

168

(3) In the absence of a statutory definition thereof, non-subordinated employment contracts have been identified by case law as that working activity which is carried out independently from a strictly legal point of view, but which nevertheless presents features of economic and social dependence vis-à-vis the person for whose benefit the work is carried out (Italian Supreme Court (Cass.) n. 4928 dated 13.8.1981, *Foro it.*, 1981, I, 2699; *Id.* 16.5.1981, n. 3239, *Mass. giur. lav.* 1982, 671).

As regards legal scholars, cfr. G. Pera, "The so-called non-subordinated employment contracts and the employment law trial", *Riv. dir. proc.*, 1974, 422.

He points out that the requisites of co-ordination, continuity and the prevalence of the personal nature of the services provided are clues as to the weakness of the non-subordinated employee's position and justify, therefore, the extension to the latter of the protections afforded to subordinated employees, G. Santoro Passarelli, *Non-subordinated work*, Milan, 1979, 19 ff.

Still on the same topic, cfr. A.M. Sandulli, *On free-lance work and co-ordinated and continuous collaboration contracts*, *Dir. lav.* 1982, I, p. 252.

(4) Cfr: G. Santoro Passatelli already cited above; Ballestrero M.V., *The ambiguous concept of non-subordinated work*, *Lav e Dir.*, 1987, p. 41.

(5) The identification of the characteristics of non-subordinated employment contracts has been carried out by G. Santoro Passarelli in "Non-subordinated employment contracts, cited above, both in the attempt to ensure a more far-reaching protection of a number of co-ordinated and continuous collaboration contracts in respect of

The prevailing case law is firmly rooted in its recognition of non-subordinated employment contracts as a type of "self employment", which is therefore deprived of any autonomous relevance (6).

Co-ordinated and continuous collaboration contracts, pursuant to the aforementioned interpretation, are supposed to embrace a concept of work contracts which is vague and heterogeneous and which embraces all those contracts which have "as their scope the provision of services which may be qualified as self employment, even though they still come within the definition of " typical" work contracts. No obstacle to such definition is provided by the fact that the provider of the service carries out his activities in an autonomous manner and assumed upon himself the liability and risks therefor" (7).

It therefore usually involves free lance work contracts which, on account of the prevalently personal nature of the service as well as of the continuity and co-ordination of the services being provided, presumes as a result that the providers thereof are in a weak contractual position, as a result of which the general provisions have to be integrated by means of the extension to them of some of the protection afforded to employees (8).

which current legislation is altogether inadequate and in the attempt to favour the coming into the open of moon-shining. In particular, the author is of the opinion that the amended version of article 2113 has broken the ties between the weaker of the contracting parties and subordinated workers.

Weakness is understood by the author as being not only weakness in an economic sense, in so far as such subjection may be caused as much by the failure of the provider of the service to establish the contractual clauses, as by the prior establishment of the number of work contracts to be entered into by the employer.

(6) Italian Supreme Court ("Cass"). 19.3.1986, n. 1914; Id. 30.10.1986, n. 6366; Id. 13.12.1986, n. 7497; Id. 3.4.1989, n. 1613; Id. 22.6.1990, n. 6290; Id. 1.8.1990, n. 7684; Id. 23.11.1992, n. 12501; Id. 2.3.1995, n. 2426; Id. 25.5.1996, n. 4849; Id. 18.2.1997, n. 1459; Id. 14.2.2000, n. 1662.

(7) Cass. 4.4.1992, n. 4152.

(8) Perulli A., Free lance work, free lance work contracts and the international aspects thereof, 1996, 215; Tesauo P., Employment Contracts: subordination and constitution, I, Subordination, in Gaeta L., Stofa F., Tesauo P.1993, Turin, 144; G. Santoro Passerelli, Non-subordinated work, cited above, p. 10.

C. Cester, Subordinated Work: constitution and performance thereof, in A Commentary on Employment Law, edited by F. Carinci, Turin, 1999, V.II, 37, observes, moreover, that in the category under examination, so long as they possess the requisites requested by the law, not only do agency agreements and commercial agency agreements, which are expressly provided for, come within the scope thereof, but free lance work contracts and in particular professional free lance work contracts come

As a result, this explains the efforts in the interpretation thereof carried out by the case law, which are aimed at hindering the attempts at extending *tout court* all the various forms of protection afforded to subordinated employment contracts (9).

The case law has held, however, that some of the substantial protections afforded to subordinated employees may be extended to co-ordinated and continuous collaborators, such as the termination for just cause pursuant to article 2119 of the Civil Code (10), the right to

within the scope thereof, as well as all the other types of contracts which are distinctly provided for in Book IV of the Civil Code (undisclosed agency, deposit, supply contracts, forwarding contracts...). In the author's opinion, moreover, if the premises therefor are present "some types of working partnerships may be included, such as contracts for participation in business profits, agricultural partnership contacts and partnership contacts in the family businesses, whereas the only uncertainty is presented by whether the contract between the working partner and the co-operative business and the director of the business come within their scope".

(9) There is a constant body of case law which excludes the applicability of article 36 of the Constitution to the earnings of workers hired under co-ordinated and continuous collaboration contracts (Cass. 26.7.1990, n. 7543, in *Dir. prat. lav.*, 1991, 62; Id. 11.5.1991, n. 5291, *Idem*, 1991, 1887; Id. 13.12.1987, n. 7497; Id. 7.4.1987, n. 3400; 17.4.1984, n. 2491; Id. 27.5.1986, n. 3569; Id. 20.3.1986, n. 6662; Id. 15.2.1988, n. 1606) by article 2103 (Cass. 13.4.1996, n. 3089), by article 2751 bis n. 1, on preferential rights over pay due to subordinated workers (Cass. 21.3.1996, n. 2420, in *Nuova giur. lav.*, 1996, n. 506), on art. 2948 n. 4 in relation to time-bars (Corte Cost. 24.7.1995, n. 365, in *Nuova giur. lav.*, 1995, n. 529; Cass. 18.2.1997, n. 1459, *Mass. giur. lav.*, 1997, 309), by article 2 of Law no. 604/1966 on the requisite that notice of dismissal be given in writing (Cass. 16.11.1987, n. 8411; Id. 4.12.1985, n. 5322).

The greatest uncertainties arise, instead with regards to the applicability of article 2126 on the provision of de facto work services: in favour of extending such provision even by virtue of article 36 of the Constitution to all the types of work which are similar to subordinated employment contracts, Cass. 3.9.1993, n. 9277, in *Dir. prat. lav.*, 1993, n. 2903; 10.1.1990, n. 14, *Idem*, 1990, 1167; 23.5.1987, n. 4681; 12.2.1986, n. 867; 13.8.1981, n. 4928, in *Foro it.*, 1981, I, 2699.

Of a different opinion, in the sense of affirming the exceptional nature of article 2126 and the subsequent impossibility of extending such provision to contracts which are not subordinated employment contracts: Cass. 12.11. 1983, n. 6370, in *Foro it.*, 1984, I, 92; Id. 20.3.1987, n. 2802 e *Id.* United Sections 3.4.1989, n. 1613, in *Dir e prat. lav.*, 1989, n. 1370.

As regards the application of the protection afforded to pregnant women pursuant to law no. 1204/1971 on maternity leave, see the ruling to the contrary in Cass. pen. sez. IV, 3.8.1989, *Palmieri*, Cass. pen., 1990, I, 1986.

(10) Cass. 14.4.1975, n. 1340; Id. 30.1.1989, n. 57; Id. 27.2.1989, n. 107; Id. 6.4.1990, n. 2879.

strike (11) and monetary indexation pursuant to article 429 c.p.c (12).

In the extension of some legal instruments of protection which are typical of employment, we can indeed see the origins of a third kind of work contract: a provision of work services which, although they come within the scope of the provision of self employment, are protected by of the typical measures of protection afforded to subordinated employees, , on account of the weakness which distinguishes such services.

Using the same method of interpretation, we may, moreover, trace the first outlines of the development of co-ordinated and continuous collaboration contracts in their progressive "flight" from the field of free lance work.

4. The growth of co-ordinated and continuous collaboration contracts from 1973 to the present date

Case law's failure to recognise co-ordinated and continuous collaboration contracts as a third type of work contract has not prevented such contracts from becoming widespread.

As it has already been seen in the preceding paragraph, in fact, co-ordinated e continous collaboration contracts represent an "open" category.

Therefore, such contracts come within such an open category, not on the basis of a *nomen iuris* or of their abstract characteristics but, rather, on the basis of the specific functions of the work contracts.

The same case law, with reference to agency and commercial agency agreements provided for by article 409 c.p.c., has established that the aforementioned contracts, although they are specifically indicated in the aforementioned provision, cannot be defined *sic e simpliciter* as non-subordinated employment contracts: they shall only be qualified as such where they specifically have the characteristics described by the same provision (13).

The reality of such "work" contracts, assimilated by case law to non-subordinated employment contracts, is altogether various and complex.

(11) Cass. 29.6.1978, n. 3278, in *Foro it.*, 1978, I, 1626. See, however, Italian Constitutional Court no. 171 dated 27.5.1996, in *Arg. dir. lav.* 1997, 394, on the lawyer's abstention from representing their clients

(12) Cass. 28.6.1984, n. 3814, *Giust. civ.* 1984, I, 2731; *Id.* 21.2.1986, n. 1061; *Id.* 16.12.1986, n. 7602; *Id.* 3.4.1987, n. 3244; *Id.* 22.7.1992, n. 8838.

(13) *Cfr.* in relation thereto, Cass. 23.8.1991, n. 9068.

We shall point out, therefore, without pretending to be exhaustive in any manner whatsoever, only a few emblematic case.

Various types of medical workers have been qualified by case law as non-subordinated workers: in respect of the latter category, the contract between external doctors and local health authorities pursuant to article 48 of law no. 833 dated 22.12.1978 has been held to be non-subordinated work (14), as has the contract of medical workers with INAM, INAIL, ENPAS, as well as with the national association health funds and with provincial health fund and, finally, with a corrections institute (15); the work done by a doctor in a State school has also been qualified as non-subordinated work (16).

Apart from specific agreements, case law has ruled the activity of a doctor employed by a Health Authority in an overhours working position and with a form of profit-sharing pursuant to article 35, paragraphs 8 and 9 of Presidential Decree no. 761/1979, to be a co-ordinated and continuous collaboration contract (17).

As regards the field of professional work, case law has been extremely varied: thus, with reference to lawyers, it has been held that article 409 of the Italian Civil Code of Procedure is applicable to contracts between government agencies and out-house lawyers, where there have been service agreements for many years (18); such contracts may also be nevertheless applicable in the absence of contracts, at the condition that the lawyers' services are provided in a continuous manner and are placed in the principal's organisation, as well as contributing to the pursuit of the latter's institutional purposes (19).

Article 409, no. 3, of the Italian Code of Civil Procedure has been deemed to be applicable to a ten-years employment contract between two

(14) Cass. SS.UU.17.3.1986, n. 1798.

(15) The reference judgements are: Cass. 19.12.1978, n. 6106; Cass. SS. UU. 5.12.1986, n. 7208; Cass. 11.12.1982, n. 6797; Cass. 12.1.1980, n. 227; Cass. 3.7.1979, n. 3748; Cass. 29.4.1982, n. 2701.

(16) To this effect Cass. SS. UU. 10.11.1986, n. 6561.

(17) Cass. SS. UU. 25.11.1986, n. 6923; Cass. SS. UU. 16.8.1990, n. 8286.

(18) Cass. SS. UU 16.6.1986, n. 4010.

(19) Cass. 10.2.1983, n. 1064, in *Foro it.*, 1983, I, 936; Cass. 21.2.1986, n. 1061, *Id.*, 1987, I, 1558.

architects with a local authority for the drafting of planning measures (20), to a contract between an employment consultant with a commercial enterprise (21), as well as to a professional contracted to restructure the business organisation of a bio-chemical laboratory (22).

The qualification of other types of workers as non-subordinated employees has, instead, been anything but undisputed (23).

Case law has ruled that several other types of work are fully qualifiable as non-subordinated employment (24).

This is the situation, therefore, that has developed since 1973, that is to say the year in which the employment law trial was reformed: we are witnessing, on the one hand, the proliferation and increase of co-ordinated and continuous collaboration contracts in the most diverse areas of activity and, on the other hand, the strenuous efforts expended by case law in order to have a third type of work contract recognised.

It is odd how many contradictions have arisen in case law. The courts have striven, in tracing changes in working practices, to extend article 409 no. 3 c.p.c. to the most diverse atypical work contracts, thus expanding considerably the extent of non subordinated work contracts on

(20) Cass. 22.12.1978.

(21) Cass. 21.2.1985, n. 1580.

(22) Cass. 27.5.1982, n. 3216.

(23) This is the case, for example, of petrol station licensees, to whom the Italian Supreme Court has, by way of principle, extended article 409, n. 3, c.p.c., on the basis that, apart from the typical elements of sale and free hire contracts, a typical aspect of collaboration contracts is encountered in so far as the management of the petrol station is not only conducted on behalf of the licensee, but also in the licensor's interest, for whose benefit "a prevalently personal and continuous service is provided", (Cass. 24.4.1976, n. 1473; Cass. 14.2.1977, n. 667). In many cases, but not always, the employment law court has been held to have jurisdiction over employment disputes concerning business intermediaries (Cass. 6.2.1982, n. 743; Cass. 18.6.1982, n. 3740).

(24) We refer, for example, to the so-called financial intermediary ("*remisier*") whose job it is to get hold of clients, in a given catchment area, who are willing to carry out transactions on the financial markets, supplying the client with information, which he in turn has received from stock exchange agents, on how securities are doing and to whom he forwards the orders received from his clients (Cass. 21.5.1980, no. 3343); to the selection and training of aspiring journalists (Cass. 30.5.1978, no. 2751), to the continuous surveillance, maintenance, administration and management of third party assets (Cass. 10.3.1976, no. 827; Cass. 7.2.1978, no. 566); to the putting together of many fashion collections, with the ensuing organisation of promotional activities (Cass. no. 4033 dated 21.9.1977).

one hand, whilst at the same time ensuring that such atypical contracts are afforded some of the forms of legal protection given to the typical subordinated employment contracts.

At the end, however, of this "development" of the case law, the courts have started to "backtrack", thereby contradicting themselves and denying the evidence.

The times were nevertheless ripe for Parliament, which was always aware of the growing tendency towards non-subordinated work, to act on several fronts at once.

5. The increasing qualification of co-ordinates and continuous collaboration contracts as subordinated employment contracts, representing an affirmation of a "third type" of employment contract: a) social security legislation on co-ordinated and continuous collaboration contracts; b) legislative decree no. 38 dated 23 February 2000

The judgements handed down by the courts, which were more or less aware of the evolutionary process undergone by so-called "non-subordinated" employment contracts, were followed by the passing of legislation, by virtue of which non-subordinated workers have had extended to them other protections which are typically afforded to subordinated employees.

Law no. 335 dated 8 August 1995, (the law on pension reform) has, as is well known, extended compulsory social and National Insurance to certain categories of free lance workers who in the past were deprived thereof.

In particular, paragraph 26 of article 2 of the aforementioned law has set up, as of the 1996 tax year, a special insurance fund (the so-called "fourth fund management") in which those whose ordinary but not exclusive course of business involves the provision of professional services which do not require them to register with professional bodies, such as directors and internal auditors, co-ordinated and continuous collaborators and door-to-door sales persons, are obliged to enrol.

Legislation has been passed which provides for a separate enrolment of co-ordinated and continuous collaborators in a designated fund set up with the Italian National Insurance Body (INPS), with a splitting of the relevant contributions, to be incurred by the worker to the extent of one third and the remaining two thirds to be incurred by the employer, with the obligation of the latter to materially pay the aforementioned amounts.

In such a manner the legislator also wanted to guarantee an adequate form of pension coverage for those particular categories of workers, who had up till then been completely exempted from any form of contribution whatsoever.

Furthermore, we have witnessed more recently a further extension to non-subordinated workers of maternity and family rights (25).

Moreover, from a point of view of the "universalising" of the social security and National Insurance system, the aforementioned system has been extended to protect non-subordinated employees against accidents at the workplace.

It is well known that the protection against accidents at the workplace afforded to subordinated employees has been progressively extended to a varied category of workers who are not subordinated employees; it also regards, in fact, craftsmen who provide their services in their respective businesses, teachers and students of colleges; instructors and students of professional training courses; spouses and natural and adoptive children of the employer who work manually either for consideration or for free; partners in co-operatives and every other type of enterprise; working partners; patients in private clinics, hospices, hospitals, welfare and charity institutes; prisoners in corrections institutes; clergymen; members of religious orders; door-to-door; sales persons.

INAIL, with its circular dated 12 May 1997 (26), deemed admissible the extension of such legislation to "non-subordinated employment contracts", following the prior verification by the competent bodies of the effective existence of an employment contract.

Article 5 of legislative decree no. 38 dated 23 February 2000, has not incorporated this limitation and, in implementation of the enacting power contained in article 55 of Law no.144 dated 17.5.1999, it has extended to co-ordinated and continuous collaboration contracts the legislation on the prevention of accidents at the workplace, so long as the non-subordinated employees carry out dangerous activities pursuant to article 1

(25) Cfr. on this point article 59, paragraph 16 of Law no. 449 dated 23.12.1997, which has provided for a specific contribution which amounts to 0,5% to be charged to workers who are deprived of other forms of legal protection and who are enrolled in the separate INPS fund provided for at article 2, paragraph 26 of Law no. 335 dated 8.8.1995, for the protection of maternity rights and for family benefits.

(26) A. Casotti, M. R. Gheido, Co-ordinated and continuous collaboration, in *suppl. ord. a Dir. e prat. lav.*, no. 5 dated 2.2.1998, 126. Cfr. also the Italian Constitutional Court., order no. 437 dated 30.12.1996, in the same review, p. 141.

of the Consolidated Law dated 1965, or ordinarily use motor vehicles for the performance of their contractual duties (27).

The extension to non-subordinated employees of the aforementioned legislation confirms that the basis of the protection afforded by such legislation is not to be identified so much in "professional risks", it is rather to be identified in the assistance provided by the State for the benefit of those persons who find themselves in a state of necessity (28).

The extension of such legislative protection, moreover, occurs, tout court, in compliance with the fundamental traits of the subordinated employment contract and not with the free lance work contract.

Indeed, the "automatic social assistance" principle provided for by article 67 of Presidential Decree no. 1124/1965 is extended to non-subordinated employees (29), unlike the provisions of article 59, paragraph

(27) It is well known that, at first, the legislation on accidents at the workplace, regulated by Law no. 80 of 1898, provided exclusively for blue-collar workers. Following the Lieutenant Legislative Decree no. 1450 dated 23 August 1917, the aforementioned protection was extended to agricultural workers. As to the origins and evolution of the legislation on accidents at the workplace, cfr. Mori, On the evolution of the legislation on accidents at the workplace, *Riv. inf. mal. prof.*, 1950, 465; Alibrandi G., Accidents at the workplace, 1) Compulsory insurance against accidents at the workplace, in *Enc. giur. Treccani*, Roma 1988, vol. XVII; Curcio, The first steps towards compulsory insurance against accidents in the workplace, *Riv. Inf. Mal. Prof.*, 1961, p. 459.

Cfr. Italian Employment Ministry, note no. 5/25002/70/DOC dated 2 January 2001, in *Dir. e prat. lav.* 2001, 3, 210, which deals with the practical aspects thereof, in particular on the questions raised by the Italian Accident Prevention Institute (INAIL), with its circular no. 32 dated 11 April 2000, as to whether the employer is obliged to register in its pay and employment books the data required by article 20 of Consolidated Law no. 1124 of 1965 in respect of the new category of insured workers. Such note states that the employer has such a n obligation.

(28) M. Persiani, in *Social Security Law*, p. 134, Padova, 2000, is of this opinion; as regards the overtaking of the theory on professional risk see the authors cited in M. Persiani, *Social Security Law*, cited at p. 134. Of a different opinion is R. Pessi, First reflections on the extension of the legislation on accidents at the workplace to non-subordinated employees by legislative decree no. 38 dated 23 February 2000, in *Riv. degli inf. e malattie prof.li*, n.6, I, 1999, 969.

For a first comment on the legislation introduced by legislative decree no. 38/2000: Cirioli, Biffi, Inail, on all the latest changes introduced by such reform, in *Dir. prat. lav.*, 2000, no. 15/2000; R. Pessi cited above.

(29) On this point cfr. the INAIL Circular no. 32 dated 11.4.2000, in *Dir. prat. lav.* 2000, 19, 1399. This circular provides the first instructions on the applicability to non-subordinated employees of legislation on accidents at the workplace. It is odd how he uses the different ministerial instructions and related conclusions on co-ordinated and continuous collaboration contracts, as well as other types of non-subordinated employment contracts in order to analyse the latter.

19 of Law no. 449 dated 27 December 1997 on free lance work (30).

We must finally point out that, with the ministerial decree dated 12 January 2001 (published in the Italian Official Gazette ("G.U.") no. 71 dated 26.3.2001), which implemented the provisions of article 51, paragraph 1 of Law n. 488 dated 23 December 1999, a sick leave indemnity has been provided for, as of 1st January 2000, for those co-ordinated and continuous collaborators who have to stay in hospital and are deprived of any other sort of national insurance cover. Such collaborators have to be enrolled in the separate fund set up by Law no.335/1999 and have at least three months contributions in the previous twelve months, and their individual income in the previous calendar year must not be superior to the maximum amount provided for by article 2, paragraph 18 of Law no. 335 dated 1995, diminished by 30%.

This is a further confirmation – albeit denied by case law – of the presence in employment law of a third type of work contract which does not coincide with self employment contracts and which does not coincide with subordinated employment contracts but which, on account of the similarities with subordinated of employment contracts, adopts at least part of the legislative protection afforded to the latter.

6. The tax legislation on co-ordinated and continuous collaboration and its comparison with employment law provisions, from Presidential Decree no. 597 dated 29.9.1973 to Presidential Decree no. 917 dated 22.12.1986

The Consolidated Tax Law no. 645 dated 1958 ignored the concept of income earned as a result of co-ordinated and continuous collaboration, accepting a rigid distinction between incomes earned from subordinated employment and income earned from self employment.

After the tax reform, co-ordinated and continuous collaboration contracts made their entry into the Italian tax system by virtue of articles 49 and 50 of Presidential Decree no. 597 dated 22 September 1973.

Indeed, Presidential Decree no. 633 of 1972, which introduced VAT and which preceded the law reform on the employment law trial, did not,

(30) The INAIL circular no. 30 dated 7.5.1998 comments on this legislative provision, highlighting how the ratio behind such provision is to be found, in the case of free lance workers covered by INAIL, in the coincidence of both employer and employee, so that "the free lance workers who have been injured or suffer from a professional disease, have no rights to coverage if they are in breach of the duties provided for by Title I of the Consolidated Law to which they are bound".

in its original version, provide for co-ordinated and continuous collaboration contracts (31).

At first it was only within the ambit of income tax legislation that the tax legislator became aware of incomes earned by an "intermediate" category of workers.

Remembering the precedents set by employment case law, it assimilated co-ordinated and continuous collaboration contracts to free lance work contracts.

The frequency with which, in practice, co-ordinated and continuous collaboration contracts were recognised ensured that article 49 of Presidential Decree no. 597 dated 29 September 1973 to be structured as an open provision: it contained, in fact, a list by way of example (32) of the

(31) The introduction of co-ordinated and continuous collaboration contracts into article 5 of Presidential Decree no. 633/1972 took place, pursuant to Presidential Decree no. 687 of 23 December 1974, by virtue of which the new version of article 5 provides that "services provided by natural persons who carry out as their ordinary business, albeit not in an exclusive manner, any free lance work activity, with the exception of those activities which regard co-ordinated and continuous work activities provided for at letter a) of article 49 of Presidential Decree no. 597/1973 and which require the enrolment in boards, roles and professional lists are considered services provided in the performance of a trade or profession.

178

The subsequent Presidential Decree no. 24 dated 1979 thus modifies article 5: "...the provision of services relating to co-ordinated and continuous collaboration contracts provided for by article 49 of Presidential Decree no. 597, performed by persons who provide such services as their habitual profession, are not considered as having been carried out in the performance of a trade or profession".

(32) Cfr. The code of conduct and the interpretation of the institute of chartered accountants on income taxes, value added tax and related litigation direct taxation and VAT, 1975, 26, which clarifies that apart from the types of contract set out in letter a) of article 49 of Presidential Decree no. 597/1973, the following types of income are also qualifiable as income arising out of co-ordinated and continuous collaboration contracts: 1) income from services provided by natural persons and partnerships pursuant to article 5 of Presidential Decree no. 597/1973; 2) income from services which have an employer; 3) income from services which have as their scope a continuous non-subordinated contract, which is different from professional activity and from commercial enterprises, or without the latter if its scope comes within the ambit of article 2195 of the Civil Code; 4) income from services which are normally performed at the premises of an employer but without any requirement of subordination; 5) income from services which are functionally placed within the employer's activities; 6) income from services are continuous, that is to say, with a contractual duration for a more or less long period, even if of an intermittent nature.

Further evidence of the possibility of widening the list is contained in article 49 of ministerial circular no. 1/RT dated 15.12.1973, in which the Tax Administration, although not getting involved in the interpretation of the expression "and sundry",

most frequently occurring types of co-ordinated and continuous collaboration contracts, which was then subsequently integrated by Presidential Decree no. 917 dated 22.12.1986, with the addition, among others, of incomes generated from the participation in boards, commissions (33) as well as the performance of sporting activities provided for law no. 91 dated 23rd March 1981.

Even under previous tax legislation it was evident that co-ordinated and continuous contracts could not be qualified as free lance work contracts. We can glean some points therefrom in order to trace the "evolution" of the tax legislation for these types of contracts and the affirmation, even in this sector, of a third type of work contract.

As we may see, in fact, the tax legislation provides for non-subordinated employment contracts as a hybrid income category, which is on the one hand assimilated to free lance work according to employment case law and which on the other hand has determination criteria which are more similar to those of subordinated employment contracts.

Indeed, Parliament in 1973, aware as it was of the difference between proper free lance work, arising out of the performance of arts and professions, and co-ordinated and continuous collaboration, assimilated income earned from the latter to income from free lance work, providing at article 50 for a lump sum deduction of expenses rather than for an analytic deduction thereof (34).

stresses the variety of forms that co-ordinated and continuous contracts may assume; as a result of which the legislator has only established the general characteristics, thus allowing other categories to be put alongside those already mentioned; see also resolution no. 9/1986 dated 24.9.1975 in A. Casotti, M.R. Gheido, Co-ordinated and continuous collaboration cited above at p.68.

On this point see S. Moroni, in *Il sole* 24h del 17 June 1978, who, basing his argument on the variety of types of work done pursuant to co-ordinated and continuous contracts, states such contracts may be "discovered" or recognised in almost any type of free lance work.

(33) The qualification of such types of contract in co-ordinated and continuous contracts has already been made by the tax authorities cfr: nn.Dir. gen. II. DD. 14.8.1974, no. 10/121; 31.12.1975 no. 8/50331; 4.10.1975 n. 10/066, as well as all the resolutions cited in Leo Monacchi Schiavo, *Income Taxes in the Consolidated Tax Law*, Milan, 1990, 490.

(34) It must be pointed out, moreover, that it is not strictly correct to speak of assimilation as regards article 49, paragraph 2 and subsequent amendments pursuant to Presidential Decree no. 597/1973. Merlino R., *Free lance income: occasional co-ordinated and continuous collaboration*, Fisco, 1981, points out that art. 49, third paragraph, sets out some particular forms of income which, even if they arise out of the

On the other hand, the contrast between free lance work and co-ordinated and continuous collaboration contracts is not only typical of direct taxes, but is also typical of valued added tax (35).

Both these types of legislation give indications on an aspect which acquires an even greater importance for the purposes of the tax classification of such income: that is to say the manner in which such income is earned (36).

The criteria for establishing income earned from co-ordinated and continuous collaboration contracts, as provided for by Presidential decree no. 597/1973 and reaffirmed subsequently by Consolidated Income Tax Law no. 917 dated 22.12.1986, has several points in common with the criteria for establishing the taxable employment income earned from subordinated employment, rather than the criteria for establishing income earned from the carrying out of a arts or professions. This is the case even though the provisions on the treatment in lump sum form of costs connected with the earning of such income has not been designed by Parliament in terms of a deduction from the tax but rather in terms of a deduction from the taxable income.

180

performance of a trade or profession, are placed in autonomous perspective, because, although they are continuous, they are not endowed with the requisite of habitual activities and cannot, therefore, be determined in accordance with the company's accounts.

According to G.A. Micheli, *Course on Tax Law*, Padova, 1984, p. 402 the purpose of such assimilation is supposed to be the exclusion of the principle of determination of the related income which constitutes the general rule as to free lance work, since such work, although it is traceable in principle to article 49, paragraph 1, is not performed in a continuous, exclusive and permanent manner.

According to E. Potito, *The direct taxation system*, Milan, 1989, p. 121, the reasoning behind such decision is supposed to be found in the contiguity of such types of contracts since they regard remuneration which has been earned through work which is of a prevalently personal nature and without any sort of subordination to the principal whatsoever.

M. Miccinesi, in *Free lance work*, contained in *Tax Law*, edited by P. Russo, p. 530, points out that such activities have similarities with professional work contracts, especially as regards the intellectual content thereof and the freedom in the execution of such work.

(35) The contrast examined herein, according to D'Amati N., VAT on trades and professions, *Giornale tributario*, 1980, n. 1, 7, has acquired a legal importance which it previously did not have in Italy. According to ministerial circular provided for by Presidential Decree no. 597/1973, the payment by the tax payer of a lump sum amount seems to be motivated by the objective difficulty of submitting accurate documentation of all the related expenses in order that such income may be established.

(36) C. Sacchetto, *Free Lance Contracts, concepts and tax legislation*, Milan 1984, p. 130

The criteria for establishing income in a lump sum form, originally set out in article 50 of Presidential Decree no. 597, is subject to an exception as regards documented reimbursements for board and travel expenses in respect of trips made "outside the tax domicile".

The original version of article 50, indeed, has been amended by Presidential Decree no. 856 dated 22.12.1981 (37).

Such amendment assimilates income from co-ordinated and continuous collaboration contracts to income from subordinated employment (38): since the criterion for establishing this last type of income is not based on the analytic difference between amounts earned and the related production costs, but rather on an "all-encompassing" criterion (39) (due to the absence of accounting obligations), article 48 has set out certain amounts which are included either partially or totally in the taxable income, such as, by way of example, reimbursements for travel expenses. Such criteria have also been extended to co-ordinated and continuous collaboration contracts, since it has been necessary to identify the amounts that artificially "inflate" the extent of the income but which in reality are production costs of the latter (40).

Article 49 of Consolidated Tax Law no. 917, with the heading "income from free lance work" once again provides for co-ordinated and continuous collaboration contracts.

The amended version of such provision implements the instructions annexed to the model tax return form on the proceeds from free lance work and introduces the first definition of non-subordinated employment contracts (41).

1

(37) For explanations on the ambit of application of the amendments introduced by Presidential Decree no. 856/1981, see circular no. 8 dated 30.1.1982, in *Il fisco*, no.6/1982, 715.

(38) In the non-taxation of amounts paid by way of reimbursement of such expenses, cfr. R. Lupi, in his *Tax Law Manual*, Special Part, Milan 1998, p. 213, which identifies the similarities with subordinated employment contracts.

(39) An all-encompassing criterion is identified by article 48, paragraph 1 of the Consolidated Income Tax Law and is reinforced by article 48, paragraph 1, as amended by legislative decree no. 314 dated 2.10.1997, cfr. circular no. 326/E dated 23.12.1997, paragraph 2

(40) For the extension of such exclusion to reimbursements relating to non-resident collaborators, cfr. resolution no.20/E/III/1999/132906 dated 25.2.2000, in *Riv. dir. trib. int.le*, 2000, no. 2, p. 195, with a note by C. Lollo.

(41) In the preamble to the Consolidated Tax Bill, in *Il fisco*, 1987, p. 66, the following comment is made on article 49: "The new version incorporates the ministerial

The tax definition of co-ordinated and continuous collaboration contracts contained in article 49 of the Consolidated Tax Law, if one is in agreement with the case law on the extent of article 409 c.p.c., is the only substantial definition given by Italian legislation.

Such a definition has been introduced as a result of the proliferation of non-subordinated employment contracts and, in the opinion of this author, is further confirmation of the fact that this type of contract cannot be assimilated to the traditional categories provided for in the Italian civil code.

The growth in "non-subordinated" employment contracts is not limited to the typical examples of the contracts which are most frequently encountered in practice and which have already been identified in tax legislation. It is as a result of this situation that the necessity for a substantial definition of such contracts has arisen, in order to identify all those work contracts which present characteristics which are altogether peculiar and different from those found in free lance work and subordinated employment contracts.

Although the new version of article 49 resolves certain doubts, it still reaffirms the division between typical and atypical work contracts, which used to be based on wording "and similar types of contracts" cleared later. The aforementioned provision of law sets out an indicative list of the most frequently practised forms of co-ordinated and continuous collaboration contracts (42) and defines the characteristic features of such non-subordinated employment contacts, within whose ambit several types of

interpretation, which is contained in the instructions annexed to the model tax return for free lance work and evidences even more clearly the factors that make up such types of contracts, in line with to the reasoning behind the aforementioned provisions of law. The latter does not aim at protecting the contractually weaker parties, as does article 409 c.p.c. ... nor does it aim at lightening the tax burden, but rather has the sole objective of simplifying the procedure for determining income deriving from free lance work which, on account of the fact that it is carried out pursuant to employment contracts for a certain period, with a fixed periodic remuneration and without the use of other types of business organisations, is not conducive to the use of the analytic deduction method of the related expenses, based on the keeping of company accounts".

(42) Cfr. M.G. Cocco, at the heading "Co-ordinated and continuous collaboration contracts (tax implications), Milan 1988, Law Encyclopedia, cfr. VI; Merlino R., Income Taxes, already cited, p. 53; F. D'Ayala Valva, Income from free lance work in the Consolidated Tax Law no. 917 dated 22.12.1986, in *Rass. trib.* 1989, I, p. 342:

The distinction, in administrative practice, has been set out in the circular of the director general no. 77/430400 dated 24.12.1994; ministerial resolution no. 130/E/5-935 dated 2 June 1995, in A. Casotti, M.R. Gheido, Co-ordinated and continuous collaboration contracts, already cited, at p. 80.

employment contracts, which cannot be identified in advance and which are characterised by the key elements indicated in article 49, may be placed.

Other new features which are contained in the definition of non-subordinated employment contracts, set forth in article 49 of the Consolidated Tax Law, are the definition of the scope of such work: the services provided must not involve the carrying out of an art or a profession.

In the past a heated debate has taken place among legal scholars as to whether and, if so, the extent to which income earned from typical co-ordinated and continuous collaboration contracts become taxed as income from art and profession when such collaboration is rendered by an artists or a rowe professional. (43).

(43) Cfr, among others, Leo, Monacchi, Schiavo, *Income taxes*, already cited, 1990, p. 676; F. D'Ayala Valva, *Income from free lance work regulated by the Consolidated Tax Law*, p.917, 1986, already cited, p. 340; M.G. Cocco, *The tax law on co-ordinated and continuous collaboration contracts* already cited at p.5; C. Sacchetto, *Income from free lance contracts*, cited at p.39; R. Lizzul, *Notes on co-ordinated and continuous collaboration contracts*, *Boll. trib.* 1987, 379; P. Tarigo, *Income from free lance work*, in *Giur. sistematica*, edited by F. Tesauro, Volume I, Turin, 1995, 399; F. Randazzo, *Co-ordinated and continuous collaboration contracts*, *Corr. trib.*, 1996, p. 85.

In favour of the absorption of every type of co-ordinated and continuous collaboration contract, without any sort of distinction whatsoever cfr. A. Modolo, *Intellectual collaboration in newspapers and magazines for the purposes of the income tax on natural persons. Review of legal scholars' opinions and causes for reflection thereon*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 194; F. Artini, *Condominium managers and co-ordinated and continuous collaboration contracts*, *Corr. trib.*, n. 8/1993, p. 517.

In relation thereto, cfr. ministerial resolution no. 130/E/5-9 dated 2 June 1995, in *Corr. trib.* 1995, 1933, which seems to be of the opinion that the absorption requisite only operates in relation to atypical contracts.

For the purposes of Regional Tax on Production Activities (IRAP), our attention must be turned to circular no. 141/E dated 4 June 1998, in annexe A of "*il fisco*" no. 24/1998, 8259, in which it has been clarified that income earned by company directors must always be "considered income earned from co-ordinated and continuous collaboration contracts, regardless of the profession of the taxable person involved" whereas "fees earned by statutory auditors are also considered income earned from co-ordinated and continuous collaboration contracts; moreover, if the activity of an auditor is carried out by a certified accountant or by a chartered accountant, such fees are included in the taxable income thereof for the purposes of IRAP on the person who earns such fees, on account of the fact that they come within the scope of the income generated by certified or chartered accountants during the course of their professional activities, as set forth in article 49, paragraph 1 of the Consolidated Tax Law".

The National Board of Chartered Accountants is of a completely different opinion, since the latter, with its report dated 24 June 1988, published on "*il fisco*" no. 32/1998, 10708, is of the opinion that the carrying out of duties as a company director is qualifiable as professional activity.

Another requisite which has been the subject of heated debate among legal scholars is the requisite, set out in the aforementioned provision, that such contracts must have an "intrinsically professional" content, which some authors consider to be applicable only to the so-called co-ordinated and continuous collaboration contracts provided for in the first part of article 49, paragraph 2, letter a), (44) and by other authors, instead, to the entire category of co-ordinated and continuous collaboration contracts (45).

The requisite for the work to be of an "intrinsically professional" nature, has probably been included by the legislator in order to justify the location of the co-ordinated and continuous collaboration contracts provision governing self employment contracts and in order to identify similarities with free lance work deriving from the carrying out of an art or a profession.

7. Article 34 of Law no. 342 dated 21 November 2000 and the new provisions on income from co-ordinated and continuous collaboration contracts: does this confirm the existence of a third type of work contract?

184

Article 34 of Law no. 342 dated 21 November 2000 repeals paragraph 2 of article 49 of Consolidated Tax Law and, at the same time, introduces to article 47, paragraph 1, the new letter c-bis), by virtue of which income from co-ordinated and continuous collaboration contracts, which is assimilated to free lance work contracts, is added to the list of incomes which are assimilated to incomes from subordinated employment contracts, regulated by the aforementioned provision.

Apart from the already cited articles 47 and 49 of the Consolidated Tax Law, other provisions of the Consolidated Tax Law have been

(44) The following authors are of this opinion: Leo Monacchi Schiavo, *Income Taxes in the Consolidated Tax Law*, already cited above, p. 492; F. D'Ayala Valva, *Incomes from Free Lance Work*, p. 17 in *Consolidated Tax Law* already cited above at p.321.

(45) The following authors are of the opinion that purely manual activities cannot come within the scope of co-ordinated and continuous collaboration contracts R. Lupi, *Tax Law, Special part, V edition*, Milan, 1998, p.207; R. Lizzul, *Notes on co-ordinated and continuous collaboration contracts*, *Boll. trib.* no. 5, 1987, p. 379; M.G. Cocco, *Co-ordinated and continuous collaboration contracts*, already cited above, p.6.

amended, together with Presidential Decree no. 600 dated 29 September 1973 (46).

Article 34 provides a new definition of co-ordinated and continuous collaboration, by means of which the wording "of an artistic or professional nature" which under the old legislation, as we have already seen, caused so much debate among legal scholars, has been eliminated.

Parliament, in eliminating the aforementioned definition, has corrected the short-sightedness of which it had been accused and has taken into account the fact that in the current economic reality, in most cases, workers also enter into collaboration contracts for the carrying out of activities which are deprived of any sort of artistic and professional content.

Undoubtedly, however, the suppression of such a phrase is the logical consequence of the changed rules on co-ordinated and continuous collaboration contracts.

The new definition of co-ordinated and continuous collaboration contracts seems to respond to the questions as to how much such contracts could be assimilated to subordinated employment contracts and provides that remuneration arising out of activities indicated in letter c-bis of paragraph 1 of article 47 is income from co-ordinated and continuous employment contracts assimilated to income from subordinated employment contracts provided that "it does not come within the institutional

1:

(46) We thus recall the repealing of the first sentence of paragraph 8 of article 50 of Consolidated Tax Law, as well as the amendment of the second sentence of the same paragraph, for reasons of co-ordination with the new version of article 49; another innovation regards article 20 of the Consolidated Tax Law, which provides for the taxation of non-residents. By virtue of the aforementioned provision, the territorial connection criterion, which previously only provided for income assimilated to the subordinated employment contracts set forth at letters h) and i) of paragraph 1 of article 47, is extended to incomes from co-ordinated and continuous collaboration contracts, based on the place of residence of the payer and not any more on the latter's place of business.

As regards the amendments to Presidential Decree no. 600 dated 29 September 1973, a new sentence has been added to paragraph 1 of article 24 of Law no. 600 dated 29 September 1973, which extends withholding taxes to the indemnities received for the termination of co-ordinated and continuous collaboration contracts, to the extent of 20% thereof. A new paragraph 1 ter of the same article 24 has also been added, which confirms the extent of withholding tax on incomes from co-ordinated and continuous collaboration contracts earned by non-resident persons.

Reference must be made to the general provision on co-ordinated and continuous collaboration contracts, inserted in paragraph 3 of article 34 of the law in question, according to which all the references previously made to article 49, paragraph 2, letter a) of the Consolidated Tax Law and contained in the previous legislative provisions, must be referred currently to "article 47, paragraph 1, letter c-bis" of the Consolidated Tax Law.

duties included in subordinated employment contracts provided for by article 46, comma 1, on income from subordinated employment contracts, or within the scope of the arts and professions provided for by article 49, paragraph 1, on income from free lance work”.

Such a provision regards both income from so-called co-ordinated and continuous collaboration contracts, and income from atypical contracts, since it is regardlessly referred to as “offices” and “collaboration” (47).

Another result of the changed definition and location of the aforementioned provision is the legislation on reimbursements, which are specifically documented, on board and travel expenses incurred by collaborators outside the local authority area in which they have their tax domicile or, if different from the former, of their habitual residence.

Indeed, by virtue of article 34, the first sentence of paragraph 8, article 50, which regulates how such expenses are refunded, has been repealed and, therefore, article 48, paragraph 5 of the Consolidated Tax Law is now applicable.

The provision set forth in the aforementioned article is without doubt more restrictive, in so far as it provides for the exclusion of taxation solely on the reimbursements for expenses incurred for trips made outside the local authority area in which the office is located.

The new provisions on the aforementioned expenses, which is not very adherent to reality, since it often encounters difficulty in identifying the collaborator’s effective workplace, has lead to a timely interpretation thereof by the tax authorities (48), which have clarified that paragraph 5

(47) With a recent notice to the Finance Commission of the Chamber of Deputies dated 14 February 2001, the Finance Ministry, repeating its interpretation in relation thereto, affirmed that incomes earned in the exercise of the office of director are to be considered in any case co-ordinated and continuous collaboration contracts.

(48) The restrictive interpretation thereof has been sustained by the tax authorities with their circular no. 207/E dated 16.11. 2000, in circ. e ris., issued by the Finance Ministry, no. 19, 2000.

Subsequently, with their circular no. 7/E dated 26 January 2001, in *Il fisco*, n. 5/2001, 1579 the tax authorities, in confirming the restrictive nature of the provision under examination, specified that if it is not possible, on account of peculiar characteristics of the work done, to determine the office nor identify the location such office in accordance with the company’s registered office, reference may be made to the tax domicile of the collaborator.

Such derogation, according to the circular under examination, is applied, for example, to company directors, always provided the workplace is not otherwise identified at the date of his appointment.

The following set out the various operational problems, above all with reference to the offices of company director and internal auditor: circular no. 6 dated 25.1.2001

of article 48 of the Consolidated Law shall be applicable solely in those cases in which it is possible to identify the workplace or the company's office, having made provision for the possibility, if the opposite were to happen, to consider the tax domicile of the collaborator.

Equally, the qualification of co-ordinated and continuous collaboration contracts as subordinated employment contracts implies the extension to the same of other rules which are provided for in the subordinated employment legislation: by virtue of article 48 bis, in fact, all the legislation on fringe benefits and stock options are applicable to co-ordinated and continuous collaborators (49).

It has been pointed out how the changed qualification of co-ordinated and continuous collaboration contracts in particular, has been the result "of the assimilation of the tax concept of co-ordinated and continuous collaboration contracts to the employment law concept of so-called non-subordinated employment contracts" (50).

Undoubtedly the changed qualification of co-ordinated and continuous collaboration contracts represents the logical consequence, from an employment law point of view, of the extension to the latter of concepts which were originally conceived for subordinated employment contracts.

Since, however, it has not been possible to match non-subordinated and subordinated employment contracts from an employment law point of view, all the more so such matching has been impossible in the field of taxation law, where a substantive definition of co-ordinated and continuous collaboration contracts highlights the differences between the two categories.

We are therefore more inclined to hold that the assimilation of co-ordinated and continuous collaboration contracts to subordinated employment contracts is the result of what has already been achieved in tax legislation whilst Presidential Decree no. 597/1973 was in force and, that is to say, the substantial affirmation of a third type of work contract, which is nearer to subordinated employment contracts, even in the absence of

1

paragraph 4 of the Association between Italian Capital Companies; as regards the legal scholars cfr. F. Romagnoli, New provisions on co-ordinated and continuous collaboration contracts. Operational problems with particular regard to expenses reimbursement, *Il fisco*, n.3/2001, 609.

(49) Cfr, lastly , circular no. 67/E dated 6.7.2001, in *Il fisco* n. 28/2001, paragraph 3, 9587.

(50) See on this point circular no. 6 dated 25.1.2001 paragraph 1 of the Association between Italian Limited Liability Companies.

subordination in a technical sense. It has been necessary, therefore, to extend to it, progressively, albeit in part, the legislative protection afforded to subordinated employment contracts.

Income from co-ordinated and continuous collaboration contracts, therefore, cannot be qualified as income from subordinated employment contracts even from a tax point of view, but rather, as witnessed by the legislation passed in relation thereto in the last few years, can be assimilated more to income from subordinated employment contracts than it can to income from free lance work contracts.

Therefore, having to update the choice made whilst Presidential Decree no. 597 was in force, Parliament has assimilated income from co-ordinated and continuous collaboration contracts to income from subordinated employment.

As a result thereof, co-ordinated and continuous collaboration contracts have been assimilated to subordinated employment contracts, since their assimilation to self employment work contracts has shown itself to be wholly inadequate.

This assimilation seems undoubtedly to pay more attention to the fundamental role that tax legislation attributes to the manner in which such work is done, which, in the case of co-ordinated and continuous collaboration contracts - as both the case law and legislation seem to have taken note in extending the protection afforded to subordinated employees to co-ordinated and continuous collaboration contracts - seem to be nearer to subordinated employment contracts than to self employment work.

As is well known, on the other hand, income assimilated to subordinated employment, initially regulated by article 47 of Presidential Decree no. 597 dated 29.9.1973, and subsequently by the wider provision contained in the current version of article 47 of the Consolidated Tax Law, is an examples of income which is not completely qualifiable as either subordinated employment or free lance work.

In occasion of the reform of income from subordinated employment and the unification of taxable income and social security income, the classification of income assimilated to subordinated employment has recently been reordered by legislative decree no. 314 dated 2 September 1997, above all in order to set out in article 47 some of the types of incomes in respect of which other provisions have fixed the principle of their assimilation to income from subordinated employment or eliminate other superfluous provisions (51) (such as, for example, the provisions on tips earned by croupiers).

(51) Cfr. circular no. 326/E dated 23.12.1997, paragraph 5.1

The technique of assimilation of some types of income to income from subordinated employment betrays in this case, the intent to overcome at legislative level the delicate problems connected with the qualification of some types of income sources (52), in so far as they regard types of income which have in common the absence of some of the elements necessary in order to satisfy the general definition of income from subordinated employment, since "sometimes the obligation of subordination is missing, whereas in other cases the performance of a work activity or the performance of any type of activity whatsoever are missing" (53).

It is a question, in substance, of certain categories of income which, although they are characterised by a work activity, are not properly qualifiable either as income from work or as income from subordinated employment, or as income which could be qualified as income from other sources. Only reasons of convenience, due to need, whilst Presidential Decree no. 599/1973 was still in force, to exclude the application of ILOR, lead to the decision of providing for the category of income assimilated to subordinated employment. Another reasons may have been the fact that such categories of income have, from an economic point of view, analogous characteristics to incomes from subordinated employment, to which they cannot be assimilated from an

(52) F.Rossi Ragazzi, *Income from subordinated employment*, at the heading of the Treccani Legal Encyclopedia, V. ; F. Marchetti, *Income from subordinated employment*, in *Commentary on the Consolidated Tax Law and other articles*. Studies in memory of A.E. Granelli, Italian Tax Consultants Association, p. 167; Leo, Monacchi, Schiavo, *Income Taxes in the Consolidated Tax Law*, already cited, 1990, p. 366.

(53) The quote reproduced here is of R. Lupi, *Tax Law, Special Part*, V edition, Milan, 1998, p. 78.

This division in three parts has, among other things, been confirmed by circular no. 326/E dated 23.12.1997, paragraph 5.1, in that part in which one can read that the situations contemplated thereby are those in which there is no connection with a work activity, whereas in the second group there are the situations in which, although there is a connection with a work activity, a real and proper contract of service that may be qualified as subordinated employment is missing, and finally in the third group there are those situations in which there is a work activity which is deprived of a typical element such as remuneration, in so far as the related remuneration is due in consideration of other elements which are not the actual work activity.

Secondly according to G. Puoti, in *Income from Subordinated Employment in Tax Law*, Milan, 1975, p. 102, the assimilation carried out by Presidential Decree no. 597 depends on the absolute impossibility of making the contracts provided for by article 47 come within the scope of article 46 of Law no. 597.

employment law point of view on account of the absence of subordination (54).

The provisions on co-ordinated and continuous collaboration contracts set forth in article 47 appear to be coherent with the reason for the assimilation identified by legal scholars and, moreover, contributes to complete the exhaustive list of contracts which are assimilated to subordinated employment.

Co-ordinated and continuous collaboration contracts represent a type of work contracts which is very close to subordinated employment and, therefore, they fall within the category of incomes assimilated to subordinated employment. Furthermore in line with the provisions on incomes which are come within the scope of the cases provided for by article 47, wick according to the tax authorities, are characterised by the presence of a work activity which does not have a characteristic element such as remuneration, since the relevant remuneration is due in consideration of factors other than the work carried out, the tax legislation extends to the co-ordinated end continuous contracts the deductions for subordinated employment provided for by article 13 of the Consolidated Tax Law.

The inclusion of the aforementioned proceeds in the ambit of income which is assimilated to subordinated employment is also wholly coherent with the progress that the tax category of income from subordinated employment has undergone.

As is well known, in fact, whilst the Consolidated Tax Law of 1958 was in force, the distinction between different types of taxable income was centred on different production factors.

After the tax reform, Presidential Decree no. 597/1973, which received in part the provisions of the previous legislation, aggregated indistinctly in a single title (IV), all the income generated from the "work" production factor, regardless of whether it was of a subordinated or a free lance nature.

But the reform introduced for income from subordinated employment was not restricted to the identification of the relevant sources of income, in so far as the legislation, in articles. 46 and 47 of Presidential Decree n. 597, betrayed the intention of widening the confines of the category, by means of the insertion of some types of income which did not come within the definition provided for at paragraph 1 of article 46 (55).

Therefore, in the face of the traditional classification of income from

(54) F. Marchetti, *Income from subordinated employment* cited at p.167.

(55) G. Puoti, *Subordinated Employment in Tax Law*, 1975, Milan, p.24.

work, the legislator has introduced by means of article 47 of Presidential Decree n. 597 the category of "intermediate" income, that is to say income which is assimilated to income from subordinated employment.

As a result, as regards income from subordinated employment, from a definition centred on the work activity, contained in Presidential Decree no. 597/1973, the tax legislation has passed, with Consolidated Tax Law no. 917, to a wider definition, which separates the nature of taxable remuneration from the effectiveness of the working activity (56), before reaching the amendments introduced by legislation no. 314/1997.

As a result, even the definition of income assimilated to income from subordinated employment underwent a first widening as a result of Consolidated Tax Law no. 917/1986 and a second widening by means of legislative decree no. 314/1997.

The area of taxable income from subordinated employment, or income assimilated to the latter, has been progressively widened, underlining even more the residual nature of the income from free lance work, which emerges from the definition contained in Presidential Decree no. 597/1973 and which has not altogether disappeared in Consolidated Tax Law no. 917/1986 (57).

An immediate and direct consequence of this development in the taxation definition of income from subordinated employment, which culminated in the unification of taxable income with income which is subject to social security contributions, is the renewed definition of co-ordinated and continuous collaboration from a point of view which is more coherent with the legislator's interventions in relation thereto.

At this point one must pose the inevitable question whether co-ordinated and continuous collaboration contracts may be qualified in one of the three types of contracts identified by legal scholars and by the tax authorities, in the ambit of assimilated income or if, vice-versa, they are of a type of contract which cannot be qualified in any of the categories being examined herein.

(56) G. Puoti, Subordinated Employment (Tax Law), Legal Encyclopedia Treccani, V. XVIII, 1990, the author points out that what transpires from the relevant legislation is the formal aspect of the employment contract. In particular, the definition used by Presidential Decree no. 597/1973 was centred on the irrelevance of both the structure of the contract from which the subordinated employment contract originates and the irrelevance of the subject and content of the work. The same cannot be said of the new legislation which, referring to work contracts, highlights all the elements thereof (such as the legal qualification of the relationship existing between the employer and the worker; as well as the nature and content of the work activity), which are of the essence of subordinated employment, as has been outlined in article 2094.

(57) Thus F. D'Ayala Valva, *Income from free lance work cit.*, p. 329.

At first sight, being in mind the extension of such a regime of deductions to the types of income under examination here, the income from co-ordinated and continuous collaboration would seem to be qualifiable as a third category of assimilated income.

However, in the opinion of the author of this article, income from co-ordinated and continuous collaboration contracts cannot be assimilated to this third category of income, which is characterised by a consideration unrelated to the quality and extension of the work activities, on account of the fact that the consideration for co-ordinated and continuous collaboration contracts is paid in consideration of a working activity. This is the case even though such income may not come within the scope of article 46 of the Consolidated Tax Law since co-ordinated and continuous collaboration contracts do not have the characteristics of subordinated employment in the strict sense of the term.

It may be affirmed, therefore, that even within the tax legislation, co-ordinated and continuous collaboration contracts are in a category which is independent of the other types of work contracts provided for by article 47 of the Consolidated Tax Law.

8. A comparative analysis: employment and tax law legislation on co-ordinated and continuous collaboration contracts in other European countries: a) Germany; b) United Kingdom; c) Spain

a) Germany

In Germany (58), during the course of the few last years, the traditional distinction used in the field of employment law between self employment work and subordinated employment has been jeopardised by the growth of other forms of work contracts which are a derivation of the "Normalarbeitsverhältnis" (the so-called normal employment contract), with a notable growth in so-called "autonomous" work contracts, including non-subordinated employment contracts.

In particular, German employment law provides for a type of work contract which can be assimilated to the type of contract provided for by article 409 no. 3 of the Italian code of civil procedure, identified by legal scholars and case law as "arbeitnehmerähnliche Person", literally "a per-

(58) M. Pagotto, Non-subordinated employment contracts in the Federal republic of Germany, in *Dir. rel. ind.li*, n. 2, 1998, 229

son who is similar to a subordinated employee" (59), whose formal independence, in fact, hides a form of subordination to the employer which is similar to subordinated employment (60).

Also German law expressly provides for the type of contract being analysed here in the law on holiday leave (Bundesurlaubsgesetz), in the law on employment law jurisdiction (Arbeitsgerichtsgesetz), and in article 12a, paragraph 1, of the law on collective contracts (Tarifvertragsgesetz) which affirms that non-subordinated employees are those workers "who are economically dependent and in need of social protection, in a manner which is similar to that of a subordinated employee, provided that they work for others, pursuant to a Dienstverträge (a contract for services), or Werkerträge (a free lance work contract), which are essentially work contracts which do not contemplate the collaboration of third parties, so long as such workers work prevalently for a single employer or derive at least half of their overall income from a single person".

Even in the ambit of employment law in the Federal Republic of Germany, the identification of non-subordinated employment contracts derives from the necessity of extending forms of protection to employment contracts which are characterised by the worker's contractual weakness.

The definitions being mere here, in a similar fashion to the provision contained in article 409 c.p.c., provide for a general regulation of the manner in which the arbeitnehmerähnliche Person's work activities may be carried out. Such regulation, therefore, needs to be integrated by the legal definitions provided for in other categories of work contracts (workers at home, commercial agents and free lance workers in the media).

In the ambit of employment law in the Federal Republic of Germany, therefore, the definition of non-subordinated employment can be gleaned from the combined provision of the aforementioned definitions of professional categories, as well as from the provision set forth in article 12a of TVG (61).

Characteristic elements of the non subordinated employment contract in the Federal Republic of Germany, as identified by employment legislation of the Federal Republic, as well as by legal scholars and case law, are the worker's economic dependence and need for protection, as

19.

(59) M. Pagotto already cited above stresses that the use of such expression is due to E. Merlsbach, *Deutsches Arbeitsrechts*, Berlin/Leipzig, 1923, 24.

(60) W. Daubler, *Employment Law*, Madrid, 1994, p. 929.

(61) R. Wank, types of contracts for services in the Federal Republic of Germany, in LD, 1997, pp.9 and pp236-237; W. Daubler already cited above, 920, 930.

well as the necessary duration of the employment contract, the fact that the worker does not share in the business' profits.

As regards the protection afforded to workers in these types of work contracts, there would seem to be a division between contracts for work from home, which are distinguished by a strong form of protection and other types of contracts in which, instead, only the provisions on employment law apply, the Federal Law on holiday leave and the law on collective employment contracts are applicable.

In German income tax legislation, there is no definition of co-ordinated and continuous collaboration contracts but the legislator seems to have made a specific choice with reference only to the most common types of co-ordinated and continuous collaboration contracts.

Indeed, E.StG (EinKommensteuergesetz, The law on income tax) makes the usual distinction between income from self employment work and income from subordinated employment.

In the ambit of this division between the aforementioned categories, the typical example of co-ordinated and continuous collaboration is that of the incomes of company directors, which are assimilated by the law to incomes earned during the course of self employment work. With reference to the latter category of income, in fact, article 18 of the aforementioned provisions differentiates income earned by workers who belong to the so-called protected categories from income earned during the course of administrative activities, such as those carried out by company officers (company directors, internal auditors etc...).

194

In the absence of an express provision of law in relation thereto, it has to be concluded that, presumably, other types of co-ordinated and continuous collaboration contracts shall be deemed to generate income from subordinated employment, provided that the workers are subordinated to the instructions of another person as to the manner, the location and the deadlines within which the work shall be performed (Unternehmer), as provided for by article 19 of the EstG, or are assimilable to income from free lance work, provided that the activities are of an administrative nature, as provided for by article 18 of the same law.

The inclusion or not in one of these categories shall obviously lead to differences, for example, criteria for determining the income, and as to whether such income shall be taxed on the basis of the financial statement and whether withholding tax shall be applicable or not (62).

(62) For an overview on the German tax system, cfr. G. Testa, Manual No. 2 annexed to the tax review dated 2 February 1991, p. 25 ff.

b) United Kingdom

The identification of so-called non-subordinated employment contracts in the English legal system is not easy, on account of the absence of a legislative definition of free lance work (contract for services) and the presence of a tautological definition of subordinated employment contracts (contract of service) (63).

In the absence of a real and proper legislative definition, the distinction between the two categories of work contracts is based upon a series of tests developed by case law.

It has been stressed, however, that, the legislation on employment law is not in line with the dicotomy between subordinated employment and self employment work (64), in so far as many provisions are applied to "workers" in general.

From an assessment of the many articles and textbooks which refer to this latter category of "workers" (65), it may be inferred that the general requisite for belonging to this "third" category is that of a working relationship which is regulated by an employment contract or by a contract for services whereby the worker undertakes to provide personally his services.

In relation thereto, the analysis conducted by case law has been of vital importance, although it has often been of a confused and patchy nature.

It is in fact the case law which has taken note of the existence of a third type of work contract, which is qualifiable neither as a subordinated employment contract nor as a self employment work contract (66).

19:

(63) It has been stressed that it is absolutely pointless attempting to find legislative definitions of work contracts, cfr. M. Tiraboschi, Free lance work contracts and subordinated employment contracts vis-à-vis *sui generis* employment work contracts in English Law: a recent change of direction in English case law?, Riv. rel ind. n. 2, 1996, 159.

(64) M.I. Benvenuti, The qualification of work contracts under English Law, Riv. it. dir. lav., 1994, p. 118.

(65) Among these types of contracts, particular attention is paid to the provisions on sex discrimination (Equal pay Act, 1970 and Sex Discrimination Act, 1974), on the recognition of certain trade union rights (Trade Union and Labour Relations Act, 1974), and to the recognition of the right to minimum pay (Wages Act, 1986)

(66) The EAT, with its judgement *Quinnen v. Hovells*, IRLR, 1984, 227, explicitly affirms this principle. The subsequent judgement shall clarify, therefore, the significance of the term "any", which is common to all forms of legal definition and shall indicate what type interpretation shall be carried out in order to clarify whether the types of contract being analysed herein can be qualified as a third type of employment contract.

The Italian concept of non-subordinated employees does not coincide with the English concept of "workers" in general, in so far as the latter category of "workers" are only obliged to personally provide their services.

Since the requisites of co-ordination and continuity are missing, it must be concluded that the English qualification of "workers" is wider than the Italian concept of non-subordinated employees (67).

A further difference is represented by the greater legislative protection afforded under English law to workers in general, as compared to the protection afforded under Italian Law to non-subordinated employees.

The existence therefore of a category of work contracts which coincides with Italian non-subordinated employment contracts is somewhat dubious (68).

English tax legislation does not provide for a specific provision on co-ordinated and continuous collaboration contracts, limiting itself to regulate, with reference to the taxation of natural persons among others, two different categories of income which are contained respectively in Schedules E and D of the Income and Corporation Taxes Act.

In particular Schedule E provides for income that have been earned through the carrying out of activities in the course of an "office" and of "employment", whereas in Schedule D provides for several categories of income such as Case I income from "trade" and Case II proceeds from the carrying out of a "profession or vocation".

The problems of qualification thereof are posed above all with reference to income from Schedule E activities earned as a result of carrying out an "office" and in respect of income provided for in Cases I and II of Schedule D.

The qualification thereof in accordance with one of these two categories of income implies consequences from a practical point of view, as

(67) M.I. Benvenuti, *The qualification of work contracts*, already cited above, p. 135.

(68) It is excluded that there exists in English law a category of work contracts which may be compared with the Italian non-subordinated employment contracts, S. Deakin, *Standard Employment contracts and atypical work contracts in English Law: the role of the courts, of collective contracts and of legislation*, in *Various Authors, Subordinated Employment and related topics*, edited by M. Pedrazzoli, 232.

Even despite the fact the English concept of "workers" does not coincide with the Italian concept of non-subordinated employees, both represent an attempt to extend some forms of legislative protection outside the confines of subordinated employment contracts, M.I. Benvenuti, *The qualification of work contracts* already cited above, p. 135.

it does under Italian tax legislation, both in terms of the taxation of income and the deduction of the related expenses.

Under English tax legislation, however, the earning of income which is qualifiable as category E income does not exclude the possibility of carrying out an activity which is instead qualifiable as Schedule D income (69).

The definition of office is particular, within whose scope comes work done by independent persons, such as, by way of example, company directors.

c) Spain

There is a strict division between self employment work and subordinated employees both in the field of Spanish employment law and in the field of Spanish tax law, with specific reference to the law on the taxation of natural persons (*Impuesto sobre la renta de las personas físicas*).

Spanish legislation, in relation to subordinated employment contracts, identifies a series of special employment contracts (*relaciones laborales especiales*) regulated by special legislation, namely article 2 of E.T., which provides for: 1) senior managers who are not provided for by article 1.3.c. of the E.T.; 2) professional sportspersons; 3) performing artists. Other types of work contracts which are defined as special by Spanish legislation have to be added to the aforementioned categories.

The aforementioned contracts are regulated by a series of provisions which are in certain respects different from the general provisions of law.

There are also some types of work contracts which, by virtue of specific legislation in relation thereto, are not regulated by employment legislation (the so-called *relaciones liberale excluidas*): the exclusion thereof is provided for by article 1 of the E.T. and regards, amongst others, "los trabajos autonomos e los transportistas, las prestaciones personales obligatorias, los trabajos familiares, amistos, benevolos o de buena vicinidad" .

Spanish law, therefore, does not define non-subordinated employment contracts, even if there exists a certain similarity between co-ordinated and continuous collaboration contracts and the *contrato de ejecucion di obra* (articles 1544 and ff. of the Spanish Civil Code). This is because, as has already been pointed out (70), even if the worker is not subordinated to the employer, the type of contract being analysed herein is

(69) On this point, cfr. Butterworths, UK Tax Guide, London, 1999-2000, p.194

(70) T. Sala Franco, I. Albiol Montesinos, L. Camps Ruiz, I. Garcia Ninet, J. Lopez Gandia, T. Sala Franco, *Employment Law*, Valencia, 1995, p. 214.

distinguished by the presence of a certain weakness, which derives from the contractual terms and conditions with which the worker has to comply, in as much as the worker is subjected to the principal's power of verification, correction and final approval, as well as having to observe, moreover, the contractual deadlines.

Although there is no specific provision governing co-ordinated and continuous collaboration contracts, legal scholars have identified an area of uncertainty, in which one finds a series of work contracts which cannot be easily qualified. Out of this uncertainty arises the need for a reliable qualification of such contracts, regardless of how the parties qualify such contracts (71).

In the ambit of current Spanish income tax legislation, co-ordinated and continuous collaboration contracts are not specifically defined.

Indeed Law no. dated 18. 6.1991 (*Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*), at article 24 and article 40 of the first chapter defines income from subordinated employment and income from "empresariales o profesionales".

Article 25 of the aforementioned law has a role similar to that of article 47 of the Italian Consolidated Tax Law, in so far as it indicates a series of incomes which are in any case qualifiable as income from work, such that provided for in letter l), namely income from special employment contracts, such as, for example income earned by commercial agents, managers and sports persons.

The classification of the diverse forms of work contracts under Spanish income tax legislation is provided for by articles 24, 25 and 40 of the Income Tax Law on natural persons. The activities from work which, according to Italian Law, would be qualified as co-ordinated and continuous collaboration performed by certain types of workers (lawyers, architects, doctors...) under Spanish tax legislation, would be assimilated to income from subordinated employment contracts (72) provided that they are performed on behalf of third parties and without the use of their own means.

(71) T. Sala Franco, *Employment Law cit.*, p. 217 ff.

(72) The Spanish Tax Authorities have thus clarified, with reference to commercial agents, that income earned by the latter, may, depending on the function and structure of such work, be defined as income free lance work, income from employed work and, finally, business income (Spanish General Tax Direction, 21.2.1990); analogous instructions were made in relation to income earned by professional sportspersons (Supreme Tribunal no. 5435 dated 31.11.1972; no. 3791 dated 10.10.1975).

Cfr. on this point F. Lefevbre, *Memento Practico Fiscal*, 2000, n. 200 e ss

In conclusion, from the brief overview of employment and tax legislation in other countries, it emerges that even in these countries there exists a third type of work contract which cannot be qualified either as subordinated employment or as self employment work.

The need for this third type of work contract is felt more acutely in the field of employment law than it is in the field of tax law, both within Germany and United Kingdom.

The need from a substantive point of view for a third type of work contract in the field of tax law can be inferred from certain income tax legislation passed both in Germany and in Spain.

9. Co-ordinated and continuous collaboration contracts; the model OECD treaty on double taxation

The model OECD treaty on double taxation deals both with self employment work carried out by "independent professionals" and with subordinated employment contracts (article 14 and 15). It refers, on the one hand, to the concept of the "independence" of certain professions and, on the other hand, it sets out some examples of income from subordinated employment.

195

The model treaty being examined here, does not set forth, therefore, a provision of a general nature in co-ordinated and continuous collaboration contracts.

Such an omission, according to some seems have been determined by the intention to privilege the structural aspect of the work activity, in order to avoid references to complex cases, such as, for example, non-subordinated employment contracts (73).

The OECD model, dedicates, therefore, particular attention to some of the typical cases of co-ordinated and continuous collaboration contracts, having regard, respectively to articles 16 and 17 on remuneration and fees of company directors and income from sporting activities.

It seems to divide income from self employment work into three sub-categories.

By virtue of this provision the income generated from carrying out the offices of company director shall be taxed in the country of residence of such company.

(73) Thus, G. Puoti, Income from employment contracts in OECD Commentary, in *International Tax Law Manual*, edited by V. Uckmar, Cedam, 1999, p. 331.

The OECD model does not instead provide for income earned by the internal auditors, but it would seem to be appropriate to qualify it as income coming within the category under examination here, even in consideration of the provisions contained in certain recent treaties, among which the Treaty on double taxation entered into between Italy and the United Kingdom, ratified by Law no. 329 5.11.1990 (74).

As regards the proceeds earned in the exercise of sporting activities, to which performing arts are assimilated, the OECD model, for the purposes of eliminating difficulties of a practical nature (75), establishes that such activities shall be taxed in the country in which they are carried out.

Such a criteria of connection regards the activity itself, regardless of the type of income generated (free lance work, subordinated employment, business activities) (76).

In the event of a collaboration activity which is not expressly regulated thereby, article 14 of the model OECD treaty could be applicable, provided that such activity could be considered an "independent profession" pursuant to paragraph 2 of the aforementioned provision. Furthermore the residual provision of article 22 could be applicable in the other cases.

The Italy-Germany treaty (77) and the Italy-Spain (78) treaty do not contain different provisions as regards co-ordinated and continuous collaboration contracts and adhere wholly to the corresponding provisions of the model OECD convention on double taxation.

10. Conclusions

In conclusion, following this inquiry on the evolution of employment and tax law on co-ordinated and continuous collaboration contracts, it is possible to make the following points.

(74) In Supplement order to Official Gazette no. 267 dated 15.11.1990.

(75) M. Del Giudice, *International Double Taxation on incomes and capitals*, 1975, p. 91.

(76) Cfr. G. F. Borio, *Guide to international treaties on double taxation*, Giuffrè, 1998; S. Fiorentini, *Taxation of non-residents, direct taxes*, IPSOA, 1988.

(77) Ratified by law no. 459 dated 24.11.1992 (Ordinary Supplement at Official Gazette n. 280 dated 27.1.1992,) in *Double Taxation: a practical guide to double taxation treaties*, edited by IPSOA, 1996.

(78) Ratified by Law no. 663 dated 29.9.1980, (Ordinary Supplement at Official Gazette no. 292 dated 23.10.1980) in *Double Taxation* cited above.

Co-ordinated and continuous collaboration contracts are in practice very widespread, and not only in Italy but also abroad.

The growth of non-subordinated employment contracts has made necessary the passing of legislation in the fields of tax and employment law, and this lead to the progressive assimilation of co-ordinated and continuous collaboration contracts to subordinated employment contracts.

The main consequence of this legislation is not so much the discovery of the affinity of such contracts, so much as the affirmation, at a substantial level of a third type of work contract, which cannot be wholly assimilated to either of the "typical" contracts provided for traditional employment law.

An autonomous type of contract has arisen, which is therefore more similar to subordinated employment, from which it has borrowed some forms of employment and social security law protection.

During the course of the evolutionary progress of co-ordinated and continuous collaboration contracts, Italian tax legislation has shown himself to have paid great attention to this type of work contracts.

It is in this perspective that the definition, from a substantive point of view, introduced by article 49 of the Consolidated Tax Law no. 917/1986. The recent tax law reform on co-ordinated and continuous collaboration contracts; the instructions issued by the tax authorities on the nature of the activity carried out by company directors, as well as the specific provisions on this last type of contract, provided for by the OECD Model treaty on double taxation, have hall to be placed.

By virtue of the combined provision of employment, tax and social security legislation, it is therefore possible to take note of how a third type of work contract, which is substantially independent from the other two types of work contracts provided for in the Italian Civil Code, has to all intents and purposes come to establish itself within the Italian legal system.

L'interpello nello Statuto dei diritti del contribuente: un parallelo con la corrispondente esperienza spagnola

Giovanna Petrillo

SOMMARIO: 1. L'interpello del contribuente quale strumento funzionale alla "certezza" elevato a "principio generale dell'ordinamento tributario" - 2. La ricorrenza delle "obiettive condizioni di incertezza" legittimante l'esercizio del diritto di interpello - 3. Il coordinamento con la specifica disciplina racchiusa nell'art. 21 della L. n. 413/1991 - 4. Profili della risposta: inquadramento sistematico, motivazione - 5. Gli effetti dell'interpello: il perfezionamento della fattispecie del "silenzio-assenso" - 6. "Las consultas tributarias" nella "Ley de derechos y garantias de los contribuyentes".

202

1. L'interpello del contribuente quale strumento funzionale alla "certezza" elevato a "principio generale dell'ordinamento tributario"

L'autodeterminazione dell'imponibile e dell'imposta in un sistema tributario moderno funzionale alla gestione di una economia sempre più complessa ed articolata, riversa sul contribuente, non più tenuto a limitarsi all'effettuazione del pagamento dell'imposta dovuta ma invitato a svolgere operazioni dal complesso contenuto tecnico, l'arduo compito di interpretare e successivamente applicare la norma fiscale. Pertanto, considerato che la collaborazione presuppone l'informazione, per facilitare gli adempimenti, sono state create nuove regole sul procedimento tributario volte a garantire la conoscibilità ed affidabilità degli atti ed il diritto all'informazione.

La tendenziale maggior paritarietà fra i soggetti del rapporto d'imposta costituisce la piattaforma per il passaggio da una visione sostanzialmente conflittuale di detto rapporto ad un nuovo assetto informato ad un più elevato livello di civiltà giuridica basato sulla riduzione della conflittualità, sulla trasparenza, sulla buona fede, sull'economicità dell'azione amministrativa, sulla partecipazione del contribuente; in quest'ottica, dovrebbe determinarsi un sostanziale mutamento di atteggiamento non solo da parte dell'Amministrazione finanziaria, la cui azione dovrà essere informata a criteri di efficienza ed efficacia, ma anche da parte del

contribuente che, sempre più responsabilizzato dovrà essere educato a tenere il comportamento "dovuto" (1).

Le indicazioni scaturenti dall'evoluzione dell'ordinamento tributario, in termini di elaborazione di criteri di semplificazione e trasparenza delle disposizioni normative e degli adempimenti posti a carico dei contribuenti, hanno incentivato lo sviluppo di un indirizzo normativo teso alla riorganizzazione del contenzioso tributario, delle strutture e del funzionamento dell'Amministrazione finanziaria avendo riguardo, in particolare, alla valorizzazione di fattispecie rientranti nell'ambito della cosiddetta "attività amministrativa partecipata" (2).

Le diverse forme e finalità assunte dalla "partecipazione" (3) del con-

(1) Di recente La Cassazione, sez. trib., sent. 30 marzo 2001, n. 4760, ha osservato come: "Uno stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di economia, non ha timore di porsi su un piano di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del Fisco con un apposito statuto (L. n. 212/2000)...."

(2) Anche se in base all'art. 13 della L. n. 241/1990 le norme generali sulla partecipazione non risultano applicabili alla materia tributaria, il nostro sistema si è mosso nel solco del restante settore amministrativo nel senso di un rafforzamento del contraddittorio con il contribuente e la maggior partecipazione dello stesso all'attuazione del rapporto obbligatorio di imposta. Oltre all'istituto dell'accertamento con adesione, importante strumento per il recupero delle entrate erariali, dell'autotutela, istituto largamente diffuso attraverso cui l'Amministrazione può intervenire sui propri atti che risultino illegittimi o infondati, della conciliazione giudiziale, allo stato poco impiegata a causa di alcuni certamente non poco rilevanti problemi applicativi, si ha riguardo alla richiesta di chiarimenti, di cui alla formulazione più recente dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, alla comunicazione in esito alla liquidazione e al controllo formale delle dichiarazioni di cui agli articoli 36-bis e tre del D.P.R. n. 600/1973, come sostituiti dal D.Lgs. n. 241/1997, al disposto dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997 che disciplina il procedimento di irrogazione delle sanzioni, alle modalità procedurali dell'accertamento in base a studi di settore, alla disciplina dell'interpello. In argomento, si veda L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, p. 28, la quale evidenzia che l'esclusione di cui all'art. 13 sopra citato è ingenerata da una sorta di timore riverenziale del legislatore nei confronti della materia tributaria sulla base della pretesa "peculiarità" del sistema fiscale.

(3) Tra i vari contributi v. Versiglioni, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale dell'obbligazione tributaria*, Perugia, 1996; Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1999; La Rosa, *Amministrazione Finanziaria*, Torino, 1995; *Id.*, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in Riv. dir. trib. 1996, II, p. 1119; Gallo, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in Dir. prat. trib. 1989, I, p. 50; Dalfino Paccione, *Basi per il diritto soggettivo di partecipazione*, in Foro it. 1992, V, p. 378; Marongiu, *Contributo alla realizzazione della carta dei diritti del contribuente*, in Dir. prat. trib. 1991, I, p. 593;

tribuyente nel nostro sistema tributario, la più intensa omologazione a parametri di riferimento di civiltà fiscali internazionali hanno, inevitabilmente, contribuito all'ammodernamento del nostro diritto tributario formale; in questo mutato contesto si colloca lo Statuto dei diritti del contribuente nel cui ambito è, appunto, inserita la "nuova disciplina" dell'interpello.

Lasciando da parte, per evidenti ragioni di sintesi, le considerazioni che investono più da vicino il profilo strutturale e contenutistico dello Statuto, non ci si può esimere, in questa sede dal sottolineare, che le disposizioni della legge n. 212/2000, vengono definite "principi generali dell'ordinamento tributario" ed in quanto tali sottoposte ad un particolare regime di modificabilità e derogabilità incentrato sulla presenza di una clausola di abrogazione espressa che limita la potenzialità abrogativa delle leggi successive di pari grado. Ora, l'autoqualificazione dello Statuto come legge di attuazione costituzionale raccordata a due clausole rafforzative (ossia il divieto di ogni modifica o deroga delle disposizioni dell'intera legge che non siano espressamente formulate ed il divieto di ogni deroga o modifica anche espressa delle stesse ad opera di leggi speciali), si concreta in una sorta di codificazione del principio di "fissità" (4), che conferisce, sul piano sostanziale, alle norme dello Statuto uno spessore maggiore rispetto a quelle di una legge ordinaria, non avendo il legislatore previsto una "abrogazione" ma soltanto una possibilità di "revisione" delle stesse.

All'attenzione dell'interprete si porranno, pertanto, non certo poco rilevanti interrogativi, sia in tema di effettiva operatività del principio di li-

Batistoni Ferrara, Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale, in *"il fisco"* n. 32, 1994, p. 7509; Moschetti, Le possibilità di accordo fra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano, in *"il fisco"* n. 22/1995, p. 5331; Ferlazzo Natali-Serrano, I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti, in *Corr. trib.* 1995, Inserito, n. 9. Gallo, Novità fiscali '95: gli strumenti di definizione preventiva, in *"il fisco"* n. 32/1995, p. 7921; Galeotti-Flori, Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario, in *"il fisco"*, n. 12/1995, p. 3085 e ss. Da ultimo, in argomento, si veda L. Salvini, La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre), in *Riv. dir. trib.* n. 1/2000, p.11 e ss.

(4) Vigente lo Statuto Albertino, nell'art. 1, comma 2, della L. 7 gennaio 1929, n. 4, era sancito il principio di fissità con l'affermazione in virtù della quale le norme sanzionatorie non potessero essere oggetto di successiva abrogazione o modifica da parte di leggi posteriori inerenti i singoli tributi, se non per mezzo di una espressa dichiarazione del legislatore, e con specifico riguardo alle disposizioni abrogate o modificate. Sul punto, v. Berliri, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1964, p. 38 ss.; Conso, *Dalla flessibilità dello Statuto Albertino alla rigidità della costituzione repubblicana*, in *Giur. it.*, 1977, V, c. 1977.

mitata abrogabilità (5), che riguardo alla valenza da attribuire al richiamo ai sopracitati principi costituzionali, posto che, sul piano formale lo Statuto costituisce pur sempre una legge ordinaria, non, dunque, costituzionale (6).

Tanto considerato, non può, in ogni caso sottacersi, come, in sostanziale controtendenza rispetto al tendenziale "particolarismo" tributario, risulti estremamente significativa la scelta di rendere la norma, nel complesso, portatrice di "principi generali" (7). Si tratta, certamente, di un'i-

(5) Sul punto, G. Falcone, Il valore dello Statuto del contribuente, in "il fisco" n. 36/2000, p. 11038, osserva che " la chiave di lettura più giusta per evitare sbavature è quella di ritenere che le norme costituzionali richiamate nell'articolo 1 dello Statuto, che fino a questo momento non hanno avuto una lettura appagante sul piano dell'equità, hanno finalmente una lettura autorevole cui occorre ricollegarsi per evitare che la questione fiscale possa diventare una questione solo politica e non anche giuridica".

Non sono mancate valutazioni pessimistiche in ordine alla natura di legge ordinaria dello Statuto, in tal senso v. M. Clarich, La sfida dei fatti per il Fisco dal volto gentile", in "Il Sole- 24 Ore" del 17 luglio 2000; M. F. Rinforzi, "Proclami disarmati" in "Il Sole 24-Ore" del 14 luglio 2000.

Il "rafforzamento" del testo della norma in esame ricorda la normativa inerente ai reati penali, ricalcando inoltre quanto disposto anche in altri settori, si pensi a titolo esemplificativo, in tema di previdenza, al disposto della L. n. 335/1995. Sempre avendo riguardo a previsioni normative volte a conferire un particolare spessore ad una norma, va ricordato, in tema di riscossione, il disposto dell'art. 70 del D.Lgs. n. 112, del 13 aprile 1999; su tale peculiare fonte normativa "rinforzata" si veda, F. Modugno, Appunti dalle lezioni sulle Fonti del diritto, Torino, 2000, p. 43; Carnevale, Riflessioni sul problema dei vincoli all'abrogazione futura: il caso delle leggi concernenti clausole di sola abrogazione espressa nella più recente prassi legislativa, in Dir. e soc. 1998.

(6) Secondo L. Malagù, Lo Statuto del contribuente ed il suo garante, in Boll. trib., 17/2000, pag. 1204, "la violazione da parte del legislatore ordinario di una direttiva contenuta nel novello 'statuto del contribuente' non può certo equipararsi *tout court* ad una lesione diretta dei principi di cui agli artt. 3, 23, 53, e 97 cost., solo perché richiamati nell'art., 1 del medesimo", in quest'ottica lo statuto "non può in alcun modo qualificarsi legge costituzionale". È interessante porre in evidenza come, l'autore assimili la L. n. 212/2000 "per genericità, astrattezza e programmaticità alle direttive comunitarie C.E.E., che divengono efficaci (*binding*) se recepite da leggi nazionali".

(7) Per quanto concerne il significato da attribuire alla nozione "principio generale" si veda, V. Crisafulli, La Costituzione e le sue disposizioni di principio, Milano, 1952, secondo il quale alcune disposizioni costituzionali, in quanto contenenti "principi" e, dovendo, dunque, essere attuate tramite l'emaneazione di altre norme legislative, non risulterebbero direttamente applicabili in sede giurisdizionale, né determinerebbero l'abrogazione delle norme incompatibili vigenti. Per un esame delle fonti di produzione normativa nell'ambito del nostro sistema costituzionale si vedano per tutti, Crisafulli, Lezioni di diritto costituzionale, II, p. 1, L'ordinamento costituzionale italia-

dea corretta "sul piano teorico astratto", tenuto conto dell'estrema farraginosità dell'ordinamento tributario conseguente all'eccessiva proliferazione della legislazione di settore che ha ingenerato, com'è noto, uno stato di confusione tale da minare il fondamentale principio di certezza del

no, Padova, 1993; Modugno, voce *Fonti del diritto* (gerarchia delle), in *enc. dir.*, 1997, Milano, I, p. 561.

Secondo L. Ferlazzo Natoli, *La motivazione dell'accertamento tributario e della cartella dei pagamenti alla luce del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*, in *"il fisco"*, n. 22/2001, p. 7709, il legislatore avrebbe assegnato ai "principi" dello Statuto la "natura di norma di carattere generale dell'ordinamento tributario", trattandosi, ciò posto, di "norme paragonabili alle preleggi al codice civile". In argomento, rileva ancora l'autore, non è comprensibile la *ratio* del disposto dell'art. 16, rubricato *Coordinamento normativo*, "e ciò in quanto l'entrata in vigore dello Statuto dei contribuenti comporterebbe di per sé l'abrogazione delle norme con esso incompatibili", pertanto, si desume come il legislatore "non abbia abbandonato le riserve che ne avevano frenato la stessa approvazione".

G. Falsitta, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corr. Giur.* n. 2/2001, p. 145, rileva, condivisibilmente, in relazione "all'utilità pratica di quella sorta di 'ombrello protettivo' dei suddetti principi generali rappresentato dalla clausola di 'fissità rinforzata' codificata dal primo comma dell'articolo 1", che "l'attitudine di questo nuovo *corpus* ad incidere significativamente ed in senso positivo sul rapporto fisco-contribuente è funzionale alla efficacia che dottrina e giurisprudenza riconosceranno alla clausola di salvaguardia del primo comma dell'articolo 1". Si veda, ancora, esattamente ed esaurientemente C. Glendi, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. trib.* n. 33/2000, p. 2415, il quale, in relazione alla portata da attribuire al richiamo ai sopracitati principi costituzionali, sottolinea come potrebbe ravvisarsi nelle disposizioni che compongono lo Statuto "una sorta di supernorma dichiaratamente espressiva di principi generali in materia tributaria come tali insuscettibili di essere contraddetti da norme ordinarie di non equivalente portata senza il rischio di violazione del principio di razionalità consacrato nell'articolo 3 Cost. e, sotto questo profilo, dunque, suscettibili di essere costituzionalmente sindacate". Serges, *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica. Brevi riflessioni a margine del recente Statuto dei diritti del contribuente*, in *Trasformazioni della funzione legislativa, II, Crisi della legge e sistema delle fonti* a cura di Modugno, Milano, 2000, p. 298, ritiene che la violazione dei principi contenuti nello Statuto, in virtù del "rafforzamento" di cui alla clausola di modifica o deroga espressa di cui all'art. 1, potrebbero costituire oggetto di censura di costituzionalità avendo riguardo al profilo dell'irragionevolezza. Patrono, *Legge (vicende della)*, in *"Enc.dir."*, XXIII, 1973, p. 919, attribuendo rilevanza alla clausola di abrogazione espressa soltanto sul piano ermeneutico, è dell'avviso che allorché l'*animus abrogandi* non sia esplicito, l'interprete deve presumere la compatibilità della nuova rispetto alla vecchia disciplina, quanto meno nel caso in cui la prima non contenga esclusivamente norme incompatibili con la seconda, ma racchiuda anche norme con quest'ultima compatibili.

Estremamente significative, in merito al fondamentale interrogativo relativo alla ammissibilità di una legge ordinaria che rafforzi l'efficacia delle proprie disposizioni disponendo automaticamente dell'efficacia delle leggi successive, sono le considerazioni di C. Pinelli, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello sta-*

diritto (8), sempre che non si traduca, sul piano dell'effettività, in una "velleitaria" reazione alla caotica incoerenza che spesso ha informato il

tuto dei diritti del contribuente, in Foro it. 5/2001, 102, il quale dopo aver illustrato le varie soluzioni proposte in merito alla suddetta problematica, ritiene, in sostanza, che il legislatore può sottoporre l'esercizio delle proprie funzioni a limiti o condizioni, precisando: "...altro è assumere il fondamento costituzionale e prima ancora logico-teoretico, del canone della *lex posterior*, senza il quale nessun ordinamento potrebbe protrarsi nel tempo, altro è individuare le modalità giuridico-positive attraverso cui il canone può manifestarsi, quali l'abrogazione espressa, implicita o tacita". Questa risposta mi pare la più centrata, sia sul piano del diritto positivo, perché disancora opportunamente il fondamento costituzionale dell'abrogazione dalla sorte dell'art. 15 disp. prel. c.c., sia sul piano logico-teoretico, perché si basa precisamente sull'argomento della "normale considerazione della condizione come elemento accidentale ed estrinseco dell'atto", con cui Pugliatti aveva confutato la tesi che "ogni atto legislativo sia, nella sua efficienza, condizionato alla mancata abrogazione".

Sebbene la più recente dottrina giuspubblicistica (Carnevale, Il caso delle leggi contenenti clausole di "sola abrogazione espressa" nella più recente prassi legislativa. Per un tentativo di rimeditazione organica anche alla luce della problematica degli autovincoli legislativi, in "Trasformazioni della funzione legislativa", a cura di Modugno, vol. I, Milano, 1999), conferisca portata vincolante per il legislatore futuro alle clausole di autorafforzamento, basandosi essenzialmente sulla loro natura di "norme sulla normazione", la Corte Costituzionale, con specifico riferimento all'art. 1, comma 3, della L. n. 142/1990, parrebbe di diverso avviso. La Consulta (sent. 22 aprile 1997, n. 111), si è espressa nel senso che la formula di cui all'art. 1, comma 3, citato, "secondo quanto comunemente si ritiene, vale quale criterio interpretativo per i futuri interventi legislativi in materia, nel senso che i principi della legge n. 142/90 restano operanti di fronte ad ogni altra legge che ne disponga *ex professo* la deroga o l'abrogazione".

(8) Si vedano, in merito, i rilievi di M. Ingrosso, Diritto, sistema e giustizia tributari, in Rass. Trib., 1990, I, pp. 178-179, il quale sottolinea, fra l'altro, la sostanziale arretratezza dell'elaborazione sistemica negli studi tributari nel periodo della riforma vanoniana ad eccezione dei contributi della Scuola pavese. In relazione all'incidenza delle prassi distorsive del nostro sistema di produzione legislativa, ricollegabili ad una sostanziale violazione del principio di legalità, v. Berliri, Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie, in Dir. prat. trib., I, 1979, p. 3 ss.; Bertolissi, Il parlamento abdica, il governo legifera, in Rass. trib., 1986, I, p. 91; Zizzo, Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria, in Rass. trib., 1988, I, p. 184; Tremonti, Sicurezza e tecnica della legislazione, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1992, p. 51; Bosello, La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto, in Riv. dir. trib., 1999, I, p. 1074.

Più, in generale, riguardo alle problematiche connesse alla progressiva ipertrofizzazione del settore tributario, v. De Mita, La legalità tributaria, Contributo alla semplificazione legislativa, Milano, 1993; G. Falsitta, Per un fisco "civile", Milano, 1996, p. 111, ss., auspica il tramonto "dell'abusivismo governativo nella decretazione d'urgenza", sottolineando come il nostro contesto di produzione normativa risulti, fra l'altro, caratterizzato da un eccessivo utilizzo dello strumento del decreto-legge. In relazione, poi, all'esigenza di riordino della legislazione tributaria, in vista dell'"obiettivo della codificazione", si veda, per tutti, C. Glendi, Il "codice tributario" in Italia e le

nostro sistema di produzione legislativa. Considerando quest'ultimo aspetto, occorre prendere atto che lo Statuto rappresenta un'occasione mancata sia sotto il profilo della razionalizzazione delle leggi tributarie per mezzo dell'emanazione di un tanto auspicato codice (senza dubbio indispensabile in vista di una realizzazione democratica della dogmatica tributaria) (9), che dell'introduzione di una norma a carattere generale sul contraddittorio (prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento) (10), pur tuttavia, non può non essere valutata con favore la formulazio-

"disposizioni sulla legge tributaria in generale", in *Dir. prat. trib.*, 1994, pag. 1137 ss. Ancora, in argomento, L. Perrone, *Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 4/2001, p. 1052, sottolinea che: "la fisiologica instabilità del diritto tributario si è recentemente accentuata per effetto dell'incremento delle norme comunitarie, anche di formazione giurisprudenziale, in materia tributaria e del progressivo depotenziamento della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione", rilevando, in particolare, che il *trend* legislativo attualmente in atto assegna alle fonti regolamentari un ruolo primario nella disciplina del tributo con conseguente aumento dello stato di confusione in cui versa il contribuente.

G. Falsitta, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corr. giur.* n. 2/2001, p. 147, rileva, condivisibilmente, come solo il futuro potrà dimostrare se lo Statuto possa essere considerato il primo passo verso un'opera di codificazione di principi generali dell'ordinamento tributario lungamente auspicata da tanti, in particolar modo dal Vanoni, o un mero catalogo propagandistico.

Fin dagli anni trenta, infatti, Ezio Vanoni considerava come la codificazione della parte generale costituisse il solo metodo in grado di rendere chiaro e razionale l'ordinamento tributario (v. E. Vanoni, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, p. 361 e ss).

E. De Mita, *La Legalità tributaria*, Milano, 1993, p. 5 ss., accennando ad alcuni aspetti dell'opera di Vanoni al fine di verificarne l'attualità, sottolinea che il Vanoni aveva una concezione del sistema fiscale che rimane ancora oggi attuale: l'imposta deve essere sopportabile, non deve scoraggiare la produzione del reddito e non deve diventare causa tecnica dell'evasione; il sistema tributario deve fondarsi sul rapporto di fiducia e di collaborazione fra amministrazione e contribuente", contando molto "sul senso di responsabilità dell'amministrazione pubblica e sul senso critico della gente".

(9) In America Latina l'Istituto de Derecho tributario ha elaborato un "Codigo tributario" attualmente già adottato da svariati Stati; può risultare stimolante osservare come Carlos María Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomez de Sousa (Brasile) Ramòn Valdès Costa (Uruguay) abbiano preso a modello come linea guida a livello concettuale proprio il pensiero del nostro Ezio Vanoni. In particolare, in relazione alla necessità della codificazione anche in ambito tributario, intesa quale condizione necessaria per una effettiva realizzazione di uno stato di diritto, v. V. Uckmar, *La legislación tributaria en un Estado de derecho*, relazione tenuta il 28 agosto 1997 presso la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador.

(10) Non si può far a meno di mostrare, sul punto una certa insoddisfazione per la scarsa incisività delle modifiche apportate dallo Statuto in tema di contraddittorio durante la fase istruttoria prodromica rispetto all'emanazione dell'atto di accerta-

ne di "criteri generali" in un settore caratterizzato da una sostanziale frammentarietà e dal mancato raccordo degli interventi normativi. Volendo effettuare un giudizio prognostico sull'attitudine dei precetti contenuti nello Statuto ad incidere significativamente sul rapporto d'imposta (11), non

mento. La disposizione che si occupa della fase delle indagini è l'art. 12, rubricato "diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali"; nel comma 7, dopo una generale affermazione del principio di cooperazione fra Amministrazione e contribuente, si prevede che, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richiedere chiarimenti che verranno valutati dagli uffici impositori. In vista del puntuale rispetto di detta procedura è previsto che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima della scadenza di questo termine, salvo casi di particolare urgenza. Sia pur sinteticamente, una considerazione si impone: nello Statuto, non sono previste espresse sanzioni in relazione alla mancata osservanza delle prescrizioni su riportate; il solo comma 6, attribuisce al contribuente la facoltà di rivolgersi al garante nel caso in cui i verificatori stessero procedendo con modalità non rispettose della legge; ciò posto bisognerà appurare quali risvolti pratici possa assumere una eventuale azione del garante stesso.

Al fine di evitare che il contribuente diventi "mero oggetto dell'attività amministrativa" nell'ordinamento tedesco il par. 91, comma 1, dell'Abgabenordnung prevede che nelle sue indagini l'Amministrazione finanziaria debba dapprima sentire il contribuente potendosi fare a meno dell'audizione solo in casi eccezionali; la violazione della suddetta prescrizione comporterà l'impugnabilità dell'avviso di accertamento, non la nullità dello stesso. In argomento, v. N. Bozza, I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche, in Riv. dir. trib. 4/2001, p. 505 ss.

20

(11) Sotto il profilo pratico non può, infatti, farsi a meno di rilevare come siano riscontrabili alcune disapplicazioni dello Statuto poste in essere sia con la L. 21 novembre 2000, n. 342 (cd. Collegato alla Finanziaria 2000) che con la legge Finanziaria 2001 del 23 dicembre 2000, n. 388. È, sostanzialmente, nell'ambito del sistema impositivo locale che risultano riscontrabili, in massima parte, violazioni della Carta dei diritti del contribuente, forse in quanto lo Statuto era stato concepito essenzialmente avendo riguardo esclusivamente alla fiscalità statale. Basti pensare, ad esempio, all'art. 18, comma 4, contenuto nella Finanziaria 2001, che, ponendosi in aperto contrasto con l'art. 3, comma 3, dello Statuto, differisce con una ennesima proroga, al 31 dicembre 2001, i termini per la liquidazione e l'accertamento dell'Ici relativa alle annualità 1995 e successive e quelli per la liquidazione susseguente ad attribuzioni di rendita catastale per le annualità 1994 e successive, detti termini risultavano già prorogati e scadenti al 31 dicembre 2000.

È utile porre in risalto, tuttavia, come, in tema di adeguamento del nostro sistema tributario ai principi sanciti dallo Statuto, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 16097, depositata in data 22 dicembre 2000, abbia affermato che lo Statuto, non può avere effetti retroattivi, sia in quanto lo stesso viene ad incidere su disposizioni di carattere procedurale, per le quali vige il principio *tempus regit actum*, sia perché è il medesimo Statuto a prevedere, all'art. 3, l'irretroattività delle disposizioni tributarie.

In particolare, in relazione all'esigenza di coniugare le affermazioni di principio

ci si può esimere dal sottolineare come, in realtà, la tutela del contribuente venga affidata all'esercizio delle funzioni senza dubbio poco incisive del garante (12), risultando, inoltre, la nullità degli atti posti in essere in difformità rispetto alle previsioni statutarie espressamente sancita solamente in riferimento ad alcune limitate ipotesi (13); ciò nono-

contenute nello Statuto con l'assetto istituzionale dei singoli tributi così come concretamente definito, v. G. Caputi, *L'attuazione dello Statuto del contribuente fra compressioni della tutela processuale e contraddizioni dell'ordinamento*, in *"il fisco"*, 22/2001, pag. 7725, il quale si interroga sulla coerenza della stesso D.Lgs. n. 32/2001, con i principi contenuti nello Statuto del contribuente, osservando che: "non vorremmo che il primo e più significativo provvedimento di concreta attuazione della legge fondamentale in materia tributaria passi anche per il primo e più eclatante episodio di contraddizione intrinseca al sistema, in grado soltanto di smentire la suscettibilità di contribuire realmente alla realizzazione di un ordinamento più civile".

(12) Il garante del contribuente, così come il difensore civico, costituisce una figura volta a tutelare il cittadino nei confronti dell'Amministrazione. Al garante, tuttavia, non è concesso di incidere direttamente sul fatto oggetto della segnalazione, avendo solo il potere di far presente ad una autorità politica ed agli uffici dell'Amministrazione finanziaria la disfunzione lamentata. "L'istituto appare sguarnito di un reale potere di garantire e rimediare ai disservizi lamentati, a differenza di quanto avviene per talune autorità amministrative indipendenti e per lo stesso difensore civico ... è auspicabile che, dopo un breve periodo di rodaggio, siano progressivamente riformulati, ampliandoli, i poteri e gli ambiti di intervento del Garante del contribuente, così come è avvenuto per il Taxpayer Ombudsman nel passaggio a Taxpayer Advocate negli Usa". Testualmente F. d'Ayala Valva, *op. cit.* p. 1119.

La dottrina si è mostrata perplessa in ordine alla concezione di dover applicare l'art. 97 Cost. a mezzo di un organo non costituzionale, si veda, E. De Mita, *Statuto del contribuente, generico eppure utile*, in *"il Sole-24 Ore"* 16 marzo 1999, p. 23, il quale rileva: "Vero ed unico garante del contribuente dovrebbe essere l'amministrazione stessa, e, quindi, se questa sbaglia, è prevista l'autotutela, e, qualora essa non si verifici, deve applicarsi l'ordinaria tutela davanti ai giudici naturali". Ancora sul punto, v. Tremonti, *Al posto del garante basta la magistratura*, in *"il Sole-24 Ore"*, 9 giugno 1999, p. 25.

Completo e ricco di riferimenti bibliografici è il quadro d'insieme dello Statuto delineato da L. Malagù *Lo statuto del contribuente ed il suo garante*, in *Boll. trib.* 17/2000, p. 1203. U. Perrucci, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Boll. trib.*, n. 14/2000, p. 1062, riguardo alla figura del garante sottolinea come: "sussiste il rischio che tale organo si trasformi in un carrozzone amministrativo non facilmente sopprimibile, come avvenne a suo tempo per il Secit, ed in genere per le cd. "autorità indipendenti".

(13) A. Fantozzi, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2000, p. 599 ss., in un pregevole percorso volto alla individuazione degli elementi del pensiero di Vanoni allo stato attuali, osserva come molti istituti che già il Vanoni aveva indicato nelle norme generali del 1942 verranno a confluire nello Statuto che costituirà finalmente la legge fondamentale sull'attuazione dei

stante, *de lege data*, la forza dello Statuto sarà funzionale alla valenza che, soprattutto la giurisprudenza, riuscirà ad imprimere al principio di "fissità" di cui all'art. 1.

Il diritto di interpello si inquadra nella generale semplificazione e trasparenza delle procedure concretandosi in una forma di colloquio "diretto" fra i soggetti del rapporto tributario, prima dello svolgimento dell'attività di controllo ed accertamento, volto a fornire al contribuente un supporto nella corretta interpretazione-applicazione delle norme tributarie; l'istituto costituisce, inoltre - sia a fronte dell'inammissibilità, in sede giurisdizionale, di una tutela dichiarativa di mero accertamento e dell'istruzione preventiva, che della sopravvenuta abrogazione della regolamentazione dell'esame preventivo (14) - uno strumento extragiudiziale idoneo, tendenzialmente, a permettere al Fisco ed al contribuente di evitare lo scontro sul piano della lite (15).

tributi destinata auspicabilmente dopo lungo tempo e alterne vicissitudini a far ricongiungere un sistema sostanziale dei singoli tributi, speriamo raccolto in un codice unitario e semplificato, con una legge fondamentale sull'attuazione che ponga il contribuente in posizione collaborativa ed equiparata all'amministrazione e ristabilisca la civiltà del sistema", rammaricandosi, tuttavia, del fatto che "lo Statuto non preveda in via generale l'illegittimità degli atti posti in essere in violazione di tutte le prescrizioni dello Statuto medesimo. E questo il rischio maggiore che ne possa venir data una lettura minimalista e sostanzialmente conservatrice".

In particolare in relazione ai fattori storico-culturali della "patologia" del nostro ordinamento tributario, v. L. Antonimi, Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiegando Vanoni, in Riv. dir. trib., n. 6/2001, p. 633.

(14) Il D.L. 15 marzo 1996, n. 123 reiterato dal D.L. 16 maggio 1996, n. 2593 a sua volta reiterato dal D.L. 8 agosto 1996, n. 437, da ultimo convertito nella L. 24 ottobre 1996, n. 556, collocando la conciliazione giudiziale nell'ambito del D.Lgs. n. 546 del 1992, segnava il passaggio dal cd."esame preventivo della controversia" alla conciliazione giudiziale. In tal modo, scompariva ogni collegamento fra concordato e conciliazione totale o parziale della controversia, non essendo più prevista alcuna restrizione alla possibilità delle parti di conciliare, non erano, infatti, stati riprodotti né i limiti concernenti le prove certe e dirette né quelli inerenti all'accertamento con adesione. Nella relazione al D.L. 15 marzo 1996, n. 123 si faceva presente che scopo della riforma fosse quello di approntare uno strumento ulteriore specificamente predisposto per favorire una definizione concordataria non ancora matura in sede pre contenziosa, nel nuovo testo, tuttavia, continuava testualmente la relazione, si "disallineava" l'istituto della conciliazione da quello del concordato.

(15) G. Gallo, Il diritto di interpello. Pregi e difetti di uno strumento di difesa del contribuente ancora da perfezionare, in "il fisco", n. 43/1997, p. 12767, inserisce detto istituto fra gli strumenti volti alla salvaguardia di posizioni soggettive suscettibili di una illegittima aggressione, in quanto condotta in violazione della disciplina inerente le modalità di esercizio del diritto al tributo, o viziata per eccesso di potere in quanto in contrasto con il precetto costituzionale di buona amministrazione.

In vista di una sostanziale maggior competitività internazionale, nella prospettiva di far conoscere al contribuente le conseguenze fiscali delle proprie azioni per consentirgli di valutarne gli effetti, l'art.11 generalizza, in linea di principio, l'interpello (16); l'operatore, infatti, specie nel settore fiscale dove le differenti interpretazioni delle norme tributarie possono ingenerare complessità, sperequazioni, contenzioso, necessita di particolari certezze. Ciò assunto, l'istituto ruota intorno al concetto di funzionalità rispetto al valore "certezza del diritto", che significa per il cittadino esistenza e rispetto da parte dei pubblici poteri di una sfera di autonomia garantita dal diritto. In questa prospettiva, quindi, non ci si discosta dalla teoria alloriana che considera la certezza della vigenza, della durata, della sufficienza e del significato della norma.

2. La ricorrenza delle "obiettive condizioni di incertezza" legittimante l'esercizio del diritto di interpello

Con l'emanazione dello Statuto si è tentato di ridisegnare la normativa sull'interpello per razionalizzarne la procedura e renderne la concreta applicazione più semplice e veloce; è significativo a proposito osservare come la "nuova" regolamentazione dell'interpello sia inserita proprio nell'ambito di un gruppo di norme più propriamente dirette alla tutela del contribuente, in particolare, se si considera il disposto dell'art. 10 che codifica il principio in virtù del quale i rapporti fra contribuente ed Amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio di collaborazione e di buona fede (art. 10, comma 1) (17).

(16) Riprendendo la relazione dell'On. Marongiu, Relatore del provvedimento alla camera, con questo articolo " si vogliono coniugare speditezza e certezza... Dare certezza e sicurezza a tutti: al piccolo contribuente che non può pagarsi costose consulenze, all'imprenditore che non sempre trova nella consulenza le ragioni di certezza; all'investitore straniero che considera l'incertezza dell'ordinamento tributario (italiano) una delle remore più grandi al radicamento nel nostro Paese.

(17) In ordine alla tutela della buona fede ex art. 10 dello Statuto, v. M. Vittoria Serranò, Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano, in Riv. dir. trib. n. 2 /2001, p. 321, la quale sottolinea, fra l'altro, come il dovere d'informazione rappresenti il presupposto logico e giuridico della buona fede. Ancora sul punto, cfr. C. Nocera, Statuto del contribuente la non punibilità nei casi di buona fede, in Corr. trib. 34/2000, p. 2470.

Per un inquadramento unitario del concetto di buona fede, v. Bonfante, Essenza della *bona fides* e suo rapporto con la tecnica dell'errore, in Scritti giuridici vari, To-

rino, II, 1918, p. 708 ss, il quale sottolineava come la buona fede cui la legge si richiama costituisca un concetto etico non "foggiato dalla legge ad arbitrio suo" trattandosi di buona fede *naturalis, non civilis*.

Più in generale in ordine alla buona fede del contribuente si veda, Benatti, Principio di buona fede e obbligazione tributaria, in Boll. trib. 1986, 964; De Mita, La buona fede nel diritto tributario, in Interesse fiscale e tutela del contribuente, Milano, 1991; Regazzoni, Il principio di buona fede nel diritto tributario, "il fisco" n. 42/1994, p. 10015.

Allo stato, la tutela della buona fede ha assunto una chiara formulazione in materia tributaria, facendo cogliere, distintamente, l'evoluzione dei rapporti fra Fisco e contribuente. Nel senso di una sostanziale incompatibilità di fondo fra buona fede ed obbligazione tributaria, si veda Falsitta, Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente, in Rass. trib., 1988, I, p. 12 ss. Secondo Bertolissi, Circolari nel diritto tributario, in Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., Torino, III, 1988, "buona fede ed affidamento hanno ottenuto una tutela in presenza di relazioni giuridiche di tipo prevalentemente o almeno tendenzialmente paritario, mentre paritarie non sono affatto quelle che ineriscono al rapporto giuridico d'imposta". Micheli-Tremonti, Obbligazioni (dir. trib.), Enc. dir. Milano, 1979, p. 447, rilevavano come la mancanza di regole sulla correttezza, sulla buona fede e sulla diligenza nell'adempimento dell'obbligazione tributaria fosse "esclusa dal carattere peculiare della funzione, esaurientemente disciplinata per legge".

In ordine agli orientamenti giurisprudenziali riguardo alla tutela della buona fede ci sembra opportuno rilevare come recentemente la Cassazione (sentenza n. 14619/2000) abbia sostenuto che: "l'interpretazione ministeriale contenuta in circolari o risoluzioni non vincola, né i contribuenti, né i giudici e non costituisce fonte del diritto; il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione ex art. 111 Cost. e 360 c.p.c. non si estende a tali atti ministeriali, in quanto essi non sono manifestazioni di attività normativa, bensì atti amministrativi interni, esplicitanti una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario". Prescindendo dal disposto dell'art. 10, tuttavia, la Corte non ha tenuto nella dovuta considerazione la buona fede del contribuente che potrebbe, seguendo questa impostazione, persino risultare danneggiato dall'osservanza di una circolare o di una risoluzione. Riguardo alla natura ed efficacia delle circolari la letteratura è particolarmente ampia, v. A. Uckmar, L'efficacia delle circolari ministeriali, in Dir. prat. trib. 1951, II, p. 37; Falsitta, Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente, in Rass. trib., n. 1/1988, p. 8; De Stefano, Alcune riflessioni in tema di accertamento effettuato in difformità alle disposizioni di una circolare ministeriale, in Dir. prat. trib., 1983, II, p. 1161; Sammartino, Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria, in Studi in onore di Victor Uckmar, Padova, 1997, II, p. 1077 e ss. Più in generale sulle circolari amministrative, cfr. Di Pietro, I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, I, 2, p. 619 e ss.; Catalani, L'efficacia esterna delle circolari amministrative concernenti norme giuridiche, in Giur. mer., IV, 1979. In merito, in particolare alla distinzione fra atti di indirizzo interni ed esterni cfr. La Rosa, L'Amministrazione finanziaria, Torino, 1994. In relazione al fondamento normativo ed ai diversi profili della buona fede, nonché in particolare all'applicazione retroattiva del *revirement* meno favorevole al contribuente si veda Della Valle, *Revirement* ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzio-

ne impositiva, in Riv. dir. trib., 1995, I, 587. Ancora in argomento, v. Falsitta, Informazioni del fisco e affidamento del contribuente, in Riv. dir. trib., 1996, II, 294; M. Vittoria Serranò, Brevi osservazioni in tema di tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti degli orientamenti ministeriali alla luce dei recenti interventi giurisprudenziali, in Boll. trib. n. 3/1997, p. 183. Per quanto concerne il problema dell'efficacia dell'interpretazione e delle informazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria al contribuente, una soluzione volta a tutelare incisivamente l'affidamento del contribuente è stata approntata dall'ordinamento tedesco a mezzo del doppio principio di Treu und Glauben e di Vertrauensschutz; sul tema, v. G. Falsitta, Per un fisco "civile", Milano, 1996.

In particolare, sulla buona fede in caso di mutamenti interpretativi *in peius*, anche in riferimento alla tutela nell'ordinamento giuridico tedesco, v. L. Ferlazzo Natoli- M. Vittoria Serranò- Gaetano Ruta, Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario. Ruling e Verfassungsbeschwerde, Torino, 1998, sotto il profilo comparatistico estremamente stimolanti risultano le considerazioni cui si perviene: sulla scorta dell'esperienza tedesca (verfassungsbeschwerde), si sostiene, in sostanza, come "il ricorso diretto del contribuente alla Corte Costituzionale costituirebbe la più alta garanzia per quanto concerne la tutela del cittadino contribuente nei confronti del Fisco".

Da ultimo, anche in riferimento al principio di diritto recentemente espresso dalla Suprema Corte (sentenza 10 novembre 2000, n. 14619), si veda, M. Buzzone, La natura giuridica di circolari, risoluzioni e pareri, in Corr. trib., n. 4/2001, p. 245; C. Grimaldi, Le interpretazioni ministeriali non sono vincolanti per il giudice nella decisione della controversia, in Riv. giur. trib., n. 6/2001, p. 489 ss.

Segnatamente, al comma 2, è sancita la tutela dell'affidamento in virtù della previsione del divieto di irrogare sanzioni e di pretendere interessi moratori se il comportamento che il contribuente ha posto in essere sia determinato da fatti, ritardi o errori imputabili all'Amministrazione finanziaria. Il comma 3, poi, si concreta nell'elevazione a principio generale di disposizioni già esistenti nei sistemi sanzionatori tributari, escludendo la punibilità nel caso in cui il comportamento antiggiuridico sia determinato da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria. È ancora disposto che le sanzioni non possono essere irrogate in presenza di violazioni di natura esclusivamente formale che non arrechino, dunque, pregiudizio ai controlli del Fisco e non incidano sull'imposta. Degno di nota risulta, infine, l'ultimo periodo del comma 3 che esclude la nullità dei contratti per violazioni di disposizioni che hanno esclusivo rilievo tributario.

In particolare, in relazione all'interazione fra dovere di buona fede e diritto all'informazione di cui all'art. 5 della L. n. 212/2000, v. M. Vittoria Serranò, Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano, in Riv. dir. trib., n. 2/2001, p. 321. F. Benfatti, Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione), in Boll. Trib., 1986, p. 974, ss. rileva come: "sussiste in virtù del principio di buona fede un dovere di informazione del fisco che va esercitato tenendo conto del divario di preparazione e di esperienza degli amministratori in modo da consentire a chiunque la puntuale osservanza della legge". Riguardo all'inquadramento, in sede teorica generale, del nesso causale intercorrente fra conoscenza, informazione e certezza giuridica, v. Pugliatti, Conoscenza e diritto, Milano, 1961.

Sotto il profilo procedimentale, il contribuente, oppure chi sia vincolato agli adempimenti tributari per suo conto (18), può sollecitare un intervento interpretativo da parte dell'Amministrazione finanziaria a mezzo di una istanza, preventiva (non si avrà, dunque, un interpello a posteriori in chiave di verifica dell'atto giuridico già compiuto o del comportamento tenuto) (19), specifica e circostanziata, riguardante l'applicazio-

(18) Fra i soggetti legittimati a presentare l'istanza vanno annoverati: i sostituti di imposta di cui all'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, limitatamente ai quesiti riguardanti le norme che disciplinano l'effettuazione delle ritenute alla fonte e gli obblighi consequenziali; i responsabili di imposta; i coobbligati al pagamento dei tributi. L'interpello potrà anche essere attivato dal procuratore generale o speciale del contribuente (in tal caso la procura deve essere conferita secondo le modalità di cui all'art.63 del D.P.R., n. 600/1973).

(19) Con una previsione che non sembra trovare conforto esplicito nella norma di base il regolamento di attuazione dell'interpello specificamente dispone che l'istanza di interpello può essere inoltrata solo prima che il contribuente abbia posto in essere il comportamento ovvero prima che abbia dato attuazione alla norma oggetto di interpello. Si è, dunque, in presenza di una disposizione limitativa che certamente influirà sull'effettiva portata applicativa dell'istituto.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo, l'istanza potrà riguardare: l'applicazione di qualsiasi disposizione tributaria concernente la disciplina degli aspetti sostanziali, procedurali o formali del rapporto di imposta; purché non inerente ad accertamenti tecnici o casi concreti e personali oggetto dell'interpello disciplinato dall'art. 21 della L. n. 413/1991 (pure in tal caso il contribuente potrà proporre istanza di interpello ma secondo le modalità e gli effetti della relativa disciplina).

La circolare 7 agosto 2001, n. 7/T, richiama espressamente l'art. 1, comma 1, del D.M. n. 209/2001, riaffermando l'improprietà della richiesta dell'intervento interpretativo da parte dell'Amministrazione finanziaria in riferimento agli accertamenti tecnici; considerati i tipi di questioni devoluti alla competenza dell'Agenzia del territorio rimarranno escluse dall'ambito di applicazione dell'interpello "tutte le operazioni connesse alla definizione e all'attribuzione della rendita catastale, quali il classamento, il calcolo della consistenza e l'estimo catastale in generale". In relazione alle suddette fattispecie estimative la tutela del contribuente risulterà, come si evince dalla circolare 14 agosto 2001, n. 8/T, limitata all'obbligo di motivazione delle valutazioni poste in capo all'Amministrazione. La presentazione dell'istanza non determina alcun effetto sospensivo né riguardo alle scadenze, né in merito ai termini di decadenza, non comportando, inoltre, l'interruzione o la sospensione dei termini di prescrizione; pertanto tutti gli adempimenti in scadenza nell'intervallo di tempo compreso fra la presentazione dell'istanza di interpello ed il termine di 120 giorni devono comunque essere rispettati. In vista di un potenziamento della partecipazione del contribuente, l'art. 3, comma 2, del D.M. n. 209 del 2001 dispone che all'istanza di interpello vada allegata copia della documentazione, rilevante ai fini della individuazione della fattispecie, non in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre pubbliche amministrazioni indicate dall'istante stesso. La Direzione competente potrà richiedere al contribuente, quando ciò sia necessario al fine di un inquadramento completo e corretto della questione di integrare la documentazione esibita. Per tutelare esigenze

ne di una data disposizione a casi concreti e personali; le condizioni alle quali necessariamente è subordinato l'esperimento dell'istanza di interpello sono rinvenibili nell'obiettiva condizione di incertezza (20) sulla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie in oggetto.

Va prestata attenzione al fatto che la legge prevede la possibilità della formulazione dell'istanza di interpello in relazione all'interpretazione di una "disposizione normativa di natura tributaria", con ciò avendo riguardo a norme primarie e secondarie, escludendo la possibilità di richiedere al Fisco l'interpretazione di un atto privo di qualsiasi contenuto normativo. Sotto altro aspetto, è stato osservato che l'attività interpretativa risulta limitata alla sola norma tributaria senza prendere in considerazione le incertezze circa l'applicazione di una norma civilistica volta alla qualificazione del fatto. La risposta dell'amministrazione prescinderebbe, pertanto, da ogni qualificazione civilistica, anche se ciò non viene ad escludere che non la debba accessoriamente individuare (21).

Il requisito delle "obiettive condizioni di incertezza" non è un concetto nuovo del diritto tributario, essendo già presente in una serie di disposizioni che codificano un principio generale del diritto, quello della scusabilità dell'*ignorantia legis* incolpevole, in quanto determinata da obiettiva incertezza, in virtù del quale non è punibile la violazione (tributaria, penale o amministrativa), posta in essere da un soggetto che agendo in buona fede abbia ignorato la legge da applicare al caso concreto o la abbia erroneamente applicata in quanto indotto da particolari ragioni che non rientrino nella sua sfera soggettiva (22); in altri termini,

216

di economia procedimentale, tale iniziativa potrà essere assunta "una volta sola"; in tal caso il termine di 120 giorni per la notificazione della risposta da parte dell'A.F., decorrerà dalla ricezione della documentazione integrativa consegnata o spedita secondo le modalità previste per la presentazione dell'istanza di interpello.

(20) Per tutti, cfr. M. Logozzo, *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 981 e seguenti.

(21) In questo senso, M. Nussi, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, *Rass. Trib.* 6/2000, p. 1862, il quale riferendosi, anche, a supporto delle sue considerazioni, al contenuto della dichiarazione tributaria reddituale, sottolinea come: "in concreto l'Amministrazione finanziaria verificherà se la fattispecie sostanziale rientri o meno entro l'ambito applicativo della norma tributaria incerta, indipendentemente dalla corretta qualificazione civilistica".

(22) In questi termini, M. Logozzo, *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in *Rass. trib.* n. 4/1998, p. 986. L'autore individua una serie di cause sintomatiche dell'obiettiva incertezza: "oscurità, ambiguità, contraddittorietà, equivocità della norma violata; novità legislativa che determini, nel periodo di prima applicazione, serie perplessità interpretative; incertezza sull'ambito temporale

considerando come requisito minimo per la punibilità la conoscibilità quando quest'ultima non risulti garantita per vizi della legge, complessivamente considerata, o delle singole disposizioni, l'illecito non è da considerare punibile (23). L'art. 11 fa dunque propria, con una tecnica un po' anomala, una formula solitamente collocata nell'ambito di un esimente: allo stato, pertanto, la sussistenza di "obiettive condizioni di incertezza" conferirà al contribuente tanto il diritto alla disapplicazione delle sanzioni che la facoltà di proporre istanza di chiarimento all'Amministrazione finanziaria.

Il regolamento di attuazione dell'interpello ha precisato che: "non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza, qualora l'Amministrazione finanziaria abbia compiutamente fornito la soluzione di fattispecie corrispondenti a quella prospettata dal contribuente, mediante circolare, risoluzione, istruzione o nota, portata a conoscenza del contribuente attraverso la pubblicazione sul sito della "documentazione tributaria" del Fisco.

Con specifico riferimento all'interpello, l'obiettiva condizione di incertezza non è ravvisabile quando l'Amministrazione abbia già espresso il suo orientamento, a prescindere da un eventuale contrasto sussistente in dottrina o in giurisprudenza in relazione a disposizioni considerate equivoche e oscure: in tal caso, l'obiettivo caratterizzante la fattispecie in

di applicazione della norma; emanazione di una disposizione di interpretazione autentica; mancanza di pronunce giurisprudenziali ovvero contrastanti orientamenti giurisprudenziali; conformità della condotta alle circolari ministeriali ovvero alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria; contraddittorietà delle informazioni o interpretazioni fornite dall'Amministrazione; conflitto fra opinione interpretativa dell'Amministrazione e l'orientamento giurisprudenziale; precedenti giurisprudenziali pronunciati a favore del contribuente; opinioni dottrinali autorevoli".

(23) Art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992: "La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"; art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997: "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento"; art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000: "Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione"; art. 10, comma 3, della L. n. 212/2000: "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto".

esame, ossia la conoscibilità dell'interpretazione ministeriale, sarebbe già stato ottenuto (24).

Pur considerata la *ratio* del presupposto necessario per attivare l'istanza di interpello, ravvisabile nell'esigenza di non ingolfare l'Amministrazione con richieste inerenti soluzioni interpretative consolidate, conosciute o, comunque, conoscibili, la soluzione legislativa adottata appare quanto mai discutibile. Il requisito delle "obiettive condizioni di incertezza", rischia, infatti, di tradursi in un grosso limite per l'esperimento dell'interpello, potendone una capziosa utilizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria determinare una paralisi del sistema, senza pensare, poi, alle fondate perplessità determinate dalla possibilità di effettiva conoscibilità della previsione di cui al regolamento di attuazione (25).

In definitiva, in linea con l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale che sancisce l'esistenza di "un valore costituzionale comportante la chiarezza normativa e la certezza nell'applicazione del diritto" (26), la "certezza", intesa quale possibilità, conseguente alla semplicità, di "poter valutare con qualche approssimazione l'incidenza fiscale in termini di costi dell'attività economica" (27), si persegue con la prevedibilità dei comportamenti dell'Amministrazione finanziaria. Mentre il contribuente ha la facoltà e non l'obbligo di formulare delle istanze di interpello, per il legislatore sussiste l'obbligo elevato a "principio generale" dell'ordinamento di osservare determinate modalità nella confezione delle leggi tributarie [si pensi alla fissazione di nuove condizioni e presupposti in ordine all'ammissibilità di leggi retroattive e di leggi di interpretazione autentica (28), alla previsione di minuziose disposizioni in vista di una mag-

(24) Sul punto, v. P. Anello, La rilevanza del concetto di obiettive condizioni di incertezza dell'interpello, in *Corr. trib.*, 29/2001, p. 2170, il quale osserva, in particolare, come: "l'eventuale contrasto fra l'orientamento ministeriale e quello giurisprudenziale o dottrinario su una disposizione comunque definibile non chiara o univoca, ancorché possa consentire la non applicazione delle sanzioni tributarie, non può al contrario, consentire la proposizione dell'interpello".

(25) In presenza di un quesito già risolto dall'Amministrazione, con conseguente mancanza del presupposto dell'obiettiva incertezza, il regolamento fa carico all'Agenzia di indicare al contribuente gli estremi del provvedimento in cui è contenuta la soluzione interpretativa richiesta.

(26) Si vedano, in particolare, al riguardo: C. Cost. n. 384/1994; C. Cost. 31 marzo 1995, n. 94.

(27) Così, E. De Mita, *La legalità tributaria*, Milano, 1993, p. 116.

(28) Al fine di arginare la proliferazione di norme interpretative (per ciò stesso, dunque, retroattive), il comma 1 dell'art. 3 della L. n. 212/2000, informato alla tutela

gior chiarezza e trasparenza delle norme tributarie, al divieto di istituire nuovi tributi o estendere tributi preesistenti a nuovi soggetti a mezzo di decreto-legge (29)]: al suddetto obbligo corrisponde un diritto del contribuente alla "certezza" sulla portata e sull'ambito di applicabilità delle disposizioni tributarie (30).

3. Il coordinamento con la specifica disciplina racchiusa nell'art. 21, della L. n. 413/1991

La normativa del 1991, che, com'è noto, ha introdotto nell'ordinamento un particolare istituto a mezzo del quale il contribuente può chiedere un parere alla Amministrazione finanziaria in ordine ad alcune specifiche operazioni che intende porre in essere (31) è stata espressamente

del principio di affidamento, prevede un generale divieto di retroattività per le disposizioni tributarie, salve le disposizioni di interpretazione autentica, che risultano subordinate sotto il profilo sostanziale, alla ricorrenza di "casi eccezionali", e, sul piano formale, alla introduzione a mezzo di "legge ordinaria" (art. 1, comma 2).

(29) Allo stesso modo, in quest'ottica, risultano apprezzabili le previsioni in tema di applicazione postergata sia delle disposizioni sui tributi periodici che di quelle che prevedono adempimenti a carico dei contribuenti, nonché il disposto dell'art. 3, comma 3, della L. n. 212/2000, in virtù del quale: "i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

(30) Ed è proprio il mancato adempimento da parte del legislatore dell'obbligo di "certezza", che ha determinato la necessaria previsione nell'applicazione delle sanzioni del rimedio dell'esimente, nonché, ha costituito uno dei principali motivi posti alla base dell'introduzione dell'interpello. In argomento, v. Bosello, La certezza del diritto nei rapporti tributari, in Quaderno n. 4 della Scuola di perfezionamento in Diritto tributario A. Berliri, Bologna, 1988.

Avendo riguardo alle cause della poca chiarezza della produzione legislativa in materia fiscale, con specifico riferimento ai continui mutamenti della legislazione, v. Cipollina, Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale, in Riv. dir. sc. fin., 1995, I, p. 781.

(31) S. La Rosa, Prime considerazioni, cit., p. 7947, osserva che l'art. 37, ultimo comma del D.P.R. n. 600/1973 è una disposizione che più che l'elusione investe fenomeni di vera e propria evasione, sottolineando, ancora, che l'art. 74, comma 2, testo unico n. 917/1986, non ha nulla a che fare né con l'elusione, né con l'evasione fiscale. Valorizzano, l'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 in chiave sostanzialmente antielusiva, F. Gallo, Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione, in Dir. prat. trib., 1992, I, p. 1770; G. Tinelli, L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef, Padova, 1993, p. 64; A. Lovisolo, Possesso di redditi ed interposizione di persona, in "Dir. prat. trib.", 1993, I, p. 1675; M. Nussi, L'imputazione del reddito fra soggetto interposto ed effettivo possessore: profili procedurali, in Rass. trib., 3/1998,

fatta salva dal comma 6 dell'art. 11 dello Statuto; ciò ha determinato delicati problemi di coordinamento fra l'area di operatività dell'interpello "ordinario" che riguarda aspetti interpretativi dubbi riferiti a casi concreti e personali, senza alcun limite oggettivo, e quella dell'interpello previsto dall'art. 21 della L. n. 413/1991, che, anche nell'ambito delle materie in cui risulta applicabile, inerisce alla "qualificazione giuridica di un fatto" (32).

Le peculiarità di quest'ultimo tipo di interpello, possono essere così sinteticamente rappresentate: impossibilità di ascrivere al parere efficacia vincolante ed estrema farraginosità della formazione del silenzio-assenso (inutile decorso del termine di sessanta giorni dalla richiesta di parere diretta al Comitato consultivo e di ulteriori sessanta giorni dalla formale diffida ad adempiere). *Liter* procedurale, pertanto, risulta essere caratterizzato da tutta una serie di limitazioni che ne rendono la concreta applicazione decisamente troppo complessa (33), rischiando di delineare una fattispecie suscettibile di generare contenzioso piuttosto che ridurlo (34). Non ci si può esimere, pertanto, dal sottolineare come sarebbe stato ra-

p. 734; C. Consolo, op. cit., p. 953, rileva come la ristrettezza dell'ambito operativo rappresenti un grosso limite, apparendo evidentemente che quelle richiamate dal legislatore non sono da ritenere le uniche fattispecie antielusive operanti nel nostro ordinamento e tanto meno le sole che esigono quel tipo di valutazioni sofisticate per le quali è stato concepito il Comitato.

(32) In tal senso, v. La Rosa, Prime considerazioni sul diritto di interpello, in "il fisco" n. 32/2000, p. 7950.

(33) In argomento, v. Zizzo, Diritto d'interpello e *ruling*, in Riv. dir. trib., 1992, I, p. 136, ss.; La Rosa, Prime considerazioni sul diritto di interpello, cit.; M. V. Serranò, Diritto di interpello e garanzie del contribuente, in L. Ferlazzo Natoli- M. V. Serranò-G. Ruta, Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario. Ruling e Verfassungsbeschwerde", Torino, 1998; Consolo, I pareri del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia, in Dir. prat. trib., 1993, I, p. 951 ss., secondo il quale al Comitato compete una funzione di "cerniera fra funzione amministrativa e giurisdizionale"; Trimeloni, Atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, inserto del Corr. trib. n. 2/94; Romano, Nuove disposizioni in materia di "ruling" (Belgio), in Dir. prat. trib., 1999, III, p. 588 ss; Leonardi, Interpello per la non disapplicazione delle norme antielusive, in Boll. Trib., 2000, p. 808.

Falsitta, Manuale di diritto tributario, Milano, 1996, p. 80, che, come è noto, individua le due pseudo fonti del diritto tributario nella circolare interpretativa e nell'interpello, in merito all'efficacia del *ruling* nel caso di concordanza fra le parti riconosce che "il responso ministeriale o del comitato se conforme alla soluzione interpretativa prospettata dal richiedente è pur esso insuscettibile di sconfezione da parte di entrambi i soggetti del rapporto limitatamente al caso deciso, superando così definitivamente l'equivoco concetto di inversione dell'onere della prova".

(34) In argomento, v. Iacondini, Il *ruling*: come è oggi come dovrebbe essere domani, in Riv. imp. dir. 1992, p. 983.

gionevolmente preferibile procedere ad una abrogazione dell'“interpello speciale” facendolo rifluire nella disciplina “statutaria” dell'interpello; allo stato, infatti, chi dovrà avvalersi del “vecchio” istituto procedimentale risulterà specificamente penalizzato stante la minore incisività e maggior gravosità procedimentale dello stesso (35). Assunto il differente ambito di operatività delle due diverse forme di interpello, un'ulteriore distinzione è da effettuare sotto il profilo degli effetti di dette fattispecie. Dal coordinamento della disciplina racchiusa nell'art. 21 della L. n. 413/1991 con le relative norme di attuazione, si evince che qualora sussistano i requisiti di completezza e veridicità, l'ambito di efficacia del parere risulta limitato al “rapporto tributario”, influenzando, nell'eventuale sede contenziosa, sulla distribuzione dell'onere probatorio posto “a carico della parte che non si è uniformato al parere del Comitato”. Tanto considerato, essendo l'Amministrazione finanziaria, attore in senso sostanziale, già gravata dall'onere probatorio in giudizio, dovrà essere il contribuente, che non si sia uniformato al parere espresso dall'organo consultivo, a dover provare, nel corso del processo, l'infondatezza della pretesa impositiva (36). Non pare desumersi un'estensione di detto effetto all'interpello ordinario neppure avendo riguardo al contenuto della C.M. n. 50/E del 2001, che, nel puntualiz-

(35) S. La Rosa, “Prime considerazioni sul diritto di interpello”, in “*il fisco*” n. 32/1992, p. 7948, suggerisce di fare “del Comitato una struttura consultiva interna all'apparato amministrativo”, auspicando che “quel doppio grado si riducesse ad uno soltanto”.

(36) Sul punto, v. G. Zizzo, “Diritto d'interpello e *ruling*”, in Riv. dir. trib., 1992, I, p. 146, secondo il quale, considerato che in Italia, così come in Francia, non vige alcuna presunzione di legittimità in favore dell'atto impugnato, dovendo l'Ufficio procedere a fornire la prova dei fatti posti alla base della pretesa impositiva, il parere del Comitato esplicherà la sua efficacia sui meccanismi che regolamentano la distribuzione dell'onere della prova soltanto nel momento in cui sia stato il contribuente a non uniformarsi al parere espresso dal Comitato stesso.

In senso conforme, v. M. Buzzone, Interpello ordinario, speciale e “*tax ruling*” negativo: i differenti effetti dei pareri, in Corr. trib., n. 26/2001, p. 1923.

S. La Rosa, Prime considerazioni sul diritto di interpello, in “*il fisco*”, n. 32/1992, p. 7950, rileva che: “alla parte che al parere non intende uniformarsi è posto l'onere di dimostrare che il fatto reale non corrisponde esattamente a quello sul quale il Comitato ha reso il suo parere; il che poi equivale a dire (in positivo) che il parere ha una sua propria efficacia sostanziale, consistente nella creazione di una qualificazione vincolante della fattispecie allo stato degli atti”.

Sebbene gli effetti derivanti dall'art. 21 della L. n. 413/1991, siano sostanzialmente assimilabili a quelli di una presunzione legale, pare preferibile ritenere che il giudice, in mancanza della prova contraria, non sia tenuto ad uniformarsi a quanto previsto nel parere, potendo disattenderlo e qualificare diversamente la fattispecie attenendosi alle fonti positivamente previste.

Contra Consolo, op. cit., p. 963.

zare come il carattere vincolante dell'interpretazione dell'Amministrazione operi solo nei confronti degli uffici, e "non impegna il contribuente, il quale è libero di determinarsi in senso non conforme", non fa espresso riferimento alle conseguenze dell'eventuale inosservanza del responso amministrativo da parte del contribuente stesso.

Sul piano degli effetti penali, poi, l'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000, fa esclusivo riferimento alla fattispecie di cui all'art. 21 della L. n. 413/1991 (37). In ogni caso, ai fini di un corretto inquadramento in una prospetti-

(37) L'art. 16 del D.Lgs., n. 74/2000, rubricato: "Adeguamento al parere del Comitato per l'Applicazione delle norme antielusive", dispone che "Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso". Sul punto, v. G. Bellabamba, G. Cariti, I nuovi reati tributari, Milano, 2000, p. 157, secondo i quali: "la disposizione dell'art. 16 è unicamente di favore per il contribuente e non può essere interpretata come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'amministrazione finanziaria", seguendo quest'ordine di idee "l'equiparazione dell'elusione, *sic et simpliciter*, ad una evasione penalmente rilevante risulterebbe del tutto erronea, cosicché resta confermato, anche sotto questo profilo, il giudizio di inutilità della disposizione che si commenta". Per maggiori dettagli in ordine al disposto dell'art. 16 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, v. P. Adonnino, Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione, in Riv. dir. trib., 2/2001, p. 239. In particolare, in ordine alla vincolatività del parere in situazioni simili, l'autore è dell'avviso che: il "precedente" non costituisce altro che uno degli elementi di valutazione non già della condotta del contribuente ai fini della esclusione della punibilità, bensì della natura elusiva o meno della fattispecie in esame e della condotta di dolo specifico di evasione", pertanto in sintonia con i contenuti dello Statuto del contribuente, "essendo necessario, ai fini della punibilità, l'elemento soggettivo del dolo specifico la buona fede di chi si adegua ad un parere che produce gli effetti di cui si è detto, sia pure soltanto nei confronti soltanto di coloro che l'interpello abbiano azionato, non dovrebbe poter essere disconosciuto".

C. Glendi, Lo statuto dei diritti del contribuente, in Corr. trib. n. 33/2000, p. 2415, in relazione al combinato disposto dei commi, 2 e 3 dell'art. 11, rileva che se si ritiene possibile estendere la portata del comma 3 anche alle sanzioni penali, "verrebbe, forse in tal modo accreditata una sorta di immunità penale ad *instar* di quanto già previsto dall'art. 21 della L. n. 413/1991 e dall'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000 ma senza le specifiche restrizioni ivi contemplate".

I. Caraccioli, Gli effetti penali dell' "interpello ordinario" dopo il regolamento e la circolare, in "il fisco" n. 26/2001, p. 8958, in coerenza con quanto sostenuto in precedenti scritti (in particolare, si veda, Interpello "ordinario" ed interpello "speciale": diversi effetti speciali e necessità di coordinamento, ivi, n. 41/2000, p. 12375), dopo aver osservato come i profili fiscali non vadano assimilati a quelli strettamente fiscali, conclude nel senso che: "per quanto attiene agli effetti penali dell'interpello ordinario, essendo prevista dall'art. 11, comma 3, della L. n. 212/2000 l'inapplicabilità di sanzioni nel caso di mancata risposta, trattasi di silenzio-assenso che impedisce, già sul piano oggettivo, qualsivoglia con-

va penalistica, va anzitutto compatibilizzato il principio *ignorantia legis non excusat* con il principio di colpevolezza. Sul punto una sicura linea guida è fornita dalle note proposizioni, in tema di errore scusabile sul divieto, della Corte Costituzionale (sentenza n. 364/1988). La colpevolezza, configurata come un requisito autonomo rispetto all'elemento psicologico, implica per la "rimproverabilità" dell'illecito che il soggetto agente non si sia determinato "come l'ordinamento voleva ed era in grado di pretendere, di esigere nel caso concreto" (38). La rilevanza della consapevolezza dell'illiceità penale andrebbe risolta nel senso di ritenere sufficiente in vista del riconoscimento della punibilità dell'agente, la possibilità di conoscere, anche per ragioni di funzionalità generalpreventiva, l'illiceità giuridica del fatto commesso. La *ratio* del principio di colpevolezza affonda le proprie radici nell'esigenza di garantire al privato la certezza di libere scelte d'azione dovendo essere chiamato a rispondere penalmente solo per azioni da lui controllabili e mai per comportamenti che solo fortuitamente possano produrre conseguenze rilevanti sul piano penale (39).

4. Profili della risposta: inquadramento sistematico, motivazione

Per delineare la natura della risposta occorre fare riferimento al carattere dell'attività dell'Amministrazione finanziaria che va esercitata in corrispondenza del contenuto dell'istanza di interpello esperita dal contribuente. L'istanza (40), che consiste in una manifestazione di volontà

22

seguenza penale; per la diversa ipotesi della risposta favorevole al contribuente, che venga contestata dal giudice penale, non essendo prevista una scriminante (come nell'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000), il problema andrà risolto, ma sempre e solo dal giudice, in termini di buona fede per mancanza di dolo di evasione o per sussistenza dei requisiti di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000; per l'ipotesi che la risposta sia contraria alla richiesta del contribuente, e questi agisca egualmente, a proprio rischio e pericolo, non siamo in presenza necessariamente dell'automatica commissione di un reato, dovendo sempre il giudice penale valutare se nel caso di specie, sussistano oppure no, tutti gli elementi, oggettivi o soggettivi, dello stesso (dichiarazione fraudolenta o dichiarazione infedele)".

(38) Così, Vassalli, L'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale come causa generale di esclusione della colpevolezza, in "Giur. Cost.", 1988, II, p. 17.

(39) Corte Costituzionale, sent. n. 364/1988 è pubblicata in "Foro It.", 1988, I, 1358 con nota di Fiandaca, Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: "prima lettura" della sentenza n. 364/1988.

(40) In merito alla nozione di "istanza", v. Casetta, Manuale di diritto amministrativo, Milano, 2000, p. 384.

necessaria a far svolgere l'attività sollecitata, è posta in essere in funzione di interessi particolari del contribuente e, precisamente, è volta a provocare in via preliminare un chiarimento su un problema reale di incerta interpretazione normativa. L'interesse per la proposizione della stessa deve essere legittimato, quindi, da "obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie".

Naturalmente, l'attività interpretativa - che è il risultato dell'istanza - deve ad essa rispondere individuando la norma applicabile alla fattispecie concreta (41). È utile altresì, prima di stabilire la natura dell'interpello puntualizzare che l'Amministrazione in occasione dell'esercizio del suo potere pone in essere oltre ad atti di natura provvedimentale, cioè manifestazioni di volontà dotate di efficacia sul piano dell'ordinamento generale (42), anche atti strumentali ad altri poteri (pareri, proposte, atti di controllo, accertamenti), detti anche atti dichiarativi; tali atti sono costituiti da dichiarazioni di scienza le quali non hanno un contenuto di volizione. La risposta è, in quest'ottica, una dichiarazione di scienza riguardo alla chiara interpretazione della norma che vincola, sempre che il fatto rappresentato dal contribuente non sia diverso, l'Amministrazione nell'esercizio della funzione impositiva. La dichiaratività, si avverte, "va assunta nel senso rigoroso di non creazione di situazioni giuridiche soggettive (43)"; l'effetto giuridico prodotto dall'esercizio dell'attività dell'Amministrazione, nel caso di specie, infatti, non consisterà in una modificazione, costituzione o estinzione di situazioni giuridiche, bensì in un mero effetto dichiarativo (44). La funzione della "risposta" è quella di ri-

(41) Sul punto, v. E. Paresce, voce "Interpretazione", in *Enc. dir.*, Milano, 1972, p. 234 il quale osserva che: "l'interpretazione dichiarativa sarebbe quella che si ha tutte le volte che considerazioni pragmatiche inducono a scegliere fra più interpretazioni tutte possibili e ragionevoli nell'ambito del significato linguistico naturale del testo".

(42) A.M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984, p. 591, rileva che i provvedimenti sono "atti autoritativi tipici e nominati preordinati alla realizzazione di interessi specifici affidati alle cure dell'amministrazione, e consistenti in statuizioni destinate a produrre modificazioni di situazioni giuridiche, ovvero a rifiutare le modificazioni eventualmente richieste dagli interessati".

(43) Così, Giannini, Voce "Certezza pubblica" in *Enc. dir.*, Milano, 1960, p. 785, nota 10.

(44) A. M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984, p. 624, dopo aver delineato i rapporti sussistenti fra "procedimento e fattispecie" sottolinea che in seno alla sequenza di un procedimento amministrativo è dato riscontrare da un lato elementi meramente preparatori e dall'altro elementi effettivamente operativi sull'effetto giuridico, posto che questi ultimi possono essere oltre che "elementi propriamente costitutivi dell'effetto giuridico, anche meri elementi integrativi dell'efficacia o dichiarativi - inteso quest'ultimo aggettivo nel significato particolare di elemento che si limita a condizionare l'efficacia senza essere esso stesso costitutivo dell'effetto giuridico.

muovere "l'incertezza" sulla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie a mezzo di una "dichiarazione di scienza" volta a creare "certezza" in ordine al diritto applicabile alla fattispecie concreta. Certezza, di cui si perderà ogni traccia, qualora il fatto risulti diverso da quello descritto dal contribuente in quanto fra la realtà rappresentata nell'istanza e la certezza fornita con l'atto di risposta deve sussistere corrispondenza.

A questo punto, è opportuno rilevare – ed è proprio questo rilievo ad introdurci sul punto nodale della materia in esame – che la categoria degli atti amministrativi non provvedimentali si presenta alquanto eterogenea sia sotto l'aspetto strutturale che funzionale, da qui, comprensibili difficoltà in ordine ad una loro completa ed organica classificazione (45). Tanto considerato, sottolineiamo che gli atti che concretano la fattispecie legale dell'interpello, pur possedendo la connotazione di dichiarazione di scienza non pare siano pienamente riconducibili sotto l'etichetta dei "procedimenti aventi natura dichiarativa": vero è che gli atti in cui sfociano tali procedimenti non hanno natura di dichiarazione di volontà, ma piuttosto di dichiarazione di scienza e di conoscenza, e che ogni "procedimento" crea una certezza giuridica ed è a questa funzionalmente adibito, pur tuttavia, i procedimenti dichiarativi "hanno quale tratto strutturale comune quello di dare certezza di fatti giuridicamente rilevanti, più precisamente di fatti qualificati da norme giuridiche" (46), l'interpello disciplinato dall'art. 11, invece, come si è detto, non riguarda la corretta qualificazione giuridica del fatto bensì la corretta interpretazione della norma, essendo volto ad incidere su problemi specificamente di diritto. È da escludere, ancora, la possibilità di assimilare la risposta agli atti dichiarativi di "certazione", atti tipici e nominati, che oltre a presentare una peculiare efficacia preclusiva sul piano probatorio, ed a produrre certezze valedoli *erga omnes* (47), sono costitutivi di certezze legali su fatti.

(45) Rileva E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2000, p. 332, che: "l'effetto giuridico prodotto dall'esercizio di un potere (sia provvedimentale, sia non provvedimentale) può consistere non già in una modificazione, costituzione o estinzione di situazioni giuridiche ma nell'effetto dichiarativo, che non modifica la situazione giuridica preesistente, bensì dà "luogo a semplici svolgimenti interni di situazioni giuridiche preesistenti" (Falzea)".

(46) V. F. Tedeschini, voce *Procedimento amministrativo*, in *Enc. dir.*, Milano, 1986, p. 892.

(47) Sul punto, v. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, 2000, p. 333.

In relazione alla nozione di certazione, v. Giannini, voce *Certezza pubblica*, in *Enc. il quale* osservava che: "le certazioni sono atti che creano direttamente e immediatamente qualificazioni giuridiche di cose o di persone, prima di esse inqualificate, cioè non aventi rilevanza giuridica: rispetto al reale esse sono la forma giuridica del

In base a queste notazioni, pare impossibile procedere ad una "tipizzazione" (48), dell'atto in esame, infatti, "attribuire ad un atto la qualifica di dichiarazione di scienza non può di certo considerarsi risultato sufficiente ai fini del suo inquadramento sistematico".

Rimane da analizzare, a questo punto, un elemento qualificante ai fini della valorizzazione della *ratio* dell'istituto: il vincolo motivazionale.

Il dato più significativo che emerge dalla L. n. 241/1990 in tema di motivazione è certamente il superamento dei dubbi in merito alla necessità che i "provvedimenti" debbano essere motivati (49). Tuttavia, se l'obbligo di motivazione previsto dall'art. 3, L. n. 241/1990, riguarda i soli provvedimenti, ciò non implica, ovviamente, che gli atti amministrativi non provvedimentali non vadano motivati. Allo stato, sono ammissibili atti non provvedimentali non motivati, in ogni caso, assumendo la motivazione soprattutto come strumento garantistico corollario del principio di trasparenza dell'attività amministrativa, l'ambito degli atti in relazione ai quali non sia previsto l'obbligo di motivazione va sempre più restringendosi. La differenza fra atti provvedimentali ed atti non provvedimentali, per quanto concerne l'obbligo di motivazione, risulta in linea con i sopra evidenziati differenti effetti giuridici prodotti dalle due categorie di atti: l'eventuale motivazione di atti non provvedimentali ha la funzione di esplicitare la congruità di valutazioni o determinazioni che non incidono "direttamente" su situazioni giuridiche, rivestendo un esclusivo rilievo infraprocedimentale (50).

fatto stesso: se mancano, il fatto non viene a rilevanza giuridica; le certazioni costituiscono pertanto la categoria più importante e suggestiva degli atti di certezza, proprio perché ne sono la più semplice".

(48) Così, P. Schlesinger, voce "Dichiarazione", in Enc. dir., Milano, 1964, p. 384.

(49) In questo senso, E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2000, p. 513, il quale sottolinea come nel nostro sistema non fosse previsto un dovere generale di motivazione degli atti amministrativi, spettando alla dottrina ed alla giurisprudenza il compito di stabilire quali atti andassero motivati (in linea di massima si aveva riguardo ad atti discrezionali e ad atti che ledessero la situazione del privato); nel caso in cui gli atti avessero richiesto una motivazione ne andava delimitata l'ampiezza ed individuato il contenuto.

(50) Rilevava M.S. Giannini, voce "Motivazione atto amministrativo", in Enc. dir., p. 264, che: "per gli atti aventi natura di dichiarazione di scienza, in senso lato, non vi è né motivo né motivazione. Per cui le affabulazioni, anche argomentative, che possono trovarsi in pareri propri, atti di giudizio, certazioni, accertamenti e simili, non sono motivazione, esternazione di motivo, ma sono l'enunciato della dichiarazione di scienza. Anche se è in uso dire di un parere, di un accertamento, che sono "ben motivati", a rigore si dovrebbe dire "ben argomentati", poiché questi atti non hanno motivi e conseguentemente motivazioni".

Specie se in rapporto alla previsione in tema di interpello "speciale", profilo di indubbio interesse è che il legislatore dello Statuto ha espressamente previsto la motivazione in relazione ad un atto a natura dichiarativa che non rileva in via diretta ai fini dell'obbligazione tributaria. Il significato da attribuire al vincolo motivazionale di cui all'art. 11 è piuttosto chiaro: la motivazione dell'atto è funzionale alla possibilità da parte del contribuente di controllare che l'Amministrazione finanziaria abbia esercitato i suoi poteri interpretativi in modo corretto rispetto all'"interrogatorio" circostanziato e specifico riguardante il caso concreto sottoposto al suo esame. Sotto il profilo contenutistico, riteniamo che la motivazione debba essere, in merito alla struttura circostanziata prescritta per la presentazione dell'istanza, completa, chiaramente su tutto quanto è oggettivamente e praticamente rilevante ai fini della "procedura" - in modo da permettere di svolgere un controllo ricostruttivo sulla correttezza dell'attività interpretativa posta in essere dall'Amministrazione finanziaria. In sostanza è attraverso la motivazione che il contribuente può verificare la congruenza o meno della risposta e decidere se uniformarvisi. Tuttavia, nel caso in cui il contribuente non decida di aderire all'interpretazione fornita dall'Amministrazione, quest'ultima potrà, certo, procedere ad un accertamento ma, a pena di nullità, dovrà motivare l'atto (51), esclusivamente avendo riguardo ai criteri informativi della risposta

22

(51) In buona sostanza, oltre alla funzione di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, la motivazione degli atti di accertamento non può non essere considerata espressione di un'esigenza di trasparenza in modo da poter verificare la compiuta rispondenza della pretesa ai criteri di formazione del presupposto d'imposta nel pieno rispetto, dunque, del principio di legalità e di effettività della capacità contributiva.

A questo punto, una considerazione si impone: è il caso di riflettere su quell'orientamento in virtù del quale l'atto di accertamento sarebbe da considerare una mera *provocatio ad opponendum*, avente quale funzione tipica quella di rendere nota al contribuente la pretesa tributaria, delimitando l'oggetto del contendere, e ciò, in particolare, se si considera una recente pronuncia della Suprema Corte (Cass. Sez. trib., sent. 21 aprile 2001) che, ponendosi in linea con lo Statuto, configura l'avviso di accertamento come "atto non processuale e non specificamente funzionale al processo ma, amministrativo, esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, in sé e per sé perfetto e pienamente efficace, sicuramente non espressivo di una pretesa la cui fondatezza debba necessariamente essere vagliata in sede giurisdizionale". In questa sede il dibattito dottrinale inerente le problematiche connesse al requisito della motivazione dell'atto di accertamento non può che essere sfiorato. In dottrina si vedano, per tutti, Ferlazzo-Natoli, La motivazione nell'accertamento tributario, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 224 ss.; Fantozzi, Diritto tributario, Torino, 1998, p. 372 ss. In specie, La Rosa, Accertamento tributario, in *Boll. Trib.* 1986, p. 1541 ss, rileva come il requisito della motivazione non vada soltanto posto a garanzia del diritto di difesa del contribuente, ma dovrebbe assicurare l'imparzialità dell'azione amministra-

(salva l'ipotesi in cui la fattispecie legale non si sia perfezionata); in caso di vizio motivazionale, sarà il contribuente a dover procedere ad impugnare l'atto impositivo dinanzi al giudice tributario.

tiva, e servire, soprattutto, a dar conto del sostanziale ed effettivo rispetto delle regole procedurali che governano l'esercizio del potere impositivo. Secondo l'impostazione di Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 393, sussiste un principio generale in forza del quale: "a nessun atto la pubblica amministrazione può accingersi senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto". Sostanzialmente negli stessi termini, Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova 1984, p. 66 e ss., il quale, nell'ambito di una puntuale ricognizione normativa sulle diverse forme di accertamento in materia di imposte dirette, sostiene l'orientamento in virtù del quale con la motivazione l'ufficio debba, anzitutto, dare a se stesso la prova della credibilità e sostenibilità delle contestazioni che costituiranno l'emanando atto di accertamento, non potendo, l'attività dell'Ufficio volta alla motivazione dell'accertamento, concretarsi in una mera sommaria enunciazione della pretesa. C. Glendi, *Accertamento e processo*, in *Boll. trib.* 1986, n. 10, p. 771, sottolinea che la motivazione, in ragione della varietà dei tipi di accertamento, non consiste essenzialmente in una "*provocatio ad opponendum* e neppure può dirsi limitata a facilitare la difesa del contribuente, ma costituisce elemento essenziale dell'atto e misura, anzitutto, dell'esercizio del potere impositivo". Secondo, F. Tesauro, *La motivazione degli avvisi di accertamento ed i poteri delle Commissioni in una decisione ineccepibile della Commissione Centrale* in *Boll. trib.*, 1983, n. 12, p. 1029, la motivazione non si concreta in una incombenza meramente formale costituendo la motivazione una garanzia essenziale per il buon andamento e l'imparzialità amministrativa; in quest'ottica, la motivazione generica, rilevarebbe l'assenza di un'adeguata istruzione, e, dunque, l'arbitrio dell'autorità decidente. In relazione, in particolare, alla c.d. efficacia sanante del vizio di motivazione in ipotesi di adeguata difesa sviluppata dal contribuente, v., Muscarà, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, p. 186. Ancora in argomento, senza pretese di completezza, Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 148 e ss.; Falsitta, *Manuale di Diritto tributario - parte generale*, Padova, 1999, p. 454, il quale considera, in particolare riguardo alla motivazione *per relationem*, che la mera astratta disponibilità del documento cui l'atto di accertamento rinvia, si risolve, comportando di fatto una riduzione dei termini di impugnazione, in una compressione della tutela per il contribuente.

L'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, sancisce che: "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione".

Il D.Lgs. n. 32/2001, ha confermato la necessità dell'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato l'emanazione dell'atto impositivo non ritenendo di riproporre nelle specifiche normative di imposta la formula: "... in relazione alle risultanze dell'istruttoria" di cui all'art. 3 della L. n. 241/1990; pur tuttavia, per effetto del richiamo operato dallo Statuto, l'intero disposto della suddetta norma è da ritenersi applicabile all'atto impositivo tributario. Sebbene si tratti

In particolare, in quest'ottica, in relazione alle forme ed alle modalità di tutela giurisdizionale verso il dissenso espresso, si ritiene, in conformità con la *ratio* propria dell'istituto, applicabile il principio peculiare del processo tributario della c.d. "tutela differita", riconoscendo la possibilità di impugnazione del "dissenso espresso" solo congiuntamente agli atti che ne costituiscono applicazione (52).

5. Gli effetti dell'interpello: il perfezionamento della fattispecie del "silenzio-assenso"

In conformità all'esigenza di tutela dell'affidamento, gli effetti del responso amministrativo risultano limitati al solo contribuente istante, in riferimento al caso concreto e personale di cui alla domanda: si è prevista la sanzione della nullità per gli atti amministrativi, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi rispetto alla risposta fornita dall'ufficio ovvero all'interpretazione sulla quale si sia formato il silenzio-as-

di due obblighi distinti la motivazione e la prova presentano diversi punti di intersezione in particolar modo se si ha riguardo al fatto che la motivazione andrebbe a presupporre una valutazione critica delle risultanze dell'istruttoria. P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 309 rileva come l'indicazione degli elementi di fatto che legittimano l'emanazione di un atto giuridico vada "corroborata dai supporti dimostrativi raccolti nel corso dell'espletamento dell'attività istruttoria", evidenziando, poi, che: "... ciò peraltro non equivale a confondere il profilo della congruità della motivazione con quello della fondatezza della prova la cui valutazione è rimessa al giudice". In argomento, v. R. Lupi, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva, in *Riv. dir. Fin.*, 1987, I, pp. 289-292, secondo il quale non è necessario che la motivazione indichi analiticamente tutte le prove che l'ufficio finanziario andrebbe ad utilizzare eventualmente nella fase contenziosa; Basilavecchia, *Comportamento processuale dell'ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato*, in *Rass. trib.* 1989, II, p. 208; Voglino, *Brevi notazioni*, in tema di motivazione e prova nell'accertamento tributario, in *Boll. trib.* 1997, p. 1566; Buccisano, *Valore probatorio degli atti acquisiti nella fase istruttoria dell'accertamento tributario, e motivazione dell'atto impositivo*, *Riv. Dir. Trib.* 1996, II, p. 954 ss. Ciò posto, anche considerando alcune disposizioni normative (si pensi al disposto degli articoli 42, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, 56, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, 16, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), si evince che la motivazione debba concretarsi in una descrizione precisa e dettagliata delle attività istruttorie compiute, dei fatti accertati e dell'iter logico-giuridico percorso per rideterminare l'imponibile e quantificare la pretesa.

(52) In tal senso v. S. La Rosa, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *"il fisco"* n. 38/1991, p. 7951.

senso (53). Detti effetti si estenderanno anche ai comportamenti successivi tenuti dal contribuente purché analoghi alla fattispecie oggetto di interpello.

È possibile che l'Amministrazione finanziaria rettifichi la risposta fornita in precedenza. Sebbene la successiva risposta rettificativa espliciti pienamente i suoi effetti esclusivamente in ordine ai comportamenti tenuti dal contribuente dopo che la stessa gli sia stata resa nota, pare, tuttavia, che la sola ammissibilità di detto intervento modificativo leda proprio lo spirito che aveva informato la realizzazione dell'istituto in esame: fornire la "certezza" al contribuente di aver interpretato ed applicato correttamente la norma.

Ciò considerato, riguardo all'efficacia della successiva rettifica della risposta, l'ufficio sarà legittimato a recuperare le imposte eventualmente dovute ed i relativi interessi, senza l'irrogazione di sanzioni, se il contribuente non ha ancora dato attuazione alla norma oggetto di interpello uniformandosi alla soluzione interpretativa condivisa dall'Amministrazione; in caso contrario nulla potrà essergli contestato: eventuali atti amministrativi difformi dalla prima risposta o dall'interpretazione in relazione alla quale si è realizzato il silenzio-assenso andranno considerati nulli (54).

Qualche puntualizzazione in tema di perfezionamento della fattispecie silenzio-assenso. In sede dottrinale, è stato sottolineato, come il silenzio assenso, ossia "la formula giuridica mediante la quale il legislatore attribuisce al silenzio dell'amministrazione invece che il senso proprio e naturale di diniego, quello dell'accoglimento", si attagli solo a provvedimenti abbastanza semplici che in linea di massima si concludono con un provvedimento individuale che generalmente è volto ad eliminare un limite alla libera iniziativa dell'interessato (55).

(53) In base al perfezionamento del silenzio-assenso (mancata risposta entro il termine di centoventi giorni, stante una istanza ammissibile), si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente.

(54) La suddetta limitazione degli effetti di una eventuale risposta rettificativa, presuppone l'avvenuta presentazione di una istanza recante la "chiara" ed "univoca" indicazione del futuro comportamento e della relativa soluzione interpretativa, in difetto è consentito all'Amministrazione finanziaria di recuperare il tributo e gli interessi, sia pure senza irrogazione di sanzioni, anche se il contribuente abbia realizzato il comportamento o comunque abbia attuato la norma oggetto di interpello.

(55) In tal senso, v. Pier Giorgio Lignani, voce Silenzio (diritto amministrativo), in *Enc. dir.*, Milano, 1999, p. 984, l'Autore osserva, inoltre, che il silenzio-assenso si configura in relazione ad un obbligo di un esplicito provvedimento sia esso di accoglimento sia esso di rigetto, in quest'ottica il silenzio-assenso, sostanzialmente, si concreterebbe nell'inottemperanza ad un obbligo di provvedere. Ancora, in argomento, v. Scoca-D'Orsogna, Silenzio, clamori di novità, in *Dir. proc. amm.*, 1995, p. 393 ss.

Da quanto precisato, emerge, dunque, la "singolare" utilizzazione della *fictio iuris* del silenzio-assenso in relazione all'attività amministrativa che caratterizza l'"interpello ordinario", posto che quest'ultimo in alcun modo può essere ricondotto allo schema tipico dei provvedimenti autorizzativi; l'istanza, infatti, non è diretta ad ottenere la rimozione di un limite all'esercizio di una attività, ma più semplicemente a richiedere l'interpretazione di una disposizione (56)".

Fra i presupposti del perfezionamento della fattispecie "silenzio-assenso" vi è la conformità a legge dell'attività del privato; in sostanza, si fa leva sul concetto di inesistenza/inefficacia della fattispecie abilitativa carente di un presupposto (57). In relazione al silenzio-assenso potrà, pertanto, formularsi non solo un giudizio di esistenza-inesistenza, ma anche di legittimità-illegittimità.

Trasferendo tali argomentazioni nel nostro campo di indagine, il silenzio-assenso non potrà perfezionarsi (proprio perché la fattispecie legale non potrà considerarsi esistente), nell'ipotesi in cui il contribuente si limiti ad una esclusiva enunciazione dei fatti senza esporre alcuna specifica ricostruzione interpretativa, o nel caso in cui il contribuente formuli una pluralità di ipotesi interpretative di modo che l'Amministrazione effettui una scelta (58).

(56) La *fictio iuris* del silenzio-assenso era già presente nella disciplina dell'interpello racchiusa nella L. 413/1991, già riguardo a quella situazione si era sottolineata l'"infelicità" dell'utilizzazione di detta *fictio* nel campo "delle attività consultive e qualificatorie, ove lo scopo perseguito non è quello di permettere o vietare ma piuttosto di rispondere ad esigenze di conoscenza e orientamento". Così, La Rosa, Prime considerazioni sul diritto di interpello, "il fisco" n. 32/1992, p. 7946. Nello stesso ordine di idee, è C. Consolo, I "pareri" del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia, in Dir. prat. trib., 1993, I, p. 916. Ancora, sul punto, v. Zizzo, p. 146. Da ultimo, v. M. Nussi, Prime osservazioni sull'interpello del contribuente, in Rass. Trib. n. 6/2000, p. 1864.

(57) In argomento, v. Travi, Silenzio-assenso e legittimazione *ex lege* nella disciplina delle attività private in base al D.P.R. 26 aprile 1992, n. 300, in Foro amm., 1993, 601 ss., il quale osserva, in particolare, come nel caso del silenzio-assenso si può distinguere fra un difetto di presupposti che rileva in termini di inesistenza e quello che rileva in termini di illegittimità, mentre nel caso della legittimazione *ex lege* , la mancanza di qualsiasi presupposto rileva in termini di inesistenza.

(58) Il requisito delle obiettive condizioni di incertezza è richiesto a pena di inammissibilità dell'interpello; qualora queste ultime non ricorrano l'Amministrazione finanziaria deve comunque comunicare al contribuente l'eventuale inammissibilità dell'istanza, indicando la circolare, la risoluzione, l'istruzione o nota contenente la soluzione interpretativa. Ai sensi dell'art. 4, comma 5, del D.M. n. 209 del 2001, qualora vengano formulate più istanze di interpello inerenti la stessa questione, o, questioni

6. "Las consultas tributarias" nella "Ley de derechos y garantías de los contribuyentes"

Prima di vedere più dettagliatamente i principi che informano la regolamentazione de "las consultas tributarias", sembra opportuno delineare un breve prospetto sul contenuto e sulla struttura dello Statuto spagnolo.

Come si evince dalla esposizione dei motivi, la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes (Legge 1/1998 del 26 febbraio) risponde alla finalità di introdurre un maggior equilibrio fra la situazione giuridica dell'Amministrazione finanziaria e quella del contribuente in vista di un migliore adempimento dei rispettivi obblighi. Si è posto fine, in tal modo, ad una situazione di precarietà ingenerata dalla mancanza di una espressa regolamentazione, in ambito tributario, dei diritti e delle garanzie del contribuente, considerato che, la Ley General Tributaria (Legge 230/1963 del 28 dicembre), disciplina esclusivamente i doveri e gli obblighi dei contribuenti e le diverse potestà della Amministrazione per esigerne il compimento (59). Tuttavia, la LDGC (60), come emerge dalle

232

analoghe tra loro, l'Amministrazione finanziaria può fornire una risposta collettiva, a mezzo di circolare o risoluzione, da pubblicare nel sito "Documentazione tributaria" del Ministero delle finanze. L'esperimento di tale procedura, tuttavia, non esimerà l'A.F., dall'obbligo di informare il contribuente dell'avvenuta pubblicazione e degli estremi della circolare, risoluzione o nota, in cui è racchiusa la soluzione interpretativa richiesta.

(59) Per quanto concerne il valore "codificatorio", la funzione, ed il rango normativo delle "leyes generales", si rimanda alle considerazioni di Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, Madrid, 2000, pp. 57-58. L'Autore, dopo aver sostenuto che le "leyes generales" (norme con forza e valore di legge), a livello sistematico, vanno inquadrare fra i principi costituzionali e le leggi particolari che regolano una determinata fattispecie, riguardo al carattere codificatorio delle stesse osserva che, se il valore da attribuire alla "codificazione" è quello di una "sistemizzazione", allora le "leyes generales" sono dei veri e propri codici; se, invece, si intende la "codificazione" come una sostanziale creazione di veri e propri corpi normativi autonomi, concretantisi, in buona sostanza, in norme con una speciale resistenza, allora è il caso di ritenere che "il carattere codificatorio" risulti eccessivo. In tema di funzioni attuali delle "leyes generales", in sostanza, si è evidenziato il ruolo delle stesse sia in vista di una più facile produzione concreta di leggi, che avendo riguardo ad una migliore economia legislativa.

Fernando Pèrez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 2000, p. 71, individua quale momento fondamentale nel processo di codificazione in ambito tributario la Ley General Tributaria, evidenziando, tuttavia, l'esigenza di una riforma della stessa.

(60) "Ley de derechos y garantías de los contribuyentes".

principali osservazioni critiche di cui è stata oggetto, avrebbe determinato, sul piano sistematico, una sostanziale situazione di frammentarietà in quanto, ragionevolmente, sarebbe stato preferibile far confluire il suo contenuto nella *Ley General Tributaria* (61); ne è stata inoltre sottolineata la reiteratività (o peggio, in alcuni casi la portata maggiormente restrittiva), rispetto all'enunciazione dei diritti già garantiti per tutti gli amministrati dalla L. n. 30/1992, del 26 novembre (62).

Volendo riassumere, la LDGC, dopo aver considerato i vincoli di carattere "sostanziale" che informano il sistema tributario, stabilendo con carattere generale una serie di diritti riconosciuti al contribuente (63), in-

(61) Sul punto, v. M. Teresa Soler Roch, *Estatuto del contribuyente nueva regulación en España*, in Riv. dir. trib., n. 3/1999, p. 275, la quale precisa la portata dell'orientamento che sostiene la non necessità della LDGC.

Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2000, p. 163, rilevano come la LDGC costituisca un elemento distorsivo del sistema, caratterizzato dalla piena vigenza di una Costituzione democratica, posto che: "los derechos reconocidos constitucionalmente no necesitan ser regulados, en la inmensa mayoría de los casos, sino ser reconocidos diariamente por los poderes públicos".

(62) In tal senso v. Maria Teresa Soler Roch, *Estatuto del contribuyente: nueva regulación en España*, in Riv. dir. trib., 3/1999, p. 269 ss.

Sostanzialmente nel senso della reiteratività dei principi di cui alla LDGC, rispetto ai criteri formulati nell'ambito della *Ley 30/1992*, si esprime Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, 2000, p. 71.

(63) Per quanto concerne i principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario anche nel sistema spagnolo si è effettuata una distinzione fra quelli di carattere sostanziale (generalità, uguaglianza, progressività, non confiscatorialità, ecc...) e quelli di carattere formale (formale per eccellenza è il principio di riserva di legge). Per una completa analisi del valore normativo dei suddetti principi, v. Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., p. 105, ss.

Se si considera come nel nostro Paese la dottrina si sia in più occasioni soffermata sulla conformità di alcuni tributi alla previsione di cui all'art. 53 della Costituzione nel senso di una possibile confiscatorialità degli stessi (in tal senso v. L. Malagù, *Lo Statuto del contribuente ed il suo garante*, in *Boll. Trib.*, 17/2000, p. 1212, il quale denuncia la persistenza di tributi che intaccano direttamente il capitale e non la rendita dello stesso, sottolineando, in particolare, che "la permanenza nel nostro ordinamento di forme impositive confiscatorie gravanti sulla proprietà, resta ancora consentita proprio da quell'articolo 53 Cost. che da oltre mezzo secolo giustifica qualsiasi forma di gravame ipotizzabile dal legislatore con il solo limite della non razionalità"; Falsitta, *Per un fisco "civile"*; Milano, 1996, p. 38, il quale si sofferma sull'incostruzionalità dell'Ici "perché concorre all'espropriazione dell'intero reddito prodotto dall'immobile", rilevando, in particolare, come il principio di capacità contributiva obblighi a strutturare le imposte in modo che non portino al rastrellamento fiscale del-

troduce alcune significative innovazioni che possono così essere sinteticamente descritte: fissazione di un termine massimo per la risoluzione

l'intero reddito prodotto dal cespite; Lupi, *L'Irap fra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1407; Ferlazzo Natoli- Colli Vignarelli, *Il meccanismo impositivo dell'Irap, dubbi di costituzionalità*, in *Boll. Trib.*, 1998, p. 648; Galstaldo, *I beni alienati nel semestre ante mortem e l'imposta di successione*, in *Dir. prat. Trib.*, 1999, II, p. 1076), è stimolante notare la maggior pregnanza dello statuto spagnolo che specificando ulteriormente la portata del principio di "capacità economica" di cui all'art. 31 della locale costituzione, impone al legislatore l'argine rappresentato dalla non "confiscatorialidad" dell'imposta.

Ci sia consentito evidenziare, in relazione all'esigenza di trasparenza dell'imposizione fiscale, che, come è noto, comporta anche chiarezza sulla entità e progressività del prelievo, che già Cesare Cosciani, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, ora in *Idem, Scritti scelti di finanza pubblica*, Cedam, Padova, 1983, pp. 743-834, rilevava come la Costituzione della Repubblica italiana, affermando l'esigenza della progressività, dicesse tutto e niente allo stesso momento, posto che la progressività è fatta salva sia che il tasso aumenti con la materia imponibile in via strettamente moderata sia che il tasso giunga ad un livello estremamente elevato, purché non si traduca in una confisca o in un'aliquota sostanzialmente confiscatoria.

Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José Manuel Tejerizo Lopez, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, p. 115, rilevato, in via incidentale, il carattere sostanzialmente "tautologico" del principio di non "confiscatorialità", da intendere quale limite "insuperabile" alla progressività del sistema tributario, sottolineano come, oltre ad essere, appunto, inteso quale limite alla progressività, il principio in esame sia stato correlato al principio di capacità contributiva, e, anche, per alcuni, in dottrina, al principio di giustizia tributaria.

Secondo Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 2000, p. 40, il limite della confiscatorialità presenta un valore marcatamente ideologico o politico. Da un punto di vista strettamente giuridico, rileva l'autore, il limite su indicato verrebbe a sovrapporre due piani che andrebbero tenuti distinti: quello della regolamentazione alla contribuzione delle spese pubbliche e quello della regolamentazione del diritto di proprietà. Rafael Calvo Ortega, *Curso De Derecho Tributario*, Madrid, 2000, pag. 64, affrontando la problematica, tipica del diritto tributario, inerente l'equilibrio fra i privilegi dell'Amministrazione e le garanzie degli amministrati, sottolinea la indubbia importanza rappresentata dalla garanzia costituzionale di "non confiscatorialità" dei tributi.

Ancora in argomento, Ernesto Lejeune Valcarcel, *L'eguaglianza*, in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, sottolinea come, posto che il principio di non confiscabilità non costituisce un principio tributario *stricto sensu*, "l'obiettivo consiste nella determinazione dei rapporti fra diritto di proprietà ed ordinamento tributario, in modo che il primo sia garantito dal secondo. Problema che riveste grande importanza considerato il carattere interventista dello Stato moderno il quale può ledere tramite i tributi direttamente o indirettamente tale diritto fondamentale". Ancora sul principio di non confiscatorialità, inteso quale limite alla progressività del sistema tributario, in particolare, riguardo alla giurisprudenza del Tribunal Constitucional, si veda, Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y tributario*, Valladolid, 2000, p. 81. Riguardo alla confisca intesa quale limite all'imposi-

dei procedimenti (64); riduzione dei termini di prescrizione (65); eliminazione in materia di rimborsi di una irragionevole, intollerabile disparità sussistente fra Amministrazione e contribuente in modo da far sì che l'Amministrazione quando restituisce introiti indebiti paghi gli stessi interessi dei contribuenti morosi (66); separata configurazione del procedimento sanzionatorio rispetto a quello impositivo [anche se la portata innovativa dell'art. 34 risulti, poi, fortemente ridimensionata, sul piano dell'effettività, dal fatto che, in linea di massima, l'organo competente ad imporre le sanzioni può essere lo stesso che ha presieduto allo sviluppo del procedimento impositivo (67)]. In una indagine di taglio comparati-

zione, v. Klaus Tipke, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in Riv. dir. trib., 7-8, 2000, p. 767, il quale rileva, in ordine al rapporto sussistente fra il suddetto limite ed il principio di capacità contributiva, che: "la confisca violerebbe anche il principio di capacità contributiva. Questo principio ha validità nel tempo, esso esige che la capacità contributiva sia conservata e sfruttata durevolmente e non che venga completamente esaurita da eccessiva pressione fiscale".

(64) Viene fissato come termine massimo quello di sei mesi salvo che la normativa applicabile stabilisca un termine diverso; due importanti eccezioni a questa regola vengono apportate dalla stessa LDGC: l'una è rappresentata dal procedimento di "ampremio", trattandosi, infatti, di un procedimento propriamente esecutivo, l'espletamento dello stesso potrà essere esteso sino alla scadenza (4 anni) dell'azione di prescrizione, l'altra dal procedimento di "inspección", in relazione al quale è fissato un termine di dodici mesi che può anche risultare superiore se si considerano casi speciali, complessità o occultazioni. Sul punto, v. M. Teresa Soler Roch, *Estatuto del contribuente cit.*, p. 277.

23.

(65) Per quanto concerne i termini di prescrizione la LDGC ha apportato una riduzione da cinque a quattro anni, ponendo il contribuente spagnolo in una posizione di vantaggio a confronto con altri ordinamenti; ciò posto si dovrebbe iniziare a proporre a livello comunitario una armonizzazione dei termini di prescrizione, intesa quale primo fondamentale passo verso l'elaborazione di principi comuni ai diversi procedimenti tributari. In tal senso, condivisibilmente, si esprime M. Teresa Soler Roch, *Estatuto del contribuente: nueva regulación en España, cit.*, p. 278.

(66) Prima dell'entrata in vigore della LDGC, infatti, l'Amministrazione pagava interessi inferiori rispetto a quelli che esigeva.

(67) Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José Manuel Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, pp. 476-477, mostrano perplessità in ordine al fatto che il R.D. 11 settembre 1930/1998, che regolamenta lo sviluppo del procedimento sanzionatorio tributario di cui alla Ley 1/1998, non abbia imposto una separazione fra gli organi competenti alla "comprobación e investigación" e quelli competenti all'"imposición de sanciones", rilevando, in particolare, non solo il mancato rispetto degli ideali che ispirarono la Ley 1/1998, ma anche la mancata conformazione alla regolamentazione del procedimento sanzionatorio di cui

stico degne di nota sono, inoltre, una serie di disposizioni a tutela del diritto di difesa del contribuente: si pensi, alla previsione che riconosce il diritto alla sospensione della riscossione in presenza dell'offerta di idonee garanzie da parte del contribuente; al divieto di sequestro e pignoramento dei beni nel corso del giudizio, sempre che non sussistano rischi di perdita delle garanzie da parte dell'Amministrazione; all'automatica sospensione della riscossione di tutte le sanzioni in presenza di ricorso (68); alla presunzione generale di buona fede del contribuente con conseguente obbligo per l'Amministrazione di fornire, in vista dell'applicazione di sanzioni, la prova della colpevolezza; in tema di procedimento "economico-amministrativo", infine, alla concessione della possibilità, a coloro i quali effettuino il reclamo in prima istanza, di ricorrere direttamente al "Tribunal Económico-Administrativo Central", saltando il "Tribunal Regional o Local" (69).

alla Ley 30/ 1992, nel corso del quale può invocarsi l'astensione o ricsuzione del funzionario.

Ancora in argomento, v., Santiago Ibàñez Marsilla, *Un nuevo procedimiento sancionador en materia tributaria, pero basta con guardar las formas?* in *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, n. 1/1999, il quale ritiene che l'imposizione di "sanciones" presuppone l'esercizio dello *ius puniendi* dello Stato, ponendosi in contrasto con altra parte della dottrina (Bayona de Perogordo, J.J.: *El procedimiento sancionador*, Conferencia pronunciada en el Curso sobre evasión y fraude fiscal, UIMP, Santander, 1994, recogida por Soler Roch, M. T., *Deberes tributarios y Derechos Humanos*, *Revista Técnica Tributaria*, n. 30, 1995) che individua nell'esercizio della potestà sanzionatoria uno strumento volto a ristabilire un equilibrio infranto da parte di quei soggetti inadempienti dei loro obblighi tributari a svantaggio di coloro che li adempiono. Sempre in relazione al nuovo sistema sanzionatorio delineato dalla LDGC, v. José Garberí Llobregat, *El nuevo régimen sancionador en materia tributaria*, via internet: <http://noticias.juridicas.com>.

(68) Sul punto, v. Juan Martín Queral, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José Manuel Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, i quali pongono in evidenza la sostanziale sintonia sussistente, sotto il profilo pratico, fra il precepto di cui sopra e l'art. 138.3 della Ley 30/1992 che, in coerenza con il diritto fondamentale alla presunzione di innocenza, prevede l'esecutività delle sanzioni dal momento in cui le stesse siano divenute definitive in via amministrativa.

Dal confronto con il nostro ordinamento, risulta evidente come sia maggiormente tutelato il contribuente spagnolo, considerato che l'art. 19 del D.Lgs. n. 472/1997, non certo immune da critiche, estende (ex art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992) alle sanzioni tributarie il principio della riscossione frazionata in pendenza di giudizio, prevedendo, poi, la possibilità che la commissione tributaria regionale, su istanza di parte e previa prestazione di garanzia, sospenda l'esecuzione dell'atto impugnato nei limiti in cui lo stesso possa essere eseguito dopo la decisione di primo grado.

(69) Si è voluto rispondere ad una esigenza sociale fortemente sentita di una giustizia amministrativa rapida ed economica, al fine di accelerare i tempi di risoluzione.

Indicative della tendenza, riscontrabile anche nell'ordinamento spagnolo, a ridurre la conflittualità fra Amministrazione finanziaria e contribuente a mezzo del potenziamento della partecipazione di quest'ultimo al procedimento tributario (70), "las consultas tributarias", si concretano in una emissione di un giudizio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, in relazione all'applicazione di una norma al caso concreto (71). Si tratta pertanto di "consultas" a carattere anticipativo, volte a

ne de "las reclamaciones"; in tal modo, queste ultime si risolveranno, in linea di massima, in una sola istanza: davanti al "Tribunal Regional o Local", per le questioni di minor valore, e davanti al "Tribunal Central" per quelle, invece, di un valore maggiore.

Eusebio González García, I ricorsi amministrativi e giudiziari, in Trattato di diritto tributario diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, p. 257, ss., ponendo in essere una disamina degli elementi caratterizzanti la struttura del contenzioso spagnolo individua i seguenti elementi definitivi fondamentali: "1) l'esistenza di un preliminare procedimento amministrativo, definito 'giurisdizione economico-amministrativa', per la risoluzione delle controversie insorte fra l'amministrazione e gli amministrati in materia tributaria all'interno del più ampio contenzioso amministrativo; la strutturazione organica e funzionale dei tribunali amministrativi all'interno della giurisdizione ordinaria".

(70) Ferreiro Lapatzá, J.J.: "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", REDF-Civitas, n. 37/1983, p. 81 e ss, evidenzia come si stia assistendo ad una vera e propria "privatización de la gestión de los tributos"; G. Casado Ollero, "La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", HPE n. 68/1981, p. 170, si sofferma, in particolare, sulla sussidiarietà dell'attività amministrativa tributaria, che è volta, essenzialmente, a supplire, integrare, rettificare, sanzionare, l'attività del contribuente. In senso sostanzialmente conforme, R. Vadès Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Argentina, 1992, p. 339 è dell'avviso che al fine di rendere effettiva la collaborazione fra le parti del rapporto di imposta risultano necessarie nuove tecniche di informazione ed assistenza.

(71) "Las consultas tributarias" sono regolamentate dall'art. 107 della LGT e dall'art. 8 della LDGC, a dette disposizioni bisogna aggiungere il Decreto n. 404 del 21 marzo 1997.

Zorzona Pérez, J.J.: *Las consultas a la Administración en materia tributaria*, Tomo I, Tesis doctoral inédita, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1983, p. 211, considera la "consulta" come: " la solicitud que los administrados formulan a los órganos gestores de la Administración tributaria para que expresen su juicio vinculante acerca de la normativa aplicable, y su interpretación, respecto de una materia que afecte, en ese caso concreto al consulante". Lo stesso Autore, in "Interpretación administrativa y consulta tributaria", REDF- Civitas, n. 47-48/1985, pag. 472, definisce la risposta formulata dall'Amministrazione a seguito di "consulta" come un "medio de concreción de la ley". Hernández Lavado, A.: *La consulta tributaria*, Derechos y garantías del contribuente, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 289, sottolinea che: "la consulta consiste en averiguar anticipadamente cual es el criterio de la Administración respecto a

rafforzare la certezza giuridica in ordine all'esatto significato della norma tributaria, a mezzo di una manifestazione di una interpretazione autorizzata (72). In un sistema giuridico come quello iberico caratterizzato dalla autoliquidazione quale forma principale di liquidazione dei tributi, in un panorama fiscale di riferimento sempre più articolato, "las consultas tributarias", sono state concepite, quanto meno sul piano teorico astratto, come uno strumento volto a garantire il principio di "seguridad jurídica" (73), nell'ambito delle relazioni giuridiche tributarie.

la calificación de un hecho futuro con trascendencia tributaria y la interpretación que en la aplicación de la norma tributaria considera que corresponde".

In ogni caso, non è possibile qualificare "interpretazione autentica" l'attività che l'Amministrazione pone in essere nella fattispecie in esame e ciò perché non sussiste corrispondenza fra l'organo che ha emanato la norma da interpretare e l'organo che procede all'interpretazione della stessa. In argomento, v. A. Amatucci, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, p. 202.

È il caso di porre in evidenza, ancora, come il pur proposto parallelo, sotto il profilo dell'inquadramento sistematico, fra "consultas" e circolari (cfr. Banacloche Pèrez J., "Trascendencia fiscal de las Circulares y de las consultas a la Administración", XIX SEDF, 1972, p. 743), non è da accogliere, e ciò considerando non solo la diversità di soggetti cui spetta l'iniziativa per l'adozione del provvedimento, ma anche considerando il fatto che la "consulta" esplica efficacia in relazione al solo contribuente mentre la circolare in virtù del suo carattere generale può riguardare una pluralità di soggetti, ancora, la vincolatività della "consulta" non trova il proprio fondamento nel principio di "jerarquía". Su detta tematica, esattamente ed esaurientemente, v. E. González García, "La interpretación de las normas tributarias", Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n. 6 Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 90, il quale sottolinea che le circolari amministrative non costituiscono fonte del diritto, non esplicano efficacia vincolante in sede giurisdizionale, concretandosi semplicemente, nella manifestazione del punto di vista dell'Amministrazione in ordine all'interpretazione di un dato precetto.

Per completezza, degna di nota è la definizione del procedimento che caratterizza la fattispecie in esame nel senso di "procedimento consultivo peculiar"; sul punto, v. E. González García, "Las consultas tributarias", *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granata, 1991, p. 124; J. A. Pueyo Masó, "Aspectos jurídicos de la Administración", *Derechos y garantías del contribuente*, IEF, Madrid, 1983, p. 411 e ss..

(72) Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, 2000, p. 130, si sofferma sulla distinzione sussistente fra "las consultas" e "las disposiciones generales interpretativas o aclaratorias" di cui all'art. 18 della LGT, sia avendo riguardo alla generalità e pubblicità delle prime che alla diversità del soggetto che prende l'iniziativa rispettivamente, l'Amministrazione e gli amministratori.

(73) In base ad un costante orientamento del TC (sentencias 126/1987, de 16 de julio, 197/1992, de 19 de noviembre, 173/1996, de 31 de octubre, 182/1997, de 28 de octubre) il principio di "seguridad jurídica" equivalente sostanzialmente a quello di "certezza del diritto" è da intendersi quale: "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por si mismo tiene". Il suddetto principio, pertan-

Diciamo subito che fino al 1985 le risposte fornite dall'Amministrazione finanziaria erano vincolanti per quest'ultima; allo stato, invece, l'art. 107 della LGT, salvo le due eccezioni previste dai commi 4 e 5 (74), sancisce che la "contestación a la consulta" non avrà carattere vincolante (75).

L'efficacia de "las consultas" non vincolanti è limitata all'impossibilità di applicare sanzioni, sempre che il contribuente abbia tenuto un comportamento conforme alla soluzione interpretativa formulata dall'Amministrazione, che la "consulta" sia stata formulata anteriormente alla realizzazione del fatto imponibile o nel termine per la dichiarazione, che non si sia verificato un mutamento delle circostanze poste a fondamento del fatto oggetto di "consulta"; pertanto, il contribuente non è posto al riparo da una eventuale attività amministrativa difforme rispetto ai criteri manifestati nella "consulta", perfino nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia dichiarato una data operazione non imponibile.

L'art. 8 della LDGC, inserito fra le forme di informazione ed assistenza di cui al Capitolo II della LDGC (76), volto ad introdurre elemen-

to, applicato all'ambito tributario è volto a proteggere l'affidamento riposto dal cittadino dinanzi a mutamenti normativi che non siano da considerare ragionevolmente prevedibili.

González García, E.: "El principio de seguridad jurídica", XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 1993, pag. 261, opera una distinzione fra "los aspectos positivo y negativo" del principio di legalità, da intendere quale strumento funzionale alla "seguridad jurídica"; da un punto di vista positivo si sottolinea l'importanza della legge come "vehículo generador de certeza", da un punto di vista negativo di considera "el papel de la ley" come meccanismo di difesa dinanzi a possibili arbitri degli organi dello Stato. Perez de Ayala, J.L., "sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración tributaria en materia de gestión, revisión y recaudación", RDFHP n. 134/1978, p. 526 osservava, in particolare, che l'aver concesso all'Amministrazione potestà di interpretazione giuridica costituisse un grave pericolo in vista dell'effettiva attuazione dei principi di legalità e di "seguridad jurídica".

(74) La norma inerisce ad una serie di ipotesi in relazione alle quali, in virtù del carattere intrinseco della materia oggetto di "consulta" si è voluto garantire una maggior certezza sul piano giuridico (si pensi a titolo esemplificativo alle operazioni realizzate in Spagna da soggetti non residenti).

(75) In argomento, si veda, Queralt Juan Martín. *Ley General Tributaria Española-Editorial Tecnos*, Madrid, 1998.

(76) Autorevole dottrina (Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., p. 194) ha osservato come, "el labor de información" si concreta più che in un insieme di diritti in un catalogo di "buone intenzioni" il cui effetto più significativo sarà costituito dall'esclusione della responsabilità per "las infracciones tributarias".

In via generale l'art. 3 della LDGC, riconosce una serie di diritti del contribuente, fra questi, il diritto ad essere informato del valore dei beni immobili che costitui-

ti di negoziazione e consenso nel corso dell'attuazione del rapporto di imposta, inerisce "consultas" vincolanti. Ci sia consentito precisare come in

ranno oggetto di un acquisto o di una vendita. Tale previsione è successivamente specificata dagli articoli 9 "acuerdos previos de valoración" e 25 "valoración de bienes".

Dall'art. 9, si evince che la richiesta inoltrata all'Amministrazione, afferente la valutazione ad effetti fiscali di elementi del fatto imponibile, formulata per iscritto ed accompagnata ad una proposta di stima, potrà essere inoltrata solo quando sussista una apposita previsione legislativa o regolamentare. Un esempio in tal senso è rappresentato dall'art. 16 della Ley 43/1995, dell'Impuesto sobre sociedades. Antonio Cayón Galiardo, *Los impuestos en España*, Pamplona, 1999, p. 299, espone dettagliatamente lo sviluppo delle due fasi che caratterizzano la concretizzazione della "propuesta de valoración" nell'"Impuesto sobre Sociedades" evidenziandone le peculiarità derogatorie rispetto alla procedura di cui all'art. 9 della LDGC (si pensi alla mancata normativizzazione del silenzio-assenso che caratterizza la "propuesta de valoración" nell'"Impuesto sobre sociedades"), e ciò in coerenza con la disposizione derogatoria della LDGC in virtù della quale conserva vigenza il citato art. 16. Come si evince dall'art. 9, la mancanza di risposta da parte dell'Amministrazione nei termini previsti determinerà la formazione del silenzio-assenso; l'"accordo" non potrà essere sottoposto a ricorso; l'Amministrazione sarà obbligata ad applicare i valori concordati espressamente o tacitamente sempre che non si siano verificate modifiche legislative o significative variazioni degli elementi posti a fondamento della valutazione. Salvo che non venga stabilito un termine diverso l'accordo avrà un termine massimo di vigenza di tre anni. È opportuno precisare che l'accordo non può inerire la qualificazione giuridica da attribuire ad una determinata operazione.

240

Maggiormente ristretto risulta essere, invece, l'ambito di operatività della "información sobre la valoración de bienes inmuebles", regolamentata dall'art. 25 della LDGC, che riguarda esclusivamente la stima di beni immobili anteriormente all'acquisto o alla vendita degli stessi; la "información" non osterà al successivo accertamento amministrativo, tuttavia, prosegue la norma, quando il contribuente si sarà informato ai criteri manifestati dall'Amministrazione non incorrerà in alcun tipo di responsabilità. Una particolarità: mentre l'art. 5.2. della LDGC, riferendosi a "las consultas" esclude la responsabilità "por infracción tributaria", l'art. 25 sancisce, appunto, che chi seguirà i criteri indicati dall'Amministrazione non incorrerà in alcun tipo di responsabilità. Juan Martín Queral, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2000, p. 194, ritengono che l'art. 25, escluda non solo la responsabilità "por infracción" ma anche la possibilità di applicare le regole inerenti alle trasmissioni lucrative quando sussistano delle differenze fra il valore dichiarato e quello accertato. Ancora sul punto, per Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho financiero y Tributario*, cit., p. 136, tenuto conto della sostanziale analogia con "las consultas", non sarebbe da escludere la responsabilità per sovrapprezzi e interessi di mora. Premesso quanto sopra, non si può far a meno di rilevare la maggiore pregnanza dell'impostazione terminologica fatta propria dal legislatore spagnolo che, appunto, si riferisce ad un "accordo" (art. 9); non altrettanto esplicito è stato il legislatore italiano che, inopportuno ancorato ad un ormai ampiamente rivisitato principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ha definito, quello che nei fatti non è altro che un accordo intercorso fra le parti, "accertamento con adesione", allo stesso modo, ai sensi dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, si è preferito far uso della dizione "proposta dell'ufficio corredata di preventiva accettazione".

sede dottrinale si sia effettuata una distinzione fra la "información" che può rivestire sia carattere generale che particolare, e l'"asistencia" che sempre presenta carattere individuale; inoltre non può non stabilirsi una netta distinzione fra la "consulta" ed il diritto di informazione previsto nell'ambito del diritto amministrativo comune considerato il più ampio concetto di informazione ed assistenza in materia tributaria che racchiude in sé anche quelle attività che si concretano nell'interpretazione giuridica delle norme (77).

Ciò posto, ai sensi dell'art. 8 sopracitato, i contribuenti potranno formulare all'Amministrazione "consultas", debitamente documentate (78) rispetto al regime, classificazione o qualificazione tributaria riferibile ad una data fattispecie. La legittimazione a formulare "consultas", diversamente dal nostro sistema tributario, si estende anche agli ordini professionali e alle associazioni di categoria; l'Amministrazione dovrà rispondere per iscritto a "las consultas" formulate, nel termine di sei mesi (79). Avverso la "contestación a la consulta" non potrà essere proposto ricorso (80).

(77) Come si evince dalla Esposizione dei motivi del Decreto 3274/1971, del 23 dicembre, relativo al regime speciale di "consultas vinculantes" in materia tributaria: "la figura de la consulta vinculante debe diferenciarse, desde luego, del derecho de información que los contribuyentes en general tienen cerca de la Administración en materia, ya que este derecho puede ejercitarse sin un procedimiento o formalidad especial, supuesto que no se da en la consulta regulada en esta disposición".

In argomento, v. E. González García, *El principio de seguridad jurídica*, op. cit., p. 266. Ancora sul punto, Cerezo Fernández, M. "Perspectivas de la información tributaria" osserva che: "las consultas de los contribuyentes a la Administración son una manifestación de la información tributaria caracterizada por la producción de ciertos efectos jurídicos que no se dan en la información ordinaria y por ajustarse a un procedimiento o tramitación especial establecida con esa finalidad".

(78) Ricevuto il testo de "la consulta", l'organo competente a formulare la risposta potrà richiedere all'interessato documentazioni ed informazioni ritenute necessarie, ai fini della formazione del criterio applicabile alla fattispecie prospettata.

(79) Alejandro Menéndez Moreno, cit., p. 133, è dell'avviso che, in caso di "consultas" non vincolanti, sebbene non sia rinvenibile una previsione normativa che si riferisca al termine entro il quale formulare la risposta, possa trovare applicazione il termine previsto per "las consultas" vincolanti, il tutto in conformità al disposto dell'articolo 23.1 della LDGC.

(80) Artículo 8 "consultas tributarias", 1. Los contribuyentes podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. La administración tributaria deberá contestar por escrito las consultas así formuladas. 2. Dicha contestación tenderá carácter vinculante para la Administración tributaria en la forma y en los supuestos previstos en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general Tributaria, y en las leyes propias de cada tributo. En este supuesto el plazo máximo para contestar por escrito las consultas será de seis meses.

Non priva di spunti di riflessione è la singolare e credo discutibile situazione che si verifica nel sistema iberico: minando in pratica lo stesso principio di "seguridad jurídica" cui le norme della LDGC dovrebbero risultare informate, si prevede che l'inutile trascorrere del termine di sei mesi non determinerà la formazione di una sorta di "silenzio-assenso" (81); ancora, l'organo competente a formulare la risposta non risulterà obbligato ad uniformarsi agli stessi criteri applicati a situazioni verificatesi in precedenza, sebbene sia tenuto a motivare il cambiamento di orientamento (82).

Ciò posto, solamente l'Amministrazione risulta obbligata ad attenersi ai criteri informativi della risposta (il vincolo non si estende, dunque, ai "Tribunales de Justicia" né agli organi di revisione degli atti tributari quali sono i Tribunali economico-amministrativi) sempre che "las consultas" siano state formulate prima della realizzazione del fatto imponibile o nel termine di dichiarazione dello stesso, non siano mutate le circostanze poste a fondamento dell'interpretazione, e salvo che si modifichi la legislazione o esista giurisprudenza del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo applicabile alla fattispecie (83). In sostanza, l'atto di risposta alla "consulta" è efficace dal momento della notifica, sebbene il legislatore abbia considerato la sussistenza delle clausole *rebus sic stantibus* e *legibus sic stantibus* che a loro volta vengono ad inserirsi nella categoria più ampia de "las clausulas iuris" (84).

242

(81) L'art. 13.2 del Real Decreto 404/1997, del 21 marzo, che regolamenta la procedura de "las consultas" a carattere vincolante, sancisce che: "la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de consulta, ni determinará efectos vinculantes para la Administración tributaria. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido la contestación, el órgano competente comunicará al consultante esta circunstancia, advirtiéndole de que el transcurso del plazo no exime a la Administración de la obligación de resolver expresamente la consulta formulada".

(82) Proprio al fine di arginare la sostanziale mancanza di certezza che caratterizza la posizione del contribuente l'art. 6.3 della LDGC, dispone che periodicamente dovrà provvedersi alla pubblicazione delle risposte fornite dall'Amministrazione finanziaria. Va ancora precisato, come, in tema di responsabilità dell'Amministrazione derivante da "las contestaciones", l'ordinamento spagnolo omette qualsiasi forma di riferimento diretto; pur tuttavia, è stato sottolineato, potrebbero essere presi a modello, sul punto, i criteri giurisprudenziali elaborati in materia urbanistica (in tal senso si esprime J. Ignacio Hernández, Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias. Estudio comparativo del Derecho Venezolano y Espanol, cfr. via internet, <http://badellgrau.com/opiconsultatribu.html>).

(83) In tal senso, v. Alejandro Menéndez Moreno, op. cit., p. 134.

(84) Sul punto, si veda, F. Velasco Caballero, Las cláusulas accesorias del acto administrativo, Tecnos, Madrid, 1996, p. 85 e ss.

In tema di effetti de "la contestación", la previsione di cui all'art. 8 in esame, si pone in linea con il disposto dell'art. 107.7 della LGT, da cui si evince un espresso divieto per gli obbligati tributari a proporre ricorso avverso la risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria, senza che, tuttavia, tale limitazione si estenda all'atto o agli atti amministrativi emanati in conformità ai criteri manifestati nella risposta stessa. La *ratio* giustificativa di questa previsione, va in linea di massima ravvisata nel carattere tipico del "contenzioso-amministrativo", che esige quale presupposto per l'ammissibilità del ricorso un preventivo atto "decisorio".

La formulazione di cui all'art. 107.7 della LGT, è stato osservato, non si porrebbe in linea con l'ampia interpretazione della legittimazione a ricorrere fornita dalla giurisprudenza spagnola in conformità con la nozione di interesse legittimo, identificabile come "cualquier ventaja o utilidad práctica derivada de la reparación pretendida", tanto considerato, proprio il carattere "anticipatorio" de "las consultas", sarebbe sufficiente a giustificare l'impugnazione diretta, posto che la risposta, concretandosi nell'enunciazione di criteri interpretativi in riferimento al caso concreto prospettato dal contribuente, potrebbe apportare lesioni alla sfera giuridico-soggettiva di quest'ultimo (85).

Per quanto concerne la natura propria de "las consultas tributarias", è bene segnalare come, in una recente sentenza (10 febbraio 2001), il Tribunal Supremo abbia sancito che, indipendentemente dal loro carattere vincolante o meno, "las contestaciones administrativas", costituendo un mero strumento di collaborazione fra Amministrazione e contribuente, non presentino efficacia regolamentare; pertanto neanche i terzi (estranei a "la consulta") che abbiano adeguato la loro condotta al contenuto de "las consultas" formulata per altri risulterebbero garantiti da una possibile applicazione di sanzioni. In pratica, tuttavia, in tale ultima ipotesi, risulterà sostanzialmente impossibile configurare l'elemento soggettivo della "colpevolezza" necessario per integrare gli estremi di una infrazione tributaria.

In termini comparativistici, il fatto che la dottrina spagnola abbia elaborato sia interpretazioni sostanzialmente restrittive del concetto di atto amministrativo (86), che ampie accezioni dello

(85) In quest'ordine di idee è José Ignacio Hernández, Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias. Estudio comparativo del Derecho Venezolano y Español., cfr., via internet, <http://badellgrau.com/opiconsultatribu.html>, il quale in particolare muove dall'esigenza di conferire piena operatività al principio di effettività della tutela giurisdizionale positivizzato dall'art. 24.1 della Costituzione spagnola.

(86) Nella ricostruzione di Boquera Oliver, J. M., Estudios sobre el acto administrativo, Civitas Madrid, 1985, p.22, l'atto amministrativo è: "la declaración de voluntad que crea unilateralmente e impone consecuencias jurídicas a un sujeto o sujetos por presumirse, con presunción iuris tantum, su legalidad".

stesso (87), pare abbia determinato, conseguentemente, differenti orientamenti rispetto allo stesso inquadramento sistematico della risposta ad una "consulta tributaria". Si è, infatti, sostenuto tanto che la "contestación" fosse da considerare una "declaración de juicio" (88) quanto una "declaración de voluntad" (89), giungendo, da parte di alcuni, a qualificare la risposta a "la consulta" come "acto final" di un procedimento autonomo ed indipendente, assimilabile in linea di massima ad una "resolución administrativa" (90).

Superate, in definitiva, sul piano teorico le diffidenze relative all'ammissibilità di elementi di "negoiazione" nell'attuazione del rapporto di imposta (91), allo stato, sussiste nell'ordinamento spagnolo una serie di

(87) Guaita Martorell, A., "El concepto de acto administrativo", REDA-Civitas, n. 7/1975, p. 536.

(88) In tal senso, v. Mexía Algar, J. "Las consultas tributarias", p.1265. Ancora in argomento, R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, (Parte Generale)*, Civitas, Madrid, 1999, p. 125, secondo il quale la "consulta" consiste in una "manifestación de juicio de la Administración a solicitud de un sujeto de derecho sobre la aplicación de los tributos a un supuesto de hecho concreto". Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y tributario*, cit. pag. 133, condivisibilmente, sottolinea come "la consulta" non sia altro che "una manifestación de juicio por parte de la Administración tributaria", ritenendo, pertanto, logica la impossibilità di proporre ricorso direttamente avverso la "contestación".

(89) Boquera Oliver, op. ult. cit., p. 33, sottolinea che la "consulta" dotata di efficacia vincolante, costituisce una vera e propria manifestazione di volontà.

(90) García-Trevijano Garnica, J.A., *La impugnación de los actos administrativos de tramite*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1993, p. 95, considera "las consultas tributarias" come "actos finales de su procedimiento, sin que el acto que ponga fin a una posterior vía de gestión tributaria sea un acto final del anterior, es decir, un acto que se ampare en sus fundamentos, que lo absorba realmente". Ancora sul punto, v. González Salinas, J. "El acto administrativo, encrucijada de problemas tópicos. Carácter instrumental del concepto. Contestación a una consulta", *Revista de derecho Inmobiliario*, 1979, p. 1432, ritiene che dal carattere vincolante della "contestación" possa desumersi che "las consultas" vadano assimilate a "las resoluciones". Contra, Pueyo Masó, J.A., "Comentarios al art. 107", in *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Tomo II-A*, EDESA, Madrid, 1985, p.111, secondo il quale la risposta è un "acto de tramite". In tal modo considerata, pertanto, la fattispecie in esame costituirebbe un elemento del più ampio procedimento di "gestión de los tributos".

(91) L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria deriverebbe dal carattere pubblicistico della stessa oltre che dal principio di riserva di legge di cui all'art. 31 CE. In argomento, v. R. Valdes Costa, *Los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes ante el principio de legalidad*, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n. 11/1986, p. 5 ss.; Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., y Tejerizo Lopez, J.M., *Curso ...*, op. cit., p. 91 e ss.; J. Ramallo Massanet, *La eficacia*

istituti che in sede dottrinale sono stati qualificati come "pactos" (92). Pur tuttavia, pare impossibile rinvenire nel procedimento proprio de "las consultas" i caratteri tipici della "transazione" e ciò in particolare considerando non solo che sebbene possa sussistere una proposta interpretativa da parte del contribuente, quest'ultima non costituisce elemento essenziale della fattispecie, ma, soprattutto basandosi sul fatto che la risposta non esplica efficacia vincolante nei confronti del contribuente il quale è libero di determinarsi in senso non conforme rispetto all'orientamento ministeriale. Fondamentalmente diverso, appare, ancora, l'istituto in esame rispetto ad altre forme di informazione ed assistenza del contribuente specialmente avendo riguardo a "los acuerdos previos de valoración" ex art. 9 LDGC, e, alla "valoración de bienes" ex art. 25 LDGC (93). Volendo, sinteticamente, effettuare un parallelo con "los acuerdos previos de valoración", è opportuno in primo luogo sottolineare che relativamente a quest'ultima fattispecie, l'Amministrazione pone in essere non solo una attività prettamente interpretativa che si concreta nella qualificazione del fatto imponibile, ma anche, una attività di "stima" dello stesso caratterizzata da una preventiva "comprobación". Bisogna rilevare, inoltre, che la risposta fornita dall'Amministrazione in caso di "consulta" non esplica efficacia nei confronti del consultante; per quanto concerne la regolamentazione de "los acuerdos previos de valoración", invece, sebbene il legislatore si sia esclusivamente limitato a sancire che l'Amministrazione risulta obbligata ad uniformarsi al contenuto dell'accordo, è logico ritenere che, trattandosi appunto di accordo, lo stesso vincoli entrambe le parti (94). Più marcati risultano essere invece i punti di contatto con la

de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", CT n. 76/95, il quale sottolinea che è proprio la mancata completezza della legge a costituire l'elemento essenziale che ammette l'inserimento della volontà delle parti, e, dunque di tecniche transattive.

(92) Su detta tematica, v. Gonzàles-Cuèllar Serrano, M.L., Los acuerdos previos sobre precios de transferencia, REDF, Civitas, n. 103/1999, p. 443.

(93) Cfr., nota 76.

(94) Per una analisi delle principali problematiche afferenti il disposto dell'art. 9 della LDGC, v. R. Falcòn y Tella, Los acuerdos previos con la administración en las operaciones entre partes vinculadas: posibilidad de recurso, Editorial, TF n. 17/1998; Gòmez Cabrera, C., "información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", Comentarios a la Ley de derechos e Garantías de los contribuyentes, CEF, Madrid, 1999, p. 67; Moreno Fernández, J.L., "valoración de bienes", Derechos y Garantías de los contribuyentes (estudio de la nueva Ley), Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 328 ss.

“valoración de bienes”, che integra gli estremi di una nuova forma di “consulta tributaria”, avente uno specifico oggetto, caratterizzata dall’assenza di carattere vincolante ai fini dello svolgimento della successiva attività amministrativa (95).

Tirando le fila del discorso, sebbene ogni ordinamento giuridico vada valutato nell’ambito del contesto in cui nasce e si evolve, può, senza dubbio, muoversi una critica al sistema spagnolo che, prevedendo come eccezione alla regola generale il carattere vincolante de la “contestación” fa perdere, sul piano dell’effettività, forza alla stessa *ratio* sottesa all’istituto (96); inoltre, anche se il principio di buona fede non opera *ab initio*

(95) Sul punto, v. F. Escribano Lòpez, “Valoración de bienes”, Estatuto del Contribuyente”, 2ª ed. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, p. 145; Badàs Cerezo, J., y Marco Sanjuàn, J.A.: Derechos y garantías en los procedimientos tributarios”, Aplicación de la Ley de derechos y Garantías de los Contribuyentes, Valladolid, 1998, p. 173 ss.

(96) Alejandro Menéndez Moreno, op. cit., p. 130, auspica una generalizzazione della vincolatività de “las consultas”: “las consultas tributarias deberían convertirse en vinculantes en todo caso. Lo único que cabe discutir es el tiempo en que razonablemente puede realizarse el proceso de conversión de todas las consultas tributarias en vinculantes”. Ancora, sul punto v. Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo Lòpez, Curso de derecho financiero y tributario, cit., p. 191.

In una visione comparatistica, può risultare proficuo delineare un rapido profilo della regolamentazione dell’“interpello”, in alcuni Stati della America Centrale e Meridionale. In Venezuela il diritto a formulare “consultas” è espressamente sancito negli artt. 157-159 del “Código Organico Tributario”. “Las consultas” non presentano carattere vincolante, in ogni caso, i contribuenti che abbiano adottato i criteri manifestati nella risposta non potranno essere sottoposti a sanzioni. Va rilevato, ancora, che la mancata pronuncia dell’Amministrazione nei termini produrrà, ai sensi dell’art. 159 del COT, a favore del contribuente la garanzia dell’irresponsabilità.

Il sistema giuridico peruviano, poi, limita sensibilmente il diritto del privato al essere informato, posto che il “Codigo Tributario”, prevede l’ammissibilità della risposta scritta solo in relazione a “consultas” formulate da entità rappresentative di “actividades económicas, laborales y profesionales”. Se rapportate a quelle del legislatore peruviano, dunque, le scelte effettuate da quello spagnolo risultano molto più dettagliate ed articolate sotto il profilo sistematico.

In Messico, il “Codigo Fiscal de la Federación”, nel titolo III, “De las Facultades de las autoridades Fiscales”, regola il tipo di consultas che possono rivolgersi alle autorità fiscali (art. 34). Nel senso di una positivizzazione di una sorta di “silenzio-rifiuto” degno di nota è certamente il successivo art. 37 che testualmente dispone: “las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán su resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente y enterponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte”.

In Argentina una recente Resolución General (AFIP) 859/00 regola il regi-

come fondamento de "la consulta tributaria", lo stesso costituisce, in ogni caso, la base per affermare l'esigenza di una efficacia vincolante generalizzata delle risposte fornite dall'Amministrazione alle richieste di informazione presentate dal privato (97).

me de "las consultas" vincolanti. Gli artt.1 e 2, in particolare delineano il regime operativo de "las consultas", in particolare, si prevede che "las consultas" vadano riferite a situazioni di fatto concrete indicative di un interesse proprio e diretto del consultante; l'Amministrazione procederà ad interpretare, con valenza individuale, le norme legali e regolamentari relazionate alla materia oggetto di "consulta". La presentazione della "consulta" non sospende il decorso dei termini legali, né esime il consultante dal compimento dell'obbligazione d'imposta, rimando quest'ultimo soggetto alle azioni dell'Amministrazione volta a determinare e riscuotere il debito (art.7). Degno di nota, è, in tema di ammissibilità di una revisione della risposta l'art. 11, ai sensi del quale: "El criterio sustentado en el acto interpretativo será de aplicación hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o resultantes de actos administrativos de alcance general dictados por el Organismo, que modifiquen el referido criterio. La revisión de la respuesta podrá realizarse en cualquier momento por parte de este Organismo. La conseqüente revocación o modificación, por cambio de criterio, sortirá efectos en contra de los consultantes recién a partir de su notificación".

L'art. 38 del "Codigo Tributario" della Repubblica Dominicana, rubricato "consultas", riconosce la possibilità a chiunque abbia un interesse personale e diretto, di interpellare l'Amministrazione finanziaria in ordine all'applicazione di una legge ad un caso concreto. I successivi artt. 42-43, rispettivamente, testualmente, dispongono: "la respuesta a las consultas presentadas sólo sortirá efectos vinculante para la Administración Tributaria respecto al consultante y no será susceptible de recurso alguno. La Administración Tributaria podrá cambiar de criterio respecto a una materia consultada. Este nuevo criterio deberá recogerse en una norma general publicada de acuerdo con el artículo 37 y sortirá efecto respecto de todos los hechos generadores pendientes a la fecha de dicha publicación o posteriores a ella".

(97) G. Marongiu, Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente", Diritto e Pratica Tributaria, Tomo, I, 1991, p. 623, ritiene necessario il carattere vincolante de "las consultas tributarias", in quanto dalla suddetta condizione deriva una solida garanzia per il contribuente che si sia uniformato all'orientamento amministrativo. In senso sostanzialmente conforme, P. Adonnino, "El principio de seguridad jurídica", en la creación y aplicación del tributo, XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 1993, p. 276, auspica la creazione di istituti a mezzo dei quali il contribuente possa preventivamente interpellare l'Amministrazione in ordine ad una data relazione giuridica, sottolineando la necessità del fatto che l'Amministrazione risulti vincolata alla risposta fornita. Ancora sul punto, R. García Marcho, "Contenido y límites del principio de confianza legítima: estudio sistemático en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia", REDA- Civitas, n. 56/1987, p. 557. Per quanto concerne, in particolare, il disposto dell'art. 33.1 LDGC, ai sensi del quale: "La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", si rimanda alle osservazioni di Palao Taboada, C., Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes", in REF, n. 171/1997, p. 10.

Interpellation in the Statute of Taxpayers' Rights: a parallel with the corresponding experience of Spain

Giovanna Petrillo

SUMMARY: 1. Interpellation by the taxpayer as an instrument serving the purposes of "certainty" elevated to the status of a "general principle of the taxation system". 2. The presence of "objective conditions of uncertainty" required to exercise the right of interpellation. 3. Coordination with the specific regulations contained in Art. 21 of Law No. 413/91. 4. Aspects of the reply: systematic framework, grounds. 5. The effects of interpellation: the positivisation of "silence means consent". 6. "Las consultas tributarias" in the "Ley de derechos y garantías de los contribuyentes".

248

1. Interpellation by the taxpayer as an instrument serving the purposes of "certainty" elevated to the status of a "general principle of the taxation system"

The self-determination of assessable amounts and taxes in a modern taxation system that is functional for the management of an increasingly complex and articulated economy assigns the taxpayer, no longer obliged merely to pay the tax due but instead invited to perform operations of complex technical content, the arduous task of interpreting and subsequently applying the provisions of tax law. Accordingly, since collaboration presupposes information, to facilitate compliance new rules have been created regarding tax procedures in order to guarantee the cognizability and reliability of measures and the right to information.

The tendency towards greater equality between the parties involved in the taxation relationship is the platform for proceeding from a substantially conflictual view of this relationship to a new approach in keeping with a higher level of juridical civilization founded on the reduction of conflict, openness, good faith, the economicality of administrative action, and participation on the part of taxpayers; from this standpoint, a substantial change of attitude is required not only on the part of the financial administration, whose action must be based on principles of efficiency and efficaciousness, but also on that of the taxpayer, vested with

ever-increasing responsibilities, who must be educated to behave in the "proper" manner. (1)

The indications arising out of the evolution of the taxation system, in terms of the formulation of criteria of simplification and openness of the regulatory provisions and the obligations with which taxpayers must comply, have incentivated the development of a regulatory approach that aims to ensure the reorganisation of the tax disputes, structures and operation of the Financial Administration with regard, in particular, to the valorisation of situations comprised in the sphere of so-called "participatory administrative action". (2)

The various forms and purposes assumed by the "participation" (3)

(1) The Court of Cassation, tax. sect., in Sentence No. 4760 of 30th March 2001, has remarked that: "A modern state operating according to criteria of efficiency and economy does not fear to put itself on an equal footing with citizens (no longer subjects), and hence it formalises and protects their inviolable rights (at least in principle) in relation to the Revenue Department by means of a specific Statute (law No. 212/2000)...."

(2) Although on the basis of Article 13 of Law No. 241/1990 the general provisions regarding participation do not appear applicable to the sphere of taxation, our system has followed in the wake of the rest of the administrative sector in the sense of strengthening debate with the taxpayer and the increased participation of the latter in the performance of the obligatory taxation relationship. In addition to the institution of assessment with acceptance, an important tool for the recovery of public revenues, self-protection, a very widespread institution through which the administration may intervene on those of its own acts that appear illegitimate or unfounded, judicial conciliation, at present seldom used because of some certainly not insignificant problems of application, it comprises the request for explanations, mentioned in the most recent text of Article 37 bis of Presidential Decree No. 600/73, notice upon the outcome of liquidation and the formal control of tax returns as per Articles 36 bis and ter of Pres. Decr. 600/73, as replaced by Legislative Decree No. 241/97, the provisions of Art. 16 of Leg. Decr. No. 472/97 governing the procedure for the application of fines, assessment procedures on the basis of sectorial surveys, and the regulations concerning interpellation. On this subject, see L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova 1990, 28, which indicates that the exclusion contained in the aforementioned Art. 13 is due to a kind of reverence for the fiscal sphere on the part of the legislator, based on the supposedly "peculiar nature" of the fiscal system.

(3) Amongst the various contributions, see Versigioni, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale dell'obbligazione tributaria*, Perugia, 1996; Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1999; La Rosa, *Amministrazione Finanziaria*, Turin 1995; Id. *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in Riv.dir.trib. 1996,II, 1119; Gallo, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in Dir. prat. trib. 1989, I 50; Dalfino Paccione, *Basi per il diritto soggettivo di partecipazione*, in Foro it.1992,V,378; Marongiu, *Contributo alla*

of taxpayers in our taxation system, and its more intensive homologation with reference standards of international fiscal civilisation have inevitably contributed towards the modernisation of our formal fiscal law; the Statute of Taxpayers' Rights, in whose framework the "new discipline" of interpellation is situated, constitutes a part of this changed context.

Leaving aside, for obvious reasons of brevity, considerations more closely concerning aspects regarding the structure and contents of the Statute, we cannot avoid, in this context, stressing that the provisions of Law No. 212/2000 are defined as "general principles of the taxation system" and as such are subject to a particular system of amendability and derogability hinged upon the presence of an express repeal clause which limits the potential repeal of successive laws of equal rank. Now, the Statute's definition of itself as a constitutional implementation law linked to two reinforcing clauses (i.e. the prohibition of any amendment or derogation of the provisions of the entire law that is not expressly formulated, and the prohibition of any amendment or derogation of same, even expressly formulated, by special laws), can be considered a sort of codification of the principle of "permanency" (4) which, in substantial terms, gives the provisions contained in the Statute more weight than those of an ordinary law, as the legislator has not envisaged their "repeal" but only the possibility of their "review".

250

The attention of the interpreter will therefore be faced with some questions of some relevance, both on the matter of the effective opera-

realizzazione della carta dei diritti del contribuente, in *Dir.prat.trib.*1991, I, 593; Batistoni Ferrara, *Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale*, in "Il fisco", 1994, 7509; Moschetti, *Le possibilità di accordo fra amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in "Il fisco", 1995, 5331; Ferlazzo Natoli-Serranò, *I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti*, in *Corr. trib.* 1995, Inserto, n. 9. Gallo, *Gli strumenti di definizione preventiva* in "Il fisco" 1995, 7921; Galeotti-Flori, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione, quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario*, "Il fisco", 1995, I, 1089 et seq. Most recently, on this matter see L. Salvini, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.* n. 1/2000, page 11 et seq.

(4) When the Albertine Statute was in force, Art. 1, para. 2, of Law No. 4 of 7th January 1929 established the principle of permanency in the provision in which it stated that the provisions establishing penalties could not be repealed or amended subsequently by later laws regarding the individual taxes, except by means of an express declaration by the legislator, and with specific indication of the provisions repealed or amended. On this point, see Berliri, *Principi di diritto tributario*, I, Milan, 1964, p.38 et seq.; Conso, *Dalla flessibilità dello Statuto Albertino alla rigidità della costituzione repubblicana*, in *Giur. it.*, 1977, V°, c. 1977.

tivity of the principle of limited repealability (5), and with regard to the value to be ascribed to the reference to the aforementioned constitutional principles, given the fact that, from the formal standpoint, the Statute nevertheless consists of an ordinary law, and not a constitutional law. (6).

Having considered the above, it cannot in any case be overlooked that, in substantial contrast with the tendency towards "particularism" of fiscal legislation, it has very significantly been decided to make this law, as a whole, a vehicle of "general principles" (7). This is certainly a correct idea

(5) On this point, G. Falcone, *Il valore dello Statuto del contribuente*, in "il Fisco" No. 36/2000, page 11038, remarks that "the most proper key of interpretation in order to avoid confusion is to deem that the constitutional provisions referred to in Art. 1 of the Statute, which until now have never been satisfactorily interpreted in terms of equity, have at last received an authoritative interpretation which must be kept to so as to prevent the fiscal issue from becoming merely a political issue and not a legal issue as well."

There has been no lack of pessimistic evaluations with regard to the ordinary-law nature of the Statute; see in this sense M. Clarich, *La sfida dei fatti per il Fisco dal volto gentile*, in "Il sole- 24 ore" of 17th July 2000; M. F. Rinforzi, "Proclami disarmati" in "Il Sole 24-ore" of 14th July 2000.

The "strengthening" of the wording of the law in question recalls the legislation regarding penal offences, and also reflects what is foreseen in other sectors as well, for instance, in the matter of social security, to the provisions of Law No. 335/95. Again with regard to regulatory provisions aimed to confer a particular importance to a law, we recall, in the matter of collection, the provisions of Art. 70 of Legis. Decr. No. 112 of 13 April 1999; on this particular "reinforced" source of law, see F. Modugno, *Apunti dalle lezioni sulle Fonti del diritto*, Turin, 2000, 43; Carnevale, *Riflessioni sul problema dei vincoli all'abrogazione futura: il caso delle leggi concernenti clausole di sola abrogazione espressa nella più recente prassi legislativa*, in *Dir. e soc.* 1998.

(6) According to L. Malagù, *Lo Statuto del contribuente ed il suo garante*, in *Boll.trib.*, 17/2000, page 1204, "the violation by the ordinary legislator of a directive contained in the new "taxpayers' statute" certainly cannot be held tout court to be directly prejudicial to the principles referred to in Arts. 3, 23, 53, and 97 of the Constitution, solely because they are referred to in Art. 1 of same"; from this point of view the state "cannot in any way be defined a constitutional law". It is interesting to note how the author holds Law No. 212/2000 to be similar "in its generic, abstract and programmatic nature, to the EEC directives, which become binding if enacted by national laws".

(7) As regards the meaning to be ascribed to the notion of "general principal" see V. Crisafulli, *La Costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milan, 1952, according to whom some constitutional provisions, insofar as they contain "principles" and as they must, therefore, be implemented through the issue of other legislative provisions, are not directly applicable in jurisdictional quarters, nor can they determine the repeal of incompatible laws currently in force. For an examination of the sources of legislative production in the context of our constitutional system, see in the first place Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, 1, *L'ordinamento costituzionale italiano*,

"from the abstract theoretical standpoint", taking into account the extremely muddled complexity of the tax-law system consequent to the excessive proliferation of legislation in this sector which has given rise, as is well known, to a state of confusion so great as to undermine the funda-

Padova 1993; Modugno, entry: *Fonti del diritto (gerarchia delle)*, in enc. dir., 1997, Milan, I, p. 561.

According to L. Ferlazzo Natoli, *La motivazione dell'accertamento tributario e della cartella dei pagamenti alla luce del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*, in "Il Fisco", n. 22/2001, page 7709, the lawmakers assigned to the "principles" expressed in the Statute the "nature of general norms of the taxation system", and thus of "norms comparable to the pre-laws of the civil code". In this matter, the author also remarks, one cannot understand the reasoning of the provisions of Art 16, headed *Legislative coordination* "as the coming into force of the Taxpayers' Statute would in itself entail the repeal of the laws incompatible with it"; accordingly, it can be deduced that the lawmakers "had not abandoned the reservations that had delayed its actual enactment".

G. Falsitta, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in Corr. Giur. n. 2/2001, page 145, remarks quite acceptably, in relation to the "practical usefulness of that kind of "protective umbrella" of the said general principles constituted by the "reinforced permanency" clause stated in the first paragraph of Article 1", that "the aptitude of this new corpus to significantly and positively affect the relationship between the Revenue Department and the taxpayer is functional to the effectiveness that doctrine and jurisprudence will ascribe to the safeguard clause in the first paragraph of Art. 1". See also the precise and exhaustive examination by C. Glendi, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in Corr.trib. n.33/2000, page 2415, who in relation to the import to be ascribed to the reference to the aforementioned constitutional principles, draws attention to the fact that the provisions contained in the Statute could be deemed to constitute "a kind of supernorm declaredly expressive of general principles in the matter of taxation and as such not susceptible to being contracticted by ordinary laws of non-equivalent import without the risk of violating the principle of rationality consacrated in Art. 3 of the Constitution and, from this standpoint, consequently susceptible of being constitutionally censured". Serges, *Norme sulla normazione e limiti all'interpretazione autentica. Brevi riflessioni a margine del recente Statuto dei diritti del contribuente*, in *Trasformazioni della funzione legislativa, II, Crisi della legge e sistema delle fonti* edited by Modugno, Milan, 2000, 298, holds that the violation of the principles contained in the Statute, by virtue of the "strengthening" indicated in the express amendment or repeal clause in Art. 1, could be open to censure on constitutional grounds with regard to the feature of unreasonableness. Patrono, *Legge (vicende della)*, in "Enc.dir.", XXIII, 1973, p. 919, attributing significance to the express repeal clause solely from the hermeneutical standpoint, is of the opinion that when the intent to repeal is not explicit, the interpreter must presume the compatibility of the new legislation with the old, at least in the case when the former does not contain exclusively provisions incompatible with the latter, but also contains provisions compatible with it.

With regard to the fundamental question regarding the admissibility of an ordinary law that reinforces the effectiveness of its own provisions by clauses automatically ruling the effectiveness of subsequent laws, some very significant considerations have been expressed by C. Pinelli, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente*, in Foro it., 5/2001, p. 102, who after

mental principle of the certainty of law (8), except when it takes the form, in the sphere of effectiveness, of some "more willing than able" reaction

having illustrated the various solutions proposed with regard to the aforementioned issue, concludes in brief that the lawmaker can subject the exercise of his functions to limits or conditions, specifying: "...it is one thing to assume the constitutional, and also and primarily logical-theoretical foundation of the *lex posterior* rule, without which no legal system could continue to exist with the passing of time, and quite another to identify the positive-law modes in which this rule can be manifested, such as express, implicit or tacit repeal. This reaction is, in my opinion, the most pertinent, in terms both of positive law, because it appropriately distinguishes the constitutional foundation of repeal from the fate of Art. 15 disp. prel.c.c., and on the logical-theoretical plane, because it is based specifically on the argument of the "normal consideration of the condition as an accidental and extrinsic element of the act", with which Pugliatti had confuted the assertion that "each legislative act is, in its effectiveness, dependent upon the condition of non-repeal".

Although the most recent legislative doctrine (Carnevale, *Il caso delle leggi contenenti clausole di "sola abrogazione espressa" nella più recente prassi legislativa. Per un tentativo di rimediazione organica anche alla luce della problematica degli autovincoli legislativi*, in "Trasformazioni della funzione legislativa", edited by Modugno, vol. I, Milan, 1999), considers self-reinforcing clauses to be binding on future legislators, essentially on the basis of their nature as "laws on lawmaking", the Constitutional Court, with specific reference to Art. 1, paragraph 3, of Law No. 142/1990, appears to think differently. The Consultant Council (sentence No. 111 of 22nd April 1997), has declared that the formula contained in the said Art. 1, paragraph 3, " according to what is commonly recognised, is valid as an interpretational criterion for the future legislative measures on the matter, in the sense that the principles of Law No. 142/90 remain operative in the presence of any other law that foresees *ex professo* the derogation or repeal of same".

(8) See, in this regard, M. Ingresso, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, 178-179, who stresses amongst other things the substantial backwardness of systematic elaboration in the fiscal studies of the "Vanoni" reform with the exception of those of the School of Pavia. In relation to the incidence of distorting practices in our system of legislative production, ascribable to a substantial violation of the principle of legality, see v. Berliri, *Sulle cause dell'incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1979, p. 3 ss.; Bertolissi, *Il parlamento abdica, il governo legifera*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 91; Zizzo, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 184; Tremonti, *Sicurezza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, p. 51; Bosello, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 1074.

More in general, regarding the problems connected with the increasingly hypertrophic growth of the fiscal law system, see. De Mita, *La legalità tributaria, Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993; G. Falsitta, *Per un fisco "civile"*, Milano, 1996, p. 111 et seq, looks forward to the end of "governmental abuses in legislating by urgent decree", drawing attention to the fact that our legislative production scene is characterised, amongst other things, by the excessive use of decree laws. And in relation to the need to restore order in tax legislation, in view of the goal of "codi-

to the chaotic inconsistency that has often characterised our system of legislative production. Considering this latter aspect, it must be noted that the Statute constitutes a missed opportunity both from the standpoint of the rationalisation of tax laws by the issue of a much-awaited code (which is undoubtedly indispensable for the purposes of the democratic realisation of tax-law dogma) (9), and from that of the introduction of a law of a general character on the debate (prior to the issue of the notice of assessment) (10), but nevertheless, one cannot help but view with approval

fication", see first and foremost C. Glendi, *Il "codice tributario" in Italia e le "disposizioni sulla legge tributaria in generale"*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, page 1137 et seq. Further, on the same topic, L. Perrone, *Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materie tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 4/2001, p. 1052, stresses that: "the physiological instability of tax law has recently been aggravated as a result of its incrementing by EEC norms, also of jurisprudential formation, on the matter of taxation and the progressive weakening of the legal reserve as per Art. 23 of the Constitution", noting in particular that the current legislative trend ascribes a primary role to regulatory sources in the disciplining of taxation, consequently increasing the state of confusion with which taxpayers have to contend.

G. Falsitta remarks, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corr. giur.* n. 2/2001, page 147, with our agreement, that only the future can show whether the Statute can be considered the first step towards a work uniting in a code of law the general principles of the tax-law system, as has long been hoped for by many, and particularly by Vanoni, or merely a propagandistic catalogue.

Ever since the 1930s, Ezio Vanoni in fact considered the codifying of the general part as the only method capable of assuring the clarity and rationality of tax law (see E. Vanoni, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, page 361 et seq.).

E. De Mita, *La Legalità tributaria*, Milan, 1993, 5 et seq., referring to certain aspects of Vanoni's work with a view to ascertaining its topicality, stresses that Vanoni" had a concept of the fiscal system that still remains up to date: tax must be bearable, must not discourage the production of income and must not become a technical cause of evasion: the taxation system must be based on a relationship of trust and collaboration between the administration and the taxpayer", relying greatly on "the sense of responsibility of the public administration and the critical faculty of the people".

(9) In Latin America the Instituto de Derecho tributario has drawn up a "Codigo tributario" which has today already been adopted by several nations; it may prove stimulating to see how Carlos María Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomez de Sousa (Brasile) and Ramòn Valdès Costa (Uruguay) have assumed as their model and followed as a guideline on the conceptual plane the thinking of our Ezio Vanoni.. In particular, in relation to the need for codification in the tax-law field as well, viewed as a necessary condition for the effective realisation of a state of law, see V. Uckmar, *La legislación tributaria en un Estado de derecho*, paper presented on 28th August 1997 at the Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador.

(10) One cannot help showing on this point a certain dissatisfaction over the slight incisiveness of the changes made by the Statute in the matter of debate during the inquiry phase preparatory to the issue of the assessment document. The provision that

the formulation of "general criteria" in a sector characterised by essentially fragmentary and disconnected legislative measures. Wishing to express a prognostic judgement on the ability of the precepts contained in the Statute to have a significant effect on the taxation relationship (11),

deals with the inquiry phase is Art.12, entitled "rights and guarantees of the taxpayer subjected to fiscal ascertainments"; in paragraph 7, after a general assertion of the principle of cooperation between the administration and the taxpayer, it is foreseen that, after the issue of the copy of the closing report on the operations by the ascertaining bodies, the taxpayer may communicate within 60 days observations and request clarifications that will be evaluated by the tax-levying offices. For the purposes of accurate compliance with the said procedure, it is foreseen that for the purposes of proper compliance with the said procedure the notice of assessment cannot be issued before the expiry of this period, except in particularly urgent cases. However, one consideration must be mentioned, albeit briefly: in the Statute, no express penalties are foreseen in relation to non-compliance with the prescriptions indicated above: paragraph 6 alone foresees the right for the taxpayer to appeal to the guarantor in the event that the ascertainers are proceeding in a manner not in keeping with the law; however, it will be necessary to clarify what the practical aspects of possible action on the part of the guarantor could be.

In order to prevent the taxpayer from becoming the "mere object of administrative activity", in the German system part 91 paragraph 1 of the Abgabenordnung foresees that in its investigations the Financial Administration must first hear the taxpayer, and may only omit hearing same in exceptional cases; violation of this precept entails the disputability of the notice of assessment but does not render it null and void. On this topic see. N. Bozza, *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in Riv. dir. trib, 4/2001, p. 505 et seq.

25

(11) From the practical standpoint it must in fact be noted that some disapplications of the Statute have in fact been made, both by Law No. 342 of 21st Novembre 2000 (so-called "Law linked to the 2000 Budget") and by the 2001 Budget Law, No. 388 of 23rd December 2000. It is essentially in the context of the local taxation system that the majority of violations of the Charter of taxpayers rights are to be found, perhaps because the Statute had been conceived essentially as having regard solely to state taxation. We need only mention, for instance, Art. 18, paragraph 4, contained in the 2001 Budget Law, which in open conflict with Art. 3, paragraph 3, of the Statute, defers by yet another postponement, to the 31st of December 2001, the deadlines for the liquidation and assessment of the ICI (municipal tax on real property) for 1995 and successive years and those for liquidation subsequent to attributions of cadastral rents for 1994 and successive years; these deadlines had already been postponed and were due to expire on 31st December 2000.

It should be recalled, however, that on the matter of bringing our taxation system into line with the principles stated in the Statute, the Court of Cassation, in sentence No. 16097, filed on 22nd December 2000, has declared that the Statute cannot have retroactive effects, both insofar as it affects provisions of a procedural nature, for which the principle of *tempus regit actum* applies, and because the Statute itself foresees, in Art. 3, that tax-law provisions cannot be retroactive.

In particular, in relation to the need to coordinate the statements of principle contained in the Statute with the institutional order of the individual taxes as concretely

one cannot help but draw attention to the fact that, in reality, the protection of the taxpayer is entrusted to the exercise of the certainly far from incisive functions of the guarantor (12), and in addition, the invalidity of any measures taken in conflict with the provisions of the Statute is expressly foreseen solely with regard to certain limited cases (13); neverthe-

defined, see G. Caputi, *L'attuazione dello Statuto del contribuente fra compressioni della tutela processuale e contraddizioni dell'ordinamento*, in "Il Fisco", 22/2001, page 7725, who questions the consistency of Legislative Decree No. 32/2001 itself with the principles contained in the taxpayers' statute, remarking that: "it would indeed be a pity if the first and most significant measure for concrete implementation of the fundamental law on the matter of taxation should also provide the first and most blatant episode of contradiction intrinsic to the system, able only to disprove its capability to contribute effectively to the realisation of a more civilized system".

(12) The taxpayer's guarantor, like the "civic defender" (ombudsman) is a figure intended to protect the citizen in relation to the administration. The guarantor, however, is not permitted to intervene directly in the matter to which the complaint refers, but has only the power to bring the malfunctioning complained about to the attention of a political authority and the offices of the financial administration "The institution appears deprived of any real power to guarantee and remedy the reported disservices, in contrast with what occurs in the case of certain independent administrative authorities and of the civic defender himselfit is to be hoped that, after a brief trial period, the powers and spheres of intervention of the Taxpayer's Guarantor will be progressively reformulated and extended, as has occurred in the case of the transition from Taxpayer's Ombudsman to Taxpayer's Advocate in the USA". Quotation from F. d'Ayala Valva, *op. cit.* page 1119.

256

Perplexity has been expressed in legal doctrine with regard to the concept of Art. 97 of the Constitution having to be applied by means of a non-constitution body: see E. De Mita, *Statuto del contribuente, generico eppure utile*, in il "Sole- 24 ore" 16th March 1999, p. 23., who remarks: "The taxpayer's true and sole guarantor should be the administration itself, and hence, if the latter errs, self-protection is foreseen and, if it does not occur, ordinary legal protection should be applied before the natural judges". Again on this point, see Tremonti, *Al posto del garante basta la magistratura*, in Sole-24 ore, 9th June 1999, p. 25.

A complete general picture of the Statute, richly endowed with bibliographic references, is drawn by L. Malagù, *Lo statuto del contribuente ed il suo garante*, in Boll. trib. 17/2000, page 1203. U. Perrucci, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in Boll. trib., No. 14/2000, page 1062, with regard to the figure of the guarantor, remarks that: "there exists a danger that this organ may turn into an administrative "white elephant" that cannot easily be abolished, as has in the past been the case with the Secit, and with the so-called "independent authorities" in general.

(13) A. Fantozzi, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in Riv. dir. trib., 6/2000, p. 599 et seq., in an excellent study aimed to identify the elements of Vanoni's thought in the present day, remarks that many of the institutions that had already been indicated by Vanoni in the general norms dating back to 1949 were brought into the Statute " which will finally constitute the the fundamental law on the application of taxes, hopefully destined after such a long time and various vicissitudes to link the substantial system of the individual taxes, collect-

less, *de lege data*, the force of the Statute will be functional to the significance that will be impressed, above all by jurisprudence, upon the principle of "permanency" indicated in Art. 1.

The right of interpellation is set in the framework of the general simplification and openness of procedures, taking the concrete form of a kind of "direct" dialogue between the parties involved in the taxation relationship, prior to the performance of the control and assessment activities, with a view to providing the taxpayer with support in the correction interpretation-application of the tax regulations; the institution also constitutes - both in relation to the inadmissibility, in the jurisdictional sphere, of declarative protection of mere assessment and preventive instruction, and of the supervening repeal of the regulations on preventive examination (14) - an extrajudicial instrument that would tendentially be appropriate to enable both the taxation authorities and the taxpayer to avoid conflict in terms of litigation (15).

ed we hope into a unitary and simplified code, with a fundamental law on their implementation which should place the taxpayer in a position of collaboration and equality with the administration and restore the fully civilized nature of the system", regretting at the same time, however, the fact that "the Statute does not foresee on a general basis the illegitimacy of acts performed in violation of all the precepts of the Statute itself. This is the greatest risk that can come from it due to a minimalistic and substantially conservative interpretation."

In particular, in relation to the historical and cultural factors in our taxation system's "pathology", see L. Antonimi, *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpianando Vanoni*, in Riv. dir. trib., n. 6/2001, p. 633.

(14) Decree Law No. 123 of 15th March 1996, repeated by D.L. No. 2593 of 16th May 1996, repeated in its turn by D.L. No. 437 of 8th August 1996, finally converted into Law No. 556 of 24th October 1996, which placed judicial conciliation in the framework of legislative decree 546 of 1996, marked the transition from the so-called "preventive examination of the dispute" to judicial conciliation. In this manner, all connection between arrangement and total or partial conciliation of the dispute was abolished, no restrictions being set any longer on the possibility of conciliation between the parties, as neither the limits concerning certain and direct proof nor those pertaining to assessment with agreement had been reproduced. In the report on decree law No. 123 of 15.3.1996, it was noted that the aim of the reform was to prepare a further instrument specifically designed to foster settlement by arrangement not yet mature in a pre-dispute context, but in the new text, to quote the report, the institution of conciliation was "disaligned" from that of arrangement..

(15) G. Gallo, *Il diritto di interpellare. Pregi e difetti di uno strumento di difesa del contribuente ancora da perfezionare*, in *Il fisco*, 1997, page 1267, places this institution amongst the instruments designed to safeguard subjective positions susceptible to illegitimate aggression, insofar as conducted in violation of the rules pertaining to the procedures for exercising the right of taxation, or vitiated by an excess of power insofar as in conflict with the constitutional precept of good administration.

In a perspective of considerably greater international competitiveness, with a view to ensuring the taxpayer is cognizant of the fiscal consequences of his actions in order to enable him to evaluate their effects, Art. 11 generalises, as a general principle, the applicability of interpellation (16); operators are in need of specific certainties, especially in the fiscal sector where different interpretations of tax regulations may give rise to complexities, inequalities and disputes. Given this assumption, the institution hinges upon the concept of functionality in relation to the principle of "certainty of law", which for citizens means the existence and respect by the public authorities of a sphere of autonomy guaranteed by law. Hence from this standpoint we do not diverge from the Allorian theory of the certainty of the effectiveness, duration, sufficiency and meaning of laws.

2. The presence of "objective conditions of uncertainty" required to exercise the right of interpellation

In issuing this Statute it has been attempted to redesign the regulations on interpellation so as to rationalise the relative procedure and to speed up and simplify its concrete application.; it is significant, in this regard, to note how the "new" regulations on interpellation are inserted in the context of a group of provisions more properly designed for the protection of the taxpayer, in particular, when one considers the provision of Art. 10 which states the principle whereby the relations between the taxpayer and the financial administration must be inspired by the principle of collaboration and good faith (Art. 10, paragraph1) (17).

258

(16) Quoting again from the report by the Hon. Marongiu, Reporter on the bill to the Chamber of Deputies, this article "seeks to combine rapidity and certainty... To give certainty to all: to the small taxpayer who cannot afford costly consultants, to the businessman who does not always find grounds for certainty in consultants' advice, to the foreign investor who considers the uncertainty of the (italian) taxation system one of the greatest deterrents against involvement in our country.

(17) With regard to the protection of good faith as per Art. 10 of the Statute, see M. Vittoria Serranò, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in Riv. dir. trib. n. 2 /2001, page 321, who underlines, amongst other things, the fact that the duty of information constitutes the logical and juridical presupposition for good faith. Also on this point, cfr. C. Nocera, *Statuto del contribuente la non punibilità nei casi di buona fede*, in Corr. trib. 34/2000, page 2470.

For a unitary examination of the concept of good faith, see Bonfante, *Essenza della bona fides e suo rapporto con la tecnica dell'errore*, in *Scritti giuridici vari*, Turin, II, 1918, 708 et seq, who stressed that the good faith to which the law refers is an ethi-

From the procedural standpoint the taxpayer, or whoever is bound to

cal concept not "forged by the law at its arbitrary discretion" as the good faith in question is *naturalis*, not *civilis*.

More generally, with regard to taxpayers' good faith, see Benatti, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, in Boll. trib. 1986, 964; De Mita, *La buona fede nel diritto tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milan, 1991; Regazzoni, *Il principio di buona fede nel diritto tributario*, "Il Fisco", n. 42/94, 10015.

At present, the protection of good faith has acquired a clear formulation in the fiscal sphere, distinctly revealing the evolution of relations between the revenue department and the taxpayer. In terms of a substantial basic incompatibility between good faith and taxpaying obligations, see Falsitta, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in Rass. trib., 1988, I, 12 et seq. According to Bertolissi, *Circolari nel diritto tributario*, in Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., Turin, III, 1988, "good faith and trust have obtained protection in the presence of juridical relations of a predominantly or at least tendentially equalitarian type, whilst those pertaining to the juridical relationship in the fiscal sphere are certainly not between equals". Micheli-Tremonti, *Obbligazioni (dir. trib)*, Enc. dir. Milano, 1979, 447, remark that the lack of rules concerning correctness, good faith and diligence in the performance of taxation obligations are "excluded by the peculiar character of this function, exhaustively disciplined by law".

With regard to the jurisprudential positions on the protection of good faith, we consider it relevant to note that the Court of Cassation has recently (in sentence No. 14619/2000) maintained that: "the ministerial interpretation contained in circulars or resolutions is not binding for either taxpayers or judges and does not constitute a source of law; the legitimacy check exercised by the Court of Cassation as per Art. 111 of the Constitution and 360 of the Civil Procedure Code does not extend to such ministerial acts, as they are not manifestations of normative activity but are instead internal administrative acts, playing a guiding role in relation to the subordinate offices but inappropriate to produce an impact on the taxation relationship". Apart from the provision of Art. 10, however, the Court has not devoted due consideration to the good faith of the taxpayer who could, following this approach, well be damaged by observance of a circular or a resolution. On the matter of the nature and effectiveness of circulars the literature is particularly extensive; see A. Uckmar, *L'efficacia delle circolari ministeriali*, in Dir. prat. trib. 1951, II, 37; Falsitta, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in Rass. trib., n. 1/1988, page 8; De Stefano, *Alcune riflessioni in tema di accertamento effettuato in difformità alle disposizioni di una circolare ministeriale*, in Dir. prat. trib., 1983, II, page 1161; Sammartino, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padua, 1997, II, 1077 et seq. More generally, with regard to administrative circulars, cfr. Di Pietro, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, edited by A. Amatucci, Padua, 1994, I, 2, 619 et seq.; Catalani, *L'efficacia estrema delle circolari amministrative concernenti norme giuridiche*, in Giur. mer., IV, 1979. With regard in particular to the distinction between internal and external acts of guidance, cfr. La Rosa, *L'Amministrazione finanziaria*, Turin, 1994. In relation to the normative foundation and various aspects of good faith, and in particular to the retroactive application of the revirement least favourable to the taxpayer, see Della Valle, Ministerial "revirement" and good faith in the exercise of the taxation function,

perform the taxation obligations on his behalf (18), may request the in-

in Riv. dir. trib., 1995, I,587. On the same topic, see Falsitta, *Informazioni del fisco e affidamento del contribuente*, in Riv. dir. trib., 1996, II, 294; M. Vittoria Serranò, *Brevi osservazioni in tema di tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti degli orientamenti ministeriali alla luce dei recenti interventi giurisprudenziali*, in Boll. trib. No. 3/1997, page 183. As regards the problem of the effectiveness of the interpretation and information provided by the financial administration to the taxpayer, a solution aimed to provide incisive protection for the taxpayer's trust has been developed in the German system by means of the dual principle of *Treu und Glauben* and *Vertrauensschutz*; on this topic, see G. Falsitta, *Per un fisco "civile"*, Milan, 1996.

In particular, on good faith in the case of changes in interpretation in peius, also with reference to the protection afforded in the German legal system, see L. Ferlazzo Natoli- M. Vittoria Serranò- Gaetano Ruta, *Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario. Ruling e Verfassungsbeschwerde*, Turin, 1998., from the comparative standpoint the considerations reached are extremely stimulating: in the light of the German experience (*verfassungsbeschwerde*), it is said, in the most concise terms, that "direct appeal by the taxpayer to the Constitutional Court would constitute the highest form of guarantee as regards the protection of the taxpaying citizen in relation to the Revenue Department."

Lastly, also with reference to the principle of law recently expressed by the Supreme Court (sentence No. 14619 of 10th November 2000), see M. Buzzone, *La natura giuridica di circolari, risoluzioni e pareri*, in Corr. trib., No. 4/2001, page 245; C. Grimaldi, *Le interpretazioni ministeriali non sono vincolanti per il giudice nella decisione della controversia*, in Riv. giur. trib., n. 6/2001, p. 489 et seq.

In particular, paragraph 2 establishes the protection of trust by prohibiting the application of fines and the claiming of interest for late payment if the behaviour of the taxpayer has been due to events, delays or errors for which the financial administration can be held responsible. Paragraph 3 then proceeds to confer the status of general principles on provisions already existing in the fiscale penalties system, by excluding punishability in the case that behaviour in contrast with the law is due to objective conditions of uncertainty on the scope and range of application of the tax regulation. It also foresees that penalties cannot be applied in the presence of violations of an exclusively formal nature, which therefore do not cause any detriment to fiscal ascertainties and do not affect the tax amount. Lastly, attention must be called to the last sentence in paragraph 3, which excludes the invalidation of contracts due to violations of provisions of exclusively fiscal relevance.

In particular, in relation to the interaction between the duty of good faith and the right to information pursuant to Art. 5 of Law No. 212/2000, see M. Vittoria Serranò, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in Riv. dir. trib., No. 2/2001, page 321. F. Benfatti, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in Boll. Trib., 1986, page 974 et seq., remarks that: "there exists by virtue of the principle of good faith a duty of information on the part of the revenue department that must be performed taking into account the different levels of education and experience of the taxpayers so as to make correct compliance with the law possible for everybody". As regards the consideration, in terms of general theory, of the causal nexus between knowledge information and legal certainty, see Pugliatti, *Conoscenza e diritto*, Milan, 1961.

(18) The parties legitimately entitled to present the request include: withholding agents as per Art. 23 of Presidential Decree No. 600 of 29th September 1973, with re-

interpretational intervention of the Financial Administration by means of a prior petition for same (hence interpellation cannot be *a posteriori* in terms of verification of a legal action already effected or previous behaviour) (19), which must be specific and detailed, regarding the application

gard solely to queries regarding the regulations governing the performance of withholdings at source and the consequent obligations; parties bearing liability for taxes; parties jointly obliged to pay taxes. The interpellation may also be requested by the taxpayer's general or special attorney (in this case the power of attorney must be conferred in the manner foreseen in Art. 63 of Pres.Decree No. 600/1973).

(19) In a provision that does not appear to have explicit backing in the basic law the implementation regulations on interpellation specifically foresee that the interpellation request must be sent only before the taxpayer behaves in the manner or applies the regulation about which the interpellation is made. We thus have a limiting provision that will certainly affect the effective applicational range of the institution concerned.

As regards the objective range, the request may concern: the application of an tax provision concerning the regulation of the substantial, procedural or formal aspects of the taxation relationship; provided it does not concern technical assessments or concrete and persons cases subject to the form of interpellation regulated by Art. 21 of Law No. 413/1991 (however, in this case the taxpayer may file a request for interpellation subject to the procedures and effects of the relative regulations).

Circular No. 7/T of 7th August 2001 expressly recalls Art. 1, paragraph 1 of Ministerial Decree No. 209/2001, reasserting the inacceptability of a request for interpretational intervention on the part of the Financial Administration with reference to technical assessments; considering the types of questions referred to the competency of the local Agency, the field of application of the interpellation will exclude "all operations connected with the definition and attribution of cadastral rent, such as classification, calculation of quantitative composition and cadastral appraisal in general". In relation to the aforementioned cases of appraisal the protection of the taxpayer will, as can be seen from Circular No. 8/T of 14th August 2001, be limited to the obligation to state the grounds for the valuations on the part of the Administration. The filing of the request does not give rise to any suspension effect either with regard to expiry dates or in relation to the statute of limitations, and in addition it does not entail the interruption or suspension of the limitation period; accordingly, all obligations falling due in the time-interval between the filing of the interpellation request and the deadline of 120 days must be complied with in any case. With a view to the strengthening of taxpayer participation, Art. 3 paragraph 2 of Ministerial Decree No. 209 of 2001 foresees the need to attach to the interpellation request a copy of the documentation pertinent for the purposes of identification of the case in point not already in the possession of the Financial Administration or other public administrations indicated by the taxpayer concerned. The competent Department may request the taxpayer, when necessary for the purposes of the complete and correct definition of the matter in question, to add to the documentation filed. For the sake of procedural economy requirements, this step may be taken "once only": in this case the deadline period of 120 days for notification of the reply by the Financial Administration will run from the date of receipt of the supplementary documentation delivered or sent in the manners foreseen for the filing of the interpellation request.

of a given provision to concrete and personal cases; the conditions to which the acceptance of an interpellation petition are subject lie in the objection condition of uncertainty (20) as to the correct interpretation of the fiscal provisions concerned.

Attention must be paid to the fact that the law foresees the possibility of expressing an interpellation petition in relation to the interpretation of a "regulatory provision of a fiscal nature", thereby referring to primary and secondary provisions, and excluding the possibility of asking the Financial Administration for the interpretation of a document lacking any regulatory content. From another standpoint, it has been observed that such interpretational activity is limited to fiscal regulations alone, without taking into consideration uncertainties regarding the application of a provision of civil law pertaining to the definition of the circumstances. The Administration's reply should therefore be independent of all civil-law definitions, although this does not exclude the possibility of the identification of such on an ancillary basis (21).

The requisite of "objective conditions of uncertainty" is not a new concept in fiscal law, as it is already present in a series of provisions setting forth a general principle of law, i.e. the excusability of non-culpable ignorance of the law due to objective uncertainty, according to which a transgression (of fiscal, penal or administrative law) is not punishable if it is committed by a party who, acting in good faith, did not know the law applicable in his concrete case or applied it erroneously due to particular reasons not comprised within his subjective sphere (22); in other words, con-

(20) On this matter, cfr. M. Logozzo, *L'obiettivo incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in *Rass. trib.*, 1998, page 981 et seq.

(21) Along these lines, see M. Nussi, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, *Ras. Trib.* 6/2000, page 1862, who with reference, also in support of his contentions, to the contents of the income-tax return, notes that: "in concrete terms, the Financial Administration will ascertain whether or not the substantial case in point falls within the applicational scope of the uncertain tax regulation, independently of its correct civil-law definition".

(22) In these terms, M. Logozzo, *L'obiettivo incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in *Rass. trib.* No. 4/1998, p. 986. The author identifies a series of symptomatic causes of objective uncertainty: "obscurity, ambiguity, contradictory and equivocal character of the violated regulation; legislative innovation giving rise, in the initial application phase, to serious doubts as to its interpretation; uncertainty on the temporal range of the regulation's application, issue of an authentic interpretation measure; lack of jurisprudential pronouncements or contrasting jurisprudential positions; conformity of conduct with the ministerial circulars or with the indications provided by the Financial Administration; contradictory information or interpretations provided by the Administration; conflict between the interpretational opinion of the

sidering the minimum requisite for punishability to be cognizability when the latter is not assured due to defects in the law considered as a whole, or of individual provision, the offence is not to be considered punishable (23). Art. 11 thus assumes, employing a somewhat anomalous technique, a formula usually set in the context of a dispensing circumstance: as things stand, accordingly, the existence of "objective conditions of uncertainty" will give the taxpayer both the right to non-apply the penalties and the right to present a request for clarification to the Financial Administration.

The implementation regulations for interpellation have specified that: "objective conditions of uncertainty do not exist when the Financial Administration has fully provided the solution for concrete cases corresponding to the one described by the taxpayer, in a circular, resolution, instruction or note, made knowable to the taxpayer through publication on the Internal Revenue Department's "fiscal documentation" site.

With specific reference to interpellation, an objective condition of uncertainty is not deemed to exist when the Administration has already stated its position, independently of any contrasting views existing in legal doctrine or jurisprudence in relation to provisions considered equivocal and obscure: in this case, the objective characterising the case in question, i.e. the cognizability of the ministerial interpretation, has already been obtained (24).

26.

Administration and jurisprudential indications; jurisprudential precedents pronounced in favour of the taxpayer; authoritative doctrinal opinions".

(23) Art. 8, Legis. Decr. 546/92: "The tax disputes board declares that the non-penal penalties foreseen by the fiscal laws are not applicable when the violation is justified by objective conditions of uncertainty as to the scope and range of application of the provisions to which it refers"; Art. 6, para 2, Legis. Decr. 472/97: "the perpetrator of the violation is not punishable when it is due to objective conditions of uncertainty as to the scope and range of application of the provisions to which they refer, and also to vagueness of the requests for information or the tax return and payment forms"; Art. 15, Legis. Decr. 74/2000: "Apart from the cases in which punishability is excluded pursuant to Art. 47, paragraph three, of the penal code, violations of fiscal regulations due to objective conditions of uncertainty as to their scope and range of application do not give rise to punishable offences for the effects and purposes of this decree"; Art. 10, paragraph 3, Law No. 212/200: "the penalties are in any case not applied when the violation depends on objective conditions of uncertainty as to the scope and range of application of the fiscal regulation or when it constitutes a mere formal transgression without any tax debt. Violations of exclusively fiscal relevance cannot constitute causes of nullity for a contract."

(24) On this point, see. P. Anello, *La rilevanza del concetto di obiettive condizioni di incertezza dell'interpello*, in *Corr. trib.*, 29/2001, p. 2170, who remarks, in particular, that: "a possible divergence between the ministerial position and that of jurisprudence or legal doctrine on a provision in any way definable as not clear or univocal, although

Even considering the reason for the prerequisite necessary to activate the interpellation request, which is to be found in the need to avoid overburdening the administration with requests concerning well-established, known or in any case knowable interpretational solutions, the legislative solution adopted appears very questionable. The requirement for "objective conditions of uncertainty" is thus in danger of becoming a major obstacle to the exercise of the right of interpellation, as its captious use by the Financial Administration could paralyse the system, without even considering the justifiable perplexities as to the possibility of effective cognizability of the provision in the implementation regulations (25).

All in all, in line with the evolution of constitutional jurisprudence that confirms the existence of "a constitutional value concerning the clarity of legislation and certainty in the application of law" (26), "certainty", taken to mean the possibility, consequent to simplicity, of "being able to evaluate with some approximation the incidence of taxation in terms of costs on an economic activity" (27), is pursued through the foreseeability of the behaviour of the Financial Administration. Whilst the taxpayer has the right and not the obligation to express interpellation requests, the legislator has the obligation elevated to a "general principle" of law to comply with specific requirements in the drawing-up of fiscal laws [such as the establishment of new conditions and prerequisites with regard to the admissibility of retroactive laws and authentic interpretation legislation (28), the foreseeing of extremely detailed provisions with a view to

it may allow the non application of the fiscal penalties, cannot allow, on the contrary, the proposition of the interpellation".

(25) In the presence of a question already resolved by the Administration, with consequent lack of the prerequisite of objective uncertainty, the regulations make the Agency responsible for indicating to the taxpayer the particulars of the measure in which the requested interpretational solution is contained.

(26) See in particular, in this regard: Const. Court No. 384/1994; Const. Court No. 94 of 31st March 1995.

(27) Thus in E. De Mita, *La legalità tributaria*, Milan, 1993, p. 116.

(28) In order to check the proliferation of interpretational (and thereby retroactive) regulations, paragraph 1 of Art. 3 of Law No. 212/2000, aiming to safeguard the principle of trust, foresees a general prohibition of retroactivity for taxation provisions, save for those of authentic interpretation, which are made subject from the substantial standpoint to the occurrence of "exceptional cases"; and from the formal standpoint, to introduction by means of an "ordinary law" (Art. 1 paragraph 2).

the greater clarity and openness of fiscal regulations, the prohibiting of the institution of new taxes or duties or that of the extension of already existing taxes or duties to new taxpaying parties by law decree (29)]: to this obligation corresponds the right of the taxpayer to "certainty" as to the scope and range of application of the tax-law provisions (30).

3. Coordination with the specific discipline contained in Art. 21 of Law No. 413/1991

The legislation enacted in 1991 which, as you will know, introduced into the legal system a particular institution whereby the taxpayer may request an opinion from the Financial Administration on certain specific operations that he intends to carry out (31) has been expressly safe-

(29) In the same manner, from this point of view, one may appreciate the provisions on the matter of deferred application both of the provisions concerning periodical taxes and those foreseeing obligations to be complied with on the part of taxpayers, and also the provision of Art. 3, paragraph 3 of Law No. 212/200, whereby: "the limitation and lapsing periods for tax assessments cannot be extended".

(30) And it is in fact the failure of the lawmakers to fulfil the obligation of "certainty" that has given rise to the need to foresee in the application of penalties the remedy of dispensing circumstances, and has also constituted one of the chief reasons for the introduction of interpellation. On this topic, see Bosello, "La certezza del diritto nei rapporti tributari", in Quaderno n. 4 della Scuola di perfezionamento in Diritto tributario A.Berliri, Bologna, 1988.

With regard to the reasons for the lack of clarity of legislative production in the fiscal sphere, with specific reference to the continuous changes in legislation, see Cipollina, "Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale", in Riv.dir.sc.fin, 1995, I, p. 781.

(31) S. La Rosa, *Prime considerazioni*, cit., p. 7947, remarks that Art. 37, last paragraph, of Presidential Decree No. 600/73 is a provision addressed not so much against tax elusion as against real and authentic tax evasion phenoma, and also notes that Art. 74, paragraph 2, of consolidation act No. 917/1986, has nothing to do with either tax elusion or tax evasion. The following authors evaluate Art. 37, paragraph 3, of Pres. Decr. No. 600/73 essentially in anti-elusion terms: F. Gallo, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in Dir. prat. trib., 1992, I, p. 1770; G. Tinelli, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padua, 1993, p. 64; A. Lovisolò, *Possesso di redditi ed interposizione di persona*, in "Dir. prat.trib.", 1993, I, p. 1675; M. Nussi, *L'imputazione del reddito fra soggetto interposto ed effettivo possessore: profili procedurali*, in Rass. trib., 3/1998, p. 734; C. Consolo, op.cit., p. 953, remarks that it is severely limited by the narrowness of its operative range, since it is clearly apparent that the cases mentioned in the law cannot be deemed the only anti-elusion cases operating in our legal system, let alone the only ones that require the type of sophisticated evaluations for which the Committee has been conceived.

guarded by paragraph 6 of Article 11 in the Statute; this has given rise to some tricky problems regarding coordination between the area of operativity of "ordinary" interpellation regarding aspects of doubtful interpretation referred to concrete and personal cases, without any objective limit, and that of the interpellation foreseen by Art. 21 of Law No. 413/1991 which, even in the context of the matters to which it is applicable, entails the "juridical definition of a fact" (32).

The peculiarities of this latter type of interpellation may be summarised as follows: impossibility of considering the opinion bindingly effective and excessively complex requirements for silence to constitute consent (fruitless expiry of the deadline period of sixty days after the request for an opinion addressed to the Advisory Committee and of a further sixty days after serving formal notice to comply). The course of the procedure is thus characterised by a whole series of limitations that make its concrete application far too complex (33), with the risk of giving rise in actual fact to situations more likely to produce litigation than to reduce it (34). Hence we cannot avoid noting that it would have been preferable to proceed to cancel such "special interpellation" and provide for its inclusion in the framework of the "statutory" discipline on "interpellation"; as things stand, indeed, whoever must resort to the "old" pro-

(32) In this sense, see La Rosa, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in "Il fisco", n. 32/2000, page 7950.

(33) On this topic, see Zizzo, *Diritto d'interpello e ruling*, in Riv. dir. trib., 1992, I, 136, ss.; La Rosa, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, Fisco, 7946; M. V. Seranò, *Diritto di interpello e garanzie del contribuente*, in L. Ferlazzo Natoli- M. V. Seranò- G. Ruta, *Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario. Ruling e Verfassungsbeschwerde*, Torino, 1998; Consolo, *I pareri del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in Dir. prat. trib., 1993, I, 951 et seq., according to whom the Committee plays the role of "hinge between the administrative and the jurisdictional functions"; Trimeloni, *Atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria*, inserted in Corr. trib. n. 2/94; Romano, *Nuove disposizioni in materia di "ruling" (Belgio)*, in Dir. prat. trib., 1999, III, p. 588 ss; Leonardi, *Interpello per la non disapplicazione delle norme antielusive*, in Boll. Trib., 2000, pag., 808.

Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Milan, 1996, pag. 80, who identifies, as is well known, as the two pseudo sources of tax law the interpretational circular and the interpellation, with regard to the effectiveness of a "ruling" as in the case of agreement between the parties, recognises that "the ministerial reply or that of the committee, if in keeping with the interpretational solution proposed by the requester, also cannot be ignored by either of the parties in the tax relationship but solely in the case decided thereby, thus finally overcoming the equivocal concept of reversal of the burden of proof".

(34) On this topic, see Iacondini, *Il ruling: come è oggi come dovrebbe essere domani*, in Riv. imp. dir. 1992, p. 983.

cedural institution will be specifically penalised because of its less incisive and more procedurally burdensome characteristics (35). Having noted the different operative range of the two different forms of interpellation, a further distinction must be made from the standpoint of the effects of the said cases. When the provisions of Art. 21 of Law No. 413/1991 are coordinated with the relative implementation regulations, it can be seen that once the requisites of completeness and truthfulness are met, the sphere of effectiveness of the relative opinion is limited to the "taxation relationship", and in the context of the seat of litigation, if any, it affects the distribution of the burden of proof laid "to the charge of the party that has not complied with the opinion of the Committee". In the light of this consideration, since the Financial Administration, as claimant in a substantial sense, already bears the burden of proof in court, the taxpayer, if he has not complied with the opinion expressed by the consultant body, will become obliged to prove, in the course of the proceedings, the unfoundedness of the taxation claim (36). It does not appear possible to extend the said effect to ordinary interpellation even with regard to the content of Ministerial Circular No. 50/E of 2001 which, when specifying that the binding nature of the Administration's interpretation is operative only in relation to the offices, and "does not affect the

(35) S. La Rosa, "Prime considerazioni sul diritto di interpello", in "Il Fisco", 1992, p. 7948, suggests that the Committee should be made into "consultant structure internal to the administrative system", hoping that the "two levels will be reduced to only one".

(36) On this point, see G. Zizzo, "Diritto d'interpello e ruling", in Riv. dir. trib., 1992, I, p. 146, according to whom, since in Italy, as in France, there exists no presumption of legitimacy in favour of the contested act, as the Office must provide the proof of the events on which the tax claim is based, the Committee's opinion will produce its effect on the mechanisms that regulate the distribution of the burden of proof only if and when the taxpayer has not complied with the opinion expressed by the Committee itself. Along the same lines, see M. Buzzone, *Interpello ordinario, speciale e "tax ruling" negativo: i differenti effetti dei pareri*, in Corr. trib., No. 26/2001, p. 1923.

S. La Rosa, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *Il fisco*, No 32/92, p. 7950, remarks that "the party who does not intend to comply with the opinion bears the burden of proving that the actual circumstance does not correspond exactly to the one on which the Committee had expressed its opinion; which is equivalent to saying (in positive terms) that the opinion has a substantial effectiveness of its own, consisting of the creation of a binding definition of the case as the situation appears from the documents filed at the time".

Although the effects deriving from Art. 21 of Law No. 413/91 are essentially similar to those of a legal presumption, it appears preferable to believe that the judge, in the absence of proof of the contrary, is not obliged to comply with what is foreseen in the opinion, as he can ignore it and define the case in point in a different manner following the sources foreseen in positive law. *Contra* Consolo, *op. cit.*, p. 963.

taxpayer, who is free to decide to act in a manner not in keeping with it", does not make express reference to the consequences of possible non-compliance with the administrative reply by the taxpayer himself.

On the matter of penal effects, Art. 16 of Legislative Decree No. 74/2000 refers exclusively to the case foreseen in Art. 21 of Law 413/1991 (37). In

(37) Art. 16 of Legis. Decr. No. 74/ 2000, entitled "Alignment with the Committee's opinion for application of the anti-elusion laws", decrees that "No offence punishable as per this decree is constituted by the conduct of a person who, having recourse to the procedure established by Art. 21 paragraphs 9 and 10 of Law No. 413 of 30th December 1991, has complied with the opinions of the Ministry of Finance or the Consultant Committee for application of the anti-elusion regulations established by the said provision, or has performed the operations described in the request on which assent by silence has come into effect.". On this point, see G. Bellabamba, G. Cariti, *I nuovi reati tributari*, Milan, 2000, page 157, according to whom "the provision of Art. 16 is solely in favour of the taxpayer and cannot be interpreted as intended to sanction the penal relevance of elusive cases not referred to the prior valuation of the financial administration", following this line of reasoning, "to deem elusion equivalent, sic et simpliciter, to a penally relevant evasion would be completely erroneous, hence from this standpoint to, the judgement regarding the useless of the provision commented on is confirmed from this standpoint also." For more detailed consideration of the provisions of Art. 16 of Legis. Decr. No. 74 of 10th March 2000, see P. Adonino, *Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione*, in Riv. dir. trib., 2/2001, page 239. In particular, with regard to the binding nature of the opinion in similar situations, the author is of the opinion that: "the "precedent" merely constitutes one of the elements of valuation, but not of the taxpayer's conduct for the purposes of excluding punishability, but instead of the elusive or non-elusive nature of the circumstances under examination and of the specific malice of evasion in his conduct", hence in accordancw with the content of the Taxpayer's Statute, "as it is necessary, for the purposes of punishability, for the subjective element of specific malice to be present, the good faith of a person who complies with an opinion that produces the effects mentioned, even if only in relation to those who have requested the interpellation, should not be refused recognition".

C. Glendi, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in Corr. trib. n. 33/2000, 2415, in relation to the combined provisions of paragraphs 2 and 3 of Art.11, notes that if it is considered possible to extend the scope of paragraph 3 to the penal sanctions too, "this might perhaps accredit a kind of penal immunity *instar* of what is already foreseen by Art. 21 of Law No. 413/ 1991 and Art. 16 of Legis. Decr. No. 74/2000 but without the specific restrictions envisaged therein".

I. Caraccioli, *Gli effetti penali dell'"interpello ordinario" dopo il regolamento e la circolare*, in "il fisco", No. 26/2001, p. 8958, consistently with what he maintains in previous writings (in particular, see "*Interpello "ordinario" ed interpello "speciale":diversi effetti speciali e necessità di coordinamento*, ivi, No. 41/2000, p. 12375), after having observed that the fiscal profiles cannot be considered identical with those of a strictly fiscal nature, concludes that:" as regards the penal effects of ordinary interpellataion, as Art. 11, paragraph 3, of Law No 212/2000 foresees the non-applicability of penalties in the case that no reply is given, as this constitutes assent by silence which prevents, already from the objective standpoint, any penal consequence whatsoever; as

any case, for the purposes of its correct consideration from the penal standpoint, it is first of all necessary to see how the principle *ignorantia legis non excusat* with the principle of guiltiness. On this point, a reliable guideline is provided by the well-known pronouncements, on the matter of excusable error regarding a prohibition, made by the Constitutional Court (sentence No. 364/1988). Guiltiness, deemed an autonomous requisite in relation to the psychological element, implies that the offence is "blameable" if the perpetrator did not determine "as the law intended and was able to expect and demand in the concrete case in question" (38). The relevance of the awareness of penal illicitness should be resolved in the sense of deeming sufficient for the purposes of recognition of the punishability of the perpetrator, the possibility of knowing, also for reasons for general preventive functionality, the juridical illicitness of the action committed. The reasoning underlying the principle of guiltiness is rooted in the need to guarantee the private citizen's certainty of free choices of action penal liability being incurred only for actions controllable by him and never for behaviour which could only fortuitously produce consequences of penal relevance (39).

4. Aspects of the reply: systematic framework, grounds

To delineate the nature of the reply it is necessary to refer to the character of the activity that is to be performed by the Financial Administration in relation to the content of the interpellation petition presented by the taxpayer. The petition (40), which consists of an expression of will necessary to have the requested activity performed, is made in relation to

2

regards the different hypothesis of a reply favourable to the taxpayer, which is contested by the penal judge, as no discriminant is foreseen (as in Art. 16 of Legislative Decree No. 74/2000), the problem must be resolved, but always and only by the judge, in terms of good faith given the absence of malicious intent to evade tax or due to the existence of the requisites foreseen in Art. 14 of Legislative Decree No. 74/2000; in the event that the reply is negative as regards the taxpayer's request, and the latter proceeds to do as he intended anyway, at his own risk and peril, this does not necessarily entail the automatic commission of an offence, as the penal judge must always evaluate whether or not there exist in the case in point all the elements, whether subjective or objective, required to constitute same (fraudulent return or untruthful return)".

(38) See Vassalli, *L'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale come causa generale di esclusione della colpevolezza*, in "Giur. Cost.", 1988, II, p. 17.

(39) Constitutional Court, sent. No. 364/1988 is published in "Foro It.", 1988, I, p. 1358 with a note by Fiandaca, *Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: "prima lettura" della sentenza n. 364/1988*.

(40) With regard to the concept of "request", see Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milan, 2000, pag. 384.

particular interests of the taxpayer, and specifically, it is intended to give rise on a preliminary basis to a clarification regarding a real problem of uncertain interpretative of law. The interest in presenting same must therefore be legitimated by "objective conditions of uncertainty as to the correct interpretation of the tax regulations".

The interpretational activity – which is the result of the petition – must of course respond to same by identifying the rule applicable in the concrete case in question (41). It is also useful, before establishing the nature of the interpellation, to specify that the Administration on the occasion of the exercise of its power performs not only acts that constitute measures, i.e. expressions of will endowed with effectiveness in terms of the general regulations (42), but also acts instrumental to other powers (opinions, proposals, supervisory acts, assessments), also termed declarative acts; these acts consist of declarations of knowledge which do not have a volitive content. The reply is, from this standpoint, a declaration of knowledge regarding the clear interpretation of the regulations which is binding, provided the situation described by the taxpayer is not different, upon the administration in the exercise of the tax-levying function. Declarativeness, it is noted, "is assumed in the strict sense of non creation of subjective juridical situations (43)"; the juridical effect produced by the performance of the activity by the administration, in the case in point, indeed, will not consist of a modification, constitution or extinction of juridical situations, but instead of a mere declarative effect (44). The function of the "reply" is to remove

(41) On this point, see E. Paresce, entry entitled "*Interpretazione*", in Enc. dir., Milano, 1972, p. 234 who observes that "declarative interpretation can be said to be what one has whenever pragmatic considerations lead to a choice between several interpretation, all possible and reasonable, in the context of the natural linguistic meaning of the text".

(42) A.M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, Naples, 1984, p. 591, remarks that such measures are "typical and nominated authoritative acts pre-ordained for the realisation of specific interests entrusted to the care of the administration, and consisting of enactments destined to produce changes in juridical situations, or to refuse changes that may have been requested by the parties concerned".

(43) Thus Giannini, entry entitled "Public certainty" in Enc. dir., Milan, 1960, p. 785, note 10.

(44) A. M. Sandulli, *Manual of administrative law*, Naples, 1984, page 624, after having outlined the relations existing between "procedures and cases in point" underlined that within the sequence of an administrative procedure one can find, on the one hand, elements that are merely preparatory, and on the other, elements that are effectively operative in terms of legal effect, since the latter may be not only "elements property constitutive of the legal effect, but also mere elements integrating its effectiveness or declarative – this latter adjective being understood in its particular meaning as an element that does no more than condition effectiveness without itself being constitutive of the legal effect.

the “uncertainty” as to the correct interpretation of the tax regulations by means of a “declaration of knowledge” aimed to create “certainty” with regard to the law applicable to the concrete case in question. A certainty of which every trace will be lost in the event that the situation proves to be different from the one described by the taxpayer, as the actual situation described in the petition and the certainty provided by the reply must tally.

At this point, it should be remarked – and this remark introduces us to the crucial aspect of the matter examined – that the category of administrative acts not constituting measures is a very heterogeneous one from both structural and functional standpoints, which gives rise to understandable difficulties with regard to their complete and organic classification (45). Having considered this, we stress that the acts that concretely constitute the legal case of the interpellation, although possessing the connotation of a declaration of knowledge, do not appear to be fully classifiable under the label of “proceedings of a declarative nature”: it is true that the acts which are the outcome of these proceedings are not of the nature of a declaration of will, but rather of a declaration of knowledge and cognition, and each “proceeding” creates a juridical certainty and is functionally addressed to same, but nonetheless, the declarative proceedings “have as their common structural feature that of giving certainty of juridically significant circumstances, and more specifically of circumstances defined by juridical norms” (46), whilst instead the interpellation regulated by Art. 11, as we have said, does not concern the correct juridical definition of the circumstance but instead the correct interpretation of the norm, as it is aimed to address problems that are specifically of law. Moreover, we can rule out the possibility that the reply is to be considered equivalent to declarative acts of “certaining”, which are typical and named acts that not only present a particular preclusive effectiveness in the probatory sphere, and produce certainties that are valid *erga omnes* (47), but are also able to constitute legal certainties on matters of fact.

2

(45) E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milan, 2000, p. 332, remarks that: “the legal effect produced by the exercise of a power (whether or not it involves the issuing of measures) may consist not only of modification, constitution or extinction of legal situations, but of the declarative effect, that does not modify the pre-existing legal situation, but instead gives “rise to simple internal developments in pre-existing legal situations” (Falzea)”.

(46) V. F. Tedeschini, entry on “Administrative Procedure” in *Enc. dir.*, Milano, 1986, p. 892.

(47) On this point, see Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, 2000, p. 333.

In relation to the concept of certainment, see Giannini, entry entitled Public Certainty, in *Enc.*, who remarks that “certainments are acts that create directly and immediately juridical definitions of things or persons that were previously undefined, i.e.

On the basis of these considerations, it appears impossible to proceed to "typicalise" (48) the act under examination, as in fact "to attribute to an act the definition of a declaration of knowledge cannot certainly be deemed a sufficient result for the purposes of its systematic classification".

There still remains to be analysed, at this point, a qualifying aspect for the purposes of the valorisation of the reason for the institution: the motivational requirement.

The most significant point that is to be found in Law 241/90 on the matter of motivation (statement of grounds) is undoubtedly that of overcoming doubts regarding the need to state the grounds for "measures" (49). However, although the obligation to state grounds foreseen in Art. 3 of Law 241/1990 applies only to measures, this obviously does not imply that the grounds motivating administrative acts that are not measures should not be stated. At present, administrative acts without statement of grounds are admissible, but in any case, considering the statement of grounds above all as a corollary instrument guaranteeing the principle of the openness of administrative activity, the range of acts for which the obligation to state grounds is not foreseen is growing smaller all the time. The difference between acts that constitute measures and acts that do not constitute measures, as regards the obligation to state grounds, is in line with the aforementioned different juridical effects produced by the two categories of acts: the possible stating of grounds for acts that are not measures has the function of explicitly demonstrating the congruousness of valuations or determinations that do not "directly" affect juridical situations, as they are exclusively of infraprocedural relevance (50).

272

did not have juridical relevance: in relation to the reality these are the juridical form of the fact in question; if they are lacking, the fact does not assume legal relevance; certainments therefore constitute the most important and interesting category of acts of certainty, for the very reason that they are the most simple".

(48) Thus P. Schlesinger, entry on "Declaration", in *Enc. dir.*, Milan, 1964, p. 384.

(49) In this sense, see E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milan, 2000, p. 513, who stresses that our system foresaw no general duty of stating the grounds for administrative acts, as the task of establishing which acts must have statements of grounds was left to doctrine and jurisprudence (generally speaking, these involved discretionary acts and acts detrimental to the situation of private persons); in the case that acts required a statement of grounds, it was necessary to delimitate their scope and identify their content.

(50) M.S. Giannini, entry "Statement of grounds for an administrative act", in *Enc.dir.*, p. 264, che:"in the case of acts having the nature of a declaration of knowledge, in the broad sense, there is neither grounds nor statement of grounds. Accordingly, the discourses, including argumentation, that may be found in proper opinions, acts of judgement, certainments, assessments and the like, are not statements of grounds, expressions of grounds, but are the enunciation of the declaration of knowledge. Although it is commonly said of an opinion, an assessment, that they are "well

Especially when in relation to the provision on the matter of "special" interpellation, an undoubtedly interesting feature is that in the Statute the legislator expressly foresees the statement of grounds in relation to an act of a declarative nature that is not directly relevant for the purposes of tax-paying obligations. The meaning of the motivational requirement referred to in Art. 11 is quite clear: the statement of the grounds for the act serves to enable the taxpayer to check that the financial administration has exercised its powers of interpretation in a correct manner in relation to the specific and detailed "interrogation" regarding the concrete case submitted for its examination. From the standpoint of content, we consider that the statement of grounds should be complete, in relation to the specified structure foreseen for the presentation of the petition, clearly with regard to whatever is objectively and practically relevant for the purposes of the "procedure" – so as to make it possible to perform a reconstructive check on the correctness of the interpretational activity carried out by the Financial Administration. In brief, it is through the statement of grounds that the taxpayer can ascertain whether the reply is congruent or not and decide whether to comply with it. However, in the event that the taxpayer does not decide to accept the interpretation provided by the administration, the latter may, of course, proceed with an assessment but, under pain of nullity, must state the grounds for the act (51), having regard exclusively to the criteria on

272

grounded", to be correct they should be described as "well argued", because these acts do not have grounds nor, consequently, a statement of grounds."

(51) To put it quite briefly, in addition to the function of enabling the taxpayer to exercise the right of defence, the statement of grounds of acts of assessment cannot help but be considered the expression of a requirement for openness so as to make it possible to verify the complete correspondence of the claim to the criteria for formation of the presupposition for taxation in full compliance, therefore, of the principle of legality and of effectiveness of the taxpaying capability.

At this point, one important consideration must be made: it is advisable to reflect on the position which holds that the act of assessment should be considered a mere *provocatio ad opponendum*, having as its typical function that of making the tax claim known to the taxpayer, delimiting the object of contention; and this is so, in particular when we consider a recent pronouncement by the Supreme Court, (Cass. Taxation Section, Sent. 21st April 2001) which, taking the same line as the Statute, defines the notice of assessment as a "act not pertaining to legal proceedings and not specifically functional to legal proceedings, but which is instead administrative, explicative of the tax-levying power of the Financial Administration, perfect and fully effective in itself and by itself, certainly not expressive of a claim whose well-foundedness must necessarily be evaluated in a jurisdictional seat". In this seat the doctrinal debate on the issues connected with the requisite of statement of the grounds for the act of assessment must necessarily be touched upon. In doctrine see, in place of others, Ferlazzo-Natoli, *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 224 et seq.; Fantozzi, *Diritto tributario*, Turin, 1998, pag. 372 et seq.. In particular, La Rosa, Ac-

which the reply is based (save in the case that the legal case has not been accomplished); in the case of defective statement of grounds, it will be up to the taxpayer to challenge the taxation act before the tax disputes judge.

certamento tributario, in Boll. Trib. 1986, 1541 et seq, notes that the requisite of statement of grounds does not only provide the base for the taxpayer's right of defence, but should also assure the impartiality of the administrative action, and above all, serve to give account of the substantial and effective observance of the procedural rules governing the exercise of tax-levying power. According to the approach followed by Altorio, *Diritto processuale tributario*, Turin, 1969, page 393, there exists a general principle whereby: "no act can be produced by the public administration without having obtained for itself the proof of the circumstances that determine its power to bring that act into existence." Substantially in the same terms, Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padua 1984, p. 66 et seq., who in the framework of an accurate regulatory survey on the various forms of assessment in the matter of direct taxes, maintains the position whereby by the statement of grounds the office must, first and foremost, give itself proof of the credibility and sustainability of the charges that will give rise to the act of assessment to be issued, as the activity of the Office regarding the statement of the grounds for the assessment cannot take the concrete form merely of a summary enunciation of the claim..C. Glendi, *Accertamento e processo*, in Boll. trib. 1986, n. 10, page 771, points out that the statement of grounds, by reason of the variety of types of assessment, does not consist essentially of a "provocatio ad opponendum" and nor can it be said to be limited to facilitating the taxpayer's defence, but instead it constitutes an essential element of the act and the measure, first and foremost, of the exercise of tax-levying power". According to F. Tesauro, *La motivazione degli avvisi di accertamento ed i poteri delle Commissioni in una decisione ineccepibile della Commissione Centrale* in Boll. trib., 1983, No. 12, page 1029, the statement of grounds does not consist of a merely formal task as the statement constitutes an essential guarantee of the correct conduct and impartiality of the administration; from this standpoint, a generic statement of grounds would reveal the absence of adequate investigation and preparation, and, consequently, the arbitrariness of the decision-making authority. In relation, in particular, to the so-called remedial effectiveness of defective statement of grounds in the event of adequate defence developed by the tax-payer, see Muscarà, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milan, 1992, page 186. Again on this topic, without attempting to be exhaustive, Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milan, 1993, page 148 et seq.; Falsitta, *Manuale di Diritto tributario- parte generale*, Padua, 1999, page 454, who considers, with particular regard to the statement of grounds per relacionem, that the mere abstract availability of the document to which the act of assessment refers, gives rise, as it entails in fact a reduction of the period allowed for contesting same, in the compression of protection for the taxpayer.

Art. 7 dello Statute of Taxpayers' Rights establishes that "the acts of the Financial Administration are grounded in accordance with the provisions of Art. 3 of Law No. 241 of 7 August 1990, concerning the statement of grounds of administrative measures, indicating the presuppositions in fact and the juridical reasons that have given rise to the Administration's decision".

Legislative Decree No. 32/2001 has confirmed the need to indicate the presuppositions in fact and the juridical reasons that have determined the issue of the tax-levying measure, and has not seen fit to repeat in the specific taxation regulations the formula: "... in relation to the investigation findings" as indicated in Art. 3 of Law No.

In particular, from this point of view, in relation to the forms and manner of jurisdictional protection addressed to the dissent expressed, we deem applicable, in accordance with the aims of the institution concerned, the principle peculiar to taxation proceedings termed "deferred protection", thus allowing the possibility of contesting the "expressed dissent" only together with the acts that constitute the application of same (52).

5. The effects of interpellation: accomplishment of the case of "silence means consent"

In keeping with the requirement for the safeguarding of trust, the effects of the administrative reply are limited solely to the taxpayer who requested it, with reference to the concrete and personal case indicated in the request: the penalty of nullity is foreseen for administrative acts, even regarding the levying of taxes or fines, that are not in keeping with the reply provided by the office or the interpretation on which silent consent

241/90; nonetheless, as a result of the reference made in the Statute, the entire provisions of the said enactment is to be deemed applicable to the tax levying act. Although they constitute two distinct obligations, statement of grounds and proof present various points of intersection, particularly when one considers the fact that the statement of grounds would presuppose a critical evaluation of the investigation findings. P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milan, 1999, page 309, remarks that the indication of the factual elements that legitimate the issue of a juridical act should be "corroborated by the demonstrative backing collected during the performance of the investigation activity", and then noting that: "... however, this does not mean confusing the aspect of the congruousness of the statement of grounds with that of the well-foundedness of the proof, the evaluation of which is left to the judge". On this topic, see R. Lupi, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in Riv. dir. Fin., 1987, I, 289- 292, according to whom it is not necessary for the statement of grounds to indicate in detail all the evidence that the financial office may use in the litigation phase; Basilavecchia, *Comportamento processuale dell'ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato*, in Rass. trib. 1989, II, 208; Voglino, *Brevi notazioni, in tema di motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in Boll. trib. 1997, 1566; Bucisano, *Valore probatorio degli atti acquisiti nella fase istruttoria dell'accertamento tributario, e motivazione dell'atto impositivo*, Riv. Dir.- Trib. 1996, II, 954 et seq. Having stated this, even considering some legislative provisions, (for instance the provisions of Articles 42, paragraph 2, of Presidential Decree No. 600/73, 56, paragraph 2, of Pres. Decr. No. 633/72, 16, para 2, of Legis. Decree 18 No. 472 of December 1997), it can be seen that the statement of grounds must consist of a precise and detailed description of the preliminary investigation activities performed, the facts ascertained and the logical-judicial path travelled to re-establish the taxable base and quantify the claim.

275

(52) In this sense, see S. La Rosa, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in "Il Fisco", No. 38/1991, 7951.

has come into effect (53). The said effects will also extend to the taxpayer's subsequent behaviour provided it is analogous to the case to which the interpellation referred.

It is possible for the Financial Administration to correct a reply given previously. Although the subsequent corrective reply has full effect exclusively with regard to the behaviour of the taxpayer after it has been made known to him, it appears, nonetheless, that the very fact of the admissibility of this modifying measure is damaging to the very spirit that inspired the realisation of the institution in question: to give the taxpayer the "certainty" of having correctly interpreted and applied the law.

Having taken this into consideration, as regards the effectiveness of the subsequent correction of its reply, the office will be entitled to recover any taxes due along with the relative interest, without applying any fines, if the taxpayer has not yet implemented the regulation to which the interpellation referred in keeping with the interpretational solution shared by the administration; otherwise, he cannot be subject to any charge whatsoever: any administrative acts not in keeping with the first reply or the interpretation in relation to which consent by silence has come about will be considered null and void (54).

A few explanations regarding the accomplishment of consent by silence. In legal doctrine, it has been emphasized that "silence means consent" i.e. "the legal formula whereby the legislator attributes to silence on the part of the administration, instead of its proper and natural meaning of refusal, that of acceptance", is suitable only for measures of a fairly simple type that give rise as a rule to an individual measure that is generally aimed to eliminate a restriction on the free initiative of the party concerned (55).

(53) On the basis of the accomplishment of consent by silence (lack of reply within a period of one hundred and twenty days, after the filing of an admissible request *istanza ammissibile*), it is understood that the administration agrees to the interpretation or the behaviour proposed by the taxpayer.

(54) La suddetta limitazione degli effetti di una eventuale risposta rettificativa, presuppone l'avvenuta presentazione di una istanza recante la "chiara ed "univoca" indicazione del futuro comportamento e della relativa soluzione interpretativa, in difetto è consentito all'amministrazione finanziaria di recuperare il tributo e gli interessi, sia pur senza irrogazione di sanzioni, anche se il contribuente abbia realizzato il comportamento o comunque abbia attuato la norma oggetto di interpellato.

(55) In this sense, see Pier Giorgio Lignani, entry entitled Silence (administrative law), in *Enc. dir.*, Milan, 1999, p. 984; the Author remarks, in addition, that consent by silence occurs in relation to an obligation for an explicit measure, whether it be of acceptance or refusal; from this standpoint consent by silence would substantially consist of non-performance of the obligation to issue a measure. Further, on this topic, see Scoca-D'Orsogna, *Silenzio, clamori di novità*, in *Dir. proc.amm.*, 1995, p. 393 et seq.

In the light of the above, one can see how "peculiar" is the utilisation of the "*fictio iuris*" of consent by silence in relation to the administrative activity characterising the "ordinary interpellation", since the latter is in no way classifiable as possessing the typical characteristics of an authorisation procedure; indeed the aim of the petition is not to obtain the removal of a restriction on the performance of an activity, but merely to request the interpretation of a regulation (56)".

The presuppositions for accomplishment of the circumstance of "consent by silence" include the compliance with law of the private party's activity; to put it briefly, recourse is had to the concept of the non-existence/ineffectiveness of the qualifying circumstance if a presupposition is lacking (57). In relation to consent by silence, therefore, a judgement may be expressed in terms only of existence-nonexistence, but also of legitimacy-illegitimacy.

Transferring these arguments into our field of investigation, consent by silence cannot be accomplished (because the requisite legal circumstance cannot be deemed to exist) in the case that the taxpayer merely states the facts without expounding any specific interpretational reconstruction, or in the case in which the taxpayer expresses several possible interpretations so that the administration can make a choice (58).

(56) The *fictio iuris* of consent by silence was already present in the regulations on appeal contained in law 413/1991, and already with regard to that situation attention had been drawn to the "unfortunate" utilisation of the said "*fictio*" in the field of "the consultant and qualifying activities, where the object pursued is not to allow or prohibit but rather to respond to requirements of knowledge and guidance". Thus La Rosa, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, *Il Fisco*, 32/1992, 7946. This same line of reasoning is shared by C. Consolo, *I "pareri" del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in *Dir. prat.trib.*, 1993, I, page 916. Also on this point, see Zizzo, p. 146. Lastly, see M. Nussi, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.* 6/2000, page 1864.

(57) On this topic, see Travi, *Silenzi assenso e legittimazione ex lege nella disciplina delle attività private in base al d.P.R. 26 aprile 1992, n. 300*, in *Foro amm.*, 1993, 601 et seq., who observes, in particular, that in the case of consent by silence it is possible to distinguish between defective presuppositions in terms of non-existence and in terms of illegitimacy, whilst in the case of legitimation *ex lege*, the lack of any presupposition is relevant in terms of non-existence.

(58) The requisite of objective conditions of uncertainty is required under pain of inadmissibility of the interpellation; if the latter are not met the Administration must in any case inform the taxpayer of the inadmissibility of the request, indicating the circular, resolution, instruction or note containing the interpretational solution. For the effects and purposes of Art. 4, paragraph 5, of Ministerial Decree No. 209 of 2001, when several requests for interpellation regarding the same question or questions sim-

6. "Las consultas tributarias" in the "Ley de derechos y garantías de los contribuyentes"

Before we examine in more detail the principles governing "las consultas tributarias", it appears opportune to provide a brief outline of the contents and structure of the Spanish Statute.

As can be seen from the motives stated, the Ley de derechos y garantías de los contribuyentes (Law 1/1998 of 26th February) answers to the aim of creating a more balanced relationship between the legal situation of the Financial Administration and that of the taxpayer with a view to better performance of their respective obligations. This has brought to an end a precarious situation due to the lack of any express regulation, in the fiscal sphere, of the taxpayer's rights and guarantees, in view of the fact that the Ley General Tributaria (Law 230/1963 of 28th December), solely regards the taxpayers' duties and obligations and the various powers of the Administration to demand their accomplishment (59). However, the LDGC (60), as can be seen from the principal critical comments devoted to it, appears to have given rise, from the systematic standpoint,

278

ilar to one another are formulated, the Financial Administration may provide a collective reply, by means of a circular or resolution, to be published in the "Fiscal Documentation" site of the Ministry of Finance. The accomplishment of this procedure, however, will not exempt the Financial Administration from the obligation to inform the taxpayer of the actual publication and particulars of the circular, resolution or note, in which the requested interpretational solution is contained.

(59) As regards the "codifying" value, function and normative rank of the "leyes generales", reference should be made to the considerations expressed by Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General)*, Madrid, 2000, pages 57- 58. The author, after having stated that the "leyes generales" (norms having the strength and value of law), at a systematic level, must be classified between constitutional principles and particular laws regulating a given situation; as regards their codifying nature he remarks that, if the value to be ascribed to "codification" is that of "systematization", then the "leyes generales" are real, genuine codes; but if instead "codification" is interpreted as meaning the substantial creation of actual and autonomous bodies of law, taking the concrete form, in sum, of laws having a particular resistance, then to talk of their "codifying character" would be excessive. On the matter of the present functions of the "leyes generales", in substance, it is shown that their role is in view of facilitating the concrete production of laws, also having regard to an improved legislative economy.

Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 2000, pag.71, identifies the Ley General Tributaria as a fundamental step in the codification process in the fiscal sphere, whilst at the same time drawing attention to the need for its review.

(60) "Ley de derechos y garantías de los contribuyentes".

to an essentially fragmentary state of affairs since it would reasonably have been preferable to have its contents comprised in the Ley General Tributaria (61); in addition, attention has been drawn to its repetitiveness (or worse, in some cases, to its more restrictive import) in relation to the enunciation of the rights already guaranteed for all taxpayers by Law 30/1992 of 26th November (62).

To put it briefly, the LDGC, after having first examined the constraints of a "substantial" nature which are comprised in the taxation system, establishing in a general manner a series of rights recognised to be held by the taxpayer (63), introduces some significant innova-

(61) On this point, v. M. Teresa Soler Roch, *Estatuto del contribuyente nueva regulación en España*, in Riv. dir. trib., n.3/1999, pag. 275, who explains the position of those who maintain that the LDGC is unnecessary.

Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2000, p. 163, note that the LDGC constitutes a distortion factor in the system, characterised by the full force of a democratic Constitution, since "los derechos reconocidos constitucionalmente no necesitan ser regulados, en la inmensa mayoría de los casos, sino ser reconocidos diariamente por los poderes públicos".

(62) In this sense see Maria Teresa Soler Roch, *Estatuto del contribuyente: nueva regulación en España*, in Riv. dir. trib., 3/1999, p. 269 ss.

A position that can be summarised in terms of the repetitiveness of the principles stated in the LDGC in relation to the criteria expressed in the context of Ley 30/1992 is expressed by Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, 2000, p. 71.

(63) As regards the constitutional principles that inspire taxation law, in the Spanish system too a distinction has been made between those of a substantial character (generality, equality, progressivity, non confiscatoriality, etc...) and those of a formal character (a formal principle *par excellence* is that of legal reserves). For a complete analysis of the normative value of the said principles, see Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., p. 105 et seq.

When we consider how doctrine in our country has on several occasions examined the conformity of certain taxes with the provisions of Art. 53 of the Constitution with regard to the possibly confiscatorial nature of same (on this point see L. Malagù, *Lo Statuto del contribuyente ed il suo garante*, in Boll. Trib., 17/2000, page 1212, who denounces the persistent presence of taxes that directly incide on capital and not the income from same, noting in particular that "the continuing existence in our system of confiscatorial forms of taxation burdening property is still permitted by that very same Art. 53 of the Constitution which for over half a century has justified any form whatsoever of burdensome charge that lawmakers can think up, subject to the sole limit of non rationality"; Falsitta, *Per un fisco "civile"*; Milan, 1996, p. 38., who considers the unconstitutional nature of ICI (local property tax) "because it contributes towards the expropriation of the entire income produced by the property unit", noting in particular that the principle of tax-paying capability makes it obligatory to structure tax-

tions which can be summarised as follows: the setting of a deadline for

es in such a manner that they do not give rise to fiscal ransacking of the entire income produce by an asset; Lupi, *L'irap fra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1407; Ferlazzo Natoli- Colli Vignarelli, *Il meccanismo impositivo dell'Irap, dubbi di costituzionalità*, in *Boll. Trib.*, 1998, p.648; Gastaldo, *I beni alienati nel semestre ante mortem e l'imposta di successione*, in *Dir. prat. Trib.*, 1999, II, p. 1076), it is stimulating to note the greater incisiveness of the Spanish statute, which further specifies the scope of the principle of "economic capability" indicated in Art. 31 of the local constitution, and imposes on the legislators the check constituted by the requirement for non "confiscatorialidad" of taxation.

We wish to note, in relation to the need for openness in taxation which, as is well-known, also entails clarity as to the magnitude and progressiveness of same, with regard to which Cesare Cosciani, in *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, now reprinted in *Idem, Scritti scelti di finanza pubblica*, Cadam, Padua, 1983, pp.743-834, had remarked that the Italian Constitution, in asserting the need for progressiveness, had said everything and nothing at the same time, since progressiveness is present both when taxation increases along with the taxable matter in a very moderate way and when it rises to an extremely high level, as long as it does not give rise to actual confiscation or a substantially confiscatorial rate.

Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José Manuel Tejerizo Lopez, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, page 115., having noted, incidentally, the substantially "tautological" character of the principle of non "confiscatoriality", to be understood as an "insuperable" limit on the progressiveness of the taxation system, stresses that in addition to constituting, as already noted, a limit set on progressiveness, the principle in question has also been linked to the principle of taxpaying capability and also, for some writers, in legal doctrine, to the principle of just taxation.

According to Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 2000, pag. 40, the limit of confiscatoriality has a distinctly ideological or political character. From a strictly legal standpoint, the author notes, the aforementioned limit appears to superimpose two planes that should be kept separate and distinct: that of regulation of the contribution to public expenses and that of the regulation of the right of ownership. Rafael Calvo Ortega, *Curso De Derecho Tributario*, Madrid, 2000, page 64, tackling the issue typical to taxation law, pertaining to the balance between the privileges of the Administration and the guarantees safeguarding the citizenry, stresses the undoubtable importance constituted by the constitutional guarantee regarding the "non confiscatoriality" of taxes.

On the same topic, Ernesto Lejeune Valcarcel, *L'eguaglianza*, in *Trattato di Diritto Tributario* ed. A. Amatucci, Padua, 1994, notes that, since the principle of non confiscability does not constitute a fiscal principle in the strict sense, "the goal is to determine the relationship between the right of ownership and the taxation system, so that the former is protected by the second. This is an extremely important problem, given the interventionist nature of the modern State which can prejudice this fundamental right, directly or indirectly, through taxes." Also on the principle of non confiscatoriality, interpreted as limiting the progressiveness of the taxation system, in particular with regard to the jurisprudence of the Tribunal Constitucional, see Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y tributario*, Valladolid, 2000, page 81. Regarding con-

the completion of proceedings (64); reduction of the limitation period (65); elimination in the matter of refunds of an unreasonable and intolerable inequality between the Administration and the taxpayer, so that when the Administration refunds unduly received sums it pays the same interest as taxpayers do for late payments (66); separate configuration of punitive and tax-levying procedures [although the innovative scope of Art. 34 is in fact considerably decreased, in terms of effectiveness, by the fact that as a rule the body competent to apply fines may well be the same one responsible for conducting the tax-levying procedure (67)]. Another noteworthy feature revealed by comparative

fiscation as a limit to tax-levying, see Riv. dir. trib., 7-8, 2000, page 767, where it is noted with regard to the relationship existing between the said limit and the principle of taxpaying capability, that: "confiscation would also violate the principle of taxpaying capability. This principle is of lasting value, and demands that taxpaying capability be preserved and lastingly exploited, not that it be totally exhausted by excessive fiscal pressure".

(64) The deadline is set at six months unless otherwise established by the applicable regulations; two important exceptions to this rule are made in the LDGC itself: one consists of the procedure termed "ampremio", which is in fact an execution procedure, the implementation of which may be extended up to the expiry date (4 anni) of the limitation period, and the other is the "inspección" procedure, in relation to which a deadline of twelve months is set which may also be longer in the event of special cases, complication or concealment. On this point, see M. Teresa Soler Roch, *Estatuto del contribuyente...*cit., p.277.

28

(65) As regards the limitation period, the LDGC has reduced it from five to four years, thus placing the Spanish taxpayer in a privileged position as compared to other legal systems; noting this fact, it would be well to set in motion at EEC level the process of harmonisation of limitation periods, as an essential first step towards the development of principles common to the various taxation proceedings. This position, which we share, is expressed by M. Teresa Soler Roch, *Estatuto del contribuyente: nueva regulaci3n en Espa3a*, cit., p.278.

(66) Before the LDGC came into force, the Administration in fact paid interest at a lower rate than it received.

(67) Juan Mart3n Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, Jos3 Manuel Tejerizo L3pez, *Curso de derecho financiero y tributario*, p. 476-477, are concerned over the fact that the R.D. of 11th September L.930/1998, which regulates the course of fiscal penalty proceedings as per Ley 1/1998, has not foreseen a separation between the competent organs for "comprobaci3n e investigaci3n" and those competent for "imposici3n de sanciones", noting in particular not only its failure to respect the ideals that inspired Ley 1/1998, but also its non-compliance with the regulations governing the punitive proceedings foreseen in Ley 30/1992, in the course of which it is possible to request the abstention of or object to an official.

examination consists of a series of provisions safeguarding the taxpayer's right of defence: for example, the provision that recognises the right to suspension of tax-collection when appropriate security is offered by the taxpayer; the prohibition of seizure and attachment of goods in the course of the proceedings, provided the Administration runs no risk of loss of security; the automatic suspension of collection of all fines in the presence of an appeal (68); the general presumption of the taxpayer's good faith with the consequent obligation for the administration to provide proof of guilt in view of the application of fines; lastly, in the context of an "económico-administrativa" procedure, the possibility for those who file a complaint in first instance to apply directly to the "Tribunal Económico - Administrativo Central", skipping the "Tribunal Regional o Local" (69).

Again on this topic, see Santiago Ibàñez Marsilla, *Un nuevo procedimiento sancionador en materia tributaria, pero ¿basta con guardar las formas?* in *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, n.1/1999, who deems that the imposition of "sanciones" presupposes the exercise of the *ius puniendi* of the State, in conflict with the position held by other doctrinal authorities (Bayona de Perogordo, J.J.: *El procedimiento sancionador*, Conferencia pronunciada en el Curso sobre evasión y fraude fiscal, UIMP, Santander, 1994, recogida por Soler Roch, M. T.: "Deberes tributarios y Derechos Humanos", *Revista Tècnica Tributaria*, n. 30, 1995) which defines the exercise of punitive power as a tool intended to re-establish a balance broken by those who do not meet their taxation obligations to the detriment of those who do. Again with regard to the new fining system outlined by the LDGC, see Josè Garberí Llobregat, *El nuevo régimen sancionador en materia tributaria*, via internet: <http://noticias.juridicas.com>.

282

(68) On this point, see Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, Josè Manuel Tejerizo Lòpez, *Curso de derecho financiero y tributario*, who draw attention to the substantial harmony existing, in practical terms, between the above precept and Art. 138.3 of Ley 30/1992 which, consistently with the fundamental right to the presumption of innocence, foresees that the penalties become enforceable at the time when they have become final from the administrative standpoint.

Upon comparison with our system, it can be seen that the Spanish taxpayer enjoys greater protection, since Art. 19 of Legis. Decree 472/97, which is certainly not above criticism, extends as per Art. 68 Lgs Decr 546/ 92) to fiscal penalties the principle of fractioned collection while judgement is pending, foreseeing however the possibility for the regional tax disputes board, at the party's request and against provision of security, to suspend the execution of the contested act within the limits within which the latter can be enforced after the first-level verdict.

(69) This was aimed to meet a strongly-felt social demand for rapid and economic administrative justice, in order to speed up the settlement of "las reclamaciones"; in this manner, the latter can be settled, as a rule, before a single court: the "Tribunal Regional o Local", for cases of lesser amount, or the "Tribunal Central" for those of greater amount.

Indicative of the trend, also found in the Spanish legal system, to reduce the conflictuality between the Financial Administration and the taxpayer by increasing the latter's participation in the taxation process (70), "las consultas tributarias" take the concrete form of the issuing of a judgement by the Financial Administration in relation to the application of a regulation to an actual case (71). These "consultas" are therefore of

Eusebio González García, *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, in *Trattato di diritto tributario* ed. A. Amatucci, Padua, 1994, p. 257 et seq., examining the elements characterising the structure of Spanish fiscal disputes, identifies the following fundamental features: 1) the existence of a preliminary administrative procedure, termed "economic-administrative jurisdiction", for the settlement of disputes arising between the administration and taxpayers concerning fiscal matters within the more ample context of administrative disputes; all'interno del più ampio contenzioso amministrativo; the organic and functional structure of the Administrative tribunals in the ordinary jurisdiction system".

(70) Ferreiro Lapatz, J.J.: "*La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos*", REDF-Civitas, n°37/1983, p. 81 et seq, draws attention to the existence of an ongoing process of actual "privatización de la gestión de los tributos"; G. Casado Ollero, "*La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*", HPE n°68/1981, p. 170, examines, in particular, the subsidiary nature of fiscal administrative activity, which is addressed essentially to supplementing, integrating, correcting and punishing the taxpayer's activity. Essentially along the same lines, R. Vadès Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Argentina, 1992, p. 339 holds the opinion that new information and assistance techniques are necessary in order to render the collaboration between the parties to the taxation relationship effective.

(71) "Las consultas tributarias" are regulated by Art. 107 of the LGT and Art. 8 of the LDGC, to which provisions must be added Decreto n. 404 of 21st March 1997.

Zorzona Pérez, J.J.: *Las consultas a la Administración en materia tributaria*, Tomo I, Tesis doctoral inédita, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1983, p. 211, defines the "consulta" as: "la solicitud que los administrados formulan a los órganos gestores de la Administración tributaria para que expresen su juicio vinculante acerca de la normativa aplicable, y su interpretación, respecto de una materia que afecte, en ese caso concreto al consultante". The same Author, in "*Interpretación administrativa y consulta tributaria*", REDF-Civitas, n 47-48/1985, pag. 472, terms the reply provided by the administration following a "consulta" as a "medio de concreción de la ley". Hernández Lavado, A.: *La consulta tributaria*, *Derechos y garantías del contribuyente*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 289, notes that: "la consulta consiste en averiguar anticipadamente cuál es el criterio de la Administración respecto a la calificación de un hecho futuro con trascendencia tributaria y la interpretación que en la aplicación de la norma tributaria considera que corresponde".

In any case, it is not possible to define as "authentic interpretation" the activity that the Administration performs in the case under examination because there is no correspondence between the body that issued the provision to be interpreted and the

a preliminary nature, intended to increase legal certainty with regard to the exact meaning of a tax regulation, by the expression of an authorised interpretation (72). In a legal system such as that of Spain, characterised by self-liquidation as the chief form of tax liquidation, in an increasingly articulated fiscal reference framework, "las consultas tributarias" were conceived, at least at an abstract theoretical level, as an instrument to guarantee the principle of "seguridad jurídica" (73) in the sphere of fiscal legal relations.

body that proceeds to interpret same. On this topic, see A. Amatucci, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Naples, 1965, p. 202.

It is necessary to note, once again, that the proposed parallel, from the standpoint of systematic classification, between "consultas" e circulars (cfr. Banacloche Pérez J., "*Trascendencia fiscal de las Circulares y de las consultas a la Administración*", XIX SEDF, 1972, p. 743), cannot be accepted, due not only to the diversity of the parties who are to take the initiative for the adoption of the measure, but also due to the fact that the "consulta" has effect in relation to that taxpayer alone whereas the circular, by virtue of its general character, may regard a number of parties, and moreover, the bindingness of the "consulta" is not founded in the principle of "jerarquía". On the said topic, for a precise and exhaustive examination see E. González García, "*La interpretación de las normas tributarias*", Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n° 6 Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 90, who notes that administrative circulars do not constitute a source of law, do not have binding effectiveness in jurisdictional contexts, and simply consist of the expression of the Administration's point of view with regard to the interpretation of a given precept.

For the sake of completeness, it is worth noting the definition of the procedure that characterises the case under examination as a "procedimiento consultivo peculiar"; on this point, see E. González García, "*Las consultas tributarias*", *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada, 1991, p. 124; J. A. Pueyo Masó, "*Aspectos jurídicos de la Administración*", *Derechos y garantías del contribuyente*, IEF, Madrid, 1983, p. 411 e ss.,

(72) Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, 2000, p. 130, examines the distinction existing between "las consultas" and "las disposiciones generales interpretativas o aclaratorias" as per Art. 18 of the LGT, with regard both to the general e public nature of the former and to the diversity of the party who takes the initiative, i.e. the Administration and the taxpayers respectively.

(73) According to the constant line taken by the TC (sentencias 126/1987, de 16 de julio, 197/1992, de 19 de noviembre, 173/1996, de 31 de octubre, 182/1997, de 28 de octubre) the principle of "seguridad jurídica", substantially equivalent to that of "certainty of law", can be defined as: "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene". Accordingly, when applied to the fiscal sphere, the said principle is aimed to protect the trust placed by the cit-

First of all, we must say that until 1985 the replies provided by the Financial Administration were binding for the latter; at present, however, Art. 107 of the LGT, save for the two exceptions foreseen in paragraphs 4 e 5 (74), states that the "contestación a la consulta" will not be of a binding nature (75).

The effectiveness of non-binding "consultas" is limited to the impossibility of applying fines, provided the taxpayer has behaved in keeping with the interpretational solution expressed by the Administration, that the "consulta" has been expressed prior to the realisation of the taxable event or before the deadline for the tax return, and that no change has occurred in the circumstances at the base of the event that is the object of the "consulta"; accordingly, the taxpayer is not protected from possible administrative acts not in keeping with the criteria expressed in the "consulta", even in the case that the Administration has declared that a given operation is not taxable.

Art. 8 of the LDGC, included amongst the forms of information and assistance mentioned in Chapter II of the LDGC (76), aimed to introduce el-

izen in the face of changes in regulations that cannot be considered reasonably foreseeable.

González García, E.: " *El principio de seguridad jurídica*", XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 1993, pag. 261, makes a distinction between "los aspectos positivo y negativo" of the principle of legality, considered as an instrument functional to "seguridad jurídica"; from the positive standpoint, stress is laid on the importance of the law as a "vehículo generador de certeza", from the negative standpoint, "el papel de la ley" is considered as a defence mechanism against possible arbitrary acts on the part of organs of the State. Perez de Ayala, J.L., " *sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración tributaria en materia de gestión, revisión y recaudación*", RDFHP n° 134/1978, p. 526 observes in particular that allowing the Administration the power of legal interpretation constituted a serious threat to the effective realisation of the principles of legality and "seguridad jurídica".

28

(74) This norm envisages a series of cases in relation to which, by virtue of the intrinsic character of the matter that is the object of the "consulta", it has been decided to assure greater certainty in the legal sphere (for instance, operations performed in Spain by non residents).

(75) On this topic, see Queralt Juan Martín. *Ley General Tributaria Española*- Editorial Tecnos, Madrid, 1998.

(76) Authoritative doctrine (Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., p. 194) terms "el labor de información" in concrete terms not so much of a set of rights as a catalogue of "good intentions", the most significant effect of which will consist of the exclusion of responsibility for " las infracciones tributarias".

ements of negotiation and consent in the course of the taxation relationship, pertains to binding "consultas". We must specify at this point that in

On a general basis, Art. 3 of the LDGC, foresees a series of rights for the taxpayer, including the right to be informed of the value of the real property assets that will be the object of a purchase or sale. This provision is subsequently specified in Arts. 9 "acuerdos previos de valoración" and 25 "valoración de bienes".

According to Art 9, the request made to the Administration regarding the valuation for fiscal purposes of elements of the taxable situation, expressed in writing and accompanied by a draft appraisal, can be presented only when there exists a specific legislative or regulatory provision to this effect. One example xxxxxxxx of this is Art. 16 of Ley 43/1995 on the "Impuesto sobre sociedades. Antonio Cayón Galiardo, *Los impuestos en España*, Pamplona, 1999, p. 299, explains in detail the course of the two phases characterising the "propuesta de valoración" in the "Impuesto sobre Sociedades", drawing attention to their derogatory peculiarities in relation to the procedure foreseen in Art. 9 of the LDGC (such as the absence of normativisation of consent by silence characterising the "propuesta de valoración" in the "Impuesto sobre sociedades"), and this is consistent with the derogatory provision of the LDGC which maintains the said Art.16 in force. As can be seen from Art. 9, the lack of an answer on the part of the Administration within the foreseen deadline gives rise to consent by silence; the "agreement" cannot be subject to appeal, and the Administration will be obliged to apply the values expressly or tacitly agreed upon save for changes in legislation or significant variations in the elements on which the valuation is based. Unless otherwise established, the agreement will remain in force for a maximum of three years. It should be noted that the agreement cannot regard the legal definition to be ascribed to a given operation.

286

The operative range is more limited in the case of the "información sobre la valoración de bienes inmuebles", regulated by Art. 25 of the LDGC, which exclusively regards the appraisal of real property prior to the purchase or sale of same; the "información" will not prevent a subsequent administrative assessment; however, the law continues, when the taxpayer has complied with the criteria stated by the Administration he will not incur liability of any kind. One peculiar feature: whereas Art. 5. 2. of the LDGC, referring to "las consultas", excludes liability "por infracción tributaria", Art. 25 states instead, as noted, that whoever follows the criteria indicated by the administration will not incur liability of any kind whatsoever. Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2000, p. 194, hold that Art. 25 excludes not only liability "por infracción" but also the possibility of applying the rules pertaining to lucrative transferral when there exist differences between the declared value and the assessed value. Again on this point, according to Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho financiero y Tributario*, cit., p. 136, taking into account the substantial analogy with "las consultas", liability for extra prices and late payment interest should not be excluded. In the light of the above, one must note the more specific terminology employed by the Spanish lawmakers, who in fact refer to an "agreement" (Art. 9); the Italian lawmakers were in fact less precise: inopportunistically tied to what is now an extensively queried principle of non-disposability of fiscal obligations, they defined what is in fact nothing else but an agreement reached between the parties an "assessment with agreement": likewise, in Art. 48 Lgs. decr. 546/92, the wording preferred is "proposal by the office accompanied by prior acceptance".

legal doctrine a distinction is made between "información" which may be of a general or of an individual nature, and "asistencia" which is always of an individual nature; in addition, it is necessary to make a clear distinction between a "consulta" and the right to information foreseen in the framework of common administrative law considered the broadest concept of information and assistance in the matter of taxation which also includes those activities which give rise to the legal interpretation of regulations (77).

Having noted this, pursuant to the aforementioned Art. 8, taxpayers may present to the administration duly documented "consultas" (78) regarding the taxation regime, classification or definition referable to an actual case. The right to express "consultas", in contrast with our taxation system, also extends to professional associations and trade associations; the Administration must reply in writing to the "consultas" expressed within a period of six months (79). No appeal can be made against a "contestación a la consulta" (80).

(77) As can be seen from the Statement of reasons for Decreto 3274/1971 of 23rd December, regarding the special system of "consultas vinculantes" in the fiscal sphere: "la figura de la consulta vinculante debe diferenciarse, desde luego, del derecho de información que los contribuyentes en general tienen cerca de la Administración en materia, ya que este derecho puede ejercitarse sin un procedimiento o formalidad especial, supuesto que no se da en la consulta regulada en esta disposición".

On this matter, see E. González García, *El principio de seguridad jurídica*, op. cit., p. 266. Also on the same point, Cerezo Fernández, M. "*Perspectivas de la información tributaria*" remarks that: "las consultas de los contribuyentes a la Administración son una manifestación de la información tributaria caracterizada por la producción de ciertos efectos jurídicos que no se dan en la información ordinaria y por ajustarse a un procedimiento o tramitación especial establecida con esa finalidad".

(78) Once it has received the text of "la consulta", the body competent to express the reply may request the party concerned to provide documentation and information deemed necessary for the purposes of establishing the criterion applicable to the case described.

(79) Alejandro Menéndez Moreno, cit. p., 133, is of the opinion that in the case of non binding "consultas", although no normative provision can be found that refers to the deadline within which the reply must be expressed, the deadline foreseen for binding "consultas" should be applicable, all in compliance with the provisions of Art. 23.1 of the LDGC.

(80) Artículo 8 "consultas tributarias", 1. Los contribuyentes podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. La administración tributaria deberá contestar por escrito las consultas así formuladas. 2. Dicha contestación tenderá carácter vinculante para la Administración tributaria en la forma y en los supuestos previstos en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general Tributaria, y en las leyes propias de cada tributo. En este supuesto el plazo máximo para contestar por escrito las consultas será de seis meses.

Some points deserve reflection in the peculiar, and to my mind dubious situation that occurs in the Spanish system: undermining in practice the very principle of "seguridad jurídica" on which the provisions of the LDGC should be founded, it is foreseen that the fruitless expiry of the term of six months will not give rise to the formation of a kind of "silent consent" (81); in addition, the body competent to express the reply will not be obliged to follow the same criteria applied to previously occurring situations, although it is obliged to state the reasons for changing its position (82).

Given the above, the Administration alone is obliged to keep in line with the criteria on which the reply is based (this obligation therefore does not extend to the "Tribunales de Justicia" or to fiscal review bodies such as the Economic-Administrative Tribunals) provided that "las consultas" have been expressed before the realisation of the taxable event or before the deadline for declaring same; the circumstances on which the interpretation is based have remained unchanged, and save for changes in legislation or the existence of jurisprudence by the Tribunal Constitucional or the Tribunal Supremo applicable to the case in question (83). In brief, the reply to a "consulta" is effective from the moment of notification, although the legislator has considered the existence of the clauses "rebus sic stantibus e legibus sic stantibus" which in turn fall into the broader category of "las clausulas iuris" (84).

(81) Article 13.2 of Real Decreto 404/1997 of 21st March, which regulates the procedure for "las consultas" of a binding nature, establishes that: "la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de consulta, ni determinará efectos vinculantes para la Administración tributaria. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido la contestación, el órgano competente comunicará al consultante esta circunstancia, advirtiéndole de que el transcurso del plazo no exime a la Administración de la obligación de revolver expresamente la consulta formulada".

(82) In order to counteract the substantial lack of certainty that characterises the taxpayer's position, Art. 6.3 of the LDGC establishes that the replies provided by the Financial Administration must be published at regular intervals. It is also noted that, on the matter of responsibility on the part of the administration deriving from "las contestaciones", the Spanish system omits any form of direct reference; however, it has been remarked that on this point, the jurisprudential criteria developed in the matter of town-planning regulations could be taken as a model (this line is taken by J. Ignacio Hernández, *Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias. Estudio comparativo del Derecho Venezolano y Español*, cfr. via internet, <http://badellgrau.com/opiconsultatribu.html>).

(83) In this sense, see Alejandro Menéndez Moreno, *op. cit.*, p. 134.

(84) On this point see F. Velasco Caballero, *Las cláusulas accesorias del acto administrativo*, Tecnos, Madrid, 1996, p.85 e ss.

On the matter of the effects of "la contestación", what is foreseen in the aforementioned Art. 8 is in line with the provisions of Art. 107.7 of the LGT, which specifically prohibits those subject to taxpaying obligations to appeal against the reply provided by the Financial Administration, without extending this prohibition to the administrative act or acts issued in accordance with the criteria expressed in the reply itself. The reason justifying this provision is, on a general basis, to be found in the typical character of "administrative disputes", which requires a prior "decisional" act as a prerequisite for the admissibility of a petition.

The wording of Art. 107.7 of the LGT, it has been remarked, does not appear to be in line with the broad interpretation of entitlement to appeal provided by Spanish jurisprudence in accordance with the concept of legitimate interest, identifiable as "cualquier ventaja o utilidad practica derivada de la reparación pretendida", taking this into account, the very fact of the "anticipatorio" nature of "las consultas" should be sufficient to justify the direct challenging of same, since the reply, consisting of the enunciation of interpretational criteria in reference to the concrete case indicated by the taxpayer, could cause harm to the juridical-subjective sphere of the latter (85).

As regards the specific nature of "las consultas tributarias", it should be noted that, in a recent sentence (10th February 2001), the Tribunal Supremo has declared that, regardless of whether or not they are of a binding character, "las contestaciones administrativas", as they constitute a mere instrument of collaboration between the administration and the taxpayer, do not possess regulatory effectiveness; accordingly not even third parties (extraneous to "la consulta") who have brought their behaviour into line with the content of "las consultas" expressed for others can be considered protected against possible application of penalties. In practice, however, in this latter hypothesis, it will be practically impossible to find the subjective element of "guilt" necessary to meet the requirements for a fiscal offence.

In comparativistic terms, the fact that Spanish legal doctrine has formulated both substantially restrictive interpretations of the concept of "ad-

(85) This line of reasoning is followed by José Ignacio Hernández, *Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias. Estudio comparativo del Derecho Venezolano y Español*, cfr., via internet, <http://badellgrau.com/opiconsultas-tribu.html>, who starts off in particular from the need to ensure the full operativity of the principle of effectiveness of the jurisdictional protection positively established by Art.24.1 of the Spanish Constitution.

(86) As defined by Boquera Oliver, J. M., *Estudios sobre el acto administrativo*, Civitas Madrid, 1985, p.22, the administrative act is: "la declaración de voluntad que crea

ministrative act" (86), and broad interpretations of same (87) appears to have given rise, in consequence, to different approaches in relation even to the systematic classification of the reply to a "consulta tributaria". It has in fact been maintained both that the "contestación" (reply) should be deemed a "declaración de juicio" (88) and that it constitutes instead a "declaración de voluntad" (89), and some have even gone so far as to define the reply to the "consulta" as the "acto final" of an autonomous and independent procedure, more or less equivalent to a "resolución administrativa" (90).

Having essentially overcome on the theoretical plane the various doubts regarding the admissibility of elements of "negotiation" in the conduct of the taxation relationship (91), there exist today in the Span-

unilateralmente e impone consecuencias jurídicas a un sujeto o sujetos por presumirse, con presunción iuris tantum, su legalidad".

(87) Guaita Martorell, A., "El concepto de acto administrativo", REDA-Civitas, n° 7/1975, p. 536.

(88) In tal senso, v., Mexia Algar, J. "Las consultas tributarias", p.1265. On the same topic, R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero*, I. Derecho Tributario, (Parte Generale), Civitas, Madrid, 1999, p. 125, states that the "consulta" consists of a "manifestación de juicio de la Administración a solicitud de un sujeto de derecho sobre la aplicación de los tributos a un supuesto de hecho concreto". Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y tributario*, cit. page 133, notes, with our agreement, that "la consulta" is nothing but "una manifestación de juicio por parte de la Administración tributaria", and hence considers it logical that it should be impossible to bring an appeal directly against the "contestación".

(89) Boquera Oliver, op. ult.cit., p. 33, stresses that the binding "consulta" constitutes a true manifestation of will.

(90) Garcia-Trevijano Garnica, J.A., *La impugnación de los actos administrativos de tramite*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1993, p. 95, considers "las consultas tributarias" as "actos finales de su procedimiento, sin que el acto que ponga fin a una posterior vía de gestión tributaria sea un acto final del anterior, es decir, un acto que se ampare en sus fundamentos, que lo absorba realmente". On the same point, see González Salinas, J. "El acto administrativo, encrucijada de problemas tópicos. Carácter instrumental del concepto. Contestación a una consulta", *Revista de derecho Inmobiliario*, 1979, p. 1432, who maintains that from the binding nature of the "contestación" it can be deduced that "las consultas" are to be considered equivalent to "las resoluciones". Contra, Pueyo Masó, J.A., "Comentarios al art. 107", in *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo II-A, EDERSA, Madrid, 1985, p.111, according to whom the reply is an "acto de tramite". Considered in this manner, accordingly, the case under examination would constitute an element of the broader procedure of "gestión de los tributos".

(91) The non-disposability of the taxation obligation is deemed to derive from the public-law nature of same as well as from the principle of legal reserve as per Art. 31 CE. On this matter, see R. Valdes Costa, *Los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes ante el principio de legalidad*", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n°11/1986, p. 5 et seq.; Martin Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero,

ish system a series of institutions which have been defined in doctrinal terms as "pactos" (92). Nonetheless, it appears impossible to identify in the procedure specific to "las consultas" the typical characteristics of a "compromise", in particular when we consider not only that although there may be an interpretational proposal made by the taxpayer, the latter does not constitute an essential element of the case, but above all in the light of the fact that the reply does not have a binding effect on the taxpayer, who is free to decide to act in a manner not in agreement with the Ministry's indications. Moreover, the institution in question appears fundamentally different from other forms of information and assistance to the taxpayer, especially with regard to "los acuerdos previos de valoración" as per Art. 9 LDGC, and the "valoración de bienes" as per art. 25 LDGC (93). Should we wish to make a brief comparison with "los acuerdos previos de valoración", it should first of all be stressed that in relation to this latter case, the Administration performs not only an activity of a strictly interpretational nature resulting in the definition of the taxable event, but also an activity of "appraisal" of same characterised by a preliminary "comprobación". It should be noted, in addition, that the reply provided by the Administration in the case of a "consulta" does not produce an effect in relation to the consulter; as regards the regulation of "los acuerdos previos de valoración", on the other hand, although the legislator merely declared that the Administration is obliged to act in accordance with the content of the agreement, it is logical to think that, as it in fact consists of an agreement, it must be binding for both parties (94). There are instead more marked points of similarity with a "valo-

G, y Tejerizo Lopez, J.M., *Curso...*, op. cit., p. 91 et seq.; J. Ramallo Massanet, "La eficacia entre la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", CT n° 76/95, who notes that it is the very incompleteness of the law that constitutes the essential element that allows leeway for the will of the parties, and hence of compromise techniques.

(92) On this issue, see Gonzàles-Cuèllar Serrano, M.L., *Los acuerdos previos sobre precios de transferencia*, REDF, Civitas, n°103/1999, p. 443.

(93) Cfr., note 76.

(94) For an analysis of the major issues pertaining to the provisions of Art. 9 of the LDGC, see R. Falcòn y Tella, *Los acuerdos previos con la administración en las operaciones entre partes vinculadas : posibilidad de recurso*, Editorial, TF n° 17/1998; Gòmez Cabrera, C., "información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", *Comentarios a la Ley de derechos e Garantías de los contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, p. 67; Moreno Fernández, J.I., "valoración de bienes", *Derechos y Garantías de los contribuyentes (estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 328 ss.

ración de bienes", which has the characteristics of a new form of "consulta tributaria", as it has a specific object, characterised by the absence of binding force for the purposes of the performance of the subsequent administrative activity (95).

In conclusion, although every legal system is to be evaluated in the framework of the context in which it comes into existence and develops, there can be no doubt that the Spanish system is open to criticism where it foresees the binding nature of the "contestación" as an exception to the general rule, thus weakening, in terms of effectiveness, the very reason for which the institution in question was created (96); in addition, al-

(95) On this point, F. Escribano Lòpez, "Valoración de bienes", Estatuto del Contribuyente", 2° ed. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, p145; Badàs Cerezo, J., y Marco Sanjuàn, J.A.: *Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, Aplicación de la Ley de derechos y Garantías de los Contribuyentes, Valladolid, 1998, p. 173 et seq.

(96) Alejandro Menéndez Moreno, op. cit, p. 130, hopes that the binding nature of "las consultas" will become generalised: "las consultas tributarias deberían convertirse en vinculantes en todo caso. Lo único que cabe discutir es el tiempo en que razonablemente puede realizarse el proceso de conversión de todas las consultas tributarias en vinculantes". Also on this point, see Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo Lòpez, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., p. 191.

From a comparative standpoint, it may be useful to give a brief outline of the manner in which "interpellation" is regulated in some countries in Central and Southern America. In Venezuela the right to formulate "consultas" is expressly established in Arts. 157-159 of the "Código Organico Tributario". "Las consultas" are not of a binding nature, but in any case, those taxpayers who follow the criteria expressed in the reply cannot be subject to penalties. It should be noted, in addition, that if the Administration has not replied by the deadline date, this will give rise pursuant to Art. 159 of COT, to the guarantee of non-liability for the taxpayer.

The Peruvian legal system considerably limits the right of private citizens to be informed, since the "Código Tributario" foresees the admissibility of a written reply solely in relation to "consultas" expressed by bodies representative of "actividades económicas, laborales y profesionales". As compared to those of the Peruvian legal system, the choices made by the Spanish legislators appear far more detailed and articulated from the systematic standpoint.

In Mexico, the "Código Fiscal de la Federación", in part III, "De las Facultades de las autoridades Fiscales", regulated the type of "consultas" that can be addressed to the fiscal authorities (art. 34). In terms of positivisation of a kind of "consent by silence", the successive Art. 37 is noteworthy, as it foresees that: "las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán su resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente y enterponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte".

In Argentina a recent Resolución General (AFIP) 859/00 regulates the treatment of binding "consultas" vincolanti. Arts.1 and 2, in particular, outline the operative

though the principle of good faith did not operate *ab initio* as a founding element of "la consulta tributaria", it nonetheless constitutes, in any case, the basis of asserting the need for a generalised binding effectiveness of the replies provided by the Administration in response to requests for information presented by private parties (97).

regime for "las consultas", and in particular, foresee that "las consultas" are to refer to actual, concrete situations indicative of a proper and direct interest of the consultant; the Administration will proceed to interpret, with validity for the individual case, the legal and regulatory provisions related to the subject-matter of the "consulta". The presentation of a "consulta" does not suspend the course of the legal deadline periods, nor does it exempt the consultant from performing the taxation obligation, as the latter remains subject to the actions of the administration for the purpose of determining and collecting the debt (Art.7) A noteworthy provision, on the matter of the inadmissibility of reversal of the reply, is found in Art. 11, according to which: "El criterio sustentado en el acto interpretativo será de aplicación hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o resultantes de actos administrativos de alcance general dictados por el Organismo, que modifiquen el referido criterio. La revisión de la respuesta podrá realizarse en cualquier momento por parte de este Organismo. La consecuencia revocación o modificación, por cambio de criterio, sortirá efectos en contra de los consultantes recién a partir de su notificación".

Art. 38 of the "Codigo Tributario" of the Dominican Republic, under the heading "consultas", allows anybody who has a personal and direct interest to interpellate the Financial Administration on the application of a law to a concrete case. The following Arts. 42-43, state respectively that: "la respuesta a las consultas presentadas sólo sortirá efectos vinculante para la Administración Tributaria respecto al consultante y no será susceptible de recurso alguno. La Administración Tributaria podrá cambiar de criterio respecto a una materia consultada. Este nuevo criterio deberá recogerse en una norma general publicada de acuerdo con el artículo 37 y sortirá efecto respecto de todos los hechos generadores pendientes a la fecha de dicha publicación o posteriores a ella".

(97) G. Marongiu, *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, Diritto e Pratica Tributaria, Tomo, I, 1991, p. 623, considers that "las consultas tributarias" are necessarily of a binding nature, insofar as this condition gives rise to a solid guarantee for the taxpayer who has complied with the Administration's indications. Substantially along the same lines, P. Adonnino, "El principio de seguridad jurídica", en la creación y aplicación del tributo, XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 1993, p. 276, hopes for the creation of institutions through which taxpayers may preliminarily interpellate the Administration with regard to a given juridical position, stressing the necessity of the fact that the reply given be binding for the administration. Also on this point, R. García Marcho, "Contenido y límites del principio de confianza legítima: estudio sistemático en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia", REDA- Civitas, n° 56/1987, p. 557. As regards, in particular, the provisions of Art. 33.1 of the LDGC, according to which "La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", reference should be made to the observations of Palao Taboada, C., *Lo "blando" y lo "duro" del "Proyecto de la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes"*, in REF, n° 171/1997, p. 10.

Sezione II - Giurisprudenza
Section II - Decisions of the Courts

II – A) Giurisprudenza dell’Unione Europea
EU Case-law

Corte di Giustizia delle Comunità europee
European Court of Justice

Rassegna a cura della Redazione di Napoli
(Review from the Editorial Staff of Naples)

* * * * *

1A) JUDGMENT OF THE COURT (Fifth Chamber)
8 June 2000 (case C/375/98)

**“Harmonisation of tax laws - Parent companies and subsidiaries -
Exemption, in the Member State of the subsidiary, from withholding
tax on profits distributed by the subsidiary to the parent company”**

REFERENCE to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between
Ministério Público, Fazenda Pública
and

Epson Europe BV

on the interpretation of Article 5(4) of Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (OJ 1990 L 225, p. 6),

THE COURT (Fifth Chamber),

in answer to the question referred to it by the Supremo Tribunal Administrativo by order of 23 September 1998, hereby rules:

Article 5(4) of Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, in so far as it limits to 15% and 10% the amount of the withholding tax on profits distributed by subsidiaries established in Portugal to their parent companies in other Member States, must be interpreted as meaning that that derogation relates not only to corporation tax but also to any taxation, of whatever nature or however described, which takes the form of a withholding tax on dividends distributed by such subsidiaries.

* * * * *

1B) SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

8 giugno 2000 (Causa C/375/98)

“Armonizzazione delle legislazioni fiscali - Società capogruppo e controllate - Esenzione, nello Stato membro della società controllata, della ritenuta alla fonte sugli utili da questa distribuiti alla società capogruppo”

Nel procedimento avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (diventato art. 234 CE), dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Ministério Público Fazenda Pública,

e

Epson Europe BV,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 5, n. 4, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6),

298

LA CORTE (Quinta Sezione),

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1. Con ordinanza 23 settembre 1998, pervenuta in cancelleria il 19 ottobre successivo, il Supremo Tribunal Administrativo ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (diventato art. 234 CE), una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 5, n. 4, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6, in prosieguo: la «direttiva»).

2. Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Fazenda Pública (amministrazione tributaria portoghese) e la Epson Europe BV (in prosieguo: la «Epson Europe», società di diritto olandese titolare di una partecipazione superiore al 25% nel capitale della società di diritto portoghese Epson Portugal SA (in prosieguo: la «Epson Portugal»), riguardo all'imposizione degli utili distribuiti da quest'ultima alla Epson Europe.

Normativa comunitaria

3. L'art. 5 della direttiva dispone:

«1. Gli utili distribuiti da una società figlia alla sua società madre, almeno quando quest'ultima detiene una partecipazione minima del 25 % nel capitale della società figlia, sono esenti dalla ritenuta alla fonte.

(...)

4. In deroga al paragrafo 1, la Repubblica portoghese può prelevare una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società figlie a società madri di altri Stati membri, sino e non oltre la fine dell'ottavo anno successivo alla data di attuazione della presente direttiva [il 1° gennaio 1992].

Salve restando le disposizioni delle convenzioni bilaterali esistenti concluse tra il Portogallo e uno Stato membro, l'aliquota di questa ritenuta non può superare il 15 % per i primi cinque anni del periodo di cui al primo comma [dal 1992 al 1996] e il 10 % per gli ultimi tre [dal 1997 al 1999].

Prima della scadenza dell'ottavo anno il Consiglio delibera all'unanimità, su proposta della Commissione, in merito ad un'eventuale proroga del presente paragrafo».

4. L'art. 2 della direttiva recita:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, il termine «società di uno Stato membro» designa qualsiasi società:

29

(...)

c) che, inoltre, sia assoggettata (...) a una delle seguenti imposte:
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [imposta sulle società, in prosieguo: l'IRC] in Portogallo,

(...)

o a qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate».

Normativa nazionale

5. La trasposizione della direttiva nel diritto portoghese è stata effettuata, per quanto riguarda l'IRC, mediante il decreto-legge 2 luglio 1992, n. 123 (*Diário da República* I, Série A, n. 150, pag. 3148), che modifica l'art. 69, n. 2, lett. c), del código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (codice dell'imposta sulle società), ora formulato come segue:

«Riguardo ai redditi delle società che non hanno la loro sede né la loro direzione effettiva nel territorio portoghese e che non vi possiedono un centro di attività stabile cui siano imputabili tali redditi, l'aliquota dell'imposta sulle società è pari al 25%, salvo che per i seguenti redditi:

(...)

c) utili che una società stabilita nel territorio portoghese, rispondente ai requisiti posti dall'art. 2 della direttiva 23 luglio 1990, 90/435/CEE, mette a disposizione di una società stabilita in un altro Stato membro, che risponde agli stessi requisiti e che detiene, nel capitale della prima, una partecipazione diretta non inferiore al 25% durante due anni consecutivi o dalla costituzione della società controllata, a condizione, in quest'ultima ipotesi, che la partecipazione sia mantenuta per tale periodo, in cui l'aliquota dell'imposta sulle società è pari al 15% fino al 31 dicembre 1996, salve diverse disposizioni delle convenzioni bilaterali in vigore, e al 10% dal 1° gennaio 1997 al 31 dicembre 1999».

6. In occasione della trasposizione della direttiva sono tuttavia rimasti immutati gli artt. 182 e 184 del código do imposto municipal da sisa e do imposto sobre as successoes e doaçoos (codice dell'imposta comunale sui trasferimenti e dell'imposta sulle successioni e donazioni, in prosieguo: il «CIMSISD»), che prevedono un'imposta sulle successioni e sulle donazioni relativa al trasferimento a titolo gratuito di azioni di società (in prosieguo: l'«ISD»), che colpisce, a ogni distribuzione di utili, i dividendi corrisposti da società aventi sede in Portogallo.

7. A tale proposito l'art. 182 del CIMSISD dispone:
«L'imposta sul trasferimento a titolo gratuito:

(...)

c) delle azioni di società aventi sede in Portogallo è pagata forfettariamente, mediante detrazione dal rendimento dei titoli.

Paragrafo unico

L'imposta sui trasferimenti dei titoli che non producono reddito è liquidata e pagata secondo il diritto ordinario».

8. Ai sensi dell'art. 184 del CIMSISD, intitolato «Aliquota dell'imposta. Ritenuta alla fonte»:

«L'aliquota forfettaria dell'imposta è pari al 5% degli interessi, dei dividendi o di ogni altro rendimento prodotto dai titoli e deve essere detratta da tale rendimento dagli enti che sono tenuti ad effettuare il relativo pagamento.

(...))».

Causa principale e questione pregiudiziale

9. Con delibera 31 marzo 1993, la Epson Portugal decideva di destinare un importo di PTE 80 000 000 alla distribuzione dei dividendi, cioè PTE 1 066,66 per ogni azione detenuta. I dividendi distribuiti alla Epson Europe ammontavano a PTE 40 795 733. Venivano corrisposti previa detrazione dell'IRC, calcolata all'aliquota del 15%, pari a una somma di PTE 6 119 360, e della somma di PTE 2 039 786, corrispondente all'ISD calcolata all'aliquota del 5%.

10. Ritenendo di essere stata illegittimamente assoggettata all'ISD in quanto, dal 1° gennaio 1992, la direttiva non consente che la ritenuta alla fonte sia superiore al 15% dei dividendi distribuiti dalle società controllate, stabilite in Portogallo, di società capogruppo di altri Stati membri, la Epson Europe proponeva un ricorso dinanzi al Tribunal Tributário de Primeira Instância di Porto per ottenere la restituzione delle somme indebitamente versate a titolo di tale imposta.

11. Tale giudice accoglieva integralmente il ricorso per il motivo che l'importo del prelievo che la Repubblica portoghese era autorizzata ad effettuare in virtù della deroga prevista dall'art. 5, n. 4, della direttiva era colpito dalla ritenuta alla fonte alla quale era stata assoggettata la Epson Europe a titolo dell'IRC, e che l'ulteriore ritenuta a titolo dell'ISD privava la direttiva di ogni portata effettiva.

12. La Fazenda Pública impugnava tale sentenza dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo. Quest'ultimo ha manifestato dubbi sulla questione se la direttiva copra anche l'ISD e, pertanto, se la Repubblica portoghese abbia commesso un errore in sede di trasposizione della direttiva nei limiti in cui ha tenuto conto delle sue prescrizioni soltanto per l'assoggettamento degli utili distribuiti all'IRC e non per il loro assoggettamento all'ISD. La base imponibile di quest'ultima sarebbe sempre il reddito, poiché essa è prelevata in veste di ritenuta alla fonte all'aliquota del 5% sui dividendi e su qualsiasi altro rendimento dei titoli. Si tratterebbe dunque in realtà di un'imposta sul reddito, parallela all'IRC, malgrado la denominazione di «imposta sulle successioni e sulle donazioni».

13. Dal fascicolo risulta che i rapporti capogruppo - controllata tra le società Epson Europe ed Epson Portugal rientrano nella sfera di applicazione della direttiva, poiché sussistono tutti i presupposti prescritti a tal fine.

14. Pertanto il Supremo Tribunal Administrativo ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 5, n. 4, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di

Stati membri diversi, nella parte in cui fissa al 15% e al 10% i limiti della deroga concessa al Portogallo, vada interpretato nel senso che tali limiti riguardano soltanto l'assoggettamento all'imposta sulle società (in Portogallo), oppure se esso comprenda qualsiasi imposta sul reddito azionario che gravi sui dividendi, indipendentemente dalla legge che la prevede».

15. Con tale questione il giudice *a quo* chiede in sostanza se l'art. 5, n. 4, della direttiva, nella parte in cui limita al 15% e al 10% l'importo della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società controllate stabilite in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, debba essere interpretato nel senso che tale deroga riguarda solamente l'IRC, oppure se detta disposizione comprenda qualsiasi tributo, indipendentemente dalla sua natura o dalla sua denominazione, avente la forma di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da dette società controllate.

16. La Epon Europe e la Commissione sostengono che l'ISD rientra nella sfera di applicazione della direttiva e deve, pertanto, essere eliminata. L'art. 5, n. 4, della direttiva, la cui formulazione comprenderebbe ogni «ritenuta alla fonte», e non solo le imposte sui redditi o sugli utili in quanto tali, riguarderebbe ogni imposizione effettuata in veste di ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti da una società controllata stabilita in Portogallo alla sua società capogruppo di un altro Stato membro. Tenuto conto delle sue caratteristiche, l'ISD sarebbe proprio un'imposta sul reddito e non un'imposta sul trasferimento del patrimonio. Se l'ISD era storicamente giustificata dall'impossibilità di assoggettare ad imposta il trasferimento dei titoli, tale imposta sostitutiva sarebbe ormai superflua e risulterebbe incoerente nello stesso regime fiscale portoghese.

17. La Commissione aggiunge che la direttiva ha l'obiettivo di evitare, in conformità al principio della neutralità fiscale, una doppia imposizione nell'ambito di un rapporto tra una società capogruppo e la sua controllata allorché queste sono stabilite in Stati membri diversi, il che consentirebbe alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato comune e di facilitare il raggruppamento di società di più Stati membri. L'imposizione dell'ISD sui dividendi potrebbe tuttavia porre nel nulla questo obiettivo e priverebbe la direttiva di ogni effetto utile.

18. Per contro, la Fazenda Pública e il governo portoghese ritengono che l'art. 5, nn. 1 e 4, della direttiva non sia applicabile all'ISD. Questa costituirebbe un tributo specifico, la cui riscossione si fonda sul fattore della capitalizzazione dei dividendi. L'imposta non colpirebbe il rendimento, ma il valore del titolo. L'imposizione sarebbe determinata per mezzo di un fattore di capitalizzazione e non sarebbe equivalente all'imposizione del rendimento dei titoli. L'imposta di cui alla causa principale sarebbe dunque un'imposta sui tra-

sferimenti patrimoniali a titolo gratuito; il fatto che sia calcolata sulla base dei redditi non le farebbe perdere il carattere di vera e propria imposta sulle successioni e donazioni.

19. Il governo portoghese rileva poi che dalle trattative che hanno condotto all'adozione della direttiva risulta che l'imposta di cui alla causa principale era ritenuta esclusa dalla sfera di applicazione della stessa. A tale scopo invoca diversi documenti da cui emergerebbe che, nel corso del procedimento di elaborazione della direttiva, il governo portoghese aveva manifestato la sua volontà di sottrarre l'ISD alla sfera di applicazione della direttiva e che ciò sarebbe stato accettato dal Consiglio.

20. Preliminarmente occorre ricordare che la direttiva, come risulta in particolare dal terzo considerando, mira ad eliminare, instaurando un regime tributario comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro ed a facilitare in tal modo il raggruppamento di società a livello comunitario. Così, l'art. 5, n. 1, della direttiva prevede, al fine di evitare la doppia imposizione, l'esenzione dalla ritenuta alla fonte nello Stato della controllata al momento della distribuzione degli utili (sentenza 17 ottobre 1996, cause riunite C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Denkavit e a., Racc. pag. I-5063, punto 22).

21. In proposito bisogna rilevare che, per un periodo transitorio, la Repubblica portoghese ha potuto beneficiare di una deroga alla regola enunciata dall'art. 5, n. 1, della direttiva poiché è stata autorizzata, ai sensi del n. 4 di detto articolo, a mantenere in vigore fino al 31 dicembre 1999 un determinato onere tributario sugli utili distribuiti dalle società controllate con sede in Portogallo alle società capogruppo di altri Stati membri, e precisamente una ritenuta alla fonte del 15% per gli anni dal 1992 al 1996 e del 10% per gli anni dal 1997 al 1999. Dal quinto «considerando» della direttiva risulta che tale deroga temporanea è stata istituita per ragioni di bilancio. Nessun'altra deroga è menzionata nella direttiva per quel che riguarda la Repubblica portoghese.

22. Per valutare se l'imposizione dell'ISD sugli utili distribuiti ricada nell'art. 5, n. 1, della direttiva, occorre riferirsi segnatamente alla lettera di tale disposizione. I termini «ritenuta alla fonte» che vi compaiono non sono limitati a taluni tipi di tributi nazionali precisi. In particolare l'art. 2, lett. c), della direttiva elenca, per designare le società degli Stati membri considerate rientrare nella sua sfera di applicazione, le imposte nazionali alle quali queste società sono di regola assoggettate; per il Portogallo si tratta dell'«imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas», vale a dire l'IRC. Tuttavia non se ne può dedurre che siano autorizzate altre imposte aventi lo stesso effet-

to, tanto più che l'art. 2, in fine, si riferisce espressamente a «qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate».

23. Infatti dall'ordinanza di rinvio e dalle osservazioni presentate ai sensi dell'art. 20 dello Statuto CE della Corte di Giustizia risulta che l'ISD costituisce un'imposta alla fonte il cui presupposto è il versamento di dividendi o di qualsiasi altro rendimento dei titoli, che la base imponibile di tale imposta è il rendimento degli stessi e che il soggetto passivo è il loro detentore. L'ISD ha dunque lo stesso effetto di un'imposta sul reddito. In proposito è irrilevante che l'imposta sia denominata «imposta sulle successioni e sulle donazioni» e che sia riscossa parallelamente all'IRC.

24. Pertanto il conseguimento dello scopo della direttiva, che, come è stato ricordato al punto 20 di questa sentenza, è quello di incoraggiare la cooperazione delle società di diversi Stati membri, sarebbe compromesso se questi potessero deliberatamente privare le società di altri Stati membri dell'agevolazione prevista dalla direttiva assoggettandole a tributi che hanno lo stesso effetto di un'imposta sui redditi, sebbene la loro denominazione li colleghi alla categoria delle imposte sul patrimonio.

25. Di conseguenza l'ISD, in quanto riguarda l'imposizione tributaria sui dividendi distribuiti da società controllate con sede in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, rientra nella sfera di applicazione della direttiva. Pertanto la Repubblica portoghese, anche se può legittimamente conservare tale tributo, eventualmente in coordinamento con l'IRC, può farlo unicamente nei limiti fissati in via temporanea dall'art. 5, n. 4, della direttiva, vale a dire con un'aliquota di ritenuta che non può superare il 15% per gli anni dal 1992 al 1996 e il 10% per gli anni dal 1997 al 1999. Qualora tali limiti non fossero rispettati, la Repubblica portoghese godrebbe di una deroga ulteriore non prevista dalla direttiva.

26. Quanto all'argomento del governo portoghese secondo il quale da diversi documenti, e in particolare da una dichiarazione del Consiglio, risulterebbe che l'ISD è stata esclusa dalla sfera di applicazione dell'art. 5, n. 1, della direttiva, si deve rilevare che non trova alcun fondamento nel testo della direttiva. Inoltre risulta da una costante giurisprudenza che dichiarazioni formulate in sede di lavori preparatori sfociati nell'adozione di una direttiva non possono essere prese in considerazione ai fini della sua interpretazione allorché il loro contenuto non trova alcun riscontro nel testo della disposizione di cui trattasi e quindi non hanno portata giuridica (v. sentenze 26 febbraio 1991, causa C-292/89, Antonissen, Racc. pag. I-745, punto 18, e 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, Bautiaa e Société française maritime, Racc. pag. I-505, punto 51).

27. Di conseguenza, si deve rispondere al giudice *a quo* che l'art. 5, n. 4, della direttiva, nella parte in cui limita al 15% e al 10% l'importo della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società controllate stabilite in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, deve essere interpretato nel senso che tale deroga non riguarda soltanto l'IRC, ma comprende qualsiasi tributo, indipendentemente dalla sua natura o dalla sua denominazione, avente la forma di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da dette società controllate.

Sulle spese

28. Le spese sostenute dal governo portoghese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Supremo Tribunal Administrativo, con ordinanza 23 settembre 1998, dichiara:

30

L'art. 5, n. 4, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, nella parte in cui limita al 15% e al 10% l'importo della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società controllate stabilite in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, deve essere interpretato nel senso che tale deroga non riguarda soltanto l'IRC, ma comprende qualsiasi tributo, indipendentemente dalla sua natura o dalla sua denominazione, avente la forma di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da dette società controllate.

2A) JUDGMENT OF THE COURT
13 March 2001 (Cases C-379/98 and C-410/98)

“Electricity - Renewable sources of energy - National legislation requiring electricity supply undertakings to purchase electricity at minimum prices and apportioning the resulting costs between those undertakings and upstream network operators - State aid - Compatibility with the free movement of goods”

REFERENCE to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Landgericht Kiel (Germany) for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between

PreussenElektra AG

and

Schleswag AG, in the presence of **Windpark Reußenköge III GmbH**

and

Land Schleswig-Holstein,

on the interpretation of Article 30 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 28 EC), Article 92 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 87 EC) and Article 93(3) of the EC Treaty (now Article 88(3) EC),

On those grounds,

THE COURT,

in answer to the questions referred to it by the Landgericht Kiel by order of 13 October 1998, hereby rules:

1. Statutory provisions of a Member State which, first, require private electricity supply undertakings to purchase electricity produced in their area of supply from renewable energy sources at minimum prices higher than the real economic value of that type of electricity, and, second, distribute the financial burden resulting from that obligation between those electricity supply undertakings and upstream private electricity network operators do not constitute State aid within the meaning of Article 92(1) of the EC Treaty (now, after amendment, Article 87(1) EC).

2. In the current state of Community law concerning the electricity market, such provisions are not incompatible with Article 30 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 28 EC).

* * * * *

2B) SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

8 marzo 2001 (procedimenti riuniti C-397/98 e C-410/98)

“Libertà di stabilimento - Libera circolazione dei capitali - Pagamento anticipato dell'imposta sulle società sui dividendi distribuiti da una società controllata alla sua capogruppo - Società capogruppo con sede in un altro Stato membro - Violazione del diritto comunitario - Azione di ripetizione o azione di risarcimento - Interessi”

Nei procedimenti aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regno Unito), nelle cause dinanzi ad essa pendenti tra **Metallgesellschaft Ltd e a.** (causa C-397/98), **Hoechst AG, Hoechst (UK) Ltd** (causa C-410/98),

e

Commissioners of Inland Revenue, HM Attorney General,

domande vertenti sull'interpretazione degli artt. 6 e 52 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 e 43 CE), 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE) e/o 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE),

30

LA CORTE (Quinta Sezione),

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1. Con due ordinanze 2 ottobre 1998, pervenute alla Corte, rispettivamente, il 6 novembre (causa C-397/98) e il 17 novembre (causa C-410/98) successivi, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ha proposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), cinque questioni pregiudiziali sull'interpretazione degli artt. 6 e 52 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 e 43 CE), 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE) e/o 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE).

2. Le dette questioni sono state sollevate nell'ambito di controversie che oppongono, da un lato (causa C-397/98), la Metallgesellschaft Ltd, la Metallgesellschaft AG, la Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG e la The Metal and Commodity Company Ltd (in prosieguo: la «Metallgesellschaft e a.»), e, dall'altro (causa C-410/98), la Hoechst AG e la Hoechst (UK) Ltd (in prosieguo: la «Hoechst e a.») ai Commissioners of Inland Revenue in merito all'obbligo, posto in capo alle società stabilite nel Regno Unito, di pagare

anticipatamente l'imposta sulle società per i dividendi distribuiti alle loro capogruppo.

Il contesto normativo nazionale

3. Ai sensi delle disposizioni della parte I dell'Income and Corporation Taxes Act 1988 (legge relativa all'imposta sul reddito e all'imposta sulle società del 1988; in prosieguo: l'«ICTA»), i profitti realizzati nel corso di un esercizio contabile dalle società stabilite nel Regno Unito e dalle società, non stabilite nel Regno Unito, che tuttavia ivi esercitino un'attività commerciale mediante una succursale o un'agenzia, sono soggetti all'imposta sulle società («corporation tax»).

4. Conformemente all'art. 12 dell'ICTA, l'esercizio contabile comprende, in linea generale, dodici mesi. Per i periodi contabili chiusi anteriormente al 1° ottobre 1993, l'imposta sulle società andava corrisposta, a discrezione del soggetto passivo, nove mesi dopo la fine del periodo contabile o un mese dopo l'emanazione dell'avviso di accertamento relativo a tale periodo. Per gli esercizi contabili chiusi dopo il 1° ottobre 1993, l'imposta sulle società è dovuta nove mesi e un giorno dopo la fine dell'esercizio.

308

Il pagamento anticipato dell'imposta sulle società («advance corporation tax»)

5. Conformemente all'art. 14 dell'ICTA, una società con sede nel Regno Unito che proceda a determinate distribuzioni, come il pagamento di dividendi ai suoi azionisti, ha l'obbligo di procedere al versamento anticipato dell'imposta sulle società («advance corporation tax», in prosieguo: l'«ACT») calcolata su un imponibile pari all'importo o al valore della distribuzione effettuata.

6. Si deve rilevare che l'ACT non è una trattenuta sui dividendi, i quali vengono versati integralmente, ma si configura come imposta sulle società, a carico della società distributrice di dividendi, pagata in anticipo e imputata all'imposta di base sulle società («mainstream corporation tax», in prosieguo: l'«MCT») dovuta per ogni esercizio contabile.

7. Le società sono tenute a presentare una dichiarazione, di regola trimestrale, indicando l'importo di ogni distribuzione effettuata durante tale periodo e l'importo dovuto a titolo di ACT. L'ACT dovuta per una distribuzione deve essere versata entro 14 giorni dalla fine del trimestre nel corso del quale è stata effettuata la distribuzione.

8. Conformemente agli artt. 239 e 240 dell'ICTA, l'ACT pagata da una società per una distribuzione realizzata nel corso di un dato esercizio contabi-

le deve, in linea di principio e fatto salvo il diritto della detta società a rinunciare, essere imputata al debito di imposta MCT della società per tale periodo, ovvero essere trasferita alle controllate della detta società, le quali potranno imputarla all'importo di MCT di cui esse stesse sono debtrici. Se la società non è debitrice di alcuna imposta sulle società per l'esercizio contabile di cui trattasi (per esempio, perché i dividendi sono insufficienti), essa potrà imputare l'ACT all'imposta sulle società dovuta per periodi successivi, ovvero chiedere che tale imputazione venga riferita ad esercizi precedenti.

9. Mentre l'MCT è pagabile nove mesi o nove mesi e un giorno dopo la chiusura del periodo contabile, a seconda che tale chiusura avvenga precedentemente o successivamente al 1° ottobre 1993, l'ACT deve essere versata entro 14 giorni dalla fine del trimestre nel quale la distribuzione è stata effettuata. Pertanto, l'ACT viene versata sempre prima del momento in cui l'MCT - alla quale viene normalmente imputata - diviene esigibile. Il giudice di rinvio sottolinea che l'ACT ha quindi l'effetto, su una società che distribuisce dividendi, di anticipare la data del pagamento dell'imposta sulle società per i dividendi versati di un periodo che varia dagli 8 mesi e mezzo (nel caso di una distribuzione effettuata l'ultimo giorno di un esercizio) a 1 anno e 5 mesi e mezzo (se la distribuzione è effettuata il primo giorno dell'esercizio).

10. Poiché l'ACT può essere imputata anche ai profitti di periodi successivi, qualora l'MCT non risulti dovuta per il periodo di cui trattasi, il giudice di rinvio rileva che, in tale caso, l'anticipo è consentito per un periodo più lungo e perfino, in certe circostanze, non definito.

30

Credito d'imposta («tax credit»)

11. Una società con sede nel Regno Unito non è debitrice dell'imposta sulle società per dividendi ricevuti da un'altra società anch'essa residente nel Regno Unito (art. 208 dell'ICTA).

Conseguentemente, una distribuzione di dividendi soggetta all'ACT effettuata da una società con sede nel Regno Unito a favore di un'altra società ivi stabilita darà luogo ad un credito d'imposta («tax credit») a beneficio della società che riceve i dividendi (art. 231, n. 1, dell'ICTA).

12. Il detto credito d'imposta è pari all'importo dell'ACT versata dalla società distributrice di dividendi per tale distribuzione (art. 231, n. 1, dell'ICTA).

13. Se una società con sede nel Regno Unito riceve da una sua controllata ivi stabilita una distribuzione che le dà diritto ad un credito d'imposta, essa può dedurre l'importo dell'ACT versato dalla sua controllata dall'importo dell'ACT che essa stessa deve pagare nel momento in cui effettua distri-

buzioni ai propri azionisti, cosicché dovrà corrispondere soltanto l'ACT in eccesso.

14. Se una società stabilita nel Regno Unito, ma del tutto esente dall'MCT, riceve da una filiale ivi stabilita un dividendo per il quale l'ACT è stata pagata, essa ha diritto al rimborso di un importo pari al credito d'imposta (art. 231, n. 2, dell'ICTA).

15. Le società che non hanno sede nel Regno Unito e che non vi svolgono un'attività commerciale attraverso una succursale o un'agenzia non possono essere assoggettate all'imposta sulle società nel Regno Unito. Tuttavia, in linea di principio, esse sono assoggettate all'imposta sul reddito nel Regno Unito («income tax») in relazione ai profitti realizzati in tale Stato membro, tra cui i dividendi pagati dalle loro controllate ivi stabilite.

16. Tuttavia, in applicazione dell'art. 233, n. 1, dell'ICTA, poiché in linea di principio una società capogruppo non stabilita nel Regno Unito non può essere ammessa al beneficio del credito d'imposta, salvo che ciò non sia previsto da una convenzione in tema di doppia imposizione conclusa tra il Regno Unito e il suo Stato di residenza, essa non è assoggettata all'imposta sul reddito nel Regno Unito per i dividendi provenienti dalla sua controllata ivi stabilita.

310

17. Al contrario, qualora la società capogruppo non stabilita nel Regno Unito possa vantare un credito d'imposta in forza di una convenzione sulla doppia imposizione conclusa tra il Regno Unito e lo Stato dove ha sede, essa è assoggettata ad imposta sul reddito nel Regno Unito per i dividendi ricevuti dalla sua filiale ivi stabilita.

18. La convenzione sulla doppia imposizione conclusa il 26 novembre 1964 tra il Regno Unito e la Repubblica federale di Germania, come modificata il 23 marzo 1970, non garantisce un diritto ai crediti d'imposta alle società stabilite in Germania che possiedano azioni di società stabilite nel Regno Unito e ricevano da queste distribuzioni di utili.

19. Pertanto, una società capogruppo avente sede in Germania che riceva da una sua controllata avente sede nel Regno Unito dividendi soggetti all'ACT non può vantare nel Regno Unito un credito d'imposta corrispondente all'ACT versata e, ai sensi delle norme tributarie britanniche, non è soggetta nel Regno Unito ad imposta per i dividendi ricevuti dalla sua controllata ivi stabilita.

20. Quando ad una società capogruppo non stabilita nel Regno Unito è concesso il beneficio del credito d'imposta in applicazione di una convenzione sulla doppia imposizione conclusa tra il Regno Unito e lo Stato dove ha sede, essa può chiedere l'imputazione del detto credito d'imposta all'impo-

sta sul reddito di cui sia debitrice nel Regno Unito per i dividendi ricevuti dalla sua controllata ivi stabilita e, qualora l'importo del credito d'imposta superi quello dell'imposta, il rimborso dell'eccedenza. In caso di rigetto della domanda, la società che l'ha inoltrata può presentare un ricorso innanzi agli «Special Commissioners» o ai «General Commissioners» e in seguito, eventualmente, innanzi alla High Court.

Opzione per la tassazione degli utili a livello di gruppo («Group Income Election»)

21. Ai sensi dell'art. 247 dell'ICTA, due società con sede nel Regno Unito, di cui la prima detenga almeno il 51% dell'altra, possono optare per il regime di tassazione degli utili a livello di gruppo («Group Income Election»).

22. L'adozione di tale regime fa sì che la controllata non sia tenuta a pagare l'ACT per i dividendi versati alla sua capogruppo, a meno che essa non comunichi che non intende usufruire del regime di tassazione di gruppo per un determinato versamento di dividendi.

23. La domanda di ammissione al beneficio della tassazione degli utili a livello di gruppo viene presentata ad un «Inspector of Taxes» (ispettore delle imposte). Qualora costui la respinga, la società che l'ha presentata può impugnare tale decisione innanzi agli «Special Commissioners» o ai «General Commissioners» e può eventualmente decidere di interporre appello in punto di legittimità innanzi alla High Court.

24. Qualora un dividendo sia versato da una controllata con sede nel Regno Unito alla sua capogruppo, avente anch'essa sede nel Regno Unito, nell'ambito del regime dell'imposizione fiscale di gruppo, la controllata non è soggetta ad ACT e la capogruppo non ha diritto ad un credito d'imposta. Un gruppo di società non può infatti beneficiare contemporaneamente del regime della tassazione di gruppo e di un credito d'imposta per lo stesso dividendo.

25. Si deve precisare che l'ACT è stata abrogata, con effetti dal 6 aprile 1999, dall'art. 31 del Finance Act del 1998 (legge finanziaria 1998). Il contesto giuridico descritto ai punti 5-24 della presente sentenza è quello vigente prima di tale data.

I fatti della causa principale

26. Nella causa C-397/98, la Metallgesellschaft Ltd e la The Metal and Commodity Company Ltd, società stabilite nel Regno Unito, hanno versato dividendi alle loro capogruppo, Metallgesellschaft AG e Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG, società con sede in Germania, e, a questo tito-

lo, sono state assoggettate al pagamento dell'ACT. Le due filiali hanno potuto in seguito dedurre l'ACT dall'MCT da loro dovuta.

27. La Metallgesellschaft e a. hanno citato i Commissioners of Inland Revenue innanzi alla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, affinché fosse dichiarato che esse avevano subito un danno a causa dell'assoggettamento all'ACT delle distribuzioni di dividendi effettuata dalle società controllate alle loro società capogruppo. La causa principale verte sugli importi d'ACT versati tra il 16 aprile 1974 e il 1° novembre 1995 dalla Metallgesellschaft Ltd e tra l'11 aprile 1991 e il 13 ottobre 1995 dalla The Metal and Commodity Company Ltd.

28. Nella causa C-410/98, la Hoechst (UK) Ltd, società con sede nel Regno Unito, ha distribuito dividendi alla sua capogruppo, la Hoechst AG, società con sede in Germania, e ha versato al Regno Unito l'ACT che gravava su tali dividendi. In seguito, essa ha potuto dedurre l'ACT dall'MCT di cui era debitrice.

29. Anche la Hoechst e a. hanno citato i Commissioners of Inland Revenue innanzi alla High Court affinché fosse dichiarato che esse avevano subito un danno per il fatto che le distribuzioni di dividendi effettuate dalla Hoechst (UK) Ltd alla Hoechst AG tra il 16 gennaio 1989 e il 26 aprile 1994 erano state assoggettate all'ACT. La causa principale verte sull'importo dell'ACT versata tra il 14 aprile 1989 e il 13 luglio 1994.

312

30. In entrambe le cause principali, le società capogruppo sostengono che, poiché né esse né le loro controllate potevano optare per il regime d'imposizione a livello di gruppo, che avrebbe consentito alle seconde di evitare il pagamento dell'ACT, queste hanno subito un danno dal punto di vista della liquidità che non hanno invece dovuto sopportare le controllate delle società capogruppo con sede nel Regno Unito che, optando per un regime d'imposizione a livello di gruppo, hanno potuto conservare, fino alla data di scadenza del pagamento dell'MCT di cui erano debtrici, le somme che avrebbero altrimenti dovuto versare a titolo di ACT per la distribuzione dei dividendi alle loro capogruppo. A loro avviso, tale danno costituisce una discriminazione indiretta fondata sulla cittadinanza, contraria al Trattato CE.

31. In via subordinata, nella causa C-397/98, la Metallgesellschaft AG e la Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG affermano che esse dovrebbero beneficiare di un credito d'imposta pari almeno parzialmente all'ACT versata dalle loro filiali con sede nel Regno Unito, alla stregua di una società capogruppo stabilita nel Regno Unito, che ha diritto al detto credito d'imposta, ovvero di una società capogruppo non stabilita nel Regno Unito ma che abbia diritto al credito d'imposta in virtù di una convenzione sulla doppia imposizione.

32. Nella causa C-410/98, se la Corte dovesse dichiarare che la Hoechst (UK) Ltd non ha diritto al rimborso degli interessi dovuti per l'ACT versata, la Hoechst AG chiede in via subordinata di beneficiare di crediti d'imposta pari alla detta ACT o di un importo equivalente ai crediti che avrebbe ricevuto da una società capogruppo con sede nei Paesi Bassi. Secondo la Hoechst AG, il fatto che la legislazione fiscale del Regno Unito autorizzi la concessione di crediti d'imposta a società capogruppo che non abbiano ivi sede per l'ACT versata dalle loro controllate stabilite nel detto Stato membro solo quando ciò sia previsto dalla convenzione applicabile in tema di doppia imposizione - come nel caso della convenzione conclusa tra il Regno Unito e il Regno dei Paesi Bassi, ma non della convenzione tra il Regno Unito e la Repubblica federale di Germania - costituisce una discriminazione ingiustificata tra società capogruppo con sede in Stati membri diversi, in contrasto con il Trattato.

Le questioni pregiudiziali

33. La High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, poiché la soluzione delle controversie ad essa sottoposte richiedeva un'interpretazione del diritto comunitario, ha deciso di sospendere il giudizio e di proporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, espresse in termini identici nelle due cause:

3

«1. Se, nelle circostanze esposte nell'ordinanza di rinvio, sia compatibile con il diritto comunitario, in particolare con gli artt. 6, 52, 58 e/o 73 B del Trattato CE, che la normativa di uno Stato membro consenta un'opzione per la tassazione degli utili a livello di gruppo [grazie alla quale i dividendi vengono pagati da una controllata alla sua capogruppo senza essere contabilizzati ai fini dell'anticipo dell'imposta sulle società (ACT)] solo nel caso in cui entrambe le società siano stabilite in tale Stato membro.

2. Qualora la soluzione della prima questione sia negativa, se le suddette disposizioni del Trattato CE attribuiscono ad una società controllata, stabilita in tale Stato membro, di una capogruppo stabilita in un altro Stato membro e/o alla detta società capogruppo il diritto di esigere una somma di denaro a titolo di interessi sull'ACT, che la controllata ha versato perché la normativa nazionale non le consentiva di optare per la tassazione degli utili a livello di gruppo, oppure se tale somma possa semmai essere pretesa soltanto attraverso un'azione di risarcimento danni ai sensi dei principi stabiliti dalla Corte di giustizia nella sentenza 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93, Brasserie du pêcheur e Factortame e a. (Racc. pag. I-1029), e nella sentenza 22 aprile 1997, causa C-66/95, Sutton (Racc. pag. I-2163), e, in entrambi i casi, se il giudice nazionale sia obbligato a provvedere nel senso richiesto anche se, ai sensi della normativa nazionale, non possono essere ri-

conosciuti interessi (sia direttamente sia mediante restituzione o risarcimento) su capitali che non siano più dovuti alla ricorrente.

3. Se, nelle circostanze esposte nell'ordinanza di rinvio, sia compatibile con le suddette disposizioni del Trattato CE il fatto che le autorità di uno Stato membro neghino qualsiasi credito d'imposta ad una società stabilita in un altro Stato membro mentre concedono tali crediti a società stabilite nel Regno Unito e a società stabilite in taluni altri Stati membri in base alle convenzioni sulla doppia imposizione stipulate con tali altri Stati membri.

4. Qualora la soluzione della terza questione sia negativa, se il primo Stato membro sia e fosse obbligato, nel periodo di cui trattasi, a concedere un credito d'imposta a tale società alla stessa stregua delle società stabilite nel Regno Unito o delle società stabilite negli Stati membri che prevedono tali crediti nelle loro convenzioni sulla doppia imposizione.

5. Se uno Stato membro, in risposta a tale richiesta di rimborso, di credito d'imposta o risarcimento danni, possa invocare il fatto che le ricorrenti non hanno diritto al recupero, o che la richiesta delle ricorrenti dovrebbe essere ridotta, poiché, nonostante il testo della legge nazionale vietasse loro di agire in tal senso, esse avrebbero dovuto effettuare una opzione per la tassazione degli utili a livello di gruppo, o esigere un credito d'imposta, presentando ricorso ai Commissioners e, se necessario, al giudice competente contro la decisione dell'Inspector of Taxes, di non autorizzare l'esercizio dell'opzione per la tassazione degli utili a livello di gruppo o di respingere la domanda di credito d'imposta, richiamandosi alla preminenza e all'effetto diretto delle disposizioni del diritto comunitario».

314

34. Con ordinanza del presidente della Corte 14 dicembre 1998, le cause C-397/98 e C-410/98 sono state riunite ai fini delle fasi scritta e orale e della sentenza.

Sulla prima questione pregiudiziale

35. Con la prima questione pregiudiziale, il giudice di rinvio chiede sostanzialmente se gli artt. 6, 52, 58 e/o 73 B del Trattato ostino alla normativa fiscale di uno Stato membro, come quella di cui si tratta nelle cause principali, che accordi alle società stabilite in tale Stato membro la possibilità di beneficiare di un regime fiscale che consente loro di pagare i dividendi alla loro capogruppo senza essere tenute al pagamento anticipato dell'imposta sulle società quando anche la società capogruppo sia stabilita nel detto Stato membro e negli loro tale possibilità quando la loro società capogruppo abbia sede in un altro Stato membro.

36. Secondo la Metallgesellschaft e a. e la Hoechst e a., la normativa nazionale controversa nella causa principale ha l'effetto di dissuadere le società

con sede in un altro Stato membro dallo stabilirsi nel Regno Unito sotto forma di società controllate e costituisce pertanto una restrizione ingiustificata alla libertà di stabilimento. Solo in seconda istanza la detta normativa pare loro altresì incompatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali.

37. Si deve ricordare anzitutto che, secondo una giurisprudenza costante, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario astenendosi da qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza (sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockx*, Racc. pag. I-2493, punto 16, 27 giugno 1996, causa C-107/94, *Asscher*, Racc. pag. I-3089, punto 36, 29 aprile 1999, causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Racc. pag. I-2651, punto 19, e 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*, Racc. pag. I-2787, punto 17).

38. Dalla giurisprudenza della Corte si evince che l'art. 6 del Trattato, che enuncia il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla cittadinanza, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisca specifici divieti di discriminazione (sentenze 30 maggio 1989, causa 305/87, *Commissione/Grecia*, Racc. pag. 1461, punti 12 e 13, 12 aprile 1994, causa C-1/93, *Halliburton Services*, Racc. pag. I-1137, punto 12, *Royal Bank of Scotland*, già citata, punto 20, e *Baars*, già citata, punto 23).

39. Ebbene, è pacifico che, in materia di diritto di stabilimento, il principio del divieto di discriminazione è stato attuato dall'art. 52 del Trattato (sentenze *Halliburton Services*, già citata, punto 12, 29 febbraio 1996, causa C-193/94, *Skanavi e Chryssanthakopoulos*, Racc. pag. I-929, punto 21, e *Baars*, già citata, punto 24).

40. Conseguentemente, non occorre applicare l'art. 6 del Trattato nelle cause principali. È con riferimento all'art. 52 del Trattato, quindi, che si deve stabilire in primo luogo se una normativa come quella controversa nelle cause principali comporti una restrizione ingiustificata della libertà di stabilimento.

41. L'art. 52 del Trattato è una disposizione fondamentale del diritto comunitario ed è direttamente applicabile negli Stati membri fin dalla scadenza del periodo transitorio. In forza di questa disposizione, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro implica l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese secondo quanto stabiliscono le leggi del paese dove si trova la sede per i cittadini del medesimo. L'abolizione delle restrizioni alla libertà di stabilimento si estende alle restrizioni alla co-

stituzione di agenzie, di succursali o di affiliate da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti nel territorio di un altro Stato membro (sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 13, e Royal Bank of Scotland, già citata, punto 22).

42. La libertà di stabilimento così definita comprende, ai sensi dell'art. 58 del Trattato, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (v. sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 20 e giurisprudenza ivi citata, e 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 35). Per le società è importante rilevare in questo contesto che la loro sede nel senso summenzionato serve a determinare, al pari della cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento all'ordinamento giuridico di uno Stato (v. sentenze citate ICI, punto 20 e giurisprudenza ivi citata, e Saint-Gobain ZN, punto 36). Ammettere che lo Stato membro di stabilimento possa liberamente riservare un trattamento diverso per il solo fatto che la sede di una società si trova in un altro Stato membro svuoterebbe quindi di contenuto l'art. 52 del Trattato (sentenza Commissione/Francia, già citata, punto 18).

316

43. A questo proposito, si deve rilevare che la normativa controversa nelle cause principali introduce, per quanto concerne la facoltà di optare per il regime di tassazione degli utili a livello di gruppo, una disparità di trattamento tra le controllate con sede nel Regno Unito, a seconda che la loro società capogruppo abbia sede o meno nel Regno Unito. Infatti, le società controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo ivi stabilite possono beneficiare, a determinate condizioni, del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo ed essere quindi dispensate dall'obbligo di pagare l'ACT quando distribuiscono dividendi alle loro società capogruppo. Tale vantaggio, al contrario, è negato alle controllate con sede nel Regno Unito di società che non abbiano ivi sede, che sono pertanto sempre soggette all'obbligo di pagare l'ACT quando versano dividendi alle loro società capogruppo.

44. È pacifico che, in questo modo, la controllata di una società capogruppo con sede nel Regno Unito dispone di un vantaggio a livello di liquidità, in quanto essa conserva, fino alla scadenza dei termini per il versamento dell'MCT, le somme che dovrebbe altrimenti versare come ACT, cioè per un periodo che va da un minimo di 8 mesi e mezzo a un massimo di 17 mesi e mezzo, a seconda della data di distribuzione, e, quando la MCT non è dovuta per un determinato esercizio contabile, persino per un periodo più

lungo, poiché l'ACT può essere imputata all'imposta sulle società dovuta per gli esercizi contabili successivi.

45. Secondo i governi britannico, finlandese e olandese, il trattamento fiscale differenziato tra le controllate con sede nel Regno Unito a seconda che la loro società capogruppo abbia sede o meno in tale Stato membro è oggettivamente giustificato.

46. In primo luogo, il governo britannico sostiene che la situazione delle controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo ivi stabilite non è comparabile con quella delle controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo stabilite altrove.

47. Per quanto riguarda le controllate stabilite nel Regno Unito di cui anche le capogruppo abbiano ivi la sede, il governo del Regno Unito afferma che, benché la scelta del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo dispensi la controllata dall'obbligo di pagare l'ACT quando versa dividendi alla società capogruppo, tale pagamento è solo differito nel tempo, in quanto sarà la società capogruppo, essendo stabilita nello Stato, a dover pagare l'ACT quando effettuerà distribuzioni soggette a tale imposta. L'obbligo di pagare l'ACT al momento del versamento di dividendi sarebbe pertanto trasferito dalla controllata alla società capogruppo e l'esenzione dall'ACT di cui gode la controllata sarebbe compensata dall'assoggettamento della società capogruppo all'ACT.

31

48. Invece, secondo il governo britannico, se le controllate stabilite nel territorio nazionale e le loro società capogruppo non stabilite nel territorio nazionale potessero beneficiare del regime di tassazione degli utili a livello di gruppo, nel Regno Unito non sarebbe versata alcuna ACT. La controllata sarebbe esentata dal pagamento dell'ACT al momento del versamento dei dividendi alla sua società capogruppo, senza che tale esenzione fosse compensata da alcun successivo pagamento di ACT da parte della società capogruppo non stabilita nel Regno Unito quando essa a sua volta procedesse a distribuzioni, non essendo quest'ultima assoggettata all'imposta sulle società nel Regno Unito e, quindi, all'ACT.

49. Il governo olandese sostiene che è conforme al principio di territorialità il fatto che uno Stato membro attribuisca alle società capogruppo con sede in tale Stato la facoltà di optare per un regime come quello della tassazione degli utili a livello di gruppo, giacché in un regime simile lo Stato, anche se rinuncia a percepire l'imposta dalla società controllata, conserva il suo diritto a tale imposizione, in quanto il citato regime ha il solo effetto di trasferire il prelievo dell'ACT ad un altro livello all'interno dello stesso gruppo di società. Invece, se l'esenzione dall'ACT derivante dal regime della tassazio-

ne degli utili a livello di gruppo fosse accordata alle controllate di società capogruppo non stabilite nel Regno Unito, sulle transazioni effettuate all'interno del gruppo non vi sarebbe alcun prelievo di ACT nel Regno Unito, poiché le altre società del gruppo si trovano in un altro Stato membro e non sono assoggettate all'imposta sulle società nel Regno Unito, il che equivarrebbe a un'evasione fiscale.

50. Anche il governo finlandese ritiene che accordare alle controllate di società capogruppo non stabilite nel Regno Unito la facoltà di optare per il regime della tassazione degli utili a livello di gruppo consentirebbe alle dette società di sfuggire all'imposta nel Regno Unito, in quanto le loro società capogruppo non sono assoggettate all'imposta in tale Stato membro.

51. Questo argomento non può essere accolto.

52. In primo luogo, poiché l'ACT non è in nessun modo un'imposta sui dividendi, bensì un pagamento anticipato dell'imposta sulle società, è sbagliato ritenere che concedere alle controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo che non hanno ivi sede la facoltà di optare per il regime della tassazione degli utili a livello di gruppo consentirebbe alla controllata di eludere il pagamento nel Regno Unito di qualsiasi imposta sugli utili distribuiti sotto forma di dividendi.

318

53. Infatti, da un lato, la frazione dell'imposta sulle società, che la controllata con sede nel Regno Unito non è tenuta a pagare anticipatamente al momento del versamento dei dividendi alla sua società capogruppo nell'ambito del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo sarà versata in linea di principio quando il termine per il pagamento dell'MCT di cui la controllata è debitrice perverrà a scadenza. È opportuno ricordare, a tale proposito, che la controllata stabilita nel Regno Unito di una società capogruppo stabilita in un altro Stato membro è assoggettata all'MCT nel Regno Unito, in relazione agli utili, allo stesso modo di una controllata stabilita nel Regno Unito di una società capogruppo parimenti ivi stabilita.

54. Di conseguenza, accordare alle controllate stabilite nel Regno Unito di società capogruppo che non sono ivi stabilite la facoltà di optare per un regime di tassazione degli utili a livello di gruppo avrebbe l'unico effetto di consentire loro di conservare le somme altrimenti destinate al pagamento dell'ACT, fino alla scadenza dei termini per il pagamento dell'MCT e di godere, in questo modo, dello stesso vantaggio a livello di liquidità di cui godono le altre controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo ivi stabilite, senza che sussista alcuna altra differenza, a parità di base imponibile, tra gli importi dell'MCT di cui le une e le altre sono debtrici per lo stesso esercizio contabile.

55. In secondo luogo, non si può sostenere, per rifiutare alla controllata stabilita nel Regno Unito di una società capogruppo non stabilita nel Regno Unito la possibilità di essere esentata dal pagamento dell'ACT all'atto del versamento dei dividendi, che la società capogruppo non sarà assoggettata all'ACT quando effettuerà essa stessa versamenti di dividendi, a differenza di una società capogruppo con sede nel Regno Unito.

56. Infatti, si deve rilevare che il mancato assoggettamento all'ACT della società capogruppo non stabilita nel Regno Unito deriva dal fatto che essa non è soggetta all'imposta sulle società nel Regno Unito, essendo soggetta a tale imposta nello Stato in cui ha sede. È pertanto logico che una società non debba pagare anticipatamente un'imposta alla quale non sarà mai assoggettata.

57. In terzo luogo, per quanto riguarda il rischio di evasione fiscale, si deve ricordare che, come già dichiarato dalla Corte, la fissazione della sede di una società fuori dal Regno Unito non comporta, di per sé, l'evasione fiscale, dato che la società di cui trattasi è comunque soggetta alla legge fiscale dello Stato di stabilimento (sentenza ICI, già citata, punto 26).

58. Allo stato attuale, sembra che la normativa tributaria britannica tollerì, con riferimento alle società capogruppo stabilite nel Regno Unito, che le società che hanno optato per il regime di tassazione degli utili a livello di gruppo non versino alcuna ACT. Infatti, in certi casi, neanche la società capogruppo alla quale sono stati distribuiti dividendi nell'ambito di tale regime fiscale verserà alcuna ACT. Essa può in particolare non effettuare alcuna distribuzione soggetta ad ACT o procedere, nell'ambito del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo, a distribuzioni che sarebbero altrimenti soggette ad ACT. L'assoggettamento ad ACT della società capogruppo stabilita nel Regno Unito di una controllata ivi stabilita non compensa quindi in nessun caso l'esenzione, in capo alla sua controllata, dall'obbligo di pagare l'ACT derivante dall'adozione del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo.

59. In quarto luogo, infine, quanto alla perdita finanziaria derivante, per l'amministrazione fiscale del Regno Unito, dalla concessione alle controllate ivi stabilite di società capogruppo con sede altrove della facoltà di optare per il regime della tassazione degli utili a livello di gruppo e di essere in questo modo esentate dal pagamento dell'ACT, è sufficiente ricordare che, conformemente ad una giurisprudenza consolidata, la riduzione di entrate fiscali non può essere considerata come un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare una misura in linea di principio incompatibile con una libertà fondamentale (v., in relazione all'art. 52 del Trattato, sentenza ICI, già citata, punto 28).

60. Conseguentemente, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 25 delle sue conclusioni, la differenza di regime fiscale delle società capogruppo, a seconda che esse siano stabilite o meno nel Regno Unito, non può giustificare il fatto che si neghi alle controllate stabilite nel Regno Unito di società capogruppo stabilite in altri Stati membri un'agevolazione fiscale di cui possono beneficiare le controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo parimenti stabilite nel Regno Unito, in quanto tutte queste società sono assoggettate all'MCT sugli utili, senza distinzione in base alla sede della loro società capogruppo.

61. In secondo luogo, il governo del Regno Unito sostiene che il rifiuto di accordare alle controllate ivi stabilite di società capogruppo stabilite altrove il diritto di optare per il regime di tassazione degli utili a livello di gruppo è giustificato dalla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale del Regno Unito.

62. Secondo il detto governo, il principio su cui si fonda il sistema fiscale del Regno Unito consiste nel tassare contemporaneamente le società in base ai loro utili e gli azionisti di tali società per la parte di quegli stessi utili che esse distribuiscono loro, eventualmente, sotto forma di dividendi. Il fatto che le società azioniste con sede nel Regno Unito siano esentate dall'imposta sulle società per i dividendi che esse ricevono dalle loro controllate ivi stabilite avrebbe lo scopo di attenuare la detta doppia imposizione in termini economici, giacché tale esenzione sarebbe compensata dalla riscossione dell'ACT sul versamento dei dividendi dalle controllate alle loro società capogruppo.

320

63. Il governo del Regno Unito afferma che esiste, quindi, un nesso diretto tra l'esenzione dall'imposta sulle società di cui gode la società capogruppo sui dividendi ricevuti dalla sua controllata e l'assoggettamento all'ACT di tale controllata al momento del versamento degli stessi dividendi. Il requisito del pagamento dell'ACT da parte della società distributrice di dividendi sarebbe essenziale per garantire che, prima di concedere qualsiasi esenzione alla società beneficiaria dei dividendi, la società distributrice sia tassata sugli stessi dividendi, indipendentemente dal fatto che essa sia assoggettata o meno all'imposta sulle società per gli utili realizzati durante l'esercizio contabile nel corso del quale i dividendi sono versati.

64. Qualora la controllata con sede nel Regno Unito non sia tenuta a pagare l'ACT nel momento in cui versa dividendi, avendo optato assieme alla sua società capogruppo stabilita nel Regno Unito per il regime di tassazione degli utili a livello di gruppo, l'ACT versato dalla società capogruppo al momento delle distribuzioni di dividendi compenserebbe l'esenzione dall'imposta sulle società per i dividendi riscossi dalla società capogruppo beneficiaria.

65. Secondo il governo del Regno Unito, se si autorizzasse l'esenzione dell'ACT all'atto del versamento di dividendi da parte della controllata stabilita nel Regno Unito alla sua capogruppo non stabilita nel Regno Unito, l'esenzione fiscale a favore della società capogruppo in relazione ai dividendi da essa ricevuti non sarebbe compensata da alcuna imposta prelevata sul versamento di tali dividendi, il che sarebbe incompatibile con la coerenza fiscale del Regno Unito.

66. Questo argomento deve essere disatteso.

67. Vero è che la Corte ha dichiarato che la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale può giustificare una normativa atta a restringere le libertà fondamentali (sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, e causa C-300/90, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-305).

68. Non è, tuttavia, quanto avviene nella fattispecie.

69. Mentre nelle cause Bachmann e Commissione/Belgio, già citate, esisteva un nesso diretto tra la deducibilità dei contributi versati nell'ambito dei contratti di assicurazione contro la vecchiaia e la morte e l'assoggettamento ad imposta delle somme percepite in esecuzione dei detti contratti - nesso che occorreva preservare al fine di salvaguardare la coerenza del sistema tributario di cui si trattava - nella fattispecie non sussiste alcun nesso diretto di questo tipo tra il rifiuto di riconoscere alle controllate nel Regno Unito di società capogruppo non stabilite nel medesimo la possibilità di essere esentate dall'obbligo di versare l'ACT, optando per il regime della tassazione degli utili a livello di gruppo, da un lato, e il fatto che le società capogruppo con sede in un altro Stato membro che ricevono dividendi dalle loro controllate nel Regno Unito non siano assoggettate ad imposta sulle società nel Regno Unito.

321

70. Infatti, le società capogruppo, siano esse stabilite nel Regno Unito o meno, sono esentate dall'imposta sulle società nel Regno Unito per i dividendi ricevuti dalle loro controllate ivi stabilite. Non è rilevante ai fini della concessione di un beneficio fiscale quale l'esenzione dal versamento dell'ACT derivante dal regime della tassazione degli utili a livello di gruppo che, per le società capogruppo con sede nel Regno Unito, tale esenzione dall'imposta sulle società sia volta ad evitare che la detta imposta colpisca due volte gli utili della controllata nel Regno Unito e che, per le società capogruppo non stabilite nel Regno Unito, essa risulti dal solo fatto che tali società non sono comunque assoggettate all'imposta sulle società nel detto Stato membro, essendo assoggettate a una simile imposta nello Stato in cui hanno sede.

71. Del resto, l'unica imposta cui sia assoggettata nel Regno Unito una società capogruppo che abbia sede altrove in relazione ai dividendi versati dalla sua controllata avente ivi sede è l'imposta sul reddito, ma la sua esigibilità è collegata alla concessione di crediti d'imposta eventualmente previsti da una convenzione sulla doppia imposizione conclusa tra il Regno Unito e lo Stato ove ha sede la società capogruppo.

72. Nel caso delle ricorrenti nella cause principali, l'imposta sul reddito nel Regno Unito non grava sulle società capogruppo con sede in Germania in relazione ai dividendi ricevuti dalle loro controllate con sede nel Regno Unito, poiché la convenzione sulla doppia imposizione conclusa tra il Regno Unito e la Repubblica federale di Germania non prevede la concessione di crediti d'imposta corrispondenti all'ACT versata dalle controllate.

73. Conseguentemente, il fatto di negare il diritto di optare per il regime della tassazione degli utili a livello di gruppo alle controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo con sede in un altro Stato membro non è giustificato da motivi relativi alla necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale britannico.

74. D'altronde, il fatto che nel frattempo l'ACT sia stata abrogata concorre a dimostrare che il suo pagamento non era indispensabile al buon funzionamento del regime tributario delle società nel Regno Unito.

75. Poiché, quindi, le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento ostano ad una normativa nazionale come quella controversa nelle cause principali, non è necessario verificare se anche le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali siano ad essa contrarie.

76. Conseguentemente, alla prima questione si deve rispondere che l'art. 52 del Trattato osta alla normativa fiscale di uno Stato membro, come quella di cui si tratta nelle cause principali, che accordi alle società stabilite in tale Stato membro la possibilità di beneficiare di un regime fiscale che consente loro di pagare i dividendi alla loro capogruppo senza essere tenute al pagamento anticipato dell'imposta sulle società quando anche la società capogruppo sia stabilita nel detto Stato membro e negli loro tale possibilità quando la loro società capogruppo abbia sede in un altro Stato membro.

Sulla seconda questione pregiudiziale

77. Tenendo conto della risposta data alla prima questione pregiudiziale, la seconda questione è volta sostanzialmente a stabilire se l'art. 52 del Trattato debba essere interpretato nel senso che, qualora una controllata con sede nello Stato membro interessato e la sua società capogruppo con sede in

un altro Stato membro siano state indebitamente private del beneficio di un regime fiscale che avrebbe consentito alla prima di versare dividendi alla seconda senza essere assoggettata al pagamento anticipato dell'imposta sulle società, tale controllata e/o la sua capogruppo hanno il diritto di ottenere una somma pari agli interessi maturati sui pagamenti anticipati effettuati dalla controllata a partire dalla data dei detti pagamenti fino alla data di scadenza dei termini per il versamento dell'imposta, anche se il diritto nazionale vieti la corresponsione di interessi su un capitale non dovuto. Il giudice di rinvio pone tale questione sia per il caso che la domanda della controllata e/o della società capogruppo sia presentata nell'ambito di un'azione per la ripetizione di tasse riscosse in violazione del diritto comunitario, sia per il caso che essa sia presentata nell'ambito di un ricorso per risarcimento danni relativo alla violazione del diritto comunitario.

78. A questo proposito, il governo del Regno Unito sostiene, in primo luogo, che, se il rifiuto di concedere il beneficio del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo alle controllate stabilite nel Regno Unito di società capogruppo ivi non stabilite fosse dichiarato contrario al diritto comunitario, il diritto comunitario esigerebbe che fosse posto rimedio a tale violazione non già mediante un'azione di ripetizione, bensì mediante un'azione di risarcimento a carico dello Stato per i danni causati dalla violazione del diritto comunitario. A suo avviso, infatti, l'ACT non è un'imposta riscossa in violazione del diritto comunitario, poiché le controllate sono comunque tenute a pagare come MCT le somme versate come ACT. All'origine delle controversie principali vi sarebbe piuttosto l'omessa previsione, da parte del legislatore britannico, della facoltà per una controllata stabilita nel Regno Unito e una società capogruppo ivi non stabilita di optare per il regime della tassazione degli utili a livello di gruppo. Tale omissione potrebbe comportare la responsabilità extracontrattuale del Regno Unito. Orbene, nella citata sentenza Sutton la Corte avrebbe dichiarato, in particolare, che, in caso di danno cagionato dalla violazione di una direttiva, il diritto comunitario non richiede che uno Stato membro versi un importo corrispondente agli interessi su una somma pagata in ritardo (in quel caso si trattava di arretrati di prestazioni previdenziali). Il governo britannico ne deduce che il diritto comunitario non richiede che siano concessi interessi per il fatto che non si sia potuto usufruire di una somma di danaro durante un determinato periodo, a causa dell'esazione anticipata di un'imposta che sarebbe contraria al diritto comunitario.

79. In secondo luogo, il governo del Regno Unito asserisce che, anche se le richieste delle ricorrenti nelle cause principali dovessero essere considerate domande di restituzione relative a somme riscosse in violazione del diritto comunitario, simili domande non potrebbero essere accolte in quanto, secondo una giurisprudenza costante, spetta al diritto nazionale determina-

re se possano essere pagati interessi come rimborso di tributi riscossi in contrasto con il diritto comunitario. Ora, nell'ordinamento inglese il diritto agli interessi dipenderebbe dalla circostanza che il procedimento sia stato iniziato prima del versamento dell'importo sul quale sono richiesti gli interessi.

80. Conseguentemente, le ricorrenti nelle cause principali non potrebbero pretendere interessi né sotto forma di domanda di restituzione né di domanda di risarcimento in quanto gli importi in discussione nelle cause principali sono stati rimborsati mediante compensazione, con imputazione dell'ACT alle somme dovute a titolo di MCT, di cui le controllate erano debtrici prima dell'inizio del procedimento.

81. Occorre precisare che non spetta alla Corte dare una qualificazione giuridica delle domande presentate dalle ricorrenti nelle cause principali innanzi al giudice di rinvio. Nella fattispecie, spetta alla Metallgesellschaft e a. e alla Hoechst e a. precisare la natura e il fondamento della loro azione (domanda di restituzione o domanda di risarcimento danni), sotto il controllo del giudice di rinvio.

82. In primo luogo, qualora le domande delle ricorrenti nelle cause principali siano considerate domande di restituzione di un tributo riscosso in violazione del diritto comunitario, occorre verificare se, in circostanze come quelle delle cause principali, la violazione dell'art. 52 del Trattato da parte di uno Stato membro attribuisca ai soggetti passivi un diritto al rimborso degli interessi maturati sull'imposta da questi pagata dalla data del suo pagamento anticipato fino alla data in cui essa divenga validamente esigibile.

83. A questo proposito occorre ricordare che, nelle cause principali, ciò che è contrario al diritto comunitario non è il fatto che un'imposta sia riscossa nel Regno Unito nel momento in cui una controllata versi dividendi alla sua società capogruppo, bensì il fatto che alle controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo con sede in un altro Stato membro sia stato imposto l'obbligo di versare anticipatamente tale tributo e le controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo con sede nel medesimo abbiano avuto, invece, la possibilità di sottrarsi a tale obbligo.

84. Secondo una costante giurisprudenza, il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto comunitario costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni comunitarie nell'interpretazione loro data dalla Corte (sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio, Racc. pag. 3595, punto 12, 2 febbraio 1988, causa 309/85, Barra, Racc. pag. 355, punto 17, 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 40, 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport, Racc. pag. I-

579, punto 23, e 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Michailidis, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 30). Lo Stato membro è quindi tenuto, in via di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto comunitario (sentenze 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a., Racc. pag. I-165, punto 20, Dilexport, già citata, punto 23, e Michailidis, già citata, punto 30).

85. In mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., in particolare, sentenze 15 settembre 1998, causa C-231/96, Edis, Racc. pag. I-4951, punti 19 e 34, causa C-260/96, Spac, Racc. pag. I-4997, punto 18, 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile, Racc. pag. I-7141, punto 18, e Dilexport, già citata, punto 25).

86. Spetta parimenti al diritto nazionale disciplinare tutte le questioni accessorie relative alla restituzione di tributi indebitamente percepiti, come l'eventuale versamento di interessi, ivi compresa la data a partire dalla quale essi devono essere calcolati e il relativo tasso (sentenze 21 maggio 1976, causa 26/74, Roquette frères/Commissione, Racc. pag. 677, punti 11 e 12, e 12 giugno 1980, causa 130/79, Express Dairy Foods, Racc. pag. 1887, punti 16 e 17).

87. Nelle cause principali, tuttavia, la domanda di pagamento degli interessi a copertura del costo dovuto al congelamento delle somme versate come ACT non è accessoria e costituisce anzi l'oggetto stesso dei reclami delle ricorrenti nelle cause principali. Date queste circostanze, in cui la violazione del diritto comunitario risulta non già dal pagamento dell'imposta stessa bensì dalla sua esigibilità anticipata, la concessione di interessi rappresenta il «rimborso» di ciò che è stato indebitamente versato e appare indispensabile al ripristino della parità di trattamento salvaguardata dall'art. 52 del Trattato.

88. Poiché il giudice di rinvio ha presentato come contestata la tesi secondo cui il diritto inglese non prevederebbe il risarcimento di un danno derivante dall'indisponibilità di somme di denaro quando non è più dovuto alcun capitale, si deve sottolineare che, nell'ambito di un'azione di restituzione, il capitale dovuto corrisponde esattamente all'importo degli interessi che

la somma divenuta indisponibile a causa della scadenza anticipata dell'imposta avrebbe fruttato.

89. Conseguentemente, l'art. 52 del Trattato attribuisce ad una controllata con sede nel Regno Unito e/o alla sua società capogruppo con sede in un altro Stato membro il diritto di ottenere gli interessi maturati sull'ACT versata dalla controllata durante il periodo intercorso tra il pagamento dell'ACT e la data di scadenza dei termini per il versamento dell'MCT. Tale somma può essere reclamata mediante un'azione di restituzione.

90. In secondo luogo, qualora le domande delle ricorrenti nelle cause principali siano considerate domande di risarcimento di un danno cagionato dalla violazione del diritto comunitario, occorre stabilire se, in circostanze quali quelle delle cause principali, la violazione dell'art. 52 del Trattato da parte di uno Stato membro attribuisca ai soggetti passivi il diritto al risarcimento dei danni per un importo pari agli interessi maturati sulla tassa da loro pagata, dalla data del pagamento anticipato fino alla data in cui essa è divenuta validamente esigibile.

91. Sul punto, si deve ricordare che, come dichiarato dalla Corte al punto 87 della sentenza *Brasserie du pêcheur e Factortame*, già citata, l'esclusione totale del lucro cessante dal danno risarcibile non può essere ammessa in caso di violazione del diritto comunitario poiché, soprattutto in tema di controversie di natura economica o commerciale, una tale esclusione totale del lucro cessante si presta a rendere di fatto impossibile il risarcimento del danno.

326

92. A questo proposito, l'argomento del governo del Regno Unito secondo cui non potrebbero essere concessi interessi alle ricorrenti nelle cause principali se esse chiedessero l'indennizzo nell'ambito di azioni di risarcimento non può essere accolto.

93. È vero che, nella sentenza *Sutton*, già citata, la Corte ha dichiarato che la direttiva comunitaria controversa in quella causa conferiva unicamente il diritto ad ottenere il pagamento delle prestazioni alle quali l'interessato avrebbe avuto diritto in mancanza di discriminazione, e che il pagamento di interessi su arretrati di prestazioni corrisposti in ritardo non era una componente essenziale del diritto così definito. Ma è anche vero che, nelle cause principali, sono proprio gli interessi a rappresentare ciò di cui avrebbero disposto le ricorrenti nelle cause principali se non vi fosse stata disparità di trattamento e a costituire la componente essenziale del diritto che è loro riconosciuto.

94. Del resto, ai punti 23-25 della sentenza *Sutton*, già citata, la Corte ha operato una distinzione tra le circostanze della causa principale in tale sen-

tenza e quelle relative alla sentenza 2 agosto 1993, causa C-271/91, Marshall, detta «Marshall II» (Racc. pag. I-4367). In quest'ultima causa, relativa alla corresponsione di interessi su importi dovuti a titolo di risarcimento del danno subito in seguito ad un licenziamento a carattere discriminatorio, la Corte ha dichiarato che il risarcimento integrale del pregiudizio sofferto non può prescindere da elementi, quali il decorso del tempo, tali da diminuirne il valore e che la corresponsione di interessi è una componente essenziale di un indennizzo che consenta il ripristino di un'effettiva parità di trattamento (sentenza Marshall II, già citata, punti 24-32). La corresponsione di interessi, nella fattispecie, era stata considerata componente essenziale dell'indennizzo prescritto dal diritto comunitario in caso di licenziamento a carattere discriminatorio.

95. In circostanze quali quelle di cui alle cause principali, la corresponsione di interessi appare pertanto essenziale al risarcimento del danno cagionato dalla violazione dell'art. 52 del Trattato.

96. Conseguentemente, si deve rispondere alla seconda questione pregiudiziale come segue:

- qualora una controllata con sede in uno Stato membro sia stata assoggettata all'obbligo di pagare anticipatamente l'imposta sulle società per i dividendi versati alla sua società capogruppo avente sede in un altro Stato membro, mentre, in circostanze simili, le controllate di società capogruppo con sede nel primo Stato membro hanno potuto optare per un regime fiscale che consentiva loro di sottrarsi a tale obbligo, l'art. 52 del Trattato richiede che le società controllate con sede nel detto Stato e le loro società capogruppo non aventi ivi sede dispongano di un mezzo di ricorso effettivo per ottenere il rimborso o il risarcimento delle perdite economiche da esse sofferte, a vantaggio delle autorità dello Stato membro interessato, in seguito al pagamento anticipato dell'imposta da parte delle controllate;

- il solo fatto che un simile ricorso avrebbe ad oggetto solamente il pagamento degli interessi, corrispondenti alla perdita finanziaria subita a causa dell'indisponibilità delle somme anzitempo versate, non costituisce un motivo valido per respingere tale ricorso;

- se, in mancanza di una disciplina comunitaria, spetta all'ordinamento giuridico interno dello Stato membro interessato stabilire le modalità procedurali di tali ricorsi, ivi comprese le questioni accessorie, come l'eventuale corresponsione di interessi, tali norme non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.

Sulla terza e quarta questione pregiudiziale

97. Alla luce della risposta data alla prima questione pregiudiziale, non è necessario rispondere alla terza e alla quarta questione.

Sulla quinta questione pregiudiziale

98. Con la quinta questione, il giudice di rinvio chiede sostanzialmente se il diritto comunitario osti a che un giudice nazionale respinga o riduca una domanda ad esso proposta da una società controllata con sede nello Stato interessato e dalla relativa capogruppo, avente sede altrove, al fine di ottenere il rimborso o il risarcimento delle perdite finanziarie subite dalle medesime a causa del versamento anticipato dell'imposta sulle società, eseguito dalla controllata, per il solo motivo che esse non hanno chiesto all'amministrazione fiscale di beneficiare del regime d'imposta che avrebbe comportato l'esenzione della controllata dall'obbligo del versamento anticipato, e non hanno quindi utilizzato i mezzi di ricorso a loro disposizione per contestare le decisioni di rigetto dell'amministrazione fiscale, richiamandosi alla preminenza e all'applicabilità immediata delle disposizioni del diritto comunitario, quando la normativa nazionale comunque negava il beneficio del detto regime d'imposizione alle controllate stabilite nello Stato interessato e alle loro società capogruppo stabilite altrove.

99. Secondo il governo del Regno Unito, se il rifiuto di ammettere al beneficio del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo le controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo ivi non stabilite fosse ritenuto contrario al diritto comunitario, il mezzo di ricorso appropriato per proporre un reclamo sarebbe un'azione diretta a far accertare la responsabilità dello Stato in conformità di criteri elaborati dalla Corte nella sentenza *Brasserie du pêcheur e Factortame*, già citata. A suo dire, a simili azioni di risarcimento potrebbe opporsi la negligenza dimostrata dalle ricorrenti nelle cause principali, che non hanno richiesto sin dall'inizio di poter beneficiare del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo, il che avrebbe consentito loro di contestare il rifiuto dell'amministrazione fiscale e di richiamarsi alla preminenza e all'applicabilità immediata delle disposizioni del diritto comunitario allo scopo, in particolare, di ottenere alla prima occasione un rinvio pregiudiziale innanzi alla Corte.

100. Occorre sottolineare che tale argomento non si fonda sull'esistenza nel diritto nazionale di un termine di prescrizione o di decadenza.

101. Infatti, il governo del Regno Unito ritiene che la sua posizione sia fondata con riferimento, in particolare, alla sentenza *Brasserie du pêcheur e Factortame*, già citata (punti 84 e 85), in cui la Corte ha affermato che, in forza di un principio generale comune agli ordinamenti giuridici degli Stati membri, la persona lesa, per evitare di doversi accollare il pregiudizio, deve dimostrare di avere agito con ragionevole diligenza per limitare l'entità del danno e, pertanto, che, per determinare il danno risarcibile, il giudice nazionale

può verificare se il soggetto leso abbia dato prova di una ragionevole diligenza per evitare il danno o limitarne l'entità e, in particolare, se esso abbia tempestivamente esperito tutti i rimedi giuridici a sua disposizione.

102. Si deve ricordare, innanzi tutto, che domande come quelle oggetto delle cause principali sono soggette alle norme di procedura nazionali, che possono in particolare imporre alle ricorrenti nelle cause principali di agire con ragionevole diligenza al fine di evitare il danno o di limitarne l'entità.

103. Bisogna rilevare, poi, che è pacifico che, nelle cause principali, la normativa fiscale britannica rifiutava chiaramente alle controllate con sede nel Regno Unito di società capogruppo non stabilite nel Regno Unito il beneficio del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo, cosicché non si può muovere censura alle ricorrenti nelle cause principali per non aver manifestato l'intenzione di optare per il regime della tassazione degli utili a livello di gruppo. Secondo le ordinanze di rinvio, è pacifico che, se le ricorrenti delle cause principali avessero chiesto di beneficiare del detto regime fiscale, la loro domanda sarebbe stata respinta dall'«Inspector of Taxes», poiché le società capogruppo non avevano sede nel Regno Unito.

104. Si ricava, infine, dalle ordinanze di rinvio che una tale decisione di rigetto dell'amministrazione fiscale avrebbe potuto essere impugnata innanzi agli «Special Commissioners» o ai «General Commissioners» e in seguito, eventualmente, innanzi alla High Court. Secondo il giudice di rinvio, da un lato, prima della pronuncia della sentenza in un simile ricorso, le controllate avrebbero dovuto comunque pagare l'ACT relativa a tutti i dividendi da loro versati e, dall'altro, qualora il ricorso fosse stato accolto, esse non avrebbero ottenuto il rimborso dell'ACT, che non è previsto dal diritto inglese. Se le controllate avessero scelto di non pagare l'ACT relativa ai dividendi versati prima che si statuisse sui loro ricorsi, esse sarebbero state comunque assoggettate all'ACT, avrebbero dovuto versare interessi su tali somme e si sarebbero esposte ad un'eventuale sanzione legale qualora il loro comportamento fosse stato giudicato negligente e ingiustificabile.

105. Ne consegue che, nelle cause principali, il governo del Regno Unito accusa le ricorrenti di negligenza per non aver contestato prima, con mezzi di ricorso diversi da quelli da loro utilizzati, la compatibilità con il diritto comunitario delle disposizioni nazionali che negano un beneficio fiscale alle controllate di società capogruppo non stabilite nel Regno Unito. Viene quindi contestato alle ricorrenti nelle cause principali di aver tenuto conto della normativa nazionale e di aver versato l'ACT, senza aver cercato di essere ammesse al beneficio del regime della tassazione degli utili a livello di gruppo e senza aver utilizzato i mezzi di ricorso a loro disposizione per impu-

gnare il rifiuto che sarebbe stato loro inevitabilmente opposto dall'amministrazione fiscale.

106. Tuttavia, l'esercizio dei diritti che le norme del diritto comunitario direttamente applicabili conferiscono ai privati sarebbe reso impossibile o eccessivamente difficoltoso se le loro domande di restituzione o le loro domande di risarcimento, fondate sulla violazione del diritto comunitario, dovessero essere respinte o ridotte per il solo motivo che i privati non abbiano richiesto di beneficiare del vantaggio fiscale che la legge nazionale negava loro, in vista d'impugnare il rifiuto dell'amministrazione fiscale con i mezzi di ricorso previsti a tale scopo, richiamandosi alla preminenza e all'applicabilità diretta delle disposizioni del diritto comunitario.

107. Si deve quindi rispondere alla quinta questione pregiudiziale che il diritto comunitario osta a che un giudice nazionale respinga o riduca una domanda ad esso proposta da una società controllata con sede nello Stato interessato e dalla relativa capogruppo, avente sede altrove, al fine di ottenere il rimborso o il risarcimento delle perdite finanziarie subite dalle medesime a causa del versamento anticipato dell'imposta sulle società, eseguito dalla controllata, per il solo motivo che esse non hanno chiesto all'amministrazione fiscale di beneficiare del regime d'imposta che avrebbe comportato l'esenzione della controllata dall'obbligo del versamento anticipato, e non hanno quindi utilizzato i mezzi di ricorso a loro disposizione per contestare le decisioni di rigetto dell'amministrazione fiscale, richiamandosi alla preminenza e all'applicabilità immediata delle disposizioni del diritto comunitario, quando la normativa nazionale comunque negava il beneficio del detto regime d'imposizione alle controllate stabilite nello Stato interessato e alle loro società capogruppo stabilite altrove.

330

Sulle spese

108. Le spese sostenute dai governi britannico, tedesco, francese, olandese e finlandese, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, con ordinanze 2 ottobre 1998, dichiara:

1) L'art. 52 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta alla normativa fiscale di uno Stato membro, come quella di cui si tratta nelle cause principali, che accordi alle società stabilite in tale Stato membro la possibilità di beneficiare di un regime fiscale che consente loro di pagare i dividendi alla loro capogruppo senza essere tenute al pagamento anticipato dell'imposta sulle società quando anche la società capogruppo sia stabilita nel detto Stato membro, e neghi loro tale possibilità quando la loro società capogruppo abbia sede in un altro Stato membro.

2) Qualora una controllata con sede in uno Stato membro sia stata assoggettata all'obbligo di pagare anticipatamente l'imposta sulle società per i dividendi versati alla sua società capogruppo avente sede in un altro Stato membro, mentre, in circostanze simili, le controllate di società capogruppo con sede nel primo Stato membro hanno potuto optare per un regime fiscale che ha consentito loro di sottrarsi a tale obbligo, l'art. 52 del Trattato richiede che le società controllate con sede nel detto Stato e le loro società capogruppo non aventi ivi sede dispongano di un mezzo di ricorso effettivo per ottenere il rimborso o il risarcimento delle perdite economiche da esse sofferte, a vantaggio delle autorità dello Stato membro interessato, in seguito al pagamento anticipato dell'imposta da parte delle controllate.

Il solo fatto che un simile ricorso avrebbe ad oggetto solamente il pagamento degli interessi corrispondenti alla perdita finanziaria subita a causa dell'indisponibilità delle somme anzitempo versate non costituisce un motivo valido per respingere tale ricorso.

Se, in mancanza di una disciplina comunitaria, spetta all'ordinamento giuridico interno dello Stato membro interessato stabilire le modalità procedurali di tali ricorsi, ivi comprese le questioni accessorie, come l'eventuale corresponsione di interessi, tali norme non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.

3) Il diritto comunitario osta a che un giudice nazionale respinga o riduca una domanda ad esso proposta da una società controllata con sede nello Stato interessato e dalla relativa capogruppo, avente sede altrove, al fine di ottenere il rimborso o il risarcimento delle perdite finanziarie subite dalle medesime a causa del versamento anticipato dell'imposta sulle società, eseguito dalla controllata, per il solo motivo che esse non hanno chiesto all'amministrazione fiscale di beneficiare del regime d'imposta che avrebbe comportato l'esenzione della controllata dall'obbligo del versamento anticipato, e non hanno quindi utilizzato i mezzi di ricorso a loro disposizione per contestare le decisioni di rigetto dell'amministrazione fiscale, richiamandosi alla preminenza e all'appli-

cabilità immediata delle disposizioni del diritto comunitario, quando la normativa nazionale comunque negava il beneficio del detto regime d'imposizione alle controllate stabilite nello Stato interessato e alle loro società capogruppo stabilite altrove.

II - B) Giurisprudenza italiana
Italian Case-law

Rassegna a cura della Redazione di Roma
(Review from the Editorial Staff of Rome)

* * * * *

**1A) ITALY – SUPREME COURT OF CASSATION - TAX SECTION – JUDGMENT NO. 7016
22TH FEBRUARY-23TH MAY 2001 (CHAIRMAN PAPA – RAPPORTEUR ALTIERI).**

**Value added tax – Imports – Use of imported goods in operations of a
business enterprise – Deduction of the tax – Is entitled also if the goods
are not purchased – EC Directives – Bind both the Judge and the Ad-
ministration of each Member State.**

*Import is different from internal purchase of goods, that, according with
art. 2, par. 2, of italian decree 26.10.1972 n. 633, involves always a transfer
of property of goods.*

*Deduction of value added tax allowed by art. 19 of the same decree is
entitled to the importer also when he buys the imported goods and when he
doesn't buy these goods on condition that the import is directly connected
with the operations of a business enterprise.*

*This solution is also confirmed by EC Directive n. 77/388/CEE, whose ru-
les are binding both for the Judge and for the Administration of each Mem-
ber State.*

**1B) ITALIA - SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE TRIBUTARIA – SENTENZA
N. 7016 DEL 22 FEBBRAIO-23 MAGGIO 2001 (PRESIDENTE PAPA – RELATORE AL-
TIERI).**

**Imposta sul valore aggiunto – Importazioni – Utilizzo dei beni importa-
ti in operazioni rientranti nell'esercizio dell'impresa – Diritto alla detra-
zione dell'imposta – Spetta anche in assenza dell'acquisto della pro-
prietà dei beni importati – Direttive – Vincolano non solo il legislatore
ma anche il Giudice e l'Amministrazione di ogni Stato membro.**

*L'importazione è atto diverso dalla cessione di beni in ambito nazionale,
che per l'art. 2, comma 2, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 comporta sempre il
trasferimento della proprietà o di un diritto reale di godimento sui beni di ogni
genere.*

*Il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto previsto dall'art.
19 dello stesso D.P.R spetta all'importatore non soltanto quando egli acqui-*

3

sta la proprietà dei beni importati ma anche se questo non si rende acquirente dei beni importati, purché l'importazione presenti un nesso immediato e diretto con il compimento in Italia da parte dello stesso importatore di operazioni soggette ad i.v.a. e rientranti nell'oggetto dell'impresa dell'importatore.

Tale soluzione riceve conferma nella disciplina comunitaria (Direttiva n. 77/388/CEE) le cui indicazioni sono vincolanti, non solo per l'esercizio dell'attività normativa degli Stati membri, ma anche come strumento di adeguamento e d'interpretazione del diritto interno che il Giudice e le Autorità amministrative sono tenuti ad utilizzare.

1. SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Sulla base di processo verbale di constatazione, l'ufficio i.v.a. di Roma emetteva nei confronti della *Compagnie Internationale de Services de Télécommunications à responsabilité limitée* (ITS), società francese con sede secondaria in Roma, avvisi di rettifica per gli anni 1991, 1992 e 1993, coi quali veniva contestata l'indebita detrazione dell'imposta assoluta in dogana per l'importazione in nome proprio e per conto della società statunitense *Bloomberg L.P.* di apparecchiature di telecomunicazione affidate ad enti ed istituti di credito italiani e alla stessa ITS in forza di un rapporto di comodato.

La Commissione tributaria provinciale di Roma accoglieva i ricorsi della società, previa riunione degli stessi, ritenendo che la ITS avesse provveduto, in proprio quale importatrice, o come soggetto i.v.a., al pagamento dell'imposta, dovuta per l'esercizio della propria attività, a prescindere dalla proprietà dei beni e dal successivo trasferimento ad altri soggetti, e che, quindi, fosse legittimata a portarsi in detrazione l'i.v.a. pagata, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

L'appello dell'Ufficio veniva rigettato dalla Commissione tributaria regionale del Lazio con sentenza 11 dicembre 1997-19 gennaio 1998, così motivata:

- l'Ufficio aveva sostenuto che la detraibilità dell'imposta assoluta per l'introduzione in Italia di merci appartenenti ad altro soggetto, non residente e privo di stabile organizzazione e di rappresentante fiscale in Italia, è consentita solo in caso d'inerenza delle spese all'attività d'impresa, inerenza da intendersi in senso oggettivo e funzionale;

- la società sosteneva:

a) che uno dei propri principali clienti era la *Bloomberg*, che svolgeva nei confronti di aziende di credito in Italia attività di trasmissione dati e informazioni specifiche per il settore del credito. Tale attività veniva svolta con apparecchiature della stessa *Bloomberg*, installate presso gli stessi istituti e presso la ITS, la quale gestiva la rete di telecomunicazione della *Bloomberg* in base a specifico contratto;

b) che in forza di tale contratto la ITS si era impegnata a curare - in nome proprio e per conto della *Bloomberg* - l'importazione in Italia delle apparecchiature, che restavano di proprietà della *Bloomberg* ed erano affidate ai detti istituti e alla stessa ITS in base ad un rapporto di comodato, provvedendo la stessa ITS alla loro installazione e manutenzione;

c) che a fronte del versamento dell'i.v.a., la ITS riceveva una bolletta doganale ad essa intestata e procedeva all'annotazione della stessa nel proprio registro degli acquisti, portando l'importo in detrazione; questa compete all'importatore che eserciti un'impresa ovvero un'arte o professione, e pertanto non solo a chi è proprietario del bene secondo l'accezione civilistica, ma anche a chi presenta o detiene il bene in dogana. Tale soluzione discende dalla normativa doganale (articoli 38, comma 1, e 56, comma 2, t.u. leggi doganali, D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43), dato che nell'ambito della disciplina i.v.a. non si rinviene alcuna norma che individui il soggetto importatore;

d) che l'operato della società era conforme all'interpretazione espressa dalla Direzione Generale delle Dogane con la risoluzione n. 529/VII del 10 agosto 1989, nella quale si precisa che il soggetto importatore anche per conto altrui, a tutti gli effetti tributari, ivi compresa l'i.v.a. e anche agli effetti di cui all'art.19 del D.P.R. 633/1972;

- secondo la Commissione regionale, nella specie non esistevano altri soggetti cui potesse essere attribuita la proprietà dei beni importati e la correlativa legittimazione a detrarre l'i.v.a. pagata. Non era, infatti, previsto un obbligo contrattuale della ITS a trasferire i beni medesimi e a fatturarne l'importo nei confronti degli effettivi importatori, detenendo la ITS i beni in base a un rapporto di comodato;

- la ITS effettuava l'importazione, non quale intermediario, ma quale soggetto direttamente interessato all'operazione, essendo i beni importati necessari per lo svolgimento della propria attività imprenditoriale; pertanto, ad essa spettava il diritto alla detrazione dell'i.v.a. Diversamente essa sarebbe stata gravata definitivamente di i.v.a. alla stregua di consumatore finale, con conseguente stravolgimento del principio della neutralità del tributo nell'esercizio di impresa.

Avverso tale sentenza l'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di due mezzi d'annullamento.

La ITS resiste con controricorso ed ha, altresì, proposto ricorso incidentale.

Entrambe le parti hanno presentato memorie.

2. I MOTIVI DI RICORSO

2.1. Col primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e degli articoli 38 e 56 del

D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ..

Secondo l'Avvocatura, l'importazione effettuata dalla ITS non ineriva all'esercizio dell'impresa, la cui attività non è quella di concedere le attrezzature in locazione, bensì esclusivamente di installare e curare la manutenzione di attrezzature di proprietà di terzi.

Il fatto che la normativa doganale, per esigenze connesse alla peculiarità del momento impositivo (passaggio delle merci in dogana) consideri come proprietario della merce colui che la presenti o la detenga in dogana non assumerebbe rilievo.

Il solo fatto di aver corrisposto l'i.v.a. non farebbe diventare la ITS soggetto passivo del tributo.

Tale qualità competerebbe soltanto alla *Bloomberg*, nei cui confronti la ITS dovrebbe recuperare l'i.v.a. corrisposta, ma non potrebbe considerare tale onere come imposta assoluta a monte nell'esercizio dell'impresa.

2.2. Col secondo motivo, denunciando motivazione illogica e contraddittoria, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., l'Amministrazione deduce che l'argomento dell'inesistenza di altri soggetti cui attribuire la proprietà dei beni importati e dell'obbligo dell'ITS a trasferire i beni sarebbe totalmente irrilevante ai fini dell'unica questione da risolvere, e se cioè l'i.v.a. fosse stata corrisposta per importazioni effettuate dalla ITS nell'esercizio dell'impresa.

Pur non essendo la posizione della ITS assimilabile a quella di uno spedizioniere doganale, la stessa non può ritenersi un imprenditore che acquista un bene per lo svolgimento della propria attività istituzionale.

Quanto al rilievo che, accogliendo la tesi dell'ufficio, la società subirebbe il trattamento del consumatore finale, si tratta di ragionamento erroneo, in quanto confonde la responsabilità solidale per il tributo all'importazione (il cui onere fiscale è carico della *Bloomberg*) con un acquisto dei beni per l'esercizio dell'impresa, che consente la detraibilità dell'i.v.a. corrisposta a monte.

2.3. Nel controricorso si deduce preliminarmente che la non inerenza dell'operazione all'esercizio dell'impresa è stata contestata dall'Amministrazione soltanto nel giudizio dinanzi alla Commissione tributaria, e non nell'avviso di rettifica. Si tratterebbe, pertanto, di motivazione nuova, successiva all'accertamento, e pertanto illegittima e inammissibile.

3. IL MOTIVO DI RICORSO INCIDENTALI

Denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 15, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 92, comma 2, cod. proc. civ., nonché insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360, comma primo,

nn. 3 e 5, cod. proc. civ., la ricorrente censura la sentenza impugnata, nella parte in cui, senza un giustificato motivo, ha statuito la totale compensazione delle spese.

4. MOTIVI DELLA DECISIONE

4.1. Previa riunione dei ricorsi, deve preliminarmente essere esaminata la questione d'inammissibilità del ricorso svolta dalla società resistente.

Contrariamente a quanto da questa sostenuto, il problema dell'inerenza dell'operazione all'esercizio dell'impresa non può considerarsi un nuovo tema d'indagine, ma soltanto una specificazione delle argomentazioni poste a base dell'accertamento, nel quale si contestava alla ITS il diritto a detrarre l'i.v.a. corrisposta all'importazione per operazioni alle quali la stessa società doveva considerarsi sostanzialmente estranea.

I motivi di ricorso dell'Amministrazione sono, pertanto, da considerarsi ritualmente introdotti nel giudizio di cassazione.

4.2. Si può, quindi, passare all'esame delle censure, che possono essere congiuntamente esaminate in quanto contenenti questioni strettamente connesse tra loro.

La Corte ritiene che l'interpretazione ed applicazione date dalla Commissione regionale alle norme e ai principi concernenti il diritto dell'importatore a detrarre l'i.v.a. pagata all'importazione siano immuni da critiche.

È necessario, però, apportare alla motivazione in diritto della sentenza impugnata alcune integrazioni e precisazioni, nell'esercizio del potere correttivo attribuito alla Corte dall'art. 384, comma secondo, cod. proc. civ.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, il diritto alla detrazione compete all'importatore soltanto se lo stesso consegue la proprietà dei beni importati.

Senonché, tale condizione, come hanno esattamente ritenuto i giudici di merito, è assolutamente estranea al sistema della legge, la quale stabilisce (art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972) che è ammesso in detrazione, "dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa".

Poiché, nella specie, è fuori contestazione che la ITS abbia svolto il ruolo d'importatore, presentando i beni in dogana, ed abbia utilizzato i beni importati per l'esercizio della propria attività d'impresa nel territorio italiano, consistente nel montaggio di impianti di trasmissione dati e nell'assistenza ai clienti, ne discendeva il suo diritto alla detrazione dell'i.v.a. da essa pagata all'importazione.

La tesi dell'amministrazione si basa su un fondamentale errore di prospettiva, in quanto ricostruisce l'operazione imponibile dell'importazione at-

tuando una *contaminatio* tra tale fattispecie e quella della cessione in ambito nazionale, la quale, secondo l'art. 2, comma 1, del decreto i.v.a., importa il "trasferimento della proprietà o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere".

Tale soluzione riceve una decisiva conferma nella disciplina comunitaria sull'armonizzazione della legislazione degli Stati membri in materia di imposte sulla cifra di affari, e cioè nella sesta Direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 e successive modificazioni, istituyente un sistema comune di imposta sul valore aggiunto, le cui indicazioni sono vincolanti, non solo per l'esercizio dell'attività normativa degli Stati membri, ma anche come strumenti di adeguamento e d'interpretazione del diritto interno. Tale disciplina contiene, come generalmente riconosciuto, una serie di norme e di principi costituenti un vero e proprio diritto uniforme in materia di i.v.a.

Occorre, inoltre, considerare che l'obbligo del giudice e delle autorità amministrative nazionali di interpretare il diritto interno in modo conforme alle direttive, anche quando le stesse non contengano norme incondizionate e sufficientemente precise, costituisce un principio costantemente affermato dalla giurisprudenza dei giudici comunitari.

È opportuno richiamare alcune disposizioni della sesta Direttiva che interessano il caso di specie.

338

L'art. 2 distingue, fra le operazioni imponibili, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi all'interno del Paese (comma 1) e le importazioni di beni (comma 2).

L'art. 7 definisce come importazione di un bene "l'introduzione di detto bene nell'interno del paese".

Perché sussista tale operazione non è richiesto, come per le cessioni di beni (art. 5), "il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario".

L'art. 21 contiene una definizione dei debitori d'imposta verso l'Erario, stabilendo che l'i.v.a. è dovuta, da determinati soggetti che eseguono operazioni in regime interno, " ... 2. All'importazione: dalla/e persona/e designata/e o riconosciuta/e dallo Stato membro di importazione".

L'art. 17 (Origine e portata del diritto a deduzione) stabilisce:

"1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

...

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate; ...".

Come emerge dalla disciplina comunitaria uniforme, per quanto attiene alle operazioni d'importazione viene considerato debitore d'imposta il sog-

getto designato dall'ordinamento nazionale all'adempimento degli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'i.v.a.

A tale soggetto, pertanto, viene attribuito il diritto alla deduzione (detrazione nel linguaggio normativo italiano).

Qui soccorre la disciplina dettata dal diritto interno in materia di formalità doganali (art. 38 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43), secondo la quale sono obbligati al pagamento dell'i.v.a. il proprietario della merce ... e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata o esportata. Accanto a tali soggetti la legge doganale indica gli spedizionieri doganali, ai quali l'art. 43 del D.P.R. n. 43 del 1973 riserva la rappresentanza diretta a rendere dichiarazioni in dogana e, come ritenuto dalla giurisprudenza della Corte (sentenza n. 2560/87), la qualità di debitori dell'i.v.a. in proprio

Pertanto, per il combinato disposto della disciplina comunitaria uniforme col diritto doganale interno, tutti i soggetti cui compete la qualità di debitori dell'i.v.a. in relazione a operazioni d'importazione hanno, in astratto, il diritto di detrazione del tributo pagato, purché ricorrano le ulteriori condizioni per la nascita di tale diritto, e principalmente l'impiego del bene importato per l'esercizio dell'impresa e per il compimento di operazioni soggette ad i.v.a., ovvero, secondo l'espressione corrente nella prassi italiana, l'inerenza all'esercizio dell'impresa.

In definitiva, l'argomentazione della difesa dell'Amministrazione, secondo cui l'estensione del debito i.v.a. all'importazione a soggetti diversi dal proprietario avrebbe un'operatività limitata alle esigenze di un efficace controllo dell'adempimento delle formalità previste per i movimenti delle merci in dogana, non pare rispettosa della disciplina comunitaria uniforme, giacché, come emerge dalla stessa, la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per ottenere la deduzione.

Naturalmente può accadere che, come nel caso dello spedizioniere doganale, il soggetto importatore - pur essendo personalmente tenuto al pagamento dell'i.v.a. - non compia l'operazione al fine di utilizzare il bene importato per il compimento di operazioni soggette ad i.v.a., rientranti nell'esercizio della propria impresa. In tal caso allo stesso soggetto non compete il diritto a deduzione, non perché non è proprietario dei beni importati, ma semplicemente perché fa difetto il requisito dell'inerenza.

Tale requisito deve essere inteso con rigore, e cioè nel senso di un nesso diretto ed immediato tra il bene oggetto dell'operazione (nel caso di specie, l'importazione) e l'oggetto dell'impresa, ovvero di strumentalità tra operazione ed attività dell'impresa.

Si deve, infatti, escludere tale nesso quando dall'operazione assoggettata ad i.v.a. a monte consegue un'utilità soltanto mediata rispetto al compimento di operazioni soggette al tributo, rientranti nell'attività propria dell'impresa.

Basterà richiamare, in proposito, i principi costantemente affermati dalla Corte di Giustizia CE.

Nella sentenza 21 marzo 2000 in causa C-10 e 147/98, *Gabalfrisa SL e a./Agencia Estatal de Administración Tributaria*, è stato escluso il diritto alla deduzione dell'i.v.a. pagata in relazione ad attività preliminari alla regolare realizzazione delle attività economiche.

Nella sentenza 8 giugno 2000 in causa C-98/98, *Commissioners of Customs Customs & Excise/Midland Bank plc*, la Corte comunitaria ha affermato che "per conferire il diritto a detrazione ... i beni o servizi acquisiti devono presentare un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle, che conferiscono diritto a detrazione", e che spetta "ai giudici nazionali applicare il criterio del nesso immediato e diretto ai fatti di ciascun giudizio".

Orbene, nel caso di specie non pare dubbio che le importazioni di beni effettuate dalla ITS presentassero un nesso immediato e diretto (o, se si vuole, un rapporto di strumentalità) col compimento in Italia - attraverso la propria stabile organizzazione - di operazioni soggette ad i.v.a. e rientranti nell'oggetto dell'impresa, non presentando alcun rilievo che la società non cedesse in locazione tali beni, dal momento che, incontestabilmente, l'attività della ITS in Italia comportava un'utilizzazione dei beni stessi.

4.3. Quanto al ricorso incidentale della ITS, si deve rilevare che la decisione - discrezionale - di compensare le spese del giudizio non contrasta col divieto normativo di addossare alla parte vincitrice l'intero carico delle spese, né si fonda su argomentazioni erranee o illogiche. Tale statuizione è, pertanto, immune da censure di legittimità.

4.4. Entrambi i ricorsi devono, pertanto, essere rigettati.

La complessità delle questioni e la soccombenza di entrambe le parti giustificano una pronuncia di compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione;
riunisce i ricorsi e li rigetta; compensa le spese.

Sezione III - Documentazione
*Section III - Laws, administrative practice
and other official documentation*

Prospettive comunitarie - Una base imponibile consolidata per eliminare gli ostacoli fiscali per le imprese nel mercato unico

Franco Roccatagliata

Come è stato sottolineato a più riprese negli ultimi Consigli europei (1), gli Stati dell'UE si trovano confrontati ad una svolta epocale per effetto di fenomeni - variamente interpretati, ma comunque importanti - come la cosiddetta globalizzazione e l'avvento della "nuova economia" basata sulle tecniche della conoscenza. Questi cambiamenti interessano ogni aspetto della vita delle persone e delle imprese e richiedono una trasformazione radicale dell'economia europea. Per poter modellare tali cambiamenti in modo coerente con i propri valori e concetti di società, anche in vista del prossimo allargamento, l'Unione si è prefissata un obiettivo strategico per il decennio 2001-2010: *diventare l'economia basata sulla conoscenza più competitiva e dinamica del mondo, in grado di realizzare una crescita economica sostenibile con nuovi e migliori posti di lavoro e una maggiore coesione sociale* (2).

34

Al prossimo Consiglio europeo (3) verrà fatto il punto dei progressi compiuti in merito a questo obiettivo strategico, ma è fin d'ora evidente che il rallentamento della crescita, acuito dalle recenti crisi internazionali, rende sempre più necessario continuare nelle riforme strutturali dei mercati e delle loro regole, nell'interesse dei cittadini e delle imprese europee. Certamente molto è stato fatto in questi ultimi anni. La recente introduzione delle banconote e delle monete in euro ha rappresentato il punto culminante di un processo storico di importanza capitale per la costruzione europea. La *zona euro* rappresenta infatti, per le imprese che vi operano, un polo di stabilità, al riparo dalla speculazione e dalle turbolenze finanziarie. Essa rafforza il mercato interno e contribuisce al mantenimento di un'economia solida e favorevole ad una crescita duratura. Va inoltre rilevata una sempre più accentuata liberalizzazione dei fattori produttivi, indotta da una politica comunitaria della concorrenza particolarmente efficace e dal progressivo reale abbattimento delle frontiere

(1) Da ultimo, v. Consiglio europeo di Laeken (Belgio), 14 dicembre 2001, punto 21.

(2) Consiglio europeo di Lisbona, 23 marzo 2000, punto 5 e ss.

(3) Previsto per il 15 marzo 2002, a Barcellona.

in seno all'Unione. In campo societario, non va inoltre trascurato che, dopo trent'anni di discussioni, alla fine dell'anno scorso, si è finalmente giunti ad un importante accordo sulla *Società europea* che permetterà a questo nuovo strumento giuridico, di essere a disposizione delle nostre imprese a partire dal 2004.

In questo quadro generale la fiscalità rappresenta un tassello importante. A fronte degli eventi sopra accennati, che vengono senz'altro intesi dalle imprese come opportunità da cogliere per realizzare un'espansione della propria attività, la costante tensione che accompagna il dilemma fiscale all'interno dell'Unione è destinata ad intensificarsi. Da un lato gli Stati membri vorrebbero mantenere il più possibile inalterate le loro prerogative fiscali, al fine di salvaguardare le proprie esigenze di gettito; dall'altro lato, è giocoforza constatare che il processo di integrazione comunitaria non potrà realizzarsi pienamente senza scalfire la (quasi) totale autonomia legislativa di cui godono gli Stati membri, almeno nel settore fiscale.

Pur nel rispetto del principio di sussidiarietà, sarebbe opportuno che questi ultimi comincino ad accettare l'idea di rinunciare ad una parte dei loro poteri sovrani in materia fiscale, a favore delle competenze comunitarie.

Uno dei principali obiettivi della Commissione europea in materia di imposte dirette è garantire che i regimi fiscali societari dell'Unione tengano conto dell'aumento delle attività transfrontaliere e delle moderne strutture organizzative delle imprese. Come è stato giustamente osservato, la cooperazione nel settore della politica fiscale non mira ad introdurre aliquote fiscali uniformi e non è incompatibile con una concorrenza fiscale leale, bensì è necessaria al fine di ridurre le continue distorsioni nel mercato interno anche per stimolare la crescita economica e migliorare la competitività internazionale della Comunità, prevenire eccessive perdite di gettito tributario o conferire alle strutture tributarie un indirizzo più favorevole all'occupazione (4).

Con ciò non si vuol dire che la fiscalità sia il solo fattore importante per la scelta della localizzazione degli investimenti; l'accessibilità geografica dei mercati, le infrastrutture esistenti, il costo dei trasporti, la disponibilità e la qualità della manodopera, i livelli salariali, ecc. costituiscono altri fattori altrettanto decisivi. È però un fatto che le attività transfrontaliere delle imprese siano attualmente all'origine di molti casi di discriminazione, doppia imposizione e costi amministrativi eccessivi a causa delle complesse procedure amministrative o dei ritardi nei rimborsi delle imposte non dovute.

(4) "La politica fiscale dell'Unione europea - Priorità per gli anni a venire", COM(2001)260 del 23 maggio 2001.

Rispondendo ad una precisa istanza avanzata a più riprese dai Ministri delle finanze dell'UE (5) la Commissione europea ha recentemente completato uno studio analitico sulla tassazione delle società, inteso ad evidenziare le differenze nel livello effettivo di tassazione delle imprese e ad identificare i principali ostacoli fiscali all'attività economica transfrontaliera nel mercato interno. Per quanto riguarda in particolare questo secondo aspetto, in tale sede di esame, si è discussa la possibilità di introdurre un sistema unitario di tassazione delle società stabilite nella Comunità europea, che si affianchi ai singoli ordinamenti nazionali.

Ai fini della tassazione di un gruppo multinazionale di imprese, è stata valutata la possibilità di determinare la base imponibile consolidata secondo i criteri dello Stato membro di residenza della società capogruppo. La base imponibile così calcolata verrebbe, quindi, redistribuita a ciascuno Stato (secondo una specifica formula di riallocazione) che applicherebbe le proprie aliquote, consentendo, in questo modo, l'adozione di criteri omogenei.

Un differente approccio, invece, consisterebbe nell'introdurre un'imposta europea sulle società - su base obbligatoria o opzionale - per le imprese multinazionali di grandi dimensioni. Tale imposta potrebbe essere gestita in ambito comunitario e concorrere a finanziare il bilancio dell'Unione europea (come parziale alternativa ai metodi di finanziamento attualmente vigenti). È stata, inoltre, avanzata la proposta di applicare un'unica aliquota sul reddito prodotto all'interno dell'Unione europea, redistribuendo a ciascuno Stato membro le entrate derivanti dall'imposta.

Le soluzioni, sopra prospettate in forma estremamente succinta, presentano differenze importanti. Tra le molte, una risulta più evidente: mentre in un caso si perseguirebbe l'obiettivo di *coordinare* i sistemi tributari nazionali, nell'altro, si vuole introdurre un sistema europeo che si affianchi ai singoli ordinamenti nazionali, una vera e propria *armonizzazione* dei sistemi fiscali (seppur in forma opzionale).

È probabile che questo studio non dia dei risultati immediati, ma, sicuramente, le problematiche affrontate pongono pesanti interrogativi alle istituzioni europee.

È opportuno che la Commissione si limiti a ovviare, di volta in volta, ai diversi ostacoli fiscali tollerando l'esistenza, all'interno dell'UE, di 15 regimi diversi di imposizione delle società (con le spese che ne conseguono)? Sembrerebbe decisamente più logico cercare soluzioni più globali e politicamente ambiziose; ed offrire alle società la possibilità di po-

(5) Consiglio informale dei Ministri ECOFIN di Vienna del 12 ottobre 1998 e Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1998.

ter optare per un'unica serie di norme sulla definizione della base imponibile da applicare alle loro attività in tutta l'UE.

Purtroppo le logiche economiche e le logiche politiche non sempre coincidono e le ragioni (a breve termine) del gettito erariale sembrano per il momento prevalere sull'efficienza dei sistemi. Vedremo comunque se gli Stati membri sapranno far tesoro dei suggerimenti offerti dalle già citate recenti comunicazioni della Commissione europea e se le eventuali future proposte del Commissario al Mercato interno ed alla fiscalità - l'olandese Frits Bolkestein - potranno contare su quell'indispensabile appoggio unanime al Consiglio, ancor oggi il modo più normale per poter ottenere un minimo d'armonizzazione in campo fiscale (6).

Un'ultima annotazione più ottimistica: il recente Trattato di Nizza (non ancora in vigore), preso atto della difficoltà di raggiungere accordi unanimi, ha reso ancor più accessibile la già esistente cooperazione rafforzata (7) tra sottogruppi di Stati membri animati dalle stesse intenzioni. Un'Europa a geometria variabile in campo fiscale è dunque oggi possibile. Se è difficile immaginare che tale procedura possa essere utilizzata per l'insieme dei *dossiers* fiscali attualmente sul tavolo del Consiglio (8), non mi sembra che possano esserci troppe difficoltà ad immaginare che soltanto alcuni Stati membri decidano d'avvalersi del sistema di determinazione della base imponibile consolidata. Tutto ciò potrà dunque facilmente realizzarsi, a condizione, ovviamente, che il ricorso a tale meccanismo non rappresenti una discriminazione del commercio transfrontaliero, ovvero un ostacolo alla competizione internazionale tale da danneggiare gli Stati membri non partecipanti.

(6) Non però il solo. Senza voler prendere in conto l'opera armonizzatrice svolta, suo malgrado, dalla Corte di Giustizia europea, si pensi, ad esempio, alle disposizioni del Trattato in materia di concorrenza ed all'art. 96 che consente, a maggioranza qualificata, attraverso direttive appropriate, d'eliminare le distorsioni al mercato comune causate dalle disposizioni normative (comprese quelle di natura fiscale) degli Stati membri.

(7) Art. 11 (già art. 5A).

(8) Ad esempio, una cooperazione rafforzata tra alcuni Stati membri in materia di tassazione del risparmio dei cittadini comunitari non residenti sarebbe difficilmente concepibile, visto che finirebbe immancabilmente per favorire proprio gli Stati membri che ne restano fuori.

European community prospects – A consolidated taxable base to eliminate fiscal obstacles for enterprises on the single market

Franco Roccatagliata

As repeatedly stressed at the most recent European Council meetings (1), the EU nations are at an epoque-making turning-point due to a series of phenomena – variously interpreted but unquestionably of major importance – such as so-called globalisation and the advent of the “new economy” based on knowledge techniques. These changes involve all aspects of individuals and enterprises life and require a radical transformation of the European economy. To be able to govern these changes in a manner consistent with its values and concepts of society, also in view of its forthcoming expansion, the Union has set itself a strategic goal for the decade from 2001 to 2010: *to become the world’s most competitive and dynamic knowledge-based economy, able to achieve sustainable economic growth with new and better jobs and greater social cohesion* (2).

At the next European Council meeting (3) the progress made in relation to this strategic goal will be assessed, but it is already evident that the slackening pace of growth, further accentuated by the recent international crises, makes it increasingly necessary to continue the process of structural reform of the markets and their rules, in the interest of European citizens and enterprises. It is certainly true that a great deal has been done in the last few years. The recent introduction of banknotes and coins in Euro represents the culminating point of a historical process of capital importance for the construction of a united Europe. The *euro zone* in fact constitutes, for the enterprises that operate within it, a stability pole providing shelter from speculation and financial turbulence. It strengthens the internal market and fosters the maintenance of a sound economy favorable to lasting growth. And attention is also drawn to the increasingly marked liberalization of pro-

34

(1) Most recently, see European Council held in Laeken (Belgium), 14th December 2001, point 21.

(2) European Council held in Lisbon, 23rd March 2000, point 5 et seq.

(3) Scheduled for 15th Marzo 2002 in Barcellona.

duction factors, brought about by the particularly effective European policy on competition and the progressive concrete elimination of frontiers inside the Union. In the field of company law, another noteworthy advance should be noted: after thirty years of discussions, at the end of last year a major agreement was finally reached on the *European company*, thanks to which this new legal instrument will be available to our enterprises from 2004 onwards.

In this general picture, taxation is an important feature. In the face of the events mentioned above, which are certainly viewed by business enterprises as opportunities to be grasped for the purpose of expanding their activities, the constant tension accompanying the fiscal dilemma within the Union is destined to become even more acute. On one hand, the member nations would like to maintain their taxation prerogatives as nearly unchanged as possible to safeguard their revenue needs; on the other, it is obvious that European integration process cannot be fully achieved without affecting the (almost) total legislative autonomy enjoyed by the member nations, at least in the fiscal sphere.

Albeit with due respect for the principle of subsidiarity, it would be opportune for the latter to begin to accept the idea of foregoing part of their sovereign powers in the taxation matter in favor of European Community jurisdiction.

348

One of the chief objectives of the European Commission in the matter of direct taxation is to ensure that the Union's company tax regimes take into account the increase in transfrontier activities and the modern organization structures of business enterprises. As has been rightly observed, cooperation in the fiscal policy sector does not have the aim of introducing uniform rates of taxation and it is not incompatible with fair fiscal competition, but is instead necessary to reduce the continuous distortions of the internal market and also to stimulate the economic growth and improve the international competitiveness of the Community, prevent excessive losses of tax revenue or give taxation structures an orientation more favorable to employment (4).

This does not mean that taxation is the only important factor involved in investment location choices; market geography, existing infrastructures, transport costs, the availability and quality of labor, wage levels etc. are all equally decisive factors. Nevertheless, it is a fact that the transfrontier activities of business enterprises are at present the source of many cases of discrimination, double taxation and excessive

(4) "La politica fiscale dell'Unione europea - Priorità per gli anni a venire", COM(2001)260 dated 23.5.2001.

administration costs due to complex accounting procedures or delays in refunding taxes paid but not owed.

In response to a specific request repeatedly expressed by the EU Ministers of Finance (5), the European Commission has recently completed an analytical study of company taxation, with a view to defining the differences existing in the effective level of company taxation and identifying the chief fiscal obstacles to transfrontier economic activities in the internal market. With regard to this latter aspect in particular, the discussions in this context also envisaged the possibility of introducing a unitary system of taxation of companies established in the European Community alongside the various national systems.

For the purposes of multinational enterprise taxation, the possibility of determining the consolidated tax base according to the criteria of the member-nation of residence of the group's head company has been examined. The tax base calculated in this matter would then be redistributed amongst the various nations concerned (on the basis of a specific reallocation formula), each of whom would then apply its own taxation rates to its share, thereby allowing the adoption of homogeneous criteria.

A different approach, instead, would be to introduce a European company tax – on a compulsory or optional basis – for large multinational corporations. This tax could be managed at Community level and used to contribute to financing the European Union budget (as a partial alternative to the methods of financing currently employed). In addition, a proposal has been made regarding the possibility of applying a single rate of taxation to the income produced within the European Union, and redistributing the revenue from this tax to each of the member nations.

The solutions outlined above in extremely concise form differ from each other in many important ways. Amongst these differences, the most obvious is that whereas in one case the objective pursued is the *coordination* of the various national taxation systems, in the other the aim is to introduce a European system operating alongside the various national systems, thus constituting an actual and concrete *harmonization* of taxation systems (albeit in an optional form).

This study will probably not produce any immediate results, but the issues examined certainly pose some crucial questions for European institutions.

Is it desirable for the Commission to limit itself to finding remedies, from time to time, for the various fiscal obstacles, whilst tolerating the

(5) Informal ECOFIN Ministers Council meeting held in Vienna on 12th October 1998 and ECOFIN Council meeting of 1st December 1998.

existence within the EU of 15 different systems of company taxation (with all the expenses consequent to same)? It would seem far more logical to seek solutions of a more global and politically ambitious nature, and offer companies the possibility of opting for a single set of rules concerning the definition of the tax base to be applied to their activities throughout the entire EU area.

Unfortunately however, economic logic and political logic do not always coincide and the (short-term) reasoning of taxation revenue needs appears at present to prevail over the efficiency of the general systems. We shall see, in any case, whether member nations are able to make good use of the suggestions provided in recent communications by the European Commission and whether the future proposals made by the Commissioner for the Internal Market and Taxation – Frits Bolkestein from Holland – will be able to count on the indispensable factor of unanimous support in the Council, still today the most normal means of obtaining a minimum of harmonization in the fiscal sphere (6).

Lastly, on a more optimistic note: the recent Treaty of Nice (not yet in force), taking note of the difficulty of reaching unanimous agreements, has rendered even more accessible the already existing system of reinforced cooperation (7) amongst subgroups of member-nations inspired by the same intentions. A Europe of *variable geometry* in the fiscal sphere is thus already possible. And although it may be difficult to imagine how this procedure could be applied to the whole set of fiscal *dossiers* currently on the Council's agenda (8), I do not think it is too difficult to imagine only a few member-nations having recourse to the consolidated tax-base determination system. All this can thus easily be achieved – provided, of course, that recourse to this mechanism does not constitute a discrimination against transfrontier trade, or an obstacle to international competition that is of detriment to the non-participant member nations.

(6) But not the only one. Without considering the harmonizing role played – despite itself – by the European Court of Justice, we may recall for instance the provisions of the Treaty on the matter of competition, and Article 96 whereby it is possible, on the basis of a qualified majority, to eliminate by means of appropriate directives the distortions of the common market caused by member-nations' legislative and regulatory provisions (including those of a fiscal nature).

(7) Article 11 (formerly Article 5A).

(8) For example, reinforced cooperation in the matter of taxation of EU non-resident would be hard to envisage, as it would in the long run inevitably favor those member-nations that remain outside it.

Sezione IV - Appunti e rassegne
Section IV - Notes and surveys

“Tonnage Tax”: un nuovo inizio? (*)

Mark Brownrigg

Mi è stato richiesto di fornire una sintesi generale sul regime della “*tonnage tax*” nel Regno Unito – la sua introduzione, il suo contenuto e, in breve, i suoi vantaggi in rapporto ai regimi di altri Paesi. Nonché quindi di osservare, in maniera più generale, il possibile impatto del regime sul trasporto marittimo britannico, sia in termini di flotta che, con maggiore rilevanza da un punto di vista politico, di addestramento ed impiego nel settore navale dei marittimi britannici.

Il regime della “*tonnage tax*” nel Regno Unito è stato trasformato in legge con la Finanziaria del 2000, approvata nel luglio scorso. L'Allegato 22 a tale legge è costituito da un documento di 50 pagine. Tutto sommato è ben scritto e, per la gran parte, accessibile anche ai profani come me! Questa tuttavia non è la storia completa. Essa include due insiemi di norme secondarie ed almeno due prospetti illustrativi dettagliati sugli aspetti fiscali e formativi, tutti entrati in vigore alla fine di agosto.

A molti di noi viene da sorridere ironicamente al solo pensiero che, dopo aver esercitato una tale pressione per così tanti anni, inutilmente, per un cambiamento che avrebbe richiesto mezza pagina, ora vi siamo riusciti realizzandone 150!

Come confronto, le legislazioni originali Olandese e Tedesca occupano tra loro meno di 10 pagine! Contrariamente, col tempo, questa dettagliata codificazione può infatti provare di essere a nostro vantaggio.

Dobbiamo aver fatto qualcosa di giusto visto che, in un recente discorso tenuto all'ECSA a Bruxelles, il Vice Presidente della Commissione dell'EU Loyola de Palacio ha affermato che: “sono personalmente convinta che il modo in cui il Regno Unito, per citare un ultimo esempio, abbia utilizzato le linee guida sia un sistema efficiente ed obiettivo per promuovere la competitività della propria flotta. Associare i vantaggi della *tonnage tax* con l'addestramento dei marittimi è certamente un approccio interessante per favorire a bordo delle imbarcazioni Europee una migliore sicurezza”.

(*) Testo della relazione al Convegno di Studi su “*La fiscalità marittima nell'Unione Europea: le prospettive italiane*”, organizzato il 2 aprile 2001 dall'Università degli Studi di Roma “La Sapienza”.

Allora: *di che tratta il tutto?* Quali sono i vantaggi di questa imposta?

In pratica, l'impatto per le singole società in termini di risparmi monetari non sarà uniforme. Alcune conseguiranno risparmi mentre per altre il livello di imposta che attualmente pagano potrebbe non essere significativamente influenzato. Tuttavia, in tutti i casi la *tonnage tax* consentirà alle società di conseguire i vantaggi in termini di:

- *certezza*, visto che il livello di imposta sarà noto e minimo. Ciò ridurrà la necessità di effettuare accantonamenti per imposte differite ed incrementare gli utili per azione;

- *flessibilità*, visto che le società avranno più libertà di scegliere quando acquistare navi e come finanziarle. Tali decisioni non saranno più guidate da questioni fiscali;

- *chiarezza*, visto che la posizione fiscale della società sarà più facilmente compresa ed attraente per investitori, analisti e potenziali *partner del business*; e

- *compatibilità e competitività* con i regimi fiscali di altri Paesi, particolarmente importante per società in *partnerships* internazionali.

Ed ora una breve panoramica sulla disciplina di questa particolare forma di imposizione.

Il regime della "*tonnage tax*" nel Regno Unito è basato approssimativamente sul modello olandese. E' *facoltativo* – le società possono scegliere se mantenere il sistema vigente o se spostare le proprie attività marittime nel regime di tonnellaggio. Nel caso desiderino entrarne a far parte, l'impegno è per un minimo di 10 anni e potrà essere rinnovato in qualsiasi momento.

L'opzione ha *tempi limitati*. Le società esistenti dovranno effettuare la scelta "dentro o fuori" entro il 27 luglio 2001. Questa avrà effetto nell'anno contabile societario in cui è effettuata la scelta, con il primo punto di partenza fissato al 1° gennaio 2000. Tuttavia, l'Erario possiede alcune discrezionalità circa il consentire di avere effetto nell'anno precedente o nei successivi due anni, laddove vi siano buoni motivi per operare in tal senso. Ciò comporterà solitamente la necessità di estese ristrutturazioni societarie.

Tutte le società comprese in un *gruppo* devono essere soggette alla medesima scelta. Non si può essere esigenti nello scegliere. Questa è una limitazione importante rispetto all'utilizzo del regime e probabilmente la ragione più comune per la quale le società britanniche esistenti non scelgono di optare per la "*tonnage tax*". E' interessante rilevare che, almeno nel corso delle fasi iniziali del processo di approvazione dell'UE, i funzionari della Commissione non apprezzavano la rigidità di tale requisito.

L'opzione per il regime "*tonnage tax*" è subordinato alla sussistenza di particolari requisiti:

• avere una *presenza qualificata* nel Regno Unito. Questo rispecchia il requisito dell'UE in base al quale il beneficiario di una sovvenzione statale debba avere la propria gestione strategica e commerciale in uno stato membro dell'UE;

• operare con *navi qualificate*. Queste devono essere "d'alto mare" e di stazza lorda superiore alle 100 tonnellate;

• essere impiegate in *attività qualificate*. Queste sono discusse a lungo nella Presentazione della Pratica (*Statement of Practice*).

Ammortamenti fiscali, oneri di compensazione e *utili da plusvalenze* non sono rilevanti nell'ambito del regime "*tonnage tax*", una volta operativo. Né sono rilevanti per nuovi avvii o nuovi rientri di investitori nel Regno Unito. Tuttavia vi sono disposizioni transitorie che lasceranno ancora le società britanniche soggette ad oneri nei riguardi delle consistenze attive esistenti. Questi, peraltro, non emergeranno fin quando la nave non sia venduta. Nel caso di ammortamenti fiscali, questi saranno gradualmente sospesi secondo una scala decrescente entro 7 anni dall'entrata nel regime.

Nel regime britannico della "*tonnage tax*" esistono estese *misure anti-elusione*.

Il *leasing* era un tema particolarmente controverso. In ultima analisi, l'opinione assunta dal Governo è che i locatori (che per definizione *non* sono ammessi nel regime della "*tonnage tax*") dovrebbero essere in grado di applicare gli ammortamenti fiscali sulle navi concesse in *leasing* ad una società navale per la quale sia prevista la "*tonnage tax*", ma al tasso pieno (25%) solo sui primi 40 milioni di sterline del valore della nave, ed il 10% sulla successiva parte compresa fino a 80 milioni di sterline e nessuno stanziamento per gli importi in eccesso. Nell'ambito del regime, il *leasing* dovrebbe continuare ad essere efficiente in termini di costi per navi con un valore fino a 60 milioni di sterline. Tale limite massimo, assieme alle misure generali anti-revoche e ad un'attenta valutazione su ciò che costituisca o meno una garanzia accettabile per la locazione, era considerato per fornire sufficienti salvaguardie contro gli abusi.

I *dividendi esteri* provenienti da società di navigazione controllate saranno compresi nel regime della "*tonnage tax*" (e, pertanto, esclusi dalla tassazione analitica). A questo fine la società controllata deve possedere i requisiti per essere qualificata come società rientrante nel regime della *tonnage tax* nel Regno Unito. E' stato inoltre incluso un requisito dell'ultimo minuto - a richiesta dell'EU - che limita l'inclusione nel *forfait* ai dividendi assoggettati all'imposta sui redditi nel Paese di provenienza.

Qui, infine, è importante che l'Erario abbia convenuto che ci debba essere un sistema di *precedenti autorizzazioni* per le società che intendano optare per la *tonnage tax*.

Ho deliberatamente lasciato quale ultimo punto l'*Impegno all'Addestramento*. Questa è una caratteristica unica del sistema del Regno Unito ed ha richiamato chiaramente l'interesse della Commissione.

Tutte le società ammesse al regime della *tonnage tax* devono accettare un impegno di addestramento minimo che prevede ogni anno il reclutamento di un nuovo ufficiale tirocinante per ogni quindici ufficiali da queste impiegati (di qualsiasi nazionalità). Nel caso in cui essi non possano provvedere all'addestramento fisico - fornendone i motivi - potranno effettuare un pagamento compensativo nei riguardi dell'Ente britannico per l'Addestramento Marittimo (*Maritime Training Trust*). Questo è stato costituito all'interno del settore industriale, con dirigenti composti sia da imprenditori che da sindacati, per ricevere tali "pagamenti in sostituzione dell'addestramento" (PILOT) e per distribuire i fondi rivolti a sostenere gli allievi che frequentano un corso riconosciuto che porti alla qualifica di ufficiale di guardia.

Vi è inoltre un impegno a rivedere annualmente, a livello di Consiglio di Amministrazione, la possibilità di impiegare e sviluppare in futuro le qualifiche britanniche.

Come funzionerà però nella pratica l'Impegno all'Addestramento? Alle società sarà richiesto di presentare una dichiarazione annuale circa i propri obblighi e su come intendano soddisfarli. Questa sarà approvata o adattata dal DETR - il nostro Ministero dei Trasporti. E' previsto un processo di appello, se richiesto. Il Ministero emetterà quindi un certificato di conformità. Nei confronti dell'Erario tutto quello che le società devono fare è dichiarare di possedere questo certificato.

Qualsiasi successivo spreco o ammanco rispetto al requisito 1:15 deve essere compensato nel corso della successiva opportunità pratica oppure si iniziano a procurare i pagamenti. La posizione è valutata ad intervalli di 4 mesi e vi è un grado di flessibilità per compensare disavanzi contro eccedenze nel corso dell'anno.

Un processo che il Governo è stato obbligato a perseguire nel corso della preparazione della presente legislazione era quello di sottoporre le proprie proposte all'*Autorità per le Sovvenzioni Statali dell'EU* per la relativa approvazione. Tale autorità è costituita in pratica dalla Direzione Generale per i Trasporti della Commissione Europea (DG TREN). Tale processo si è rivelato abbastanza lungo e tortuoso, anche perché - con la riorganizzazione della Commissione avvenuta lo scorso anno - l'intero team per le Sovvenzioni Statali nei Trasporti è stato cambiato proprio nel mezzo della richiesta da parte del Governo del Regno Unito.

Nell'EU le norme per le sovvenzioni statali nei trasporti marittimi sono uniche e basate sulle linee guida adottate nel luglio del 1997. Il commento di Lord Alexander, nel considerare le linee guida dell'EU, fu il se-

guente: "Il fatto che queste direttive siano chiaramente progettate per consentire al settore navale degli Stati membri dell'EU di competere sul piano internazionale fornisce l'ulteriore sostegno all'idea secondo la quale un ambiente virtualmente esente da tasse sia parte integrante nei riguardi delle opportunità di successo di un settore navale nazionale". In altri termini, in assenza di un ambiente con tasse ridotte allo zero, le flotte dell'EU non sarebbero competitive.

Vale forse la pena di sottolineare alcuni dei fattori che regolano il processo di approvazione:

- La sovvenzione statale non è consentita, fatta eccezione per i casi in cui vi sia un particolare interesse della Comunità.

- La Commissione consente che vi sia un ambiente di bassa tassazione nei mercati dei trasporti marittimi internazionali. L'aiuto è quindi consentito per il trasporto marittimo, soggetto a strette condizioni.

- Non sono consentiti sussidi netti diretti di nessun tipo, sia in termini di imposte sulle società che di imposte sulle persone.

- Al contrario, sono consentiti favorevoli accantonamenti fiscali (compresi ammortamenti accelerati e agevolazioni rinnovabili alla scadenza), quali il rimborso di tasse e di oneri sociali ricevuti in relazione all'impiego di connazionali.

- Per l'addestramento è consentito il finanziamento illimitato – purché sia puramente fornito per l'addestramento e non per un contributo ai costi per l'impiego.

- Le sovvenzioni statali per il trasporto marittimo devono essere accordate alle navi presenti nel registro nazionale, con solo alcune rare e ristrette eccezioni. Queste possono essere consentite nella richiesta in relazione a schemi di alleviamento fiscale relativi ad una condizione tale per cui la flotta contribuisca sostanzialmente all'attività economica ed occupazionale all'interno della Comunità. Il regime del Regno Unito beneficia di una simile eccezione e pertanto anche le navi non battenti bandiera del Regno Unito possono essere coperte. L'Impegno all'Addestramento è fondamentale in questo senso.

- Le sovvenzioni statali approvate sono soggette ad un continuo monitoraggio.

Pertanto, la tonnage tax sarà utile? Invertirà il declino della flotta ed incrementerà il numero dei marittimi?

Per rispondere a questi quesiti è richiesta una piccola esperienza. Quattro anni fa, le nostre società di trasporti marittimi ed i sindacati dei marittimi identificarono tre svantaggi fondamentali e potenzialmente fatali per la navigazione britannica, rispetto ai suoi competitori meglio posizionati:

- le condizioni fiscali mediocri che non incoraggiavano l'attività di navigazione;

- i costi relativamente alti dell'impiego di marittimi britannici;
- un registro navale nazionale ed un'agenzia ispettiva che non è stata mai né efficiente né reattiva nei confronti delle richieste della clientela.

La *tonnage tax* intende ovviare al primo di questi svantaggi. In un certo senso, è diventata un simbolo della nuova politica positiva dei trasporti marittimi del Governo. Ma non può essere vista isolatamente. Il secondo ed il terzo elemento sono parimenti importanti.

Il precedente Governo conservatore ha iniziato il percorso teso a rendere la nostra Agenzia di bandiera e di ispezione (l'Agenzia Marittima e Guardia Costiera) maggiormente orientata al servizio, pur mantenendo elevati *standard*. Questo risultato è ora raggiunto.

Passiamo al secondo punto. Le *misure sul costo del lavoro e dell'addestramento* sono state introdotte in periodi differenti, ma non in un modo tale da rimuovere lo svantaggio competitivo rispetto ai lavoratori di altri Paesi. Il costo dei marittimi britannici – sia ufficiali che marinai – ancora sconta un significativo aggravio rispetto all'impiego di marittimi altamente specializzati provenienti dall'Estremo Oriente o dall'Europa dell'Est. Sembra improbabile che tale dato si possa modificare nel prossimo futuro. Ed è difficile pensare che lo scarto possa essere mai completamente eliminato.

358

Il Libro Bianco del Governo del dicembre 1998 ("*Charting a new course*") espone numerose proposte volte alla riduzione dei costi di addestramento e di impiego su livelli maggiormente competitivi contando su miglioramenti nel programma di assistenza all'addestramento SmarT, nel programma sui Costi di Sostituzione dell'Equipaggio e nella Previdenza Sociale, nonché sulla possibilità di rimuovere le anomalie relative alla tassazione dei marittimi. Questi argomenti sono tuttora in discussione. Alcuni sono controversi. Ma il settore – imprenditori e sindacati – sono uniti nella necessità di farli accettare al fine di minimizzare qualsiasi svantaggio competitivo rimanente.

Così, qualsiasi valutazione dell'*impatto della tonnage tax* sul futuro del nostro settore marittimo e sull'addestramento e reclutamento di marittimi britannici deve tenere, inoltre, conto della più ampia dimensione dei costi sull'impiego. L'introduzione della *tonnage tax* rappresenta un fattore chiave, sia nell'istituire in questo Paese un ambiente fiscale positivo per il trasporto marittimo che nel creare nel Regno Unito il necessario clima di fiducia che consenta di fare avvenire qualsiasi ripresa. Ma da solo non invertirà la tendenza.

L'Associazione degli Armatori ritiene fermamente che il nuovo pacchetto politico del Governo in tema di navigazione rovescerà gli anni di declino e corroborerà il futuro sia del naviglio di proprietà britannica che dei marittimi britannici, consentendo alle nostre società di navigazione di com-

petere sulle medesime basi delle loro controparti in Europa e nel mondo.

Non appena si espanda la flotta e sia impiegato un numero maggiore di marittimi britannici, non solo vi sarà un contributo del settore alla crescita della ricchezza nazionale ma vi saranno sostanziali effetti a catena in altri settori del comparto marittimo.

E' difficile, e senz'altro prematuro, effettuare previsioni precise sul successo della nuova politica. Tuttavia è possibile richiamare l'attenzione sui precedenti in altri Paesi. Ad esempio, gli sviluppi in Olanda sono stati particolarmente positivi a partire dall'introduzione della nuova politica per la navigazione (compresa la *tonnage tax*) nel gennaio del 1996. Il risultato comprende un incremento di oltre il 40% della flotta registrata, un incremento dell'occupazione prossima ad un quarto ed inoltre un incremento dell'attività marittima di terra, come evidenziato dall'aumento degli ordini presso i cantieri navali olandesi.

Vi sarà un impatto positivo sul *registro continentale del Regno Unito*, ma sarà indiretto. Quando iniziò la revisione del Governo, solo il 20% del totale della flotta di proprietà britannica risultava registrata nel Regno Unito. La metà degli ufficiali che prestavano servizio in mare erano impiegati su navi straniere. In queste circostanze il Governo rilevò che qualsiasi proposta vincolante di *tonnage tax* obbligatoria per navi registrate nel Regno Unito sarebbe stata controproducente.

Invece, tutte le parti concordarono che, nel caso dovesse essere fissato un abbinamento tra la nuova Imposta sul Tonnellaggio ed altre implicazioni economiche, il collegamento più utile sarebbe stato l'addestramento. Gli altri vantaggi della nuova politica per la navigazione del Governo - cioè il nuovo positivo clima fiscale ed occupazionale combinato ai miglioramenti nell'amministrazione di bandiera - avrebbero incoraggiato le società ad iscriversi presso il Registro.

Questa decisione era importante per il futuro sia della flotta che dei marittimi britannici. Era una necessaria ricognizione politica che le opportunità di profitto e di impiego che emergono dalle attività di navigazione sotto tutte le bandiere delle appartenenti e controllate del Regno Unito sono di gran lunga più preziose di quelle sottese al solo vessillo del continente.

Nella pratica vi sarà un sostanziale incremento nel registro come un naturale effetto collaterale della nuova politica. La nostra più grande compagnia di navigazione - la P&O - si è assunta pubblicamente l'impegno di riportare 50 navi nel registro nazionale del Regno Unito e di incrementare sostanzialmente il proprio inserimento annuale di ufficiali tirocinanti. Venti delle loro navi sono già state rinnovate nella bandiera. La dimensione del registro (in termini di stazza) è già incrementata di oltre il 40% nel corso dell'ultimo anno ed il Registro contiene attualmente cir-

ca la metà della flotta posseduta. Noi ci attendiamo che questa tendenza sia destinata a continuare e, in particolare, che l'effetto degli investimenti interni attesi conduca nuove flotte nel registro del Regno Unito.

Speriamo inoltre di raddoppiare entro quattro anni il numero annuo dei nuovi tirocinanti. Questa espansione della base di competenze avrà un effetto dinamico nel medio termine sul più ampio settore marittimo di terra britannico, sia nella Londra manifatturiera che marittima.

Chiaramente tutto questo non è tutto riconducibile soltanto alla introduzione della *tonnage tax*. E' tuttavia il prodotto della nuova politica marittima del Governo nel Regno Unito, compresa la fiducia che il nuovo regime fiscale ha generato e i cambiamenti nell'atteggiamento della nostra Amministrazione navale.

Come ha reagito il settore della navigazione fino ad oggi?

E' troppo presto per dirlo. Questo è un provvedimento complesso, con alcune decisioni del Governo su alcuni importanti dettagli di esecuzione ancora in discussione. La condizione fiscale è una questione privata – per questo potremmo non avere mai una visione completa. Il migliore indicatore in questa fase è costituito dal numero di richieste per Impegni di Addestramento. Fin qui diciotto Società hanno ottenuto l'approvazione dei loro impegni e si sono quindi poste in una condizione tale da optare per la *tonnage tax* a partire dal gennaio 2000. Noi sappiamo che circa quaranta Società di dimensioni e stili ampiamente differenti sono in trattative con l'Erario. Queste sono prevalentemente Società con sede nel Regno Unito, ma includono anche un certo numero di Società di nazionalità diversa.

Vi sono stati probabilmente almeno *sei fattori necessari* che sopraggiunsero insieme per produrre una risposta positiva in questo periodo particolare della storia marittima del Regno Unito. Questi comprendevano:

- 1) il fatto che John Prescott (in passato un marittimo) fosse contemporaneamente il Ministro dei Trasporti e Vice Primo Ministro;
- 2) la linea uniforme assunta in tutti gli aspetti dalla Camera e dai Sindacati dei marittimi, sia prima che nel corso del processo consultivo;
- 3) i precedenti che esistevano negli altri Paesi europei di assistenza alla navigazione e l'approvazione di quelli da parte dell'UE secondo le proprie linee guida di sovvenzione statale;
- 4) la diffusa comprensione che dovesse essere intrapresa un'azione urgente laddove volesse essere riportata sotto il possesso britannico, e certamente sotto la bandiera del Regno Unito, una flotta di qualsiasi dimensione significativa;
- 5) la buona volontà da parte delle più grandi Società di navigazione del Regno Unito nel far ritornare nel Registro del Regno Unito molte delle navi da loro possedute;

6) il riconosciuto beneficio eccessivo per gli interessi sempre maggiori dei marittimi con base a terra ovunque nel Regno Unito e l'ampiezza senza precedenti del supporto da loro proveniente nei riguardi dell'azione del Governo.

Qualora fosse mancato uno solo di questi elementi chiave, il risultato sarebbe potuto essere estremamente differente.

La scena è pronta per un brillante nuovo inizio per i trasporti marittimi britannici. Le Società stanno attualmente valutando se lo sarà anche per loro e considerano anche come il nuovo ambiente marittimo nel Regno Unito possa influenzare le loro future pianificazioni di flotta e manodopera.

A mio avviso la nuova politica del Governo è la sola opportunità che il settore marittimo britannico abbia per generare una rinascita positiva delle dimensioni della flotta nazionale nonché del numero dei marittimi. Dobbiamo farla lavorare o affrontare le conseguenze.

Ora la sfida per noi è quella di trasformare la nuova attitudine positiva del nostro attuale Governo in una strategia apolitica di lungo termine per il prossimo decennio o anche oltre. Viviamo in questa speranza.

“Tonnage Tax”: a new beginning? (*)

Mark Brownrigg

I have been asked to give a general overview of the Tonnage Tax regime in the UK – its introduction, its substance and briefly at its advantages compared to other countries regimes. And then to look more generally at the likely impact of the regime on British shipping, in terms both of the fleet and - most important from a political viewpoint - of maritime training and jobs for British seafarers.

The UK's Tonnage Tax regime was incorporated in law in the 2000 Finance Act, which was adopted last July. Schedule 22 to that Act is a 50-page document. By and large, it is well written and, for the most part, accessible even to lay persons like myself ! But it is not the complete story. That includes two sets of secondary regulations and at least two detailed explanatory statements on the tax and training aspects, all of which took effect at the end of August.

It gives a number of us in the industry a wry smile to think that, after lobbying so hard for so many years - in vain - for a change which might have taken half a page, we have now given birth to getting on for 150!

362

By way of comparison, the original Dutch and the German legislation occupy less than 10 pages between them! Perversely, in time, this detailed codification may in fact prove to be to our advantage.

We must have done something right, because - in a recent speech she made to ECSA in Brussels - EU Commission Vice-President Loyola de Palacio said that: “I am personally convinced that the way the UK, to take the latest example, has used the guidelines is an efficient and balanced way to promote the competitiveness of its fleet. Linking the benefits of the Tonnage tax to the training of seafarers is certainly an interesting approach to promote better safety on board European vessels.”

So: what is it all about? What are the advantages of the Tonnage Tax?

In practice, the impact for individual companies in terms of cash savings will be mixed. Some will achieve savings. But, for others, the level of cash tax that they currently pay may not be significantly affected. However, in all cases, the Tonnage Tax will enable the companies to have the advantages of:

- *certainty*, since the level of tax will be known and minimal. That will reduce the need to make provision for deferred tax and increase earnings per share;

(*) Report made at Congress on “*La fiscalità marittima nell’Unione Europea: le prospettive italiane*”, held on 2th april 2001 in the University “La Sapienza” of Rome.

- *flexibility*, since companies will have more freedom to choose when to buy ships and how to finance them. Those decisions will no longer be tax-driven;

- *clarity*, since the company's tax position will be more readily understood by and attractive to investors, analysts, and potential business partners; and

- *compatibility and competitiveness* with other countries' fiscal regimes, which is particularly important for companies in international partnerships.

Now, a brief overview of the regime itself.

The UK tonnage regime is based loosely on the Dutch model. It is *elective* – companies can choose whether to stay in the existing system or to move their shipping activities into the Tonnage regime. If you do enter, the commitment is for 10 years minimum and that commitment can be renewed at any time.

The option is *time-limited*. Existing companies will have to choose “in or out” by Friday 27 July 2001. It takes effect in the company accounting year in which the election is made, with the earliest starting point fixed at 1 January 2000. However, the Inland Revenue has some discretion to allow it to take effect in the previous year or the following two years, where there are good reasons for doing so. These will normally involve the need for extensive company restructuring.

36

All qualifying companies in a *group* must be subject to the same election. You cannot pick and choose. This is an important restriction on the use of the regime and possibly the most common single reason for existing British companies choosing not to opt for Tonnage Tax. It is interesting that, at least during the initial stages of the EU approval process, the Commission officials did not appreciate the severity of this requirement.

There are three tests as to eligibility. The company has to:

- have a *qualifying presence* in the UK. This reflects an EU requirement that the beneficiary from state aid should have its strategic and commercial management in an EU member state;

- operate *qualifying ships*. These must be “seagoing” and over 100 gross tons;

- be engaged in *qualifying activities*. These are discussed at length in the Statement of Practice.

Capital allowances, balancing charges and *capital gains* charges are not relevant within the Tonnage Tax regime, once it is up and running. Nor are they relevant for new starts or new inward investors in the UK. But there are transitional arrangements which will still leave existing British companies open to charges in respect of existing assets. These

will not arise until the ship is sold. In the case of capital allowances, they will be phased out according to a sliding scale within 7 years of entry into the regime.

There are extensive *ring-fencing and anti-avoidance* measures, including a sweep-up provision.

Leasing was a particularly contentious issue. Ultimately, the view was taken by Government that lessors (who are by definition *not* in Tonnage Tax) should be able to claim capital allowances on ships leased to a ship-operating company which is within Tonnage Tax, but at the full rate (25%) only on the first £ 40 million of the ship's value, and 10% on the next tranche up to £ 80 million, and no allowance at all above that. Within the regime, leasing should continue to be cost-effective for ships up to a value of say £ 60 million. This capping, together with general anti-defeasance measures and a careful assessment of what does or does not constitute acceptable security for the lease, was considered to provide sufficient safeguards against abuse.

Foreign dividends from qualifying shipping subsidiaries will be within the Tonnage Tax regime. The subsidiary has to be a company that would have qualified as a Tonnage Tax company, had it been in the UK. A last-minute requirement was also inserted - at the request of the EU - that, for dividends to be covered, they must have been subjected to profits tax in the originating country.

364

Lastly, here, but importantly, the Inland Revenue has agreed that there should be a system of *prior clearances* for companies intending to elect for Tonnage Tax.

I have deliberately left the *Training Commitment* until last. This is a feature unique to the UK system. It has clearly attracted the interest of the Commission.

All companies electing for Tonnage Tax agree to accept a minimum training obligation to recruit 1 new officer trainee every year for every 15 officers they employ (of whatever nationality). If they cannot provide physical training - and they must give reasons why not - they may make a compensating payment into the Maritime Training Trust. This has been set up by the industry, with directors from both the employers and unions, to receive these "payments in lieu of training" (PILOT) and to distribute funds to support trainees taking an approved course leading to an officer watchkeeping qualification.

There is also a commitment to review annually at Board level the possibilities of employing and developing British ratings in the future.

How will the Training Commitment work in practice? Companies will be required to present an annual statement of their obligation and of how they intend to meet it. This will be approved or adjusted by the DETR -

our transport ministry. There is an appeals process, if required. The ministry will then issue a certificate of compliance. *Vis-à-vis* the *Inland Revenue* (our tax authority), all that companies have to do is state that they have this certificate.

Any subsequent wastage or shortfall from the 1:15 requirement has to be made good at the next practical opportunity or it begins to attract payments as well. The position is assessed at 4-month intervals and there is a degree of flexibility to offset deficits against surpluses over the year.

One process that the Government was obliged to go through when preparing this legislation was to submit its proposals to the *EU's State Aids authority* for approval. This is in practice the Transport Directorate-General of the European Commission (DG TREN). This proved to be a fairly lengthy and tortuous process, not least because - with the restructuring of the Commission last year - the entire Transport State Aids team was changed in the middle of the UK Government's application.

The state aids rules for maritime transport are unique in the EU and are based on guidelines adopted in July 1997. Lord Alexander's comment, when considering the EU guidelines, was as follows: "*The fact that these directions are clearly designed to allow the shipping industries of EU member states to compete internationally provides additional support for the view that a virtually tax-exempt environment is integral to the opportunities for success of a national shipping industry*". In other words: without a nil tax environment, EU fleets would not be competitive.

It is perhaps worth highlighting some of the factors which govern the approval process:

- State aid is not allowed, except where there is particular Community interest.
- The Commission acknowledges that there is a low tax environment in international shipping markets. Aid is therefore permitted for shipping, subject to strict conditions.
- No net direct subsidies are allowed in either corporate or personal tax.
- In contrast, favourable tax allowances are permitted (including accelerated depreciation and roll-over relief), as is the reimbursement of taxes and social charges received in connection with the employment of nationals.
- Unlimited funding is permitted for training - provided it is genuinely given for training and is not an employment-cost subsidy.
- State aid in shipping must be linked to vessels on the national register, with very few and closely defined exceptions. These may be allowed on application for fiscal alleviation schemes on condition that the fleet contributes substantially to economic activity and employment within the

Community. The UK regime benefits from just such an exception and non-UK flag vessels may therefore also be covered. The Training Commitment is crucial to that.

- Approved state aids are subject to continued monitoring.

So, will the Tonnage Tax do the trick? Will it reverse the fleet decline and increase seafarer numbers?

To answer these questions, a little background is required. Four years ago, our shipping companies and our seafarers' unions identified three fundamental and potentially fatal disadvantages facing British shipping, compared to its best placed competitors:

- a poor fiscal climate which did not encourage shipping business;
- the relatively high costs of employing British seafarers;
- a national ship registration and inspection agency which was neither efficient nor customer-responsive.

The Tonnage Tax addresses the first of these. In a way, it has become a symbol of the Government's new positive shipping policy. But it cannot be seen in isolation. The second and third elements are just as important.

The previous Conservative Government began the drive to make our flag and inspection agency (the Maritime and Coastguard Agency) more service-oriented, while maintaining high standards. This task is now complete.

366

That leaves the second heading. *Employment-cost and training measures* have been introduced at different times, but not in a way which removes the competitive disadvantage vis-à-vis employers in other countries. The cost of employing British seafarers - both officers and ratings - still bears a significant premium compared to employing highly qualified seafarers from the Far East or from Eastern Europe. That seems unlikely to change in the foreseeable future. And it is difficult to see the differential ever being eliminated completely.

The Government's December 1998 White Paper, "Charting a new course", set out a number of proposals to assist in reducing the costs of training and employment to more competitive levels. It looked to improvements in the SMarT training assistance scheme, in the Crew Relief Costs scheme, in National Insurance, and at the possibility of removing an anomaly relating to seafarers' taxation. These issues are still being addressed. Some are contentious. But the industry - employers and unions - are united on the need to push them through, to minimise any remaining competitive disadvantage.

Thus, any assessment of the *impact of the Tonnage Tax* on the future of our shipping industry and on the training and recruitment of British seafarers must also take account of the wider employment-cost dimension. The introduction of the Tonnage Tax regime is a key factor, both in

establishing a positive tax environment in this country for shipping and in creating the necessary climate of confidence in the UK to enable any revival to occur. But it alone will not turn the tide.

The Chamber of Shipping believes strongly that the Government's new shipping policy package will reverse the years of decline and underpin the future both of British-owned shipping and of British seafarers, by enabling British shipping companies to compete on the same basis as their counterparts elsewhere in Europe and worldwide. Not only will the industry's contribution to the nation's wealth grow as the fleet expands and more skilled British seafarers are employed, but there will be substantial knock-on effects in other maritime sectors.

It is difficult, and certainly premature, to make precise forecasts of the success of the new policy. However, it is possible to point to precedents in other countries. As one example, developments in the Netherlands have been particularly positive since the introduction of their new shipping policy (including the Tonnage Tax) in January 1996. The results include a more than 40% increase in the registered fleet, employment increased by nearly a quarter, and also an increase in shore-based maritime activity as evidenced by the increase in Dutch orders in Dutch shipyards.

There will be a positive *impact on the UK mainland register*, but it will be indirect.

When the Government's review began, only 20% of the total UK-owned fleet was registered in the UK. Half the British officers serving at sea were employed on non-UK ships. In these circumstances, the government accepted that any mandatory tying of the Tonnage Tax proposal to UK registration or flag would be counterproductive.

Instead, all parties agreed that, if there was to be a tie between the new Tonnage Tax and other economic involvement, the most useful linkage would be to training. The other advantages of the Government's new shipping policy - i.e. the new positive fiscal and employment climate combined with the improvements in the flag administration - would then encourage companies to want to join the register.

This decision was important for the future, both of the fleet and of British seafarers. It was a necessary political recognition that the earning and employment opportunities which arise from the UK owned and controlled shipping operations under all flags are far more valuable than those under the mainland flag alone.

There will in practice be a substantial increase in the register as a natural side-effect of the new policy. Our largest shipping company - P&O - has given a public commitment to bring back 50 ships to the UK mainland register and to increase its annual intake of officer trainees substantially. 20 of its ships have already been re-flagged. The size of the reg-

ister (in tonnage) has already increased by over 40% over the last year and the register now represents about half of the owned fleet. We expect this trend to continue, particularly if the expected inward investment effect brings new fleets on to the UK register.

We also hope to double the annual numbers of new trainees within four years. This expansion of the skills base will have a dynamic effect in the medium term on Britain's wider maritime industries ashore, both in manufacturing and in Maritime London.

Clearly, this is not all a result of the Tonnage Tax. It is, however, the product of the new positive government maritime policy in the UK, including the confidence that the new tax regime has generated, and also particularly of the attitude changes in our marine administration.

How has the shipping sector responded so far?

It is too soon to say. This is a complex measure, with some Government decisions on important implementational details still being discussed. Tax status is a private affair – so we may never know the full picture. The best indicator at this stage is the number of applications for Training Commitments. So far, 18 companies have obtained approval of their commitments and have therefore put themselves in a position to elect for the Tonnage Tax from January 2000. We know that nearly 40 companies of widely different sizes and styles are in discussions with the Inland Revenue. These are predominantly existing UK-based companies, but they do include a number from outside the UK.

There were probably at least *six necessary factors* which came together to produce a positive response at this particular time in the UK's maritime history. These included the:

- 1) fact that John Prescott (a former seafarer) was the Minister responsible for Transport and happened also to be Deputy Prime Minister;
- 2) united line taken by the Chamber and the seafarers' unions on all aspects, both before and during the consultative process;
- 3) precedents which existed in other European countries of assistance for shipping – and the EU's endorsement of those under its state aid guidelines;
- 4) widespread understanding that urgent action had to be taken if a fleet of any significant size was to be retained under British ownership, and certainly under UK flag;
- 5) willingness of the largest UK shipping company to make a practical political gesture in promising to return many of its owned ships to the UK register;
- 6) acknowledged spill-over benefit to the wider shore-based maritime interests throughout the UK and the unprecedented breadth of support from them for Government action.

If any one of these key elements had been missing, the outcome might well have been very different.

The scene is set for a bright new beginning for British Shipping. Companies are now evaluating whether it is for them and how the new maritime environment in the UK could affect their future fleet and manpower planning.

In my view, the new Government policy is the only opportunity which the British industry has to generate a positive resurgence of the British-owned fleet and of seafarer numbers. We have to make it work or face the consequences.

The challenge for us now is to turn the new positive attitude in our present Government into a long-term apolitical strategy for the next decade and more. We live in this hope.

Un ambiente competitivo per i trasporti marittimi europei (*)

Alfons Guinier

Segretario Generale dell'ECSA

(European Community Shipowners' Association)

Discussioni prolungate

La creazione di un ambiente operativo competitivo per i trasporti marittimi Europei costituisce da molto tempo una questione prioritaria all'ordine del giorno dell'ECSA ed implicitamente delle Istituzioni Europee.

Infatti, le discussioni sugli interventi a sostegno del settore del trasporto marittimo Europeo hanno avuto inizio già a partire dagli anni '80. La ragione era chiara. Sin dagli inizi degli anni '80 la quota della flotta registrata CEE diminuì dal 29,5% del 1979 a circa il 14-15% degli anni '90. Ciò ha avuto anche delle nette conseguenze sull'impiego con una riduzione di circa il 45-50% dei marittimi della Comunità Europea sulle imbarcazioni della stessa.

Tale andamento era in netto contrasto rispetto all'importanza del commercio e del trasporto marittimo della Comunità Europea in quel periodo:

- con circa il 25% del commercio mondiale la Comunità Europea costituiva un elemento chiave dell'economia mondiale;
- il 90% del commercio estero della Comunità era condotto via mare;
- il 33% del commercio all'interno della Comunità era condotto via mare (1).

Mentre alcuni Stati Membri avevano intrapreso delle misure particolari per controllare/porre rimedio alla summenzionata irregolarità e salvaguardare il proprio trasporto marittimo nazionale ed il proprio *know how* marittimo, nonché migliorare la posizione competitiva strutturale del settore rispetto alla competizione globale, per la Comunità Europea/Unione Europea sono dovuti passare circa 15 anni per poter sviluppare una politica concreta a tale proposito.

Abbiamo appreso da circoli ristretti che sia stato il Commissario Narjes – a quel tempo responsabile per l'Industria (DG III per gli addetti ai lavori) – ad introdurre durante la metà degli anni '80 all'interno del-

(*) Testo della relazione al Convegno di Studi su "La fiscalità marittima nell'Unione Europea: le prospettive italiane", organizzato il 2 aprile 2001 dall'Università degli Studi di Roma "La Sapienza".

(1) Fonte di informazione: ECSA.

le discussioni Comunitarie l'idea delle misure a sostegno dei trasporti marittimi Europei. L'idea non fu portata avanti.

I Commissari Contegeorgis e Lord Clinton-Davis trattarono alcuni piani riguardanti misure a favore degli armatori Europei ma nemmeno in tal caso furono raggiunti risultati concreti.

Nel 1986 era stata definita dal Consiglio dei Ministri dei Trasporti dell'Unione Europea la cosiddetta prima fase della politica Europea sul trasporto marittimo attraverso l'impiego delle quattro norme sul trasporto marittimo, ben note a quel tempo, rivolte principalmente al libero mercato nel trasporto marittimo all'interno dell'Europa ed in tutto il mondo (2).

Nell'approvare tale pacchetto politico, il Consiglio - consapevole della diminuzione delle imbarcazioni iscritte nei registri dell'Unione Europea nonché dell'impiego di marittimi di nazionalità europea - invitò la Commissione ad impegnarsi in una seconda fase della politica del trasporto marittimo dell'Unione Europea, ed in particolare in misure atte a migliorare la posizione competitiva (strutturale) degli armatori dell'Unione Europea iscritti presso i registri nazionali dell'Unione Europea rispetto alla concorrenza mondiale.

A seguito di tale affermazione da parte del Consiglio, continuarono discussioni tra tutti gli interessati, ed alcuni Stati Membri incrementarono le proprie misure a sostegno delle proprie flotte; tuttavia a livello Comunitario non avvenne nulla di concreto fino al 1989, quando il Commissario europeo per i Trasporti Karel Van Miert presentò un documento per una nuova linea programmatica sul futuro dei trasporti marittimi comunitari e sulle misure volte a migliorare le condizioni operative delle flotte mercantili dell'Unione Europea (3).

Tale documento di politiche formulò per primo il nome "EUROS", un registro parallelo - da far circolare contemporaneamente con la bandiera nazionale degli Stati Membri pertinenti - ed in base al quale sarebbero state concesse misure determinanti.

Dato che questo era stato il primo documento a promuovere la cosiddetta seconda fase della politica dell'UE sul trasporto marittimo, fu accolto in un primo momento dalla gran parte delle parti coinvolte. Tuttavia, infine, qualcosa accadde.

(2) OJ. L-378 - 31.12.1986.

(3) Un futuro per l'Industria del Trasporto Marittimo Comunitario: Misure per migliorare le condizioni operative del trasporto marittimo comunitario - COM (89) 266 definitivo nell'agosto 1989 (A future for the Community Shipping Industry: Measures to improve the operating conditions of Community shipping - COM (89) 266 final August 1989).

Il documento di Van Miert forniva una descrizione relativa alla posizione allarmante delle flotte mercantili dell'UE a partire dal 1980, mettendo in evidenza:

- una diminuzione delle flotte UE registrate dai 117 milioni GRT (Gross Registered Ton/Tonnage - tonnellata di stazza lorda di registro) a 59 milioni di GRT nel 1988, ovvero una diminuzione del 50% nel tonnellaggio;
- una riduzione delle imbarcazioni da 11.218 a 6.512;
- la partecipazione dell'Europa rispetto alla flotta mondiale diminuita dal 29,7% al 15,4%;
- l'occupazione dei marittimi UE ridotta da 307.000 a 169.000 (pari al 45%).

La Commissione suggerì nel documento la necessità di una flotta mercantile UE per l'economia Europea nonché di misure determinanti atte a migliorare la posizione competitiva degli armatori UE iscritti presso i registri dell'UE.

A detta della Commissione, tali misure determinanti dovrebbero essere concentrate sul costo dei marittimi, in particolare sui contributi fiscali e previdenziali, tassazione societaria, assistenza sui costi degli investimenti, rimpatrio dei marittimi, formazione, ecc..

372

Tale pacchetto di misure positive sarebbe ricoperto in base al concetto di "Sovvenzione dello Stato" secondo le Linee Guida sulla Sovvenzione Statale pertinente.

Come già menzionato, le prime reazioni sono state positive fino a che finalmente qualcosa accadde; tuttavia, a seguito di uno studio maggiormente dettagliato, le reazioni non furono più positive. Il pacchetto fu spesso descritto come una scatola vuota in quanto non conteneva alcuna azione concreta o come un pacchetto allo stato naturale di Linee Guida sulla Sovvenzione Statale senza contenuti concreti. Pertanto, la Commissione fu invitata a lavorare su qualcosa di migliore.

Dopo ulteriori studi ed analisi dei diversi regimi in conformità ai registri Europei e mondiali, dalla Commissione Europea furono avanzate dalle 5 alle 10 proposte, sia in maniera formale che informale. Le prime proposte erano di tipo vincolante, ma in seguito alle reazioni negative degli Stati Membri furono cambiate in un livello minimo di misure positive e da un tetto massimo volontario, lasciando agli Stati Membri la scelta/applicazione di misure da loro selezionate in base a tali due livelli finanziari.

Dato che gli Stati Membri potevano non accettare qualsiasi misura obbligatoria, le proposte furono ulteriormente ridefinite in un suggerimento per una delibera del Consiglio che incoraggi gli Stati Membri ad intraprendere misure positive che permettano loro di sce-

gliere su base non imperativa all'interno di un programma minimale/massimale.

A parte il sottolineare l'importanza di un sano settore dei trasporti marittimi europeo, non potrà essere raggiunto alcun impegno da parte degli Stati Membri rispetto alla politica Comunitaria.

Le linee guida per le sovvenzioni Statali pubblicate dalla Commissione nell'agosto 1989, che definiscono le condizioni in base alle quali le Sovvenzioni Statali rivolte al trasporto marittimo sarebbero considerate compatibili al mercato comune, in base ad un ipotetico costo operativo delle imbarcazioni sotto bandiera portoghese e cipriota ed altra bandiera di preferenza, hanno dimostrato non essere fattibili (4).

Gli elementi principali delle misure positive richieste dall'industria dei trasporti marittimi nel corso di tali discussioni prolungate erano in gran misura riferiti nei diversi documenti ma non si concretizzarono; esse possono essere così sintetizzate:

- rimborso dell'imposta sul reddito dei marittimi;
- imposta sul reddito ridotta;
- rimborso dei contributi previdenziali;
- contributi previdenziali ridotti;
- pagamenti/rimborso delle spese di rimpatrio dei marittimi;
- sostegno ai costi di formazione dei marittimi;
- esenzione dall'imposta sulle società, per progetti di ammodernamento, sui ricavi dalla vendita di navi mercantili reinvestiti nell'acquisto, ammodernamento o trasformazione di altra imbarcazione mercantile;
- sostegno per garantire imbarcazioni ed equipaggiamenti ad alta qualità, elevando le imbarcazioni esistenti ai più alti *standard* di sicurezza internazionali;
- disposizioni di esenzione d'imposta per reinvestimento in imbarcazioni;
- introduzione di una *tonnage tax*;
- introduzione di norme sull'ammortamento flessibile;
- detassazione futura/pregressa per perdite.

(4) Misure finanziarie e fiscali riguardanti operazioni di trasporto marittimo con imbarcazioni registrate nella Comunità, SEC (89)921 Definitivo, 3.8.1989 (Financial and fiscal measures concerning shipping operations with ships registered in the Community, SEC(89)921 Final, 3.8.1989).

Uno sguardo al passato

Considerando la storia della raccolta delle misure positive, si è tentati di paragonarla alla sindrome della processione di Echternach. Per coloro che non sono familiari con la cultura europea, Echternach è una località del più piccolo Paese dell'Europa, il Lussemburgo (un Membro Fondatore dell'Unione Europea). Qui organizzano una processione cattolica intorno a Whitsun. La particolarità di tale processione è che si procede tenendosi la mano 3 passi avanti, 2 passi indietro, alternando la destra alla sinistra. Il tutto è accompagnato dalla musica polka. Tuttavia, alla fine arrivano a destinazione.

Lasciamo giudicare al lettore se – a parte la musica polka – la nostra storia sulle misure positive non sia la stessa....

Avendo fornito una breve presentazione storica relativa alle misure a sostegno dei trasporti marittimi dell'UE, una domanda logica sarebbe: Armatori Europei, cosa ne pensate? Perché è stato impiegato così tanto tempo per raggiungere qualcosa di concreto?

Tale raccolta di misure positive/EUROS – sebbene trattata a livello politico – è, a nostro parere, in primo luogo una raccolta puramente economica. Temiamo che ciò sia spesso dimenticato.

Innanzitutto, il trasporto marittimo dell'UE (ECSA) (5) sostiene pienamente la concezione secondo la quale l'Europa, quale una delle principali entità commerciali del mondo, necessita di un forte settore dei trasporti marittimi.

Dovrebbe essere pertanto chiaro che, sebbene il trasporto marittimo resti l'attività principale, esso ha effetto automatico su tutti gli altri settori circostanti, quali le costruzioni, le riparazioni e le attrezzature navali, la produzione, l'assicurazione marittima, il brokeraggio, le perizie legali e portuali, la formazione, ecc.. Tutti questi settori sono corroborati da capacità e *know-how* forniti dal trasporto marittimo comunitario.

Nello studio effettuato nel 1994 da accademici olandesi e belgi per il Governo olandese relativo al futuro del comparto, l'effetto catalizzatore del

(5) L'ECSA – l'Associazione degli Armatori della Comunità Europea (The European Community Shipowners' Association) – creata nel 1965 con il nome di Comité des Associations d'Armateurs des Communautés Européennes (CAACE) e che ha assunto la denominazione attuale nel 1990, include le associazioni nazionali degli armatori della Comunità e della Norvegia. L'ECSA opera attraverso una Segreteria permanente con sede a Bruxelles ed un Consiglio di Amministrazione, nonché attraverso un certo numero di Comitati speciali. Il suo obiettivo è quello di promuovere gli interessi del trasporto marittimo Europeo affinché l'industria possa al meglio servire il mercato ed il commercio Europeo e internazionale in un ambiente competitivo di libera impresa a beneficio dei trasportatori e dei consumatori.

trasporto marittimo su tutti i settori collaterali risultava evidente (6). Ciò ha avuto quale effetto la decisione del Governo olandese di produrre una "politica marittima offensiva/attiva", essendo il principale obiettivo politico di tale Governo quello di creare valore aggiunto sostenibile ed occupazione.

Da quanto osservato fino ad ora, la maggior parte degli Stati Membri, se non tutti, ha accettato l'esigenza di un settore dei trasporti marittimi ben solido.

Per svolgere il proprio ruolo di catalizzatore, il trasporto marittimo dell'UE deve essere solido e competitivo. Quindi le misure positive - difese dagli armatori dell'UE a partire dal 1986 - sono fondamentali.

L'interesse nei riguardi delle misure positive e delle sovvenzioni statali per il trasporto marittimo dovrebbe essere osservato in rapporto allo scenario di globalizzazione della stessa industria dei trasporti marittimi e dei suoi clienti. In tale campo d'azione internazionale non si può ignorare:

- la dipendenza rispetto ai mercati internazionali finanziari e dei capitali;

- il mercato del lavoro sempre più integrato;

- la base imponibile tipicamente mobile dei trasporti marittimi che permette alle società di ottenere vantaggio sui benefici fiscali e costi della manodopera su base mondiale;

- la realtà della rivoluzione dell'informazione che rende il mondo dei trasporti marittimi sempre più internazionale.

Tale scenario offre sia opportunità che problemi per il trasporto marittimo dell'UE nella lotta per mantenersi competitivo sul mercato mondiale.

L'intento fondamentale delle misure positive deve essere pertanto quello di creare un clima politico ed economico solidale per gli investimenti nel settore dei trasporti marittimi allo scopo di:

- permettere al trasporto marittimo dell'UE di competere, almeno sullo stesso livello, con la concorrenza mondiale;

- rimpatriare capitali ed attrarre nuovi capitali nel trasporto marittimo dell'UE nonché incoraggiare la realizzazione di nuove attività nell'UE;

- incoraggiare opportunità di occupazione per i cittadini dell'UE nell'ambito dei primi due obiettivi.

Lo scopo delle misure positive dovrebbe quindi essere non quello dell'armonizzazione all'interno dell'Europa, ma piuttosto quello di affrontare l'ambiente flessibile del trasporto marittimo internazionale. Avremmo dovuto pensare che la filosofia della Comunità originariamente adottata per armonizzare le misure di sostegno da parte degli Stati Membri o di imporre a

(6) 1994 - "De toekomst van de Nederlandse Zeevaar sector" Prof. dr C. Peeters / Prof. dr ir N. Wijnholst.

questi qualcosa fosse la causa principale del ritardo nel raggiungere qualcosa di concreto a livello Europeo. Ciò semplicemente non avrebbe potuto funzionare, dato che l'approccio in tema di imposte, sistemi di previdenza sociale, ecc. è ancora differente in tutti gli Stati Membri. È stato anche un errore quello di considerare quale metro di paragone la posizione competitiva del commercio marittimo dell'UE all'interno dell'Europa. Abbiamo prima sottolineato un certo "*leit-motiv*" in base al quale il trasporto marittimo è *de facto* internazionale. Il metro di paragone sulla competitività dovrebbe pertanto chiaramente essere quello della concorrenza mondiale.

Le misure necessarie per raggiungere tali obiettivi sono al momento ben conosciute; tuttavia, in senso ampio si riassumono in:

- un ambiente fiscale flessibile, allettante e stabile per il trasporto marittimo dell'UE;

- una riduzione delle spese complessive nell'occupazione di marittimi, come ad esempio attraverso delle adeguate imposte sul reddito e sgravi sulla previdenza sociale al fine di rafforzare la competitività del settore del trasporto marittimo nell'UE, includendo l'incoraggiamento all'impiego di marittimi Europei;

- possibilità di flessibilità nella fornitura dell'equipaggio in termini di nazionalità;

- maggiore enfasi sul reclutamento e formazione dei marittimi.

Ciò ci riporta alle Linee Guida delle Sovvenzioni Statali. Ci rendiamo conto come questo non sia un tema semplice ma, tuttavia, tali linee guida dovrebbero essere trasparenti e contenere clausole rivolte al rischio degli stravolgimenti internazionali della competizione e, di conseguenza, non essere considerate nel solo ambito dell'UE. Queste dovrebbero offrire al trasporto marittimo dell'UE un sistema di riferimento stabile riguardante le imposte ed i costi d'esercizio in base al quale gli armatori dell'UE possano incrementare le loro attività in una prospettiva di lungo termine.

Nonostante l'affermazione possa sembrare superflua, dovrebbe esistere una distinzione tra assistenza al trasporto marittimo, programmi generali e sovvenzioni statali che non ricadono nell'ambito dell'assistenza al settore del trasporto marittimo, quali ad esempio l'assistenza all'industria cantieristica.

Il salto di qualità: la relazione strategica di Kinnock

Il Comunicato della Commissione del marzo 1996 (7) offriva un nuovo approccio agli interventi a sostegno del trasporto marittimo dell'UE,

(7) COM(96) definitivo del 13.03.1996 Comunicato della Commissione "Verso una nuova strategia marittima" (Commission Communication "Towards a new maritime strategy").

abbandonando la precedente idea sull'armonizzazione e riconoscendo che il mercato concorrenziale per il trasporto marittimo non era l'Europa ma bensì un mercato mondiale. La relazione strategica inoltre sosteneva interventi a sostegno per il trasporto marittimo dell'UE, ma lasciava agli Stati Membri la loro applicazione all'interno dei loro sistemi e possibilità nazionali, seppur controllati dalle linee guida sulle sovvenzioni statali per evitare sconvolgimenti nella concorrenza nonché un contributo di tipo discriminatorio all'interno dell'Europa e su base mondiale. Risulta essere inoltre chiara la politica secondo la quale le linee guida dovrebbero agire quale incentivo per gli Stati Membri al fine di intraprendere degli interventi di sostegno piuttosto che come strumento regolatore.

Una breve analisi dei punti chiave e della logica per tale politica sulle sovvenzioni statali, così come espresso dalla Commissione nella relazione strategica e nelle stesse linee guida sulle sovvenzioni statali, chiarisce i principi contenuti nelle linee guida stesse. In tale sintesi citiamo spesso letteralmente la Commissione al fine di sottolineare la politica di fondo.

1. Generalità

Nel suo Comunicato "Verso una nuova strategia marittima" ("*Towards a new maritime strategy*") del marzo 1996 e nell'introduzione alle Linee Guida della Comunità sulle Sovvenzioni Statali per il trasporto marittimo pubblicate il 5 luglio 1997, la Commissione ha sottolineato la necessità di misure a sostegno del trasporto marittimo dell'UE per risolvere gli svantaggi del trasporto marittimo dell'UE, quali ad esempio:

- le rigide condizioni di impiego dell'equipaggio che devono essere rispettate;
- le disposizioni fiscali e previdenziali degli Stati Membri per le Società e i loro dipendenti che rendono oneroso operare con imbarcazioni registrate UE con marittimi UE a bordo;
- spese minori per gli operatori di Paesi terzi che aderiscono al libero commercio;
- concorrenza diretta con tali operatori di Paesi terzi – che beneficino di condizioni operative maggiormente competitive – sia negli scambi internazionali che comunitari.

È stato anche sottolineato che il settore dei trasporti marittimi è estremamente mobile e che un regime gravoso può essere facilmente evitato attraverso la registrazione delle imbarcazioni in altri Paesi (fornendo assoluta libertà nell'assunzione dell'equipaggio) e, qualora necessario, stabilendo un livello convenzionale di amministrazione o gestione al di fuori dell'UE (per evitare i sistemi fiscali degli Stati Membri). La Commissione ha inoltre riconosciuto che, negli ultimi anni, vi è stata una no-

tevole offerta di marittimi disponibili provenienti da Paesi terzi con bassi salari, fornendo quindi agli armatori la possibilità di costi inferiori nel momento in cui selezionano gli equipaggi.

Le condizioni summenzionate hanno indotto ad una diminuzione nella percentuale di imbarcazioni registrate nell'UE dal 32% del 1970 al 14% del 1995. La percentuale dei principali Paesi a registrazione libera è aumentata nel corso dello stesso periodo dal 19% al 28%. È chiaro che sia inoltre avvenuta una rispettiva diminuzione costante nel numero di marittimi dell'UE nel corso dello stesso periodo.

La Commissione ha inoltre riconosciuto che la bandiera delle imbarcazioni non costituisce tuttavia la conclusione del problema. Quando gli Stati di bandiera al di fuori dell'UE offrono un'infrastruttura di servizi internazionale, la bandiera ha portato negli ultimi anni al dislocamento delle attività ausiliari (come ad esempio la gestione della nave) in Paesi diversi da quelli dell'UE, inducendo ad una perdita occupazionale ulteriormente consistente, sia a bordo che a terra. Una chiara conseguenza è stata la perdita del *know-how* a livello marittimo, con conseguenze negative lampanti per l'intero settore.

2. Linee Guida sulle Sovvenzioni Statali

378 Nel riconoscere che alcuni Stati Membri hanno intrapreso misure a livello nazionale volte a salvaguardare la fattibilità economica della propria industria dei trasporti marittimi e in considerazione delle loro particolari strutture nazionali, il 6 maggio 1997 la Commissione Europea ha adottato la revisione delle linee guida sulle Sovvenzioni Statali rivolte al trasporto marittimo (8). Le linee guida che prendono piuttosto spunto dalla filosofia così come espressa nella "Relazione Strategica sul Trasporto Marittimo" ("*Strategy Paper on Maritime Transport*") pubblicata dal Commissario Neil Kinnock nel marzo 1996, hanno come obiettivo generale:

- la salvaguardia dell'occupazione nella CE (sia a bordo che a terra);
- la salvaguardia nella Comunità del *know-how* marittimo e dello sviluppo delle capacità tecniche marittime;
- il miglioramento della sicurezza.

Nell'ambito degli obiettivi qui sopra menzionati si permette che le sovvenzioni statali siano generalmente concesse solo nei riguardi delle navi iscritte presso i registri degli Stati Membri.

In certe circostanze particolari possono essere approvate delle misure neutrali in riferimento alla bandiera, sempre che sia chiaramente dimostrato un beneficio nei confronti della Comunità.

(8) Linee Guida Comunitarie sulle Sovvenzioni Statali al trasporto marittimo - OJ N° EN 205 del 5.7.1997.

Le misure chiave approvabili possono essere riassunte come segue:

Trattamento fiscale per le Società armatrici: i programmi di alleviamento fiscale per migliorare il clima fiscale delle società armatrici, incluso il regime per l'imposta sul tonnellaggio. Tali programmi di alleviamento richiedono quale regola il legame con una bandiera comunitaria. Tuttavia potranno essere eccezionalmente basati su relazioni economiche (ovvero neutralità di bandiera) seppur soggetti alle tutele necessarie e monitoraggi da parte della Commissione.

Costi legati al lavoro: aliquote ridotte sull'imposta sul reddito e sui contributi previdenziali per i marittimi della UE a bordo delle navi registrate negli Stati Membri.

Ricambio dell'equipaggio: rimborso delle spese di rimpatrio per i marittimi della UE a bordo delle navi iscritte presso i registri degli Stati Membri.

Formazione: laddove la formazione professionale ed accademica sia esentata dai regimi di sovvenzione statale, la sovvenzione potrà essere garantita per la formazione a bordo dei marittimi della UE a bordo di navi registrate presso la UE. Eccezionalmente, la formazione dei marittimi della UE a bordo di altre navi potrà essere assistita qualora riconosciuta per mezzo di criteri eccezionali, quali ad esempio la mancanza di posti disponibili sulle navi iscritte presso il registro degli Stati Membri.

Gli aiuti finanziari per navi nuove devono rispettare le Direttive UE o qualsiasi altra legislazione Comunitaria in loro sostituzione. In alcune circostanze ristrette, gli aiuti potranno essere concessi al fine di migliorare le attrezzature a bordo delle navi registrate presso la UE o per promuovere l'utilizzo di navi pulite e sicure.

Per gli aiuti regionali e di ristrutturazione saranno applicate le norme generali dell'UE.

Gli obblighi ed i contratti che incombono ai pubblici servizi hanno riscosso particolare attenzione considerando la loro natura specifica e l'importanza dei servizi rivolti alle regioni periferiche. Ciò sarà trattato sulla base dei soliti incarichi, norme/disposizioni per i servizi pubblici.

La Commissione ha abbandonato i precedenti calcoli massimali di assistenza complessi ed ipotetici (Linee Guida sulle Sovvenzioni Statali del 1989) ed ha *introdotto un massimale a tassazione zero diretto e trasparente, contributi previdenziali per i marittimi ed imposte societarie per le attività di trasporto marittimo così come consentito dal livello massimo di aiuto.*

Le Linee Guida sulle Sovvenzioni Statali sono entrate in vigore a partire dal 5 luglio 1997, ovvero alla data della loro pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Comunità Europea (9).

(9) V. nota n. 8.

L'ECSA (che rappresenta gli armatori dell'UE e della Norvegia) ha accolto tali nuove linee guida quali approccio generalmente chiaro, equilibrato ed accettabile nei confronti di un tema complicato. Le nuove linee guida sono flessibili in quanto considerano le strutture e caratteristiche assai diverse riscontrabili negli Stati Membri. Queste inoltre riconoscono il carattere globale del trasporto marittimo ed operano per una salvaguardia efficace nei confronti degli eccessi ed in conformità agli obblighi internazionali ed ai metri di valutazione internazionalmente riconosciuti.

L'ECSA ha auspicato affinché queste agiscano da incentivo per gli Stati Membri dell'UE al fine di intraprendere azioni che siano adeguate per mantenere un'industria dei Trasporti Marittimi Europea sana ed un *know-how* marittimo indispensabile.

L'applicazione delle linee guida sulle sovvenzioni statali del 1997

A partire dalla data di introduzione delle Linee Guida sulle Sovvenzioni Statali del 5 luglio 1997, la posizione degli Stati Membri dell'UE e della Norvegia si è sviluppata in maniera determinante rispetto all'introduzione ed applicazione delle misure per migliorare la competitività della propria industria nazionale dei trasporti marittimi. Gli interventi a sostegno determinanti e/o i progressi possono essere riportati come segue:

Linee Guida sulle Sovvenzioni Statali / Misure positive: Applicazione pratica:

Azione intrapresa in:

OLANDA (1)

NORVEGIA (1)

ITALIA (2)

GERMANIA (1)

DANIMARCA (3)

UK (1)

GRECIA (Posizione particolare rispetto alla *Tonnage Tax* esistente) (1)

FINLANDIA (1)

LUSSEMBURGO

SPAGNA

Azione simile intrapresa su punti specifici e/o in discussione in:

FRANCIA

SVEZIA

BELGIO

PORTOGALLO
IRLANDA

- (1) Imposta sul tonnellaggio concordata.
- (2) Regime fiscale riportante risultati simili.
- (3) Imposta sul tonnellaggio prossima ad un accordo.

Da quanto sopra risulta chiaro che la quantità critica, così come sostenuta nel 1999 dal Commissario Neil Kinnock nel corso della Tavola Rotonda di Copenaghen sui trasporti marittimi, sia stata ora chiaramente raggiunta (10).

È inoltre straordinario che si sia sviluppata, non nei dettagli ma nei principi e nella sostanza, una graduale armonizzazione dei differenti regimi senza alcuna imposizione. I limiti chiari e semplici delle linee guida costituiscono una garanzia affinché si evitino misure eccessive e/o stravolgimento della concorrenza.

Primi risultati dell'applicazione delle Linee Guida sulle Sovvenzioni Statali per il trasporto marittimo

Le linee guida sulle sovvenzioni statali dell'UE per il trasporto marittimo nonché le misure positive introdotte dagli Stati Membri – con le linee guida considerate come un incentivo – sono ancora piuttosto nuove. Pertanto al momento i risultati sono difficili da valutare in molti degli Stati Membri. Tuttavia possiamo riportare risultati incoraggianti in Olanda, dove la flotta nazionale è aumentata sostanzialmente per il 4° anno consecutivo. Inoltre un numero considerevole di armatori si sono stabiliti in Olanda o vi hanno esteso le loro attività. Gli effetti sull'occupazione sono positivi. Recenti previsioni indicano tuttavia che entro il 2004 vi sarà una sostanziale carenza di personale di bordo e di terra qualificato con conoscenza dei trasporti marittimi. Persino al momento gli armatori hanno difficoltà di reperire ufficiali qualificati olandesi o europei. Anche in Norvegia la flotta nazionale è aumentata (+ 19% dal gennaio 2000) e l'occupazione è in costante aumento (+ 21%). Inoltre, l'aumentata fiducia nel settore ha contribuito ad incentivare nuovi ordini per la cantieristica navale da parte di società norvegesi, la grande percentuale dei quali è stata soddisfatta grazie a cantieri navali nazionali.

Alla fine del 1999, la flotta mercantile italiana consisteva in 1.387 navi totalizzanti 9.590.819 grt (tonnellate di stazza lorda di registro)

(10) Relazione Annuale di Bilancio dell'ECSA per il 1998-1999.

ripartite come segue: 641 navi da oltre 1.000 grt, totalizzanti 9.355.310 grt e 746 navi tra i 100 e 999 grt, totalizzanti 235.509 grt.

A confronto con il 1998, ciò rappresenta un aumento del tonnellaggio della flotta mercantile italiana pari al 10% e del 4% sul numero delle imbarcazioni. La crescita maggiore è stata nel tonnellaggio della componente navale battente bandiera italiana, la quale alla fine del 1999 è aumentata del 18% (oltre 1.200.000 grt), attualmente costituita da 1.339 imbarcazioni, per un totale di 8.437.254 grt, una crescita principalmente dovuta all'iscrizione presso il Registro Internazionale Italiano di navi battenti bandiere straniere o di nuova costruzione. Ciò è stato accompagnato da una riduzione nella componente temporaneamente battente bandiera straniera come risultato dovuto ai contratti di noleggio della sola nave i quali, alla fine del 1999, contavano in 48 imbarcazioni per un totale di 1.153.565 grt, l'equivalente di circa il 12% del tonnellaggio totale italiano.

Per quanto concerne l'aspetto della proprietà, nel 1999 la componente della flotta italiana, con incluse tutte o le principali proprietà private, è aumentata dal 91% al 93%. Ed ancora, dal punto di vista della composizione, durante l'anno si è confermato il continuo processo di specializzazione della flotta con un graduale passaggio verso tipi di navi con maggiore valore aggiunto.

In Germania il tonnellaggio posseduto dai proprietari tedeschi al 1° gennaio 2000 ammontava a 1.850 navi per un totale di 19,9 Mn GT. Ciò significa un aumento di 67 navi per un tonnellaggio totale pari a 1,9 Mn GT se rapportato alle cifre dell'inizio dell'anno.

Gli armatori tedeschi, con incluse le loro società controllate estere, hanno ricevuto al luglio 2000 ordini per circa 202 navi per 3,7 Mn (rispettivamente con portata lorda di 4,8 Mn). La maggior parte delle nuove costruzioni sono navi portacontainer. Ciò manterrà la flotta moderna, solida ed efficiente.

Il numero totale dei marittimi impiegati a bordo delle navi battenti bandiera tedesca ammonta a 12.400 (1° luglio 2000), il 67% dei quali tedesco.

Nonostante nel Regno Unito il regime delle imposte sul tonnellaggio sia ancora nuovo, la flotta posseduta da tale Paese ha già mostrato i primi segni di ripresa. Ci si aspetta che, come minimo, i doppi binari della politica ottimista del governo, qui sopra sottolineata, facciano terminare il lungo periodo di declino dell'industria dei trasporti marittimi e dell'occupazione marittima, nonché ridare vita al Regno Unito come un Paese attraente per il *business* del trasporto marittimo internazionale. Sfortunatamente, a causa dei lunghi anni di negligenza, tale ripresa non sarà spettacolare, ma l'industria e la Camera del Regno Unito hanno il morale alto (11).

(11) Fonte: Relazione Annuale di Bilancio dell'ECSA per il 1999-2000.

Come sopra menzionato, l'applicazione delle nuove misure è talmente recente che in molti Stati Membri non possono ancora essere osservati dei risultati tangibili. È tuttavia chiaro che le misure positive hanno evitato e fermato la fuga delle società di trasporto marittimo nazionali verso regimi fiscali economicamente più interessanti.

La conclusione relativa ai risultati delle linee guida sulle sovvenzioni statali è da considerarsi pertanto molto positiva. Le linee guida sulle sovvenzioni statali hanno chiaramente agito da incentivante per i diversi Stati membri portando a considerare e prendere provvedimenti per mantenere un settore dei trasporti marittimi vitale ed un *know-how* marittimo essenziale per le proprie economie.

L'unico punto negativo è che le misure positive e le linee guida che le governano sono state in molti casi introdotte con eccessivo ritardo. L'industria europea dei trasporti marittimi sta sottolineando da molti anni come tali misure siano attese da tempo. La situazione attuale conferma con rincrescimento tale affermazione. Non solo in Olanda ma anche negli altri Stati dell'UE vi è una netta carenza di personale nazionale qualificato di bordo e di terra. L'Europa sta quindi ancora correndo il rischio di perdere il proprio *know-how* marittimo per l'intero comparto.

I partner sociali europei nel settore del trasporto marittimo – l'ECSA e la FST – hanno svolto congiuntamente uno studio per trovare modi e mezzi per attirare i giovani all'educazione marittima e per realizzare sistemi per la formazione e riaddestramento dei marittimi. Si attende a breve un Comunicato della Commissione sul reclutamento e formazione.

Ci auguriamo che i nostri sforzi portino a dei risultati concreti e che insieme all'introduzione di investimenti allettanti e regimi operativi per il settore del trasporto marittimo, l'Europa riesca a mantenere un'industria dei trasporti marittimi altamente qualificata della quale, in quanto principale entità commerciale mondiale, necessita chiaramente.

Da quanto summenzionato, i risultati positivi delle linee guida sono lampanti. Tuttavia, è anche chiaro che l'esperienza con la loro piena applicazione è ancora molto recente ed in alcuni Paesi deve ancora iniziare. Pertanto i regimi allettanti dovrebbero essere a lungo termine.

Come stabilito nelle linee guida:

"In linea di principio, il contributo operativo dovrebbe essere eccezionale, temporaneo e regressivo. Tuttavia, nel caso del trasporto marittimo, il problema della competitività della flotta dell'EC rispetto al mercato mondiale è strutturale, derivante in gran parte da fattori esterni. Dato che le prospettive immediate per risolvere questo problema di gap nei costi non si presentano positivamente, la necessità di misure a sostegno che permettano agli armatori di operare con navi registrate presso la Comunità in maniera competitiva nel mercato globale non è probabile siano soddisfatte nel breve termine".

Dato che stiamo inoltre trattando di investimenti chiaramente a lungo termine, la soluzione risiede in un regime europeo duraturo. Le linee guida sulle sovvenzioni statali rivolte al trasporto marittimo dovrebbero restare in vigore per un periodo maggiore ed in una forma invariata. Ciò contribuirà nel mantenere in Europa un settore ed un *know-how* marittimo che faranno in modo che questa meriti costituire un'entità commerciale principale su base mondiale.

A competitive environment for european shipping (*)

Alfons Guinier

Protracted discussions

The creation of a competitive operating environment for European shipping is for a long time high on the agenda of ECSA and by implication on the agenda of the European Institutions.

Indeed, the discussions on support measures in the European shipping sector started already in the 80 ties. The reason was clear. Since the beginning of the 80 ties the share of the EEC registered fleet decreased from 29.6 % in 1979 to about 14-15 % in the 90 ties. This had also self evident consequences on employment with a reduction of about 45-50 % of EC seafarers on EC vessels.

This evolution was in sharp contrast with the importance in trade and shipping of the EC in that period :

With about 25 % of world trade the EC was one of the key players in world economy

90 % of the Community's external trade was carried by sea

33 % of the intra-Community trade was carried by sea (1).

Whereas some Member States had taken individually measures to control/remedy the above anomaly and safeguard their national shipping and maritime know how and to improve the structural competitive position of the sector versus global competition, it took about 15 years for the EC/EU to develop a concrete policy in this respect.

We learnt from inner circles that it was Commissioner Narjes – then in charge of Industry (DG III for insiders) – who in the mid-80's launched in intra-Commission discussions the idea of support measures for European shipping.

The idea was not progressed.

Commissioners Contogeorgis and Lord Clinton-Davis also worked out some ideas on positive measures for European shipowners but, in the event, nothing was agreed.

In 1986, the so-called first phase of the EU shipping policy was es-

(*) Report made at Congress on "*La fiscalità marittima nell'Unione Europea: le prospettive italiane*", held on 2th april 2001 in the University "La Sapienza" of Rome.

(1) Information source: ECSA

tablished by the Council of EU Transport Ministers through the adoption of the meanwhile well-known four shipping Regulations mainly aimed at a free market in Shipping intra-European and worldwide (2).

When agreeing this policy package, the Council – aware of the decline of vessels under EU registers and of employment of EU seafarers – invited the European Commission to work on a second phase of EU shipping policy and particularly on measures to improve the competitive (operational) position of EU shipowners under EU national registers versus world competition.

Following this Council statement, discussions between all involved went on, some Member States enhanced their own measures in support of their own fleets, but on Community level nothing concrete happened until 1989 when the then Transport Commissioner Karel Van Miert presented a new policy document on the future of Community shipping and on measures to improve the operating conditions of the EU merchant fleets (3).

This policy paper also gave birth to the name “EUROS”, a parallel register – to be flown simultaneously with the national flag of the relevant Member States – and under which positive measures would be allowed.

Since this was the first document launching the so-called second phase of the EU shipping policy, it was in the first instance welcomed by most of the parties involved. Indeed, at last something happened.

The Van Miert document gave a description of the alarming position of the EU merchant fleets since 1980:

- a decline of the EU registered fleet from 117 million GRT to 59 million GRT in 1988, i.e. a decline in tonnage of 50 %;
- a reduction in vessels from 11.218 to 6.512,
- employment of EU seafarers reduced from 307.000 to 169.000 (reduction by 45%).

The Commission suggested in the paper the need for a EU merchant fleet for the European economy and the necessity of positive measures to improve the competitive position of EU shipowners under EU registers.

According to the Commission, these positive measures should concentrate on the cost of seafarers, notably on fiscal and social security contributions, company taxation, assistance on investment costs, repatriation of seafarers, training, etc...

(2) OJ. L-378 – 31.12.1986.

(3) A future for the Community Shipping Industry: Measures to improve the operating conditions of Community shipping – COM(89) 266 final August 1989.

This positive measures package would be covered under "the State Aid" concept with relevant State Aid Guidelines.

As already mentioned, the first reactions were positive since at long last something happened; however, after a more detailed study, reactions were not that positive anymore. The package was often described as an empty box since it did not contain any concrete action or as a pure State Aid Guidelines package without concrete contents. Therefore, the Commission was invited to work on something better.

After further studies and analysis of the different regimes under European and worldwide registers, some 5 to 10 different proposals were brought forward by the European Commission, be it formally or informally.

The first proposals had a mandatory character, later on confronted with negative reactions from Member States, this was changed into a mandatory minimum level of positive measures and a voluntary maximum ceiling, leaving it to Member States to choose/ apply measures of their choice on basis of these two financial levels.

Since Member States could eventually not accept any mandatory measures, the proposals were further refined into a suggestion for a Council Resolution encouraging Member States to take positive measures and leaving them free to choose within a minimum/maximum ceiling scheme on a non-mandatory basis.

Apart from underlining the importance of a healthy EU shipping industry, no commitment on Community policy could be obtained from Member States.

The State aid guidelines issued by the Commission in August 1989 defining the conditions under which State Aid to shipping would be considered compatible with the common market, based on an hypothetical operating cost of vessels under Portuguese and Cyprus flag and a flag of convenience, did prove not to be workable (4).

The main elements of the positive measures asked for by the shipping industry during these protracted discussions were to a large extent referred to in the different papers but did not get substance:

- reimbursement of seafarers' income tax;
- reduced income tax;
- reimbursement of social security contributions;
- reduced social security contributions;
- payments/reimbursement of the cost of repatriation of seafarers;
- aid to assist the training cost of seafarers;

(4) Financial and fiscal measures concerning shipping operations with ships registered in the Community, SEC(89)921 Final, 3.8.1989.

- exemption from company tax, for modernisation schemes, on profits from the sale of merchant ships reinvested in the purchase, modernisation or transformation of another merchant vessel;
- support to ensure high quality ships and equipment by upgrading existing ships to higher international safety standards;
- tax-free provisions for reinvestment in vessels;
- tonnage tax;
- flexible depreciation rules;
- carry forward/carry back of losses.

Looking Back

Looking back into the history of the positive measures file, one is tempted to compare it with the procession of Echternach syndrom. For those not familiar with continental culture, Echternach is a place in Europe's smallest country Luxembourg (a Founding Member of the European Union). They organise a Catholic procession around Whitsun. The Characteristic of this procession is that hand in hand they proceed 3 steps forward, 2 steps back, alternating from the right to the left. All this accompanied by polka music. However, mind you, eventually they arrive.

388

We leave it to the reader to judge whether – apart from the polka music – our story on positive measures is the same....

Having given this brief historic review on support measures for EU shipping, a logical question could be what do you, European Shipowners, think about it? Why did it take such a long time to come to something concrete?

This positive measures/EUROS file – although dealt with on a political level – is, in our opinion, in the first instance a pure economic file. We are afraid this is often forgotten.

First of all, EU shipping (ECSA) (5) fully supports the philosophy that Europe, as one of the main trading entities in the world, needs a strong EU shipping sector.

(5) ECSA - The European Community Shipowners' Association – formed in 1965 under the name of the Comité des Associations d'Armateurs des Communautés Européennes (CAACE) and taking its present name in 1990, comprises the national shipowner associations of the Community and Norway. ECSA works through a permanent Secretariat in Brussels and a Board of Directors, as well as a number of specialised Committees. Its aim is to promote the interest of European shipping so that the industry can best serve European and international trade and commerce in a competitive free enterprise environment to the benefit of shippers and consumers.

It should hereby be realised that, whereas shipping remains the core activity, it has an automatic effect on all the surrounding sectors such as shipbuilding, ship repair and marine equipment, manufacturing, marine insurance, broking, banking, law and ports surveying, education, etc... All those sectors are underpinned with essential skills and know-how provided by Community shipping.

In a study made by Dutch and Belgian academics in 1994 for the Dutch Government on the future of the Dutch shipping sector, the catalyst effect of shipping on all maritime sectors was abundantly clear (6). It resulted in the Dutch Government decision to produce an "offensive/pro-active maritime policy", the main policy objective being the creation of sustainable value added and employment.

From what we have seen up to today, most, if not all, of EU Member States accepted the need for a strong shipping sector.

To play its catalyst role, EU shipping must be strong and competitive. Therefore, positive measures – advocated for by EU shipowners since 1986 – are essential.

The consideration of positive measures and State Aids for shipping should be seen against the background of the globalisation of shipping industry itself and its customers.

In this international playing field, one cannot ignore:

- the dependence on the international financial and capital markets;
- the increasingly integrated labour market;
- the uniquely mobile tax base of shipping enabling companies to take advantage of fiscal and labour cost benefits on a worldwide basis;
- the realities of the information revolution which make the shipping world even more international.

This scenario offers both opportunities and problems for EU shipping in the fight to remain competitive on the world market.

The core aim of positive measures must therefore be to create a sympathetic economic and political climate for investment in the shipping industry with the aim to:

- enable EU shipping to compete on at least level terms with the world competition;
- repatriate capital and attract new capital in EU shipping and encourage setting up of new activities in the EU;
- encourage employment opportunities for EU nationals within the first two goals.

(6) 1994 – "De toekomst van de Nederlandse Zeevaar sector" Prof. dr C. Peeters / Prof. dr ir N. Wijnholst

The aim of positive measures should therefore not be to harmonise intra-Europe but rather to meet the flexible international shipping environment. We would have thought that the originally adopted philosophy of the Commission to harmonise support measures by Member States or to impose something on them was the main reason for the delay in arriving at something concrete on the European level. This could simply not work since the approach on tax issues, social security systems etc. is still different in all Member States. It has also been a mistake to take the intra-EU competitive position of EU shipping as a yardstick. We stressed earlier on as a kind of "leitmotiv" that shipping is de facto international. The yardstick on competitiveness should therefore clearly be world competition.

The measures needed to fulfil these objectives are well-known by now; nevertheless, in a broad summing up:

- a flexible, attractive, and stable tax environment for EU shipping;
- a reduction of overall costs of employing seafarers e.g. through appropriate income tax and social security relief in order to strengthen the competitiveness of the EU shipping industry, including the attractiveness of employing European seafarers
 - flexible manning possibilities in terms of nationality;
 - increased emphasis on recruitment and training of seafarers.

390

This brings us back to State Aid Guidelines. We do realise it is not an easy subject but, nevertheless, such guidelines should be transparent and should contain provisions to address the risk of international distortions of competition and, consequently, not be solely inward EU looking. They should offer to EU shipping a stable fiscal and operating cost framework within which EU shipowners can build up their operations within a long term vision.

Although perhaps superfluous to say, there should be a distinction between aid to shipping and general schemes and State Aid falling outside the scope of aid to shipping industry, such as aid to shipbuilding.

The breakthrough: the Kinnock strategy paper

This Commission Communication of March 1996 (7) offered a new approach on support measures for EU shipping by abandoning the previous ideas on harmonisation and by recognising that the competitive market for shipping was not Europe but a global market. The strategy paper also advocated support measures for EU shipping but left it to Mem-

(7) COM(96) final of 13.03.1996 Commission Communication "Towards a new maritime strategy".

ber States to apply them within their national systems and possibilities but controlled by State Aid Guidelines to avoid distortion of competition as well as to avoid a subsidy race intra-Europe and on a global basis. It is also a clear policy that the guidelines should act as an incentive for Member States to take support measures rather than as a policing instrument.

A brief analysis of the key points and rationale to this policy on State Aid as expressed by the Commission in the strategy paper and the State Aid Guidelines themselves gives clarity on the principles contained in the Guidelines. In this summary we are often verbally quoting the Commission to stress the underlying policy.

1. General

In its Communication "Towards a new maritime strategy" of March 1996 and in the introduction to the Community Guidelines on State Aid to maritime transport published on 5 July 1997 the Commission stressed the necessity of support measures for EU shipping to remedy the disadvantages of EU shipping such as:

- Strict manning conditions to be respected
- Member States fiscal and social arrangements for companies and their employees making it expensive to operate EC registered ships with EC seafarers on board
- Few costs for third country operators entering the open trades.
- Direct competition with these third country operators – benefiting of more competitive operational conditions – in both International and Community trades.

It was also stressed that the shipping industry is extremely mobile and that an onerous regime can easily be avoided through registering vessels in other countries (giving absolute freedom in manning) and, if necessary, establishing a nominal level of administration or management outside the EU (to avoid Member States' fiscal systems). The Commission also acknowledged that, in recent years, there had been a large supply of seafarers available from low-wage third countries, giving shipowners a low-cost option when selecting crews.

The above circumstances led to a decrease of the percentage of EU registered vessels from 32% in 1970 to 14% in 1995. The share of the major open registry countries increased over the same period from 19% to 28%. It is evident that there has also been a correspondingly steady decrease in the number of EU seafarers over the same period.

The Commission also recognised that the flagging out of vessels is, however, not the end of the problem. Where flag States outside the EU offer an attractive international services infrastructure, flagging

out has tended in recent years to be followed by relocation of ancillary activities (such as ship management) to countries outside the EU, leading to an even greater loss of employment, both on board ship and on shore. An evident consequence has been a loss of maritime know-how, having self evident negative consequences for the whole maritime cluster.

2. State Aid Guidelines

Recognising that some Member States had taken measures on a national level to safeguard the economic viability of their national shipping industry taking into account their specific national structures and, the European Commission adopted on 6 May 1997 revised State Aid Guidelines on maritime transport (8). The Guidelines which are very much based on the philosophy as expressed in the "Strategy Paper on Maritime Transport" issued by Commissioner Neil Kinnock in March 1996, have as general objectives:

- safeguarding EC employment, (both on board and ashore)
- preserving maritime know how in the Community and developing maritime skills, and
- improving safety

In the context of the above objectives they allow for State Aid to be granted generally only in respect of ships entered in Member States registers.

In certain exceptional circumstances flag neutral measures may be approved where a benefit to the Community is clearly demonstrated.

Key measures which can be approved can be summarised as follows:

- *Fiscal treatment of shipowning companies*: fiscal alleviation schemes to improve the fiscal climate of shipowning companies including the tonnage tax regime. These alleviation schemes require as a rule a link with a Community Flag. However they may exceptionally be based on the Economic link (i.e. flag neutrality) subject to the necessary safeguards and monitoring by the Commission

- *Labour-related costs*: reduced rates of income tax and social security contributions for EC seafarers on board of ships registered in Member States.

- *Crew relief*: reimbursement of costs of repatriation of EC seafarers on board of ships entered in Member States registers.

(8) Community guidelines on state aid to maritime transport – OJ N° EN 205 of 5.7.1997.

- *Training*: whereas vocational and academic training is exempted from State Aid regimes, aid may be granted for on board training of EC seafarers on board of EC registered vessels. Exceptionally, training of EC seafarers on board other vessels may be supported where justified by exceptional criteria, such as the lack of available places on vessels in a Member State's register.

Investment aid for new ships must respect the relevant EU Directives or any other Community legislation that will replace them. In certain restricted circumstances aid may be permitted to improve equipment on board of EC registered vessels or to promote the use of safe and clean ships.

For regional aids and restructuring aid the EU general rules will apply.

Public service obligations and contracts have received specific attention taking into account their specific nature and the importance of services to peripheral regions. This will be dealt with on the basis of the usual public service commitment rules/arrangements.

The Commission has abandoned the previous complex and hypothetical calculation of ceilings to aid (State Aid Guidelines of 1989) and introduced a *straight forward and transparent ceiling of zero taxation and social charges for seafarers and of corporate taxation of shipping activities as the maximum level of aid which is permitted.*

The State Aid Guidelines became effective as from 5 July 1997 the date of their publication in the Official Journal of the European Community. (9)

ECSA (representing the shipowners of the EU and Norway) welcomed the new Guidelines as a generally clear, balanced and acceptable approach to a complicated issue. The new Guidelines are flexible in that they take into account the very different structures and characteristics to be found in Member States. They also recognise the global character of shipping and have effective safeguards against excesses and are in compliance with international obligations and internationally agreed yardsticks.

ECSA expressed the hope that they will act as an incentive for EU Member States to take action as appropriate to maintain a healthy European Shipping Industry and the essential maritime know-how.

The application of the 1997 State Aids Guidelines

Since the date of introduction of the State Aid Guidelines on 5 July 1997 the position in EU Member States and Norway in respect of the in-

(9) See note 8.

roduction and the application of measures to improve the competitiveness of their national shipping industry has developed substantially.

Substantial support measures and/or progress can be reported as follows:

State Aid Guidelines / Positive measures : Practical application

Action taken in:

NETHERLANDS (1)

NORWAY (1)

ITALY (2)

GERMANY (1)

DENMARK (3)

UK (1)

GREECE (Special position with existing tonnage tax) (1)

FINLAND (1)

LUXEMBOURG

SPAIN

394

Similar action taken on specific points and/or under discussion in:

FRANCE

SWEDEN

BELGIUM

PORTUGAL

IRELAND

(1) Tonnage tax agreed

(2) Taxation regime giving similar results

(3) Tonnage tax near to agreement

From the above it is clear that the critical mass as advocated by Commissioner Neil Kinnock at the Copenhagen Round Table on shipping in 1999 has now clearly been reached (10).

It is also remarkable that without any imposition a gradual harmonisation of the different regimes – not in the detail but in philosophy and in substance – has developed. The clear and simple limits in the guidelines are a guarantee to avoid excessive measures and/or distortion of competition.

(10) ECSA Annual report 1998-1999.

First results of the application of State Aid Guidelines for shipping

The EU State Aid Guidelines for shipping as well as the positive measures introduced by Member States – with the Guidelines as an incentive – are still rather new. Therefore the results are in many of the Member States difficult to assess at this moment. Nevertheless we can report encouraging results in the Netherlands where the national fleet has increased substantially for the 4th successive year. Moreover a substantial number of shipowners have established themselves in the Netherlands or have extended their activities. The effects on employment are positive. Recent prognoses indicate however that there will be a substantial shortage of qualified seagoing and shore based staff with shipping knowledge by 2004. Even today shipowners have difficulties in finding qualified Dutch or European officers.

In Norway the national fleet is also growing (+ 19 % as of January 2000) and employment steadily increased (+ 21 %). Furthermore, increased confidence in the sector contributed in boosting new shipbuilding orders from Norwegian companies, a big percentage of which was placed with national shipyards.

At the end of 1999, the Italian-owned merchant fleet consisted of 1387 ships totalling 9,590,819 grt and was broken down as follows: 641 ships of over 1000 grt, totalling 9,355,310 grt and 746 ships between 100 and 999 grt, totalling 235,509 grt.

39:

As compared with 1998 this represents an increase of 10% of the tonnage of the Italian merchant fleet and 4% in the number of vessels. The greatest growth was in the tonnage of the vessel component flying the Italian flag, which at the end of 1999 had increased by 18% (over 1,200,000 grt) and which is now constituted by 1339 vessels, totalling 8,437,254 grt, a growth mainly due to vessels flying foreign flags or newly built ones entering the Italian International Register. This has been accompanied by a reduction of the component temporarily flying other flags as a result of bare-boat charters which, at the end of 1999, accounted for 48 vessels for a total of 1,153,565 grt, the equivalent of about 12% of the total Italian tonnage.

As far as the ownership aspect is concerned, in 1999 the component of the Italian fleet with all or mainly private ownership rose from 91% to 93%. From the point of view of composition, again, the year confirmed the ongoing specialisation process of the fleet with a gradual shift towards types of ships with greater value added.

In Germany the tonnage owned by German owners on 1 January 2000 added up to 1850 vessels with a total of 19,9 Mn GT. This is an in-

crease of 67 vessels with a total tonnage of 1,9 Mn GT compared to the figures at the beginning of the year.

German shipowners, including their affiliated companies abroad, have placed orders for about 202 vessels with 3,7 Mn (4,8 Mn tdw respectively) as per July 2000. The majority of the newbuildings are container vessels. This will keep the fleet modern, strong and efficient.

The total number of seafarers employed on board German-flag vessels is 12.400 (1 July 2000), 67% of which were Germans.

Though the tonnage tax regime in the UK is still new the UK owned fleet has already shown the first signs of resurgence. The twin tracks of positive government policy outlined above are expected to, at the very least, end the long period of decline in the British shipping industry and maritime employment, as well as revive the UK as an attractive location for international shipping business. Unfortunately, due to the long years of neglect, this revival will not be spectacular, but the UK industry, and the UK Chamber, is in good heart (11).

As mentioned above the application of new measures is so recent that in many member States substantial results cannot yet be seen. It is however clear that the positive measures have avoided and stopped the flight of national shipping companies to more economically attractive regimes.

396

The conclusion on the results of the State Aid Guidelines is therefore to be considered as very positive. The State Aid Guidelines have also clearly acted as an incentive for the different member States to consider and to take action for maintaining a viable shipping sector and the maritime know how which is essential for their economies.

The only negative point is that the positive measures and the guidelines which are steering them have in many instances been introduced much too late. The European shipping industry has been stressing for many years that such measures were overdue. The present situation regrettably confirms this statement. Not only in the Netherlands but also in other EU countries there is a clear shortage of qualified national seafarers and qualified shore staff. Europe is therefore still running the risk of losing its maritime know how for the whole maritime cluster.

The European social partners in the shipping sector - ECSA and FST - have jointly made a study to find ways and means to attract young people for a maritime education, and to set up systems for training and re-training of seafarers. A Commission Communication on recruitment and training is expected shortly.

(11) Source ECSA Annual report 1999-2000.

We do hope that our efforts will give concrete results and that together with the introduction of attractive investment and operating regimes for the shipping sector Europe will succeed in maintaining a highly qualified shipping industry which it clearly needs as a main trading entity in the world.

From the above the positive results of the Guidelines are evident. However, it is also clear that the experience with its full application is still very recent and has in some countries *still to start*. Therefore the attractive regimes should be long term.

As stated in the Guidelines:

"In principle, operating aid should be exceptional, temporary and degressive. In the case of maritime transport, however, the problem of the competitiveness of the EC fleet on the world market is a structural one, deriving in large part from external factors. As the immediate prospects of resolving this costs gap problem do not appear good, the need for aid measures to allow shipowners to operate Community-registered ships competitively in the global market is not likely to be short term".

Since we are moreover dealing with clear long term investments a durable European regime is key. The State Aid Guidelines for maritime transport should remain in force for a longer period in an unchanged form. This will contribute in maintaining in Europe a maritime sector and maritime know how which it deserves as main trading entity on a global basis.

Recensione

PACE ENZO, *Sistema di comunicazione fiscale*, Giappichelli Editore, Torino, 2000, pp. 204

Il presente volume disegna lo scenario attuale della comunicazione nell'ambito dell'ordinamento tributario. Per questo, nel corso della monografia, Enzo Pace descrive in modo circostanziato e metodico i differenti aspetti della comunicazione fiscale, le sue luci ed ombre, apportando idee che promuovono la comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione.

L'autore inizia il suo discorso dal capitolo I, intitolato *Comunicazione pubblica e comunicazione fiscale*, dove si stabiliscono le interrelazioni tra i due tipi di comunicazione e le specificità di quella fiscale, in sé comunicazione giuridica, ma con caratteristiche proprie della materia tributaria, che non facilitano la conoscibilità dell'ordinamento fiscale.

Pace s'interroga sulla validità della comunicazione in ambito tributario sul presupposto del riconoscimento del diritto costituzionale all'informazione. In quest'ambito, infatti, la comunicazione si converte in un mero strumento di gestione che promuove non tanto l'informazione sulle norme quanto il loro adempimento. Egli rileva, in particolare, quanto una carente attenzione dell'ordinamento – oggi soltanto in parte superata dalla più recente normativa in materia di comunicazione pubblica – ha contribuito a creare una diffusa inefficacia.

Un ordinamento tributario moderno dovrebbe configurare vie di comunicazione pubblica complesse, che comprendono non soltanto gli schemi tradizionali di comunicazione ufficiale. Tutto ciò porta alla necessità di creare un modello organizzativo caratterizzato da trasparenza, che alimenti la libertà da parte dei contribuenti necessitanti di informazioni.

L'autore passa in rassegna alcune teorie italiane sulla comunicazione fiscale. Fa riferimento, in particolare, alla nota teoria delle *illusioni finanziarie* di Amilcare Puviani e ad Ezio Vanoni, che propugnò una modifica delle relazioni tra contribuente e fisco basata su un dialogo tra le parti da vivere all'insegna di un *rapporto fiduciario* che faccia affidamento su premesse di buona fede.

Nel capitolo II, l'autore descrive la relazione esistente tra *Comunicazione e norma finanziaria*. A questo scopo, muove dalla centralità del principio di legalità in materia tributaria e della funzione essenziale, in quest'ambito assolta dalla "Gazzetta Ufficiale", che apporta alle comunicazioni normative, oltre che legalità, certezza, questione imprescindibile in materia tributaria.

Pace analizza la scarsa chiarezza delle leggi tributarie, ossia ciò che Ainis ha definito *oscurità* delle leggi, oscurità che si traduce in mancanza di certezza. Questo fattore, particolarmente in materia tributaria, crea problemi nella comunicazione delle norme, vista la complessità delle materie regolamentate e la difficoltà del linguaggio tecnico. Una soluzione, indubbiamente, sarebbe la semplificazione del linguaggio tecnico, per facilitare una comprensione maggiore della normativa. In questo quadro, tuttavia, viene ritenuta ugualmente utile, sia pure con qualche perplessità dell'autore, una codificazione in materia tributaria, per rispondere d'altronde all'eccessiva frammentazione legislativa. È esaminato, altresì, il profluvio di strumenti di comunicazione secondari, quali possono essere i regolamenti, le circolari e i tanti altri strumenti normativi che il mondo della pratica ben conosce.

Nel capitolo III, l'autore si occupa dei rapporti tra *Comunicazione e amministrazione finanziaria*: qui il diritto d'accesso all'informazione diventa essenziale per contribuire alla trasparenza dell'azione amministrativa. Si passa dallo schema della vecchia amministrazione a quello di un'amministrazione nuova, caratterizzata dalla partecipazione dei cittadini, non semplicemente destinatari dell'azione pubblica, ma anche utenti di servizi pubblici e pertanto detentori di una posizione attiva di domanda. Il principio di libertà d'informazione è oggi dominante. Si manifesta nell'obbligo di motivazione delle decisioni da parte dell'amministrazione, pratica consolidata nell'attualità, giacché qualunque atto notificato al destinatario deve includere i termini e l'autorità cui è possibile presentare ricorso. In tal modo, l'interlocutore del cittadino non rimane anonimo, bensì diventa qualcuno responsabile dei propri atti, fattore che comporta un'informazione sui procedimenti utilizzati. I soggetti interessati al procedimento hanno diritto d'accesso ai documenti amministrativi, con la sola limitata eccezione di quelli coperti dal segreto di Stato.

Per effetto della più recente normativa, racchiusa nello *Statuto del contribuente*, in ambito tributario ormai, la pubblicità degli atti amministrativi consente un'eccezionale trasparenza. L'amministrazione finanziaria deve adeguarsi all'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. Tali atti devono essere comunicati esclusivamente al proprio destinatario, a garanzia della sua *privacy*. Tema centrale dello statuto del contribuente è altresì il diritto che quest'ultimo ha di ottenere da parte dell'amministrazione finanziaria, con l'introduzione dell'*interpello*, l'interpretazione con carattere vincolante, delle disposizioni tributarie relative a casi concreti. La comunicazione tra contribuente e amministrazione è stata, inoltre, ulteriormente valorizzata dalla messa a punto di un codice di comportamento del personale incaricato delle verifiche tributarie.

Quest'intenso flusso di informazioni si trasforma in una modalità di conoscenza tra due soggetti - l'utente e l'amministrazione - favorendo così un netto miglioramento qualitativo di questo delicato rapporto. L'autore rilegge in questo senso l'adozione delle nuove tecnologie e le problematiche che tale evento ha significato per l'amministrazione. Recenti norme hanno favorito lo sviluppo dell'informatica all'interno dell'amministrazione pubblica e introdotto una flessibilità nella gestione, che garantisce un'interrelazione tra utente e amministrazione. Tra queste nuove tecnologie è compreso l'uso del telefono, che da parte dell'amministrazione è sempre stato uno strumento difficilmente accettato. Adoppiarlo produce maggiore efficacia, produttività e flessibilità, così come una trasparenza degli atti, e favorisce la relazione tra Stato e cittadino.

Nel capitolo IV, l'autore analizza le relazioni tra *Comunicazione e processo tributario* e dimostra come la pubblicità diventi ancora più necessaria in tale processo, viste le caratteristiche specifiche della relazione processuale tributaria. Tale relazione, infatti, si basa su una serie di norme che fondino su un rapporto non tanto *informativo-probatorio*, quanto *informativo-dialogante*. In questo capitolo si analizzano, tra l'altro, i significati comunicanti delle notifiche, delle comunicazioni oltre, naturalmente, delle sentenze, in cui si racchiude ovviamente la norma del caso come forza di giudicato e, al tempo stesso, la rilevanza del principio giurisprudenziale racchiuso.

400

Nell'ultimo capitolo, l'autore affronta il tema della *Comunicazione fiscale nell'ordinamento internazionale ed europeo*. Il valore di questa sezione, che analizza la comunicazione fiscale al di fuori dell'ambito italiano, è dimostrata dalla progressiva caduta delle frontiere, evento che acquista maggior rilevanza quale conseguenza dell'unificazione europea.

Il fenomeno della globalizzazione dell'economia in Europa ha sollecitato una cooperazione efficace tra le amministrazioni degli Stati e stimola un più accentuato scambio d'informazioni tra i Paesi per evitare fenomeni come la doppia imposizione, la frode o l'evasione fiscale. L'OCSE è stata l'organizzazione che si è fatta maggiormente carico dello sviluppo del sistema di comunicazione tra distinti ordinamenti. Pace esamina i "modelli" OCSE e le principali "direttive" che fanno riferimento a tematiche di comunicazione fiscale in ambito internazionale e nel contesto più specifico dell'Unione europea, e i dubbi che la loro applicazione spesso suscita.

Il meccanismo da sviluppare tra i distinti ordinamenti tributari, tanto a livello internazionale come a livello europeo, è quello che prevede un più intenso scambio di informazioni tra le amministrazioni. La collaborazione internazionale in materia fiscale riguarda la comunicazione di informazioni concernente fatti tributari rilevanti, non direttamente ac-

cessibili da parte dell'amministrazione finanziaria interessata. Una definizione di collaborazione internazionale potrebbe essere quella che presuppone un'attività coordinata, dove si adoperi un'ampia quantità di flussi informativi, attraverso cui l'amministrazione finanziaria persegue finalità impositive o che abbiano rilevanza tributaria fuori delle sue frontiere. La cooperazione tra amministrazioni finanziarie, infatti, inizialmente, era stata immaginata più per contrastare fenomeni di doppia imposizione internazionale, mentre al giorno d'oggi va estesa fortemente allo scopo di reprimere le evasioni ed elusioni fiscali internazionali. La collaborazione tra amministrazioni assume, perciò, un'importanza fondamentale in ambito comunitario, laddove punta ad ottenere la cancellazione di discriminazioni fiscali tra persone, beni, capitali e servizi, indipendentemente dalla propria origine territoriale, al fine di promuovere il corretto funzionamento del mercato interno europeo.

Attraverso gli scambi d'informazione sulla situazione personale economica e finanziaria del contribuente, è possibile applicare correttamente le norme tributarie che disciplinano le operazioni imponibili transnazionali, evitando peraltro disparità di trattamento e garantendo il rispetto della libertà di circolazione. Pace analizza le differenti soluzioni apportate per evitare la doppia imposizione, quali possono essere le proposte da parte dell'ONU o dell'OCSE. Il modello dell'OCSE, ad esempio, è uno strumento di regolamentazione multilaterale, basato su un sistema di collaborazione e comunicazione - informazione che ha avuto larga eco in Europa. All'interno delle direttive dell'Unione europea dedicate a tale problematica, risalta in particolare quella 77/799/CE. In ultimo, l'autore prende in considerazione i diversi limiti di tale comunicazione-informazione, come, ad esempio, il limite della reciprocità.

Tutto quanto sopra descritto dà come risultato una splendida monografia, che affronta in modo limpido e assai dettagliato la problematica della comunicazione tra contribuente e amministrazione finanziaria, apportando preziose riflessioni al tema di studio. L'autore conduce una disamina dell'evoluzione della comunicazione nell'ordinamento tributario italiano, dimostrandone una perfetta conoscenza. Non si limita tuttavia a questo, bensì allarga la sua prospettiva di studio alla comunicazione fiscale nell'ordinamento internazionale, con attenzione particolare allo scenario europeo. Quest'opera si caratterizza per la sua chiarezza d'idee e per il contributo di luce che dà a tutte quelle questioni controverse cui si accosta lo studioso, preoccupato dal tema incandescente della comunicazione in materia tributaria.

Prof. Dr. Miguel Borrego Clavero
Facoltà di diritto - Università di Salamanca

Review

PACE ENZO, *Sistema di comunicazione fiscale*, Giappichelli Editore, Torino, 2000, páginas 204.

El presente libro nos dibuja la actual situación de la comunicación en el ámbito del ordenamiento tributario, para ello el autor nos va desgranando a lo largo de la monografía, de manera pormenorizada y metódica, los diferentes aspectos de la comunicación fiscal, sus luces y sus sombras, aportando ideas que promueven la comunicación entre el contribuyente y la Administración.

El autor inicia su discurso en el primer capítulo titulado "Comunicación Pública y Comunicación Fiscal". En este capítulo se plantea las inter-relaciones entre ambos tipos de comunicaciones y la especificidad de la fiscal, al ser ésta una comunicación jurídica y además por las características propias de la materia tributaria que no fomentan la permeabilidad del ordenamiento tributario.

PACE se cuestiona la validez de la comunicación en el ámbito tributario a pesar del reconocimiento del derecho constitucional a la información, ya que en este ámbito la comunicación mas que para informar, se convierte en un mero instrumento de gestión que promueve no tanto la información de las normas sino su cumplimiento.

Se pasa revista a la evolución de la información a lo largo del tiempo hasta la actualidad con la ley de 8 de junio de 1990 y la de 7 junio del 2000, llegando a la conclusión que la insuficiencia de información en el sector público contribuye a crear ineficacia.

Un ordenamiento tributario moderno debe configurar vías de comunicación pública complejas que han de comprender no sólo los esquemas tradicionales de comunicación oficial. Todo esto lleva a la necesidad de crear un modelo organizativo caracterizado por su transparencia y que fomente la libertad por parte de los contribuyentes a la hora de informarse.

El autor pasa revista a algunas de las teorías que sobre la comunicación fiscal han aflorado en Italia, así analiza la "Teoría de las ilusiones financieras" de Amilcare PUVIANI y las de Ezio VANONI que propugnaba una modificación de las relaciones entre contribuyente y fisco, éstas se deben basar en un diálogo entre ambas partes que deben tender a buscar puntos de encuentro basados en la premisa de la buena fe.

En el capítulo II aborda la relación existente entre "Comunicación y Norma Financiera", para ello empieza analizando la importancia del

principio de legalidad en la materia tributaria, y la importancia que para esta materia representa la Gaceta Oficial, ya que además de legalidad a las comunicaciones aporta certeza, cuestión imprescindible en materia tributaria.

Analiza PACE la poca claridad de las leyes tributarias, es lo que AINIS denominó como oscuridad de las leyes tributarias, dada su falta de certeza. Esto crea problemas a la hora de comunicar esas normas, dada la complejidad de las materias objeto de regulación, además de la dificultad del lenguaje técnico. Una solución sin duda, sería la simplificación del lenguaje técnico facilitando por tanto una mayor comprensión de la normativa. A esta situación también ayudaría la codificación en materia tributaria para responder así a la excesiva fragmentación legislativa.

Examina la avalancha en la utilización de instrumentos de comunicación derivados como puedan ser los reglamentos, circulares y otras variadas manifestaciones.

En el capítulo III estudia la "Comunicación y Administración Financiera" en la que el derecho de acceso a la información se vuelve imprescindible para configurar a la acción administrativa en transparente.

Se pasa del esquema de la antigua administración a una nueva, caracterizada por la participación de los ciudadanos, en la que éstos no son simples destinatarios de la acción pública, sino usuarios de los servicios públicos y por tanto titulares de una posición activa de demanda.

El principio de libertad de información es el que predomina hoy, esto se manifiesta en la obligación de motivación de las decisiones de la administración, práctica consolidada en la actualidad, además de que cualquier acto notificado al destinatario debe incluir el plazo y la autoridad a la que es posible recurrir.

Así, el interlocutor del ciudadano no es alguien anónimo, sino que es alguien responsable de sus actos, todo esto conlleva la información de los procedimientos utilizados.

Los sujetos interesados en el procedimiento tienen el derecho al acceso a los documentos administrativos con la excepción de los documentos cubiertos por el secreto de Estado. En el ámbito tributario la publicidad de las acciones administrativas cobra una especial transcendencia.

La Administración Financiera debe asegurarse el efectivo conocimiento por parte del contribuyente de los actos a él destinados. Tales actos deben ser comunicados exclusivamente a sus destinatarios con garantía de su privacidad.

Tema central del Estatuto del Contribuyente, es el derecho que éste tiene a obtener por parte de la Administración Financiera la interpreta-

ción con carácter vinculante de las disposiciones tributarias para casos concretos.

La comunicación entre contribuyente y Administración se ha promovido además mediante el establecimiento de un Código de comportamiento para el personal encargado de las verificaciones tributarias.

Este flujo intenso de informaciones se transforma en una modalidad de conocimiento entre dos sujetos, el usuario y la Administración, favoreciendo una mejora cualitativa de la relación.

El autor revisa la implantación de las nuevas tecnologías y la problemática que ha supuesto para la Administración esta asunción. Se han creado normas que han favorecido el desarrollo de la informática dentro de la Administración Pública. Esta innovación introduce flexibilidad en la gestión y garantiza una inter-relación entre el usuario y la Administración.

Dentro de estas nuevas tecnologías aborda la utilización del teléfono, que para la Administración siempre ha sido una cuestión de difícil aceptación. Su utilización produce una mayor eficacia, productividad y flexibilidad, además de un incremento en la transparencia de los actos, favoreciendo la relación entre Estado y ciudadano.

404

En el capítulo IV, el autor analiza la "Comunicación y Proceso Tributario" demostrando que la publicidad emerge con mayor necesidad en el proceso tributario, dadas las características específicas de la relación tributaria; ya que esta relación se basa en una serie de normas basadas en una relación, no tanto informativa-probatoria, sino en una relación informativa-dialogante.

En este capítulo se analizan las comunicaciones, notificaciones, además de las sentencias, modelo ya consolidado de comunicación del resultado en el proceso tributario.

En el último capítulo el autor aborda la "Comunicación Fiscal en el Ordenamiento Internacional y Europeo", la necesidad de este apartado que analiza la comunicación fiscal fuera del ámbito italiano se demuestra ante la progresiva caída de las fronteras, esto cobra aún mayor relevancia en Europa como consecuencia de la unificación europea.

El fenómeno de la globalización de la economía en Europa ha conllevado a una eficaz cooperación entre las Administraciones de los Estados. Esto hace necesario un cambio de información entre los países para evitar fenómenos como la doble imposición, el fraude fiscal o la evasión fiscal. La OECD ha sido la organización encargada del desarrollo de las comunicaciones entre los distintos ordenamientos.

PACE examina las Directivas que hacen referencia a la aplicación de

la comunicación fiscal en el ámbito de la Unión Europea y las dudas que suscita su aplicación.

El mecanismo a desarrollar entre los distintos ordenamientos tributarios, ya sea a nivel internacional como europeo, es el de intercambio de información entre las Administraciones. La colaboración internacional en materia tributaria, se refiere a la comunicación de informaciones relativas a hechos tributarios relevantes no accesibles directamente por parte de la Administración Financiera interesada.

Una definición de colaboración internacional tributaria sería la de aquella actividad coordinada en la que se emplea una amplia cantidad de flujos de información, mediante los que la Administración Financiera persigue finalidades impositivas o aquellas que tengan relevancia tributaria fuera de sus fronteras.

La cooperación entre las Administraciones Financieras inicialmente era para contrastar los fenómenos de doble imposición internacional, en la actualidad se ha extendido para reprimir las evasiones y la elusión fiscal internacional.

La colaboración entre las Administraciones asume una importancia fundamental en el ámbito comunitario, con el fin de intentar conseguir la eliminación de las discriminaciones fiscales entre personas, bienes, capitales y servicios, con independencia de su origen territorial con la finalidad de promover el correcto funcionamiento del mercado interno en Europa.

Mediante los cambios de información sobre la situación económica personal y efectiva del contribuyente es posible aplicar correctamente las normas tributarias que reglamentan los hechos imposables transnacionales, evitando así disparidad de tratamientos y garantizando el respeto a la libertad de circulación.

PACE analiza las diferentes soluciones aportadas para evitar la doble imposición como pueden ser las propuestas por la ONU, la OECD. El modelo de la OECD es un instrumento de reglamentación multilateral que se basa en un sistema de colaboración, este sistema de comunicación-información ha tenido eco en Europa.

Dentro de las Directivas de la Unión Europea que afrontan este tema destaca por su transcendencia la Directiva 77/799/CE.

Por último el autor examina los distintos límites establecidos a esta comunicación-información, entre los que se incluye el límite de la reciprocidad.

El compendio de lo relatado aquí, da como resultado una espléndida monografía que abarca de manera esclarecedora y totalmente detallada

la problemática de la comunicación entre el contribuyente y la Administración Financiera, aportando valiosas reflexiones al tema objeto de estudio. Realiza el autor un recorrido por la evolución de la comunicación en el ordenamiento tributario italiano, demostrando un perfecto conocimiento del mismo, pero no se conforma con ésto, sino que amplía su campo de estudio al de la comunicación fiscal en el ordenamiento internacional, con especial atención al ámbito europeo.

Esta obra se caracteriza por su claridad de ideas y por aportar luz a todas aquellas cuestiones controvertidas a las que se acerque el estudioso, preocupado por el candente tema de la comunicación en el ámbito de la materia tributaria.

Prof. Dr. Miguel Borrego Clavero
Facultad de Derecho - Universidad de Salamanca

Convegno internazionale su: "La comparazione nel diritto tributario: metodi, applicazioni e orientamenti in ambito internazionale" (Roma, 25-26 marzo 2002) (*)

La Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, in collaborazione con l'Università di Roma "La Sapienza", della Seconda Università di Napoli, dell'Università Bocconi di Milano, dell'Università di Torino, della Scuola Tributaria Europea e di questa Rivista, ha organizzato un convegno sul tema: "*La comparazione nel diritto tributario: metodi, applicazioni e orientamenti in ambito internazionale*".

L'obiettivo del convegno è quello di trattare la comparazione nel diritto tributario europeo sia sotto il profilo metodologico che sotto quello applicativo, limitando le prospettive all'ambito europeo. Tale analisi ha altresì rilevanza nell'ambito degli organismi internazionali, (quali OCSE, WTO, ecc.). In questa logica il convegno si svilupperà in tre sessioni:

- I Sessione: **Metodi nel diritto tributario comparato;**
- II Sessione: **Applicazioni nel diritto tributario comparato;**
- III Sessione: **L'impiego della comparazione nelle organizzazioni internazionali e nella UE.**

I SESSIONE

1. Aspetti generali

La Sessione I introduce i temi principali del Convegno individuando metodologie e modelli comparatistici nel settore tributario.

2. Metodologia

Le linee di fondo sui cui si collocheranno le relazioni della Sessione I sono le seguenti.

Il processo di globalizzazione e di internazionalizzazione dell'economia ha condotto a un coerente ed esteso corpus di regole e principi di fiscalità internazionale, tanto che si può affermare che sussiste una unitaria teoria della tassazione transnazionale.

(*) Pubblichiamo la presentazione del Convegno, redatta dal Comitato tecnico-scientifico del Convegno, formato dai Prof. Fabrizio Amatucci, Carlo Garbarino, Gaetano Liccardo, Giovanni Puoti, Franco Roccatagliata, Claudio Sacchetto, Pietro Selicato, Gennaro Terracciano, Elisabetta Zuanelli.

A fronte della teoria giuridica relativa alla tassazione di stampo esclusivamente "interno" e nazionale, infatti, si è sviluppato un corpo di regole transnazionali volte a limitare i fenomeni di doppia imposizione, ma tali regole necessitano di concetti tributari comuni che emergano dall'analisi comparatistica.

Poiché, allo stato attuale, non risulta che siano state svolte indagini adeguate per la individuazione di tali concetti comuni, la Sessione I si prefigge di individuare le premesse metodologiche necessarie per approntare uno studio adeguato sul diritto tributario comparato.

3. Contenuti

Una rilevante parte della Sessione I sarà dedicata ai principali problemi metodologici posti in concreto dall'analisi comparativa nel settore tributario; essa in particolare avrà ad oggetto i metodi del diritto comparato, i rapporti tra il diritto comparato e la teoria generale, come anche l'analisi di altre impostazioni metodologiche che possono essere utili alla comparazione (ad esempio, l'analisi economica del diritto, le "public choice", l'istituzionalismo economico).

Saranno affrontate le diverse impostazioni di metodo proposte nel dibattito dottrinale, al fine di individuare una corretta quanto flessibile metodologia da applicarsi al settore tributario. In particolare verranno analizzate le seguenti impostazioni:

1. l'impostazione funzionalistica, cioè la comparazione delle funzioni delle regole tributarie;

2. l'impostazione per formanti e crittotipi, cioè la comparazione mediante l'analisi degli elementi strutturali del sistema giuridico tributario (cd. formanti dottrinale, giurisprudenziale, legislativo e normativo);

3. l'impostazione fattuale o "common core", cioè il confronto delle soluzioni giuridiche a problemi di prelievo comuni, indipendentemente dai formalismi precostituiti mediante individuazione delle analogie dei sistemi impositivi nazionali;

4. l'impostazione della circolazione dei modelli giuridico-tributari, cioè l'analisi della recezione/trasmisione dei modelli/istituti giuridici nell'ottica dell'interdipendenza degli ordinamenti;

5. l'impostazione della analisi economica del diritto, e cioè l'analisi della circolazione e sviluppo dei modelli di applicazione del diritto tributario (accertamento, controlli, "fisco negoziato") mediante la valutazione dei costi transattivi collegati alle diverse soluzioni.

La Sessione I si propone di offrire indagini comparatistiche non meramente descrittive, bensì problematiche, andando ad individuare, in relazione agli argomenti e settori individuati una serie di punti, che possono essere sintetizzati come segue:

- 1) *policies* e ragioni dello specifico istituto oggetto di comparazione nei diversi ordinamenti;
- 2) analisi non solo del dato legislativo, ma anche del dato costituito dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza;
- 3) analisi strutturale delle analogie e delle differenze tra le soluzioni in concreto adottate nei diversi ordinamenti;
- 4) analisi delle strutture e dei modelli di natura transnazionale che possano essere tratti dalla valutazione delle analogie e differenze che presentano le diverse soluzioni nazionali.

II SESSIONE

1. Aspetti generali

La sessione è diretta alla concreta applicazione dei metodi evidenziati nella Sessione I, riferendoli agli specifici istituti del *Fisco negoziato* e della *Fiscalità dei gruppi di imprese*.

La scelta dei due diversi sottotemi da trattare all'interno della Sessione II è basata sui seguenti motivi:

a) Sottotema "Fisco negoziato": la materia, disciplinata in Italia da recenti disposizioni di legge, si presta bene ad un'analisi comparata per la contrapposizione che, almeno in apparenza, essa realizza tra i principi di legalità e di indisponibilità del tributo e l'esercizio della discrezionalità amministrativa; l'interesse ad un'analisi comparata discende, tra l'altro, dal fatto che mentre in molti Stati (di rilievo è l'esempio francese) tale dicotomia pare insuperabile, in altri (segnatamente Regno Unito e Germania) gli accordi sul tributo sono da tempo praticati in perfetta coerenza con i rispettivi sistemi giuridici interni;

b) Sottotema "Fiscalità dei gruppi di imprese": diversamente dalle ipotesi precedenti, il regime fiscale del gruppo aziendale interno e internazionale, a fronte della significativa evoluzione sviluppatasi in altri Stati europei (tra i quali i Paesi Bassi e la Spagna, ma anche la Francia e la Gran Bretagna), è ancora privo in Italia di una compiuta disciplina; ciò giustifica l'interesse per una comparazione che consenta di mettere in luce le diversità esistenti e di formulare proposte concrete per la revisione recentemente avviata del sistema interno italiano nell'ottica di una sua armonizzazione con quelli degli altri Stati europei.

2. Metodologia

Il processo di comparazione dei singoli casi nella II Sessione sarà articolato su due distinti livelli:

a) *analisi e raffronto del contesto sistematico di riferimento*: il rilievo che assumono nella procedura di comparazione le norme costituzionali e quelle aventi i caratteri di principi generali dell'ordinamento interno è di immediata evidenza, stante la loro influenza sulla disciplina dei singoli istituti e, per quanto qui interessa, di quelli prescelti per la comparazione. Essa riguarderà: a-i) quanto al sistema costituzionale di ciascuno degli Stati interessati (e per ciò che riguarda entrambi i sottotemi), i principi di capacità contributiva, di legalità e di buon andamento-imparzialità; a-ii) quanto alla disciplina della funzione amministrativa in materia fiscale (coinvolta in modo particolare nella comparazione del sottotema "Fisco negoziato"), le norme che regolano i rapporti tra Fisco e contribuente e quelle che definiscono le relative situazioni giuridiche soggettive, quali quelle concernenti la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria ed il contraddittorio nel procedimento amministrativo; a-iii) quanto alle caratteristiche della struttura dell'impresa, da analizzare ai fini della comparazione del sottotema "Fiscalità dei gruppi d'impresa", le possibili modalità di articolazione dell'azienda divisa e la disciplina civilistica della nozione di controllo;

b) *analisi e raffronto dei singoli elementi degli istituti oggetto di comparazione*: a questo scopo è necessario evitare di incorrere in operazioni di mera recezione o, peggio, di imitazione degli istituti stranieri da comparare e passare dalla "macro-comparazione" (sempre superficiale e, come tale, potenzialmente fuorviante) alla "micro-comparazione" (intesa come approfondimento ai massimi livelli dell'analisi comparatistica), confrontandosi con il diritto applicato nelle diverse aree giuridiche (romanistica, germanica, di *Common Law*) attraverso un completo esame delle dottrine giuridiche e dei singoli casi giurisprudenziali noti su ciascun argomento.

3. Contenuti

L'esposizione dei singoli sottotemi da trattare nella Sessione II sarà impostata con diversi criteri.

Nel sottotema "Fisco negoziato" le relazioni avranno ad oggetto i seguenti argomenti:

1. quadro costituzionale con particolare riferimento ai principi di capacità contributiva, legalità e buon andamento-imparzialità;
2. disciplina della funzione amministrativa relativa all'attuazione dei tributi (i diversi modelli di accertamento tributario);
3. estensione dell'oggetto dell'istituto (tributi che possono essere definiti con l'accordo);
4. soggetti titolari del potere di esprimere il consenso (l'Amministrazione, il contribuente, entrambi contestualmente o in tempi successivi);
5. fase del procedimento (o del processo) in cui può intervenire l'accordo;

6. effetti (sostanziali, procedurali, processuali) della definizione consensuale.

La trattazione del tema "Fiscalità dei gruppi di imprese" seguirà un percorso analogo analizzando in successione:

1. la nozione economica di gruppo aziendale;
2. il gruppo aziendale nella legislazione civilistica e in altre leggi non tributarie (procedure concorsuali, credito, assicurazioni, ecc.);
3. la nozione di soggetto passivo del tributo in rapporto alle sue caratteristiche economiche e giuridiche;
4. il consolidamento dei conti nei gruppi aziendali.

Tale schema di lavoro sembra si allinei alle finalità complessive del Congresso, attinenti, anche per quanto riguarda questa II Sessione, l'individuazione e la sperimentazione di metodologie di comparazione piuttosto che lo sviluppo di specifiche indagini concernenti la disciplina dei singoli istituti.

III SESSIONE

1. Aspetti generali

Quando la fiscalità assurge ad un livello transnazionale, il giurista che vi si deve confrontare si trova nella necessità di mettere in rapporto mondi e visioni fiscali spesso molto distanti tra di loro; inoltre anche quando gli strumenti giuridici appaiono simili, sottili differenze possono renderli incompatibili. È pertanto evidente l'importanza delle metodologie derivanti dal diritto comparato: coloro che dispongono delle conoscenze e delle capacità di analizzare e confrontare i diversi istituti giuridici nazionali hanno il controllo di quegli elementi di base che permettono di procedere ad una corretta pianificazione fiscale, priva di rischi per le imprese ed i singoli contribuenti che si affidano ai loro consigli.

Ancor più evidenti le ragioni che spingono gli organismi internazionali ad adottare raffinate metodologie comparative. Pur escludendo dall'analisi gli organismi internazionali interstatuali, associativi e di categoria, come l'IFA, il CIAT, la FEE, il IASC, il GAFI ed i molti altri che pure svolgono un lavoro fattuale importantissimo in materia di fiscalità comparata (basti pensare all'importanza che ricoprono - come riferimento esemplare e punto di partenza di tutte le indagini comparative - i Cahiers dell'IFA), il quadro da esplorare resta comunque vasto e variegato.

L'OCSE ed il Comitato Economico e Sociale delle Nazioni Unite non creano, come l'Unione europea, disposizioni di diritto direttamente applicabili nei loro Stati membri, ciò nonostante, i modelli di convenzione fiscale, le raccomandazioni ed i rapporti che, regolarmente, da essi emanano, godono

di grande prestigio, al punto che, spesso, le autorità giudiziarie nazionali li ergono a "principi generali del diritto fiscale internazionale". Tale autorevolezza deriva soprattutto dalla capacità dei delegati nazionali ai comitati e gruppi di lavoro di tali organismi internazionali di trovare - attraverso metodologie comparative - comuni denominatori che consentano facilmente, alla maggioranza dei propri membri di riconoscersi nelle regole suggerite, senza nel contempo scatenare processi d'esclusione in chi se ne discosta, anzi, stimolandone un virtuoso riavvicinamento attraverso meccanismi di adeguamento su base volontaria i cui vantaggi, principalmente economici, sono facilmente recepiti.

Più complessi i meccanismi che stimolano il processo comparativo in organismi internazionali depositari di trattati multilaterali corredati di meccanismi arbitrali e/o corti internazionali quali il Consiglio d'Europa e l'Organizzazione mondiale per il commercio (WTO/OMC). In questo caso, le disposizioni comuni di diritto internazionale (che occasionalmente possono avere rilevanza in campo fiscale) sono veri e propri accordi internazionali, recepiti negli ordinamenti nazionali. È possibile, anzi, che il superlavoro al quale qualche volta sono chiamati i *panel* arbitrali derivino proprio da un processo comparativo carente in fase di elaborazione della regola comune di diritto convenzionale.

412

Indubbiamente, all'interno dell'Unione europea, le metodologie comparative trovano la loro applicazione più ampia, coprendo tutte e quattro le finalità dell'analisi comparata già individuate nella sintesi della Sessione II. Né potrebbe essere altrimenti se si considera che, per quanto riguarda il diritto derivato fiscale comunitario, soltanto le disposizioni adottate dagli Stati membri all'unanimità possono trovare applicazione effettiva. Ma non è solo nell'elaborazione del diritto comunitario derivato (i regolamenti e le direttive) o nella sua interpretazione che le metodologie comparative trovano applicazione. Come si vedrà meglio in dettaglio esaminando i due sottotemi in cui si articola questa Sessione III.

2. Contenuti

- Sottotema "Principio di non discriminazione"

Il principio di non discriminazione ha le sue prime applicazioni nella sfera internazionale già nei trattati commerciali del XIX secolo, ma è con le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni che trova piena cittadinanza nel diritto tributario internazionale. L'art. 24 del Modello OCSE ed il suo Commentario sono il frutto di lunghe discussioni fra i delegati degli Stati membri, cominciate negli anni '60 e costantemente riprese a scadenze successive, fino ai nostri giorni. L'importante numero di osservazioni e riserve poste al concetto elaborato in tale Modello, possono ben dare la misura dei di-

versi approcci nazionali a tale principio e l'importanza dell'esame comparativo non solo per gli studiosi della materia, ma anche per gli stessi fruitori dei Trattati.

Con la normativa comunitaria primaria, anzi, per meglio dire, con l'interpretazione di questa fornita dalla Corte di Giustizia europea, il principio di non discriminazione ha trovato una larga applicazione nella fiscalità comunitaria, permettendo un'estensione del controllo giudiziale sulla legittimità degli atti legislativi nazionali, anche in un'area, quale è l'imposizione diretta, che in gran parte esula dal Trattato CE, anche dopo le sue recenti revisione dettate dai Trattati di Amsterdam e Nizza. La CGCE è però anch'essa chiamata ad un intenso lavoro di raffronto delle legislazioni nazionali, non fosse altro che per determinare la corretta applicazione delle cause di giustificazione - come, ad esempio, la coerenza del sistema fiscale - che permettono di "disattivare" tale principio.

Inutile infine sottolineare che anche lo studio comparato tra il concetto elaborato dall'OCSE e quello accolto dalla giurisprudenza comunitaria offre spunti interessanti al cultore della materia.

- Sottotema "Concorrenza fiscale dannosa"

Negli ultimi anni è emersa la necessità di un'azione coordinata sia a livello europeo, sia mondiale per lottare contro la concorrenza fiscale dannosa - ossia nei confronti di quelle fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore ai livelli generalmente applicati all'interno degli Stati - al fine di contribuire a realizzare importanti obiettivi, ad esempio, ridurre le distorsioni che ancora sussistono nell'ambito del mercato unico europeo, prevenire perdite di gettito tributario e conferire alle strutture tributarie un indirizzo più favorevole all'occupazione. Sia l'Unione europea sia l'OCSE hanno avuto modo di confrontarsi intensamente con questo soggetto ed hanno prodotto rapporti e risoluzioni.

Il Codice di condotta in materia di concorrenza fiscale dannosa offre, in particolare, molti spunti interessanti per i comparativisti. La sua natura di accordo politico, funzionale ad un semplice coordinamento delle politiche fiscali nazionali richiede infatti, soprattutto da parte del gruppo di lavoro del Consiglio UE incaricato di esaminare i singoli regimi speciali potenzialmente dannosi, un attento lavoro comparativo, sia sul piano strettamente giuridico, sia su quello economico, relativamente agli effetti di dette misure sugli Stati *partners*.

Non vanno infine trascurati gli spunti comparativi tra i due diversi concetti di concorrenza fiscale dannosa e/o sleale elaborati dai due organismi internazionali, soprattutto in vista della stretta collaborazione a livello mondiale - che gli ultimi tragici eventi hanno indubbiamente accelerato - nella lotta ai paradisi fiscali "più torbidi".

International conference on: "Comparative tax law: methods, applications and international guidelines" (Rome, 25-26 March 2002) (*)

The Italian "Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", in co-operation with the University "La Sapienza" of Rome, the "Seconda Università" of Naples, the University Bocconi of Milano, the University of Torino, the European Tax School and this Revue, organizes an international conference on: "*Comparative tax law: methods, applications and international guidelines*".

The purpose of this conference is to look at comparative tax law from the viewpoint of methodology and application, in the European Union specific area. Such an analysis would prove to be particularly useful in terms of the international bodies involved such as OECD, WTO etc.. In this respect the conference will be developed in three workshops:

- Workshop I: **Comparative Tax Law Methods;**
- Workshop II: **Applications in Comparative Tax Law;**
- Workshop III: **The use of comparative methods in international bodies and the EU.**

WORKSHOP I

1. General introduction

Workshop I introduces the main themes of the conference focusing on tax law comparative methodologies and patterns.

2. Methodology

The themes on which Workshop I reports will focus are :

Globalization and internationalization in economics led to the need for a coherent and extensive body of tax law rules and principles so that it can be inferred that there is a unitary theory of transnational taxation.

Side by side with a legal theory based on the principle of "domestic" or national taxation, a separate body of transnational rules has developed to avoid double taxation. Transnational rules always need to be based upon common tax concepts emerging from comparative analyses.

(*) This presentation has been prepared by the Scientific Committee of the Congress, composed by Prof. Fabrizio Amatucci, Carlo Garbarino, Gaetano Liccardo, Giovanni Puoti, Franco Roccatagliata, Claudio Sacchetto, Pietro Selicato, Gennaro Terracciano, Elisabetta Zuanelli.

To the best of our knowledge, there is no evidence of any such analysis being carried out to identify common concepts, therefore Workshop I will aim at identifying methodological priorities required for designing any sustainable tax law analysis.

3. Contents

A considerable part of Workshop I will focus on key methodological issues challenged by the comparative analysis; it will mainly look at comparative tax law methods, the relationships between comparative law and the general theory as well as the analysis of other methodological approaches which may prove to be instrumental to the comparative exercise (e.g. economic analysis of law, the "public choice" and the economic institutional approach).

A number of methodological approaches provided by the doctrinal debate will be analyzed in order to single out the most suitable and flexible methodology for the tax system. In particular, the following approaches will be analyzed :

1. The functionalist approach, i.e. the comparison of the various tax rule functions;

2. The structural and cryptotype approach, that is to say the comparison of the various legal tax systems on the basis of their structural elements (e.g. doctrinal elements, case law, legislative and regulatory systems);

3. The "common core" or factual approach, i.e. the comparison between different legal solutions to common tax problems by drawing on similarities among national tax systems;

4. The rotating approach of legal and tax models, i.e. the analysis of reception and transmission of legal models and instruments from the viewpoint of the interdependence of the different tax systems;

5. The approach of the economic analysis of the law, that is to say the analysis of the diffusion and promotion of tax law application models (tax assessment, inspections, "tax negotiation") through the evaluation of the transaction costs of the different solutions.

Workshop I aims at providing comparative descriptive and problem-solving analyses according to a case-by-case approach which will look at:

1) *policies* and criteria for introducing a specific piece of legislation which is compared throughout a number of tax systems;

2) analysis should look at legislative elements as well as administrative practices and case law;

3) structural analysis of differences and similarities among the solutions implemented in the various tax systems;

4) analysis of transnational structures and patterns which may be inferred from the evaluation of the national differences and similarities.

WORKSHOP II

1. General introduction

Workshop II is designed to implement the methods identified in Workshop I according to the specific provision of *Tax Negotiation and Corporate and Partnership Tax*.

The choice to set up two different sub-sets is based on the following considerations:

a) tax negotiation: in Italy the subject of tax negotiation was recently regulated through a number of pieces of legislation. Tax negotiation lends itself to be subject to a comparative analysis on grounds of its seemingly contradiction between legality and unavailability of the tax and the exercise discretionary power. The comparative analysis proves useful insofar it shows that while in a number of countries (France for instance) this dichotomy appears to be unsolvable, in others (especially United Kingdom and Germany) tax agreements were easily honored with no conflict for the domestic tax system;

b) Tax treatment of corporate groups: unlike previous assumptions, the tax regime which applies to national and international corporate groupings, despite the significant developments achieved in other European countries (the Netherlands, Spain, but also France and United Kingdom), is yet deprived of a complete set of regulations in Italy. Hence the need to compare the Italian internal system with those of other European countries and cast some light on current differences, work out some fresh proposals and review the Italian internal system towards a more marked harmonization with those of other European countries.

416

2. Methodology

Workshop II will portray a case-by-case comparative process which will articulate in two different levels:

a) Analysis and comparison of the systemic reference context: the importance attached to constitutional rules and general principles within the internal system reverberates throughout the comparative analysis, especially because of their impact on the discipline of single provisions and, less importantly, on those selected for our comparative purposes. It will affect: *a-i)* the constitutional system of each country (also in terms of sub-issues), the principles of taxable capacity, legality and due diligence and impartiality; *a-ii)* the discipline of administrative tax function (particularly involved in the comparison of the sub-theme on "tax negotiation"), the rules regulating the relationships between Revenue Authorities and taxpayers and those regulating the ensuing legal subjective situations, such as those associated to the dis-

cretionary power and the service-of process rule in administrative proceedings; a-iii) corporate features should be analyzed in order to compare the sub-theme on "Tax treatment of corporate groups", different corporate models, holding and independent companies according to the civil code;

b) *Analysis and comparison of individual elements of the institute which are subject to comparison*: in this respect it is necessary to refrain from adopting, or more importantly imitating other countries systems, thus shifting away from macro-comparison towards micro-comparison (both highly superficial and therefore misleading). In other words comparing the law in force in the different legal areas (Roman law, German Law and Common Law), through an in-depth evaluation of the legal doctrines and the single case law precedents available for each subject.

3. Contents

The composition of the sub-themes to be dealt with in Workshop II will follow different criteria.

The sub-theme "Tax negotiation" will include contributions revolving on the following subjects:

1. Constitutional framework with particular reference to taxable capacity, legality, due diligence and impartiality;
2. Administrative functions rules concerning the levying of taxes (different types of tax assessments);
3. Extension of the object (taxes which can be defined through the agreement);
4. Subjects entitled to express consensus (the Fiscal Administration, the taxpayer, both parties simultaneously or consecutively);
5. Stage of the proceeding (or trial/process) at which agreement can be reached;
6. Substantial, procedural and judicial effects of the agreement.

The sub-theme "Tax treatment of corporate groups" will be dealt with according to a similar set of stages, namely :

1. The economic definition of a corporate group;
2. The corporate group in the civil law and in other non tax laws (competitive procedures, credit, insurance)
3. The economic and legal definition of the person upon whom the tax is levied;
4. Balance consolidation of corporate groups;

The above work plan seems to be consistent with the overall objective of the conference, namely the identification and testing of comparative methodologies and not the development of specific investigations into the various doctrines.

WORKSHOP III

1. General introduction

Seen from an international perspective, taxation appears to the jurist as a cohort of different tax systems and different fiscal interpretations which are quite difficult to correlate. Often beyond the apparent similarity of the legal instrument there are deep-rooted differences which make them incompatible. Hence the need for methodologies derived from comparative law. The gatekeepers of the fiscal system, those who are bestowed with the knowledge and the capacity to interpret and correlate national legal instruments have also the capacity to monitor the most fundamental elements which support any accurate fiscal planning, with no risk for corporate and individual taxpayers whatsoever.

Even more self-explanatory is the reason why international bodies feel the need to equip themselves with the most refined comparative methodologies. Inter-state international bodies are not included in our analysis (i.e. trade associations such as IFA - think in particular of IFA "Cahiers" - , CIAT, FEE, IASC, GAFI and many others who carry out a very important factual work in the field of comparative taxation). Yet the scope of our investigation is far from limited.

The OECD and the UN Social and Economic Committee, unlike the European Union, are not a source of legal provisions to be directly transposed into Member States' legislation, their regular issues of tax treaties, recommendations and reports and the like are highly valued by national judicial authorities that often refer to them as "general principles of international fiscal law". Such authoritativeness stems from the special capacity of their national delegates sitting on international committees and working groups to single out common denominators by using comparative methods which make it possible for the majority of their members to recognize the value of the agreed rules, with no exclusion for those members who disagree, there is instead a virtuous voluntary system whereby consensus can be achieved at a later stage in exchange for mainly economic benefits.

Sometimes international bodies are the depositories of multilateral Treaties which are correlated with arbitration and/or international Court of justice such as the Council of Europe and the World Trade Organization (WTO), where the mechanism which initiates the comparative process is much more complex. Here international law provisions (which sometimes may be relevant for fiscal purposes) are virtually the same as international Agreements which are transposed into the national legislation. It may occur that the considerable workload sometimes imposed upon arbitration panels stems from

an inefficient comparative process in terms of design of the common rule of Conventional law.

Undoubtedly, within the European Union, comparative methodologies have a wide scope of application covering the four objectives of any comparative analysis described in Workshop II. This could not be otherwise since the derived EU tax law currently in force corresponds to all the provisions which have been unanimously adopted by the Member States. Comparative methodologies find their main application in community law regulations and directives, as well as in their interpretations, as the two sub-themes of Workshop II will describe in greater detail.

2. Contents

- Sub-theme "Non discrimination principle"

The earliest signs of the principle of non-discrimination can be found in the trade Treaties of the 19th century at an international level, however it is through the bilateral Treaties that the principle of non-discrimination enjoys full citizenship in the international tax law. Art. 24 of the OECD Model and its remarks are the offspring of lengthy debate started in the 60 among Member states delegates which survived until today. The considerable number of remarks and reservations submitted against the concept developed in that model mirror a variety of national approaches challenging such principle and point to the importance of a comparative analysis from the viewpoint of the beneficiaries of Treaties not to mention the jurists.

41

Under the Community Law, or better said, under the interpretation of the Community Law provided by the European Court of Justice, the principle of non-discrimination finds its full application in the Community Tax Law, extending the judicial control on the legitimacy of national legislative acts to the area of direct taxation, which to a large extent does not fall within the EC Treaty, even after the recent reviews which the Amsterdam and Nice Treaties made necessary. The terms of reference of the EC Court of Justice contemplate the comparative analysis of the national legislation, at least to determine the correct application of the causes of justification - such as the tax system consistency - which make it possible to "inactivate" such principle.

Needless to say, the comparative analysis of the OECD concept and the one advocated in the Community case law provide for good food for thought especially to the legal specialist.

- Sub-theme "Harmful Tax Competition"

In the last few years it became clear that the fight against dangerous tax competition calls for increasingly coordinated efforts at European and world-wide level - more coordinated efforts against those fiscal (authorities) which

set up actual taxation levels much lower than those generally applied within the various states - in order to achieve important goals, such as for example reduce tax distortions within the single European market, prevent tax revenue losses and promote tax policies favorable to employability. The European Union and the OECD alike have deeply evaluated the situation and issued a number of reports and resolutions on this matter.

The EU Code of Conduct about harmful tax competition provides food for thought from a comparative perspective. As its essence is more similar to a politic agreement instrumental to more coordination in the national tax policies, the Code of Conduct calls for an in-depth comparative analysis to be carried out especially by the Working Group of the EU Council responsible for evaluating the economic, and legal impact of potentially dangerous tax systems on member states.

In addition the comparative distinction between harmful tax competition and unfair tax competition should not be neglected especially in the light of possible future worldwide cooperation. The atrocities of New York, among other things, have pointed to the need to speed up the fight against the most "obscure" tax havens.