



SAPIENZA UNIVERSITÀ DI ROMA

DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

UNICO

2011

gennaio/dicembre

Fondata da | *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da | *Directors*
GIOVANNI PUOTI E ANDREA AMATUCCI

CASA EDITRICE



UNIVERSITÀ
LA SAPIENZA

CASA EDITRICE UNIVERSITÀ LA SAPIENZA

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA “LA SAPIENZA”
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATORE/FOUNDER

Giovanni PUOTI

DIREZIONE SCIENTIFICA/SCIENTIFIC DIRECTORS

Andrea AMATUCCI - Jacques MALHERBE - Giovanni PUOTI -
Claudio SACCHETTO - José Manuel TEJERIZO LOPEZ

COMITATO SCIENTIFICO/SCIENTIFIC COMMITTEE

Ruben ASSOREY (Argentina) - Domenico DA EMPOLI (Italia) - Lorenzo DEL FEDERICO (Italia) - Eugenio DELLA VALLE - Patrick DIBOUT (Francia) - Adriano DI PIETRO (Italia) - Hans FLICK (Germania) - Gabor FOLDES (Ungheria) - Haron JORAN (Israele) - Joachim LANG (Germania) - Gaetano LICCARDO (Italia) - Leonardo PERRONE (Italia) - Mauricio PLAZAS VEGA (Colombia) - Manuel PIRES (Portugal) - Stanley SIEGEL (U.S.A.)

DIREZIONE DELLA REDAZIONE/EDITORIAL DIRECTORS

Fabrizio AMATUCCI - Pietro SELICATO

COMITATO DI REDAZIONE/EDITORIAL COMMITTEE

ROMA (Responsabile Pietro SELICATO)

Roberto Antonio CAPOSTAGNO - Gemma CARALLO - Pier Luca CARDELLA - Mauro CICCOLINI -
Francesco CICCULLI - Serenella CRISAFULLI - Luca DI NUNZIO - Christian LAMONACA - Carla LOLLIO -
Piergiorgio VALENTE - Marco VERSIGLIONI - Maria Nicola VILLANI

NAPOLI (Responsabile: Fabrizio AMATUCCI)

Francesco AMYAS D' ANIELLO - Domenico ARDOLINO - Anna Rita CIARCIA - Tatiana COMPAN PARODI -
Beatrice D'ANNA - Olimpia ESPOSITO DE FALCO - Maria Assunta ICOLARI - Cristina MAYER - Alfonsoantonio
MORGILLO - Valeria NASTI - Giovanna PETRILLO - Maria Catalina PLAZAS MOLINA - Angela Andreina
PUOPOLO - Roberta SCARPATO - Maria VILLANI

TORINO (Responsabile: Claudio SACCHETTO)

Andrea BALLANCIN - Roberto FRANZÉ - Mario GRANDINETTI - Roberto SUCCIO - Barbara TESSA -
Alessandro VICINI RONCHETTI

PESCARA (Responsabile: Lorenzo DEL FEDERICO)

Christian CALIFANO - Riccarda CASTIGLIONE - Luigi LOVECCHIO - Gabriele MARINI - Francesca MICONI -
Francesco MONTANARI - Annalisa PACE - Alberto RENDA - Concetta RICCI - Caterina VERRIGNI

MILANO (Responsabile: Giuseppe MARINO)

Marco BARASSI - Giovanna COSTA - Serena CIBECCHINI - Barbara NIGRO - Salvatore PADULA -
Daniele RUSSETTI - Luigi VELE

CORRISPONDENTI SCIENTIFICI/SCIENTIFIC CORRESPONDENTS

- Kristina AIJMA, University of Helsinki (Finland)
- Rita CALÇADA PIRES, University Lusitana of Lisbon (Portugal)
- J. Clifton FLEMING Jr., Brigham Young University (U.S.A.)
- Daniel GUTMANN, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne (France)
- Pedro HERRERA MOLINA, Complutense University of Madrid (Spain)
- Gerard MEUSSEN, University of Nijmegen (The Netherlands)
- Franco ROCCATAGLIATA, European Commission (Bruxelles)
- Roman SEER, Bochum University (Germany)
- Heleno TAVEIRA TORRES, University of São Paulo (Brazil)
- Edoardo TRAVERSA, Catholic University of Leuven (Belgium)

COORDINATORE DELLA REDAZIONE

PROJECT MANAGER

Pietro SELICATO

SEGRETERIA DI REDAZIONE

EDITORIAL OFFICE

Mauro CICCOLINI - Luca DI NUNZIO
redazione@rdti.it - <http://www.rdti.it>



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 • *Directors*
GIOVANNI PUOTI
Professore di *Diritto Tributario Italiano*
e *Internazionale* nell'Università
“La Sapienza” di Roma

ANDREA AMATUCCI
Professore Emerito di *Diritto finanziario*
e di *Diritto tributario internazionale*
nell'Università “Federico II” di Napoli

UNICO

2011

gennaio/dicembre

CASA EDITRICE



UNIVERSITÀ
LA SAPIENZA

Indice

GIOVANNI PUOTI

In memory of Roberta Rinaldi 9

Ricordo di Roberta Rinaldi 13

GIOVANNI PUOTI

Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario - Studi in Onore di Andrea Amatucci (Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, Bogotá – Napoli, 2011) – ISBN 978-958-35-0849-3 17

Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario - Studi in Onore di Andrea Amatucci (Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, Bogotá – Napoli, 2011) – ISBN 978-958-35-0849-3 21

JOACHIM LANG

Andrea Amatucci, precursor of the modern science of tax law 25

Andrea Amatucci, precursore della moderna scienza del diritto tributario 35

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

The autonomy of Public Finance Law and Tax Law 45

Il diritto finanziario ed il diritto tributario. L'analisi economica del diritto 61

VICTOR UCKMAR

The evolution of financial and tax thought 77

L'evoluzione del pensiero giuridico finanziario e tributario 87

Sezione I – Dottrina

Section I – Academic Essays

GIUSEPPE ABBAMONTE

Federalism and participation in the Constitution (abstract) 99

Federalismo e partecipazione nella Costituzione 101

Indice

JACQUES MALHERBE

Federalismo fiscale in Belgio (abstract) 125

Fiscal Federalism in Belgium 127

MARÍA TERESA SOLER ROCH

Fiscal autonomy in Spain: current status and future prospects (abstract) 143

Autonomia tributaria in Spagna: stato attuale e prospettive future 145

DANIEL GUTMANN

La « pénalisation » du droit fiscal: mythe ou réalité? 157

La «penalizzazione» del diritto fiscale: mito o realtà? 177

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

Problemática de la tributación de los derechos de emisión 199

La problematica relativa alla tassazione dei diritti di emissione 235

GIOVANNI PUOTI

Ability to pay and territoriality principles in the thought of Gian Antonio Micheli 269

La capacità contributiva e la territorialità dell'imposizione nel pensiero di Gian Antonio Micheli 291

FABRIZIO AMATUCCI

The reversal of the burden of proof in national tax legislation and EU law compatibility (abstract) 311

Inversione dell'onere della prova a fini antielusivi ed antievasivi e compatibilità con il diritto UE 313

FRANCESCO PISTOLESI

Rulings and sharing of the burden of proof (abstract) 329

Interpelli e ripartizione dell'onere probatorio 333

GIUSEPPE MARINO

The ability to pay in the international and comparative perspective: from the measure of property rights to the social evaluation of an individual (abstract) 349

La capacità contributiva nella prospettiva internazionale e comparata: dalla misurazione dei diritti proprietari alla valorizzazione sociale della persona 351

CLELIA BUCCICO – MARIA ROSARIA VIVIANO – FERNANDO MAROTTA

The burden of proof and the retrieval order - Profiles of Italian and European law (abstract) 367

The burden of proof and the retrieval order - Profiles of Italian and European law 369

MARIANICOLA VILLANI

Flat taxes in Europe and the East European countries 385

La flat tax, l'Europa e i paesi dell'Est 395

LUCA CERIONI

Le norme nazionali sulla residenza fiscale alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea sulle pratiche abusive nell'esercizio della libertà di stabilimento: il caso dell'Italia 405

The national provisions concerning tax residence in light of the ECJ case-law on abusive practices in the exercise of the freedom of establishment: the Italian case 407

Sezione II – Documenti commentati

Section II – Commented documents

ANGELA ANDREINA PUOPOLO

Italy - Supreme Court – Tax Section – Judgement April 11th, 2011 No 8132 - President Pivetti – Reporting Judge Meloncelli – Tax Authority c/ Marco Neri

The taxpayer's probatio diabolica in terms of Carousel frauds 461

Italia – Suprema Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – Sent. 11 aprile 2011 n. 8132 – Presidente Pivetti – Relatore Meloncelli – Agenzia delle Entrate c/Marco Neri

La *probatio diabolica* del contribuente in tema di «frodi carousel» 479

PIETRO MASTELLONE

Tax Court of First Instance of Mantua, Section I, decision of 13 May 2010 (delivered on 27 May 2010), No. 137 499

Tax Court of First Instance of Milan, Section XL, decision of 15 October 2009 (delivered on 15 December 2009), No. 367 499

First decisions on the Liechtenstein case: exchange of information, burden of proof and taxpayer's rights protection 501

Commissione Tributaria Provinciale di Mantova, Sez. I, sentenza 13 maggio 2010 (dep. 27 maggio 2010), n. 137 521

Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XL, sentenza 15 ottobre 2009 (dep. 15 dicembre 2009), n. 367 526

Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso *Liechtenstein*: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente 536

Sezione III – Appunti e rassegne

Section III – Notes and surveys

PIETRO SELICATO

*Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima (Perù) 26th August 2011. Conferring *honoris causa* degree to Jacques Malherbe* 559

PIETRO SELICATO - JULIO A. FERNÁNDEZ CARTAGENA - JACQUES MALHERBE

Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima (Perù) 26 Agosto 2011. Cermonia di conferimento della laurea *honoris causa* a Jacques Malherbe 561

DANIELE RUSSETTI

The premium collection: the Italian anomaly of an (extra) imposition with European questionable legitimacy traits (abstract) 573

L'aggio di riscossione: l'anomalia italiana di un'(*extra*) imposizione di dubbia legittimità europea 575

JACQUES MALHERBE

Review: *M. LEROY, Taxation, the State and society. The fiscal sociology as interventionist democracy* (P.I.E. Peter Lang, Brussels, 2011, Public action series n° 7-2011), 400 pages (ISBN: 978-90-5201-697-9) 595

Recension: *MARC LEROY, Taxation, the State and society. The fiscal sociology as interventionist democracy* (P.I.E. Peter Lang, Brussels, 2011, Public action series n° 7-2011), 400 pages (ISBN: 978-90-5201-697-9) 601

JACOPO CRIVELLARO

Recenti sviluppi nel diritto tributario americano, con la «Codification of Economic Substance» (Codificazione della Sostanza Economica) nel Libro 26° del Codice Federale, Capitolo 79, Articolo 7701 Lettera (o) (abstract) 607

Recent developments in the US Federal tax code codifying the «Economic Substance Doctrine» in Section 7701(o) 611

RAFFAELE PETRUZZI

Review: *M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER – A. STORCK – L. DE BROE – P. ESSERS – E. KEMMEREN – F. VANISTENDAELE* (Editors), *Tax Treaty Case Law around the Globe* (Linde, 2011) - ISBN: 978-3-7073-1935-4 625

Recensione: *M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER – A. STORCK – L. DE BROE – P. ESSERS – E. KEMMEREN – F. VANISTENDAELE* (Editors), *Tax Treaty Case Law around the Globe* (Linde, 2011) - ISBN: 978-3-7073-1935-4 627

MARIA ASSUNTA ICOLARI

Review: *R. E. HALL – A. RABUSKA, Flat Tax, La rivoluzione fiscale* (European center of Austrian economics foundation, Liechtenstein, 2011), pp. 167, ISBN: 978-3-942239-32-5 631

Recensione: *ROBERT E. H. - A. RABUSKA, Flat Tax, La rivoluzione fiscale* (European center of Austrian economics foundation, Liechtenstein, 2011), pp. 167, ISBN: 978-3-942239-32-5 635



In memory of Roberta Rinaldi

Giovanni Puoti

It's only been a few months since Roberta Rinaldi passed away in Bologna on 22 June 2011, yet it seems and feels much longer.

Her absence in meetings where it was so usual to see her and at conferences, seminars and conventions, in addition to meetings, whether for public posts contests or doctorate exams, is still a matter of disbelief for all her colleagues, and there are so many of them, who enjoyed the pleasure of her friendship and her conversation: and now the sorrow for not having her amongst us any longer which matches the equal regret of our not being able to read new works demonstrating her ability to write profound and well thought out pages of prolific writing.

I met Roberta on 11 March 1977, at the University of Pisa (where I taught at the time), during a meeting on tax legislation in bankruptcy proceedings. Roberta, recently graduated and working with Furio Bosello, approached me that day saying that she was attending on behalf of Bosello: I introduced her

to my Professor Gian Antonio Micheli, and other colleagues of the Roman School, Augusto Fantozzi, Andrea Fedele, Giuliano Tabet, Leonardo Perrone and Franco Gallo. All of them were touched by her sweetness and her intellect, so vivid and so timidly expressed.

Regarding her research work I recall the important contributions that Roberta has given to particular issues within the area of tax law and with which she was so immersed at the time that she almost «lived» them, she started with an in-depth study of magnitude and followed this with a number of subsequent works which enabled her to integrate and change positively, her initial direction.

Following her first research work *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, published by Franco Angeli in 1989, as a part of the Series of the Faculty of Economics of the University of Urbino, she delivered other significant works, especially on the topic of yield returns related to derivatives.

With the book *Profili ricostruttivi della liquidazione di imposta*, published by Lint in 2000, again as a part of a series of publications for her affiliating Faculty, whereby Roberta, using great insight, went ahead of other authors who have devoted themselves to the subject only after major legislative changes had occurred in the first decade of this century.

Roberta had been previously dedicated to the topic of tax collection, from a procedural view, as with the essay *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dai Centri di servizio ed il nuovo processo tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1997, I, p. 383 et seq.

Such a topic was revisited and updated with the chapter *Riscossione dei tributi* in the *Dizionario di diritto pubblico*, edited by Sabino Cassese, Milan, 2006.

However, new research interests occupied Roberta Rinaldi in the final period of her life, such as the taxation of electronic commerce (*La fiscalità del commercio via internet: attualità e prospettive*), published by Giappichelli, a collective volume edited by her) with the legal dynamics of public services, being the subject-matter of her last book (*La posizione giuridica soggettiva dell'utente di servizi pubblici*, Cedam, 2011).

With equal skill and ability, Roberta, whose academic and research pursuits represented the most important part of her working life, enriched her impressive career by practicing in the legal profession as well as seating as a taxation judge.

I think it is enough to note Roberta's large and long-standing involvement with the examination boards at both graduate and PhD levels and her

research work (master, lectures, study meetings) to be able to understand what undivided respect and appreciation she enjoyed within the academic world often inter-woven by the contrasts and divisions of this field.

To honour the memory of this scholar, as well as that of a colleague and a friend, our Journal intends to publish, with the consent of its editors, the most significant contributions and those of major interest which Roberta has produced in the field of international taxation.

Ricordo di Roberta Rinaldi

Giovanni Puoti

Sono passati solo pochi mesi dal giorno della scomparsa di Roberta Rinaldi, venuta a mancare a Bologna il 22 giugno del 2011, ma da quella data sembra essere passato un periodo di tempo molto più lungo.

La sua assenza negli incontri in cui era usuale vederla, come le conferenze, i convegni, le riunioni per i concorsi o i dottorati, costituisce ancora motivo di incredulità per tutti quei colleghi, e sono tanti, che godevano del piacere della sua amicizia e della sua conversazione: e il dolore per non averla più con noi si abbina al rimpianto di non poter leggere più pagine lucide e profonde come quelle di molti suoi scritti.

Ho conosciuto Roberta l'11 marzo del 1977, all'Università di Pisa (dove allora insegnavo come incaricato), in occasione di un incontro di studi sulla normativa fiscale nelle procedure concorsuali.

Roberta, laureata da poco, collaborava con Furio Bosello e mi si avvicinò dicendomi che era stata delegata da lui a partecipare al nostro convegno: la presentai al mio Maestro, Gian Antonio Micheli, e agli altri colleghi della Scuola romana, Fantozzi, Fedele, Tabet, Perrone e Gallo e tutti fummo colpiti dalla sua dolcezza e dalla sua intelligenza così vivida e così timidamente espressa.

Della sua attività scientifica vorrei ricordare i contributi importanti che Roberta ha dato ad alcune tematiche del diritto tributario che sono state da Lei quasi «vissute» nel tempo, con un approfondimento monografico iniziale ed una pluralità di interventi successivi che le hanno consentito di integrare, e talvolta modificare in senso positivo, i suoi orientamenti iniziali.

Così il suo primo lavoro monografico del 1989, *Contributo allo studio dei redditi da capitale*, Franco Angeli Editore, nella collana della Facoltà di Economia e Commercio dell'Università di Urbino, cui hanno fatto seguito alcune significative riflessioni, soprattutto in tema di rendimenti attinenti agli strumenti derivati.

Ancora nella collana della Sua Facoltà di appartenenza fu pubblicata la monografia *Profili ricostruttivi della liquidazione di imposta*, Lint Editoriale, del 2000, con la quale Roberta ha anticipato, con grande intuizione, quegli

Autori che poi si sono dedicati alla riscossione delle imposte solo a seguito dai grandi mutamenti normativi intervenuti nel primo decennio di questo secolo.

Ma anche in precedenza Roberta si era dedicata ai temi della riscossione, in un'ottica processuale, come con il saggio *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dai Centri di servizio ed il nuovo processo tributario* in Rivista di diritto tributario, 1997, I, p. 383 e ss.

Tale tematica è stata ripresa ed aggiornata con la voce *Riscossione dei tributi* nel Dizionario di diritto pubblico diretto da Sabino Cassese, Milano, 2006.

Ma nuovi interessi scientifici hanno attirato Roberta Rinaldi nell'ultimo periodo della sua vita, come la fiscalità del commercio elettronico (*La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, un volume collettaneo edito da Giappichelli, da Lei curato) e la dinamica giuridica dei servizi pubblici, tema trattato nella sua ultima monografia (*La posizione giuridica soggettiva dell'utente di servizi pubblici*, Cedam, 2011).

Alle attività accademiche e scientifiche, che però hanno rappresentato la parte più importante della sua attività, Roberta ha unito lo svolgimento, con altrettanta bravura della professione forense e delle funzioni di giudice tributario.

Credo sia sufficiente ricordare l'elevato numero di commissioni di concorso universitario e di dottorato, e di iniziative scientifiche (master, conferenze e incontri di studio) alle quali Roberta era designata a partecipare per rendersi conto della stima unanime e del grande apprezzamento di cui godeva in un mondo accademico spesso intessuto di contrasti e divisioni di campo.

Per onorare la memoria della studiosa, oltre che collega ed amica, la nostra Rivista si propone di pubblicare, con il consenso degli editori, i contributi più significativi e di maggior interesse per l'area della fiscalità internazionale.

STUDI IN ONORE DI ANDREA AMATUCCI
SCRITTI INTRODUTTIVI

GIOVANNI PUOTI
Recensione

JOACHIM LANG
*Andrea Amatucci, precursore della moderna scienza del Diritto Tributario**

MAURICIO A. PLAZAS VEGA
*L'autonomia del Diritto Finanziario e del Diritto Tributario**

VICTOR UCKMAR
*L'evoluzione del pensiero giuridico Finanziario e Tributario**

** Si pubblica per gentile concessione delle Case Editrici*

Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario - Studi in Onore di Andrea Amatucci (Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, Bogotá – Napoli, 2011) – ISBN 978-958-35-0849-3

Giovanni Puoti *

* Translated in English by Mauro Ciccolini

On Thursday, October 20, 2011 at the University of Naples Federico II, Faculty of Law, have been presented the Studies in Honor of Andrea Amatucci, Professor Emeritus at the same University, where he taught Public Finance and Financial Law.

The cultural experiences of Andrea Amatucci, always marked in comparison with foreign Colleagues (in particular German and Spanish), have been the focus of an intense study day which saw the participation of the Rector of the University Massimo Marrelli, the Dean of the Faculty of Law Lucio De Giovanni, Professors Giuseppe Abbamonte, Raffaele Perrone Capano and Victor Uckmar, as well as Professors Eugenio Simon Acosta of the University of Navarra, Joachim Lang representing the Cologne's one, Jean Claude Martinez of the University of Paris II, Mauricio Plazas Vega of the University of Rosario in Bogota.

Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario is a colossal work, over five thousand pages in seven volumes, which was attended by 158 professors of Public Finance, or specifically of Tax Law from all continents. It contains the abstract of each chapter in three different languages (Italian, English and Spanish).

The work, informed to Professor Amatucci's idea that the jurist should approach the tax system with a rigorous and particular method in order to consider it with reference to the financial environment from which it results and note all it deals with its real economic content (which is the object of Public Economy), offers, expressing a strong systematic coherence, valuable contri-

butions on issues of central importance, such as methodology and interpretation of Tax Law, the research about the concept of tax and its “extra-tax” purposes, the analysis of constitutional tax principles, the survey in terms of connections between our law and the international standards, studies on the principles relating to the judicial proceedings and tax process (see the general scheme of the Work on www.jovene.it).

The speakers highlighted the contributions offered by Prof. Andrea Amatucci with the purpose, well managed, to demonstrate the validity of the method of the economic analysis of Law, born with Labeo in the first century b. C. in the South of modern Italy, where it has developed to date.

Regarding Financial Law and its specific branch represented by Tax Law, the economic analysis of Law, born and affirmed in the U.S. in the second half of last century, is particularly appropriate for achieving redistributive justice and efficiency, because the first damage the second less than in the other branches of law.

Just moving from the Anglo-Saxon school of economic analysis of Law, as noted by Professor Mauricio Plazas Vega, Professor Amatucci, supporting the absolute autonomy of Financial Law and the relative autonomy of Tax Law, highlighted in his writings dedicated to Financial Law and economic analysis of Law (no longer limited to Criminal Law, Civil Law and Company Law, but concerning the fields of Law by their nature closer to Economics like Financial Law and Tax Law), the close relationship between Law and Economics as well as the consequences of this phenomenon on Financial Law and Tax Law, proving the significant influence exerted by the economy on the Law, both in the course of history in general and particularly in Italy, Europe and Latin America.

Therefore, approaching the study of Financial Law and Tax Law, the jurist must necessarily be aware of the macroeconomic environment which influences the positive Law which is the subject of his analysis.

Even Professor Lang focused on the research of Professor Andrea Amatucci about the economic meaning of the tax phenomenon, arguing *de lege lata*, through the economic interpretation of Tax Law, as well as *de lege ferenda*, by means of determination of economic purposes.

For these reasons, argues Professor Lang, the Neapolitan School refutes the formalist theory that rules out any economic importance in the study of Tax Law and interprets tax positive rules with a legal approach to which is foreign any kind of research above economic objectives.

As pointed out by Professor Victor Uckmar, Amatucci has reached his scientific maturity through an historical investigation having its center in Oreste Ranelletti's work; in this perspective, the knowledge of the evolution of thought, from its ancient origins and its most significant paths, was extremely useful to him for his methodological research.

Inspired by the teaching of the distinguished Scholars belonged to the substantial legal and financial Neapolitan School, Prof. Amatucci, throughout his scientific paths, has allowed to understand the groundlessness of the formalist view, which considers Tax Law divorced from Financial Law and, of course, from its economic reason.

This theory produces distorted effects on the interpretation of Tax Law, as it do not allows to identify the real purpose which it pursues with the consequent production of economic and social effects unrelated to the law itself and of which the interpreter is not aware.

How effectively has stressed the friend Plazas Vega, this work, which represents a real «International Treaty of financial Law and Tax Law» and is inspired by the «Italian – *German* - Spanish Treaty of Tax Law», published in several languages and direct by the same Professor Amatucci, is an exciting opportunity for a reflection on the scientific relationship between Financial Law and Tax Law, summarizing the thoughts expressed by the Naples' Scholar in his writings and conference presentations, which has significantly contributed to build a proper method of investigation, supporting the substantialism, that will not modify the purity of the legal nature of economic analysis of law and calling, therefore, a deep review of the curricula of law faculties in order to improve, supplementing, the training of lawyers.

As illustrated by the speakers, from the very beginning of his research, Professor Andrea Amatucci established scientific contacts with German Colleagues. During fifty years, he frequently visited Germany to study and deal with several German professors of Tax Law (Klaus Tipke, Klaus Vogel, Walter Schick, Christoph Trzaskalik, Jörg Manfred Mössner and the Judge of the Federal Constitutional Court Lerke Osterloh).

On the other hand, Professor Andrea Amatucci laid down the foundations for fruitful scientific relations, still ongoing, with the spanish financial and tax law science.

His monographs on the interpretation of Financial Law (1965) and on the State budget Law as an instrument of economic policy (1970) have been explored in details by Rodriguez Bereijo in Spain, who would

later become President of the Spanish Constitutional Court, and by the beloved Friend Eusebio González García.

The capabilities and merits of Professor Andrea Amatucci were also appreciated by the most eminent studios of Latin America, so that has been asked him to hold, for several years, PhD courses in Colombia at the University of La Sabana in Bogota within the European Union Alpha Project.

Ultimately, if the contributions to the Work came from Countries (such as Japan, China, Russia, Africa), whose rules are often extremely far from ours, it is because Tax Law does not need «compatible Laws» since, as Professor Amatucci always stated, the purpose of Tax Law is to identify, within each society, the economic and social objectives.

I find significant, finally, reflect on a constant feature of scientific and teaching activities of Professor Andrea Amatucci: the belief that teaching and research are not only made of intellectual efforts, but inevitably suffer the emotional side of the human relations. As in teaching Professor Amatucci considered essential the relationship with the students, main instrument of learning to him, in his research considered essential to establish friendly relations with colleagues, so as to promote, with remarkable results, the exchange of ideas and the mutual growth.

Of all up above the Work is a wonderful testimony.

Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario - Studi in Onore di Andrea Amatucci (Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, Bogotà – Napoli, 2011) – ISBN 978-958-35-0849-3

Prof. Giovanni Puoti

Giovedì 20 ottobre 2011 sono stati presentati nell'Università di Napoli Federico II, presso la Facoltà di Giurisprudenza, gli Studi in Onore di Andrea Amatucci, Professore Emerito nella stessa Università dove ha insegnato Scienza delle finanze e Diritto Finanziario.

I percorsi culturali di Andrea Amatucci, sempre improntati al confronto con i Colleghi stranieri (in particolare tedeschi e spagnoli), sono stati al centro di una intensa giornata di studi che ha visto la partecipazione del Rettore dell'Ateneo Massimo Marrelli, del Preside della Facoltà di Giurisprudenza Lucio De Giovanni, dei Professori Giuseppe Abbamonte, Raffaele Perrone Capano e Victor Uckmar, oltre che dei Professori Eugenio Simon Acosta dell'Università di Navarra, Joachim Lang di quella di Köln, Jean Claude Martinez dell'Università Parigi II, Mauricio Plazas Vega dell'Università del Rosario di Bogotà.

Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario rappresenta un'opera colossale, di oltre cinquemila pagine distribuite in sette volumi, alla quale hanno partecipato 158 Professori di Diritto Finanziario o specificamente di Diritto Tributario di tutti i continenti. Essa contiene in tre lingue (italiano, inglese e spagnolo) l'*abstract* di ogni capitolo.

L'Opera, informata all'idea del Professor Amatucci che il giurista debba avvicinarsi all'ordinamento tributario con metodo rigoroso e particolare al fine di considerarlo con riferimento all'ordinamento finanziario dal quale deriva e rilevarne tutto il reale contenuto economico di cui si occupa la scienza delle finanze, offre, esprimendo una spiccata coerenza sistematica, contributi pregevoli su temi di rilevanza centrale, quali la metodologia e l'interpretazione del Diritto tributario, la ricerca sul concetto di tributo e

sui suoi fini extrafiscali, l'analisi dei principi costituzionali tributari, l'indagine in tema di collegamenti fra il nostro ordinamento e le norme internazionali, gli studi sui principi in materia di procedimento e processo tributario (per prendere visione dello schema generale dell'Opera cfr. il sito internet, www.jovene.it).

I relatori hanno evidenziato i contributi offerti dal Professor Andrea Amatucci nell'intento, ben riuscito, di dimostrare la fondatezza del metodo dell'analisi economica del Diritto, sorta con Labeo nel I sec. d.C. nel Mezzogiorno, ove si è sviluppata sino ad oggi.

Per il Diritto Finanziario e per il suo ramo specifico del Diritto Tributario, l'analisi economica del Diritto, sorta ed affermata negli USA nella seconda metà del secolo scorso, è particolarmente idonea a realizzare la giustizia redistributiva e l'efficienza, in quanto la prima danneggia la seconda meno che negli altri rami del Diritto.

Proprio muovendo dalla Scuola anglosassone dell'analisi economica del Diritto, come ha rilevato il Professor Mauricio Plazas Vega, il Professor Amatucci, sostenendo l'autonomia assoluta del Diritto Finanziario e l'autonomia relativa del Diritto Tributario, ha evidenziato nei suoi scritti relativi al Diritto Finanziario ed all'analisi economica del Diritto (non più limitata al Diritto Penale, al Diritto Civile e al Diritto Commerciale, ma relativa a settori del Diritto per loro natura vicini all'Economia quali, appunto, il Diritto Finanziario ed il Diritto Tributario) lo stretto rapporto intercorrente tra il Diritto e l'Economia e le ripercussioni di ciò sul Diritto Finanziario e sul Diritto Tributario, dimostrando l'influenza notevole esercitata dall'Economia sul Diritto, sia nel corso della storia in generale che in particolare in Italia, in Europa ed in America Latina.

Pertanto, nello studio del Diritto Finanziario e del Diritto Tributario, il giurista deve necessariamente avere consapevolezza del contesto macroeconomico il quale influenza il Diritto positivo che costituisce oggetto delle sue analisi.

Anche il Maestro Professor Lang si è soffermato sulle ricerche del Professor Andrea Amatucci relative alla motivazione economica del fenomeno tributario, discutendo *de lege lata*, attraverso l'interpretazione economica della legge tributaria, ed anche *de lege ferenda*, per mezzo della determinazione dei fini economici. Per tali ragioni, argomenta il Professor Lang, la Scuola napoletana confuta la teoria formalistica che esclude ogni rilevanza dell'economia nello studio del Diritto Tributario ed interpreta le norme tributarie positive con un metodo giuridico al quale è estranea la ricerca degli obiettivi economici.

Come ricordato dal Professor Victor Uckmar, Amatucci ha raggiunto la maturità scientifica attraverso un'indagine storica che ha avuto il baricentro in Oreste Ranelletti; in quest'ottica la conoscenza delle evoluzioni del pensiero, sin dalle sue remote origini e nei suoi percorsi più significativi, è stata per lui estremamente utile al fine della ricerca metodologica.

Ispirandosi all'insegnamento degli illustri Maestri della Scuola sostanziale giuridico-finanziaria napoletana, il Professor Amatucci, attraverso i suoi percorsi scientifici, ha consentito di comprendere l'infondatezza della concezione formalista, la quale considera il Diritto Tributario avulso dal Diritto Finanziario e pertanto dalla sua motivazione economica. Tale orientamento produce effetti distorti in sede di interpretazione della legge tributaria, in quanto non permette di individuare le reali finalità che essa persegue con la conseguente produzione di effetti economici e sociali estranei alla stessa legge e di cui l'interprete non è consapevole.

Come ha efficacemente sottolineato l'amico Plazas Vega quest'Opera, che rappresenta un vero «Trattato Internazionale di Diritto finanziario e Diritto tributario» e che si ispira al «Trattato Italo – Tedesco – Spagnolo di Diritto Tributario», pubblicato in più lingue e diretto dallo stesso prof. Amatucci, costituisce una stimolante occasione scientifica di riflessione sui rapporti tra il Diritto Finanziario ed il Diritto Tributario, riassumendo il pensiero espresso dal Maestro napoletano nei suoi scritti e nei convegni, in cui ha decisamente contribuito alla costruzione di un corretto metodo di indagine, sostenendo il sostanzialismo, tale da non alterare la purezza della natura giuridica dell'analisi economica del Diritto Finanziario e tributario sollecitando, pertanto, una profonda revisione dei piani di studio delle Facoltà giuridiche al fine di migliorare, completandola, la formazione dei giuristi.

Come hanno evidenziato i Relatori, sin dall'inizio della sua attività di ricerca, il Professor Andrea Amatucci ha stabilito contatti scientifici con i Colleghi tedeschi. Frequentemente si è recato, nel corso di cinquanta anni, in Germania per studiare e confrontarsi con professori tedeschi di Diritto tributario, quali Klaus Tipke, Klaus Vogel, Walter Schick, Christoph Trzaskalik, Jörg Manfred Mössner e la Giudice della Corte Costituzionale Federale Lerke Osterloh.

Dall'altro lato, il Professor Andrea Amatucci ha posto le basi per fruttuosi rapporti scientifici, ancora in corso, con la Scienza giuridica finanziaria e tributaria spagnola. Le sue monografie sull'interpretazione delle norme di Diritto Finanziario (1965) e sul Diritto del bilancio dello Stato

come strumento di politica economica (1970) sono state dettagliatamente approfondite in Spagna da Rodriguez Bereijo, che sarebbe poi divenuto Presidente della Corte Costituzionale spagnola, e dal compianto Amico Eusebio González García.

Le capacità ed i meriti del Professor Andrea Amatucci, poi, sono stati apprezzati anche dai più eminenti studiosi dell'America latina, tanto che è stato chiamato a tenere per diversi anni corsi di Dottorato, nell'ambito del progetto Alfa dell'Unione Europea, in Colombia presso l'Università La Sabana di Bogotá.

In definitiva, se i contributi all'*Opera*, sono arrivati da Paesi (come Giappone, Cina, Russia, Africa) le cui norme risultano spesso essere estremamente lontane dalle nostre, è perché il Diritto tributario non ha bisogno di «diritti compatibili», in quanto, come ha sempre sostenuto il Professor Amatucci, lo scopo del Diritto tributario è quello di individuare, all'interno di ogni società, gli obiettivi economici e sociali.

Reputo significativo, in conclusione, soffermarmi su un aspetto costante dell'attività scientifica e didattica del Professor Andrea Amatucci: il convincimento che l'attività didattica e di ricerca non siano legate alla sola componente intellettuale, ma risentano inevitabilmente del contenuto affettivo. Come nella didattica, il Professor Amatucci ha ritenuto fondamentale il rapporto con gli studenti, strumento principale di apprendimento, così nella ricerca ha reputato indispensabile stabilire rapporti di amicizia con i Colleghi della stessa materia, in modo da favorire, con risultati pregevoli, lo scambio di idee e la crescita comune.

Di ciò l'*Opera* costituisce mirabile testimonianza.

Andrea Amatucci, precursor of the modern science of tax law*

Joachim Lang **

* This essay is part of the Presentation of the Work titled *Dal diritto finanziario al diritto tributario – Studi in onore di Andrea Amatucci* (Jovene, Naples and Editorial Temis, Bogotá, 2011), having methodological content and consisting of seven volumes totaling 5028 pages. The authors who have contributed are 158, covering the five continents. The work contains the Abstract in three languages of each chapter.

** Emeritus Professor of Tax Law at the University of Cologne (Germany)

CONTENTS: 1. Preface; 2. Andrea Amatucci's contributions to the scientific autonomy of Tax Law; 3. Andrea Amatucci's international scientific activity; 4. Andrea Amatucci's teaching experience at the University of Naples - Federico II.

1. Preface

Andrea Amatucci belongs to the eminent and distinguished international group of precursors of the modern Science of Tax Law, which, at the end of the 19th century, started to distance itself from Public Finance in two main sectors.

At the same period, Tax Law already embraced the four basic rules of taxation as set out by Adam Smith¹, the principle, nowadays recognized around the world, of taxation based upon tax capacity², and the concept of income as fundamental to Tax Law³.

¹ A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, vol. V, chapter II, part II: equality, certainty, convenience of payment and public economics.

² Art. 53, paragraph 1 of the Italian Constitution. On the principle of tax capacity cf. F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (directed by), *Trattato di Diritto Tributario*, Padova 1994, vol. I, 1, p. 223; P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Madrid, 1998; D. BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln 1983; K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, Köln, 2000, p. 479 ss.; J. LANG, *Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips*, in *Festschrift für H. W. Kruse*, Köln 2001, p. 313.

³ Cf. in particular on this subject the fundamental contributions by G. V. SCHANZ, *Der*

Tax Law was developed in the 20th century as a legal discipline, and it was independent of Administrative Law and Private Law.

With respect to the scientific autonomy of Tax Law, Andrea Amatucci has made contributions that help to lay out a path for the future of this discipline⁴.

I am very proud of having been assigned the task of writing the Laudatio of Prof. Andrea Amatucci, intended to serve as the opening piece of these studies in his honor.

Prof. Amatucci has built a solid bridge between Italian and German Legal Sciences, which were the first, such sciences, to analyze Tax Law on a dogmatic level⁵.

2. Andrea Amatucci's contributions to the scientific autonomy of Tax Law

Andrea Amatucci was born in Naples on 21 October, 1938. In 1968, he was a professor of Public Finance and Finance Law at the University of Cagliari. In 1974, he became a professor of these two disciplines at the University of Naples - Federico II.

Working within this prestigious academic environment he has become one of the most distinguished scholars of Tax Law in Italy. His research activity is based on the studies carried out by the 1st century AD jurist, Labeo Antistius, from Campania. Labeo was a student of Trebazio Testa from Velia, present day Elea, which in the 5th century BC was the seat of one of the two philosophical schools of southern Italy, then called «Magna Grecia».

Andrea Amatucci has demonstrated that Labeo influenced the legal studies of the University of Naples.

The University was founded in 1224 by Frederick II, and charged with the task of developing and spreading the Ghibelline and Friderician principles of state and social organization.

Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, *Finanzarchiv* 13, Year's issues 1896, p. 1 and by the same author G. V. SCHANZ, *Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff*, *Finanzarchiv* 39, Year's issues 1922, p. 505.

⁴ q.v. A. AMATUCCI, *The Scientific Autonomy of Tax Law: A Methodological Approach*, in A. AMATUCCI (editor), *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006, p. 3.

⁵ Cf. A. AMATUCCI, *Konzepte der Besteuerung in Italien und in Deutschland*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2007, 285.

Saint Thomas Aquinas started to teach at Federico II from 1272 and also took an interest in the ethical issues of taxation⁶. The first Chair of Political Economy was established in the University in 1755, and Antonio Genovesi, the first to occupy this Chair, wrote and published his masterpiece work on economy, “Lessons in Civil Economy” in 1765. Genovesi’s student, the lawyer Gaetano Filangieri (1753-1788), continued the tradition by publishing his famous work, «Science of Legislation»⁷, in seven volumes. In this work, he set out new criteria for the redistribution of wealth in order to reduce inequality.

The methodology of the scientific analysis of the Law in relation to Economics was established at the University of Naples, and was treated in a work by Oreste Ranelletti. He amplified this subject by relating it to Finance Law (Finance Law is also defined as «Public Finance Law» in order to distinguish it from «Private Finance Law»).

Ranelletti published three works: 1) an article on the legal nature of tax in 1898; 2) the first Italian manual of Finance Law, *Lessons in Finance Law*, in 1926, and finally 3) the third edition of his manual entitled *Finance law*, in 1927⁸.

Through his contributions, Andrea Amatucci advanced the economically-oriented Science of Law, which Oreste Ranelletti had worked on, and which had been developed at the University for almost eight centuries.

Ranelletti considered Economics as the «premise and basis» of Public Finance Law. Using this idea, professors⁹ at the Law Faculty of the University of Naples - Federico II carried out scientific work during the 20th century. Continuing this tradition of thought, Andrea Amatucci developed his own concepts, which were inspired by «the idea of considering Tax Law

⁶ According to his famous thesis, taxes are a form of permitted robbery: if one considers that they are owed under the principle of justice and in the public interest, they can not be considered a form of robbery, even if they are collected by force: *Summa theologica*, vol. 2nd, 1st part, Law and Justice, issues 57-79. This thesis identifies two elements of the legitimation of taxes, which may, if necessary, be collected by force, on condition that they are fair (Cf. H. HAHN, *Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2004, 167) and meet public needs.

⁷ The *Science of Legislation* was published in 1780, translated into most European languages, and printed in multiple copies.

⁸ In 1906 it was published in Leipzig the first manual in German of Finance Law by the Austrian FRANZA V. MYRBACH-RHEINFELD, *Zur deutschsprachigen Entwicklung von Forschung und Lehre im Steuerrecht*, K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, 1st edition, Köln, 1993, p. 26 ss.

⁹ Francesco D’Alessio, Gustavo Ingrosso, Romanelli-Grimaldi, Vincenzo Sica and Giuseppe Abbamonte, author of the fundamental work *Principi di Diritto finanziario*, being the title of the editions since 1975. The title of the work first published in 1969 was *Corso di Diritto finanziario*. q.v. A. AMATUCCI, *The Scientific Autonomy of Tax Law*, cit. in note 4, p. 9 ss.

from an economic point of view». Amatucci has also contributed much to the recognition of the scientific autonomy of Tax Law.

Starting from the contributions of the Neapolitan school, which has always supported the economic-teleological approach, Andrea Amatucci has developed the concept of the scientific autonomy of Tax Law, based on the economic motive. The Neapolitan professors, whose works were extensively studied by Andrea Amatucci, analyzed the economic justification of the tax phenomenon, discussing *de lege lata*, through the economic interpretation of Tax Law, as well as *de lege ferenda*, through the determination of the economic ends. For these reasons, the Neapolitan school rejects the formalistic theory, which rules out any economic significance in the study of Tax Law, and which interprets the present tax laws through a legal approach which keeps itself away from seeking economic objectives¹⁰.

On the one hand, Andrea Amatucci has carried out a research activity not only bound to the field of the Italian Science, but also to the German one, by establishing scientific contacts with German colleagues from the very beginning of his activity. During these fifty years, he often went to Germany to study and discuss Tax Law with German professors, such as Tipke Klaus, Klaus Vogel, Walter Schick, Christoph Trzaskalik, Jörg Manfred Mössner and the Federal Constitutional Court's Judge Lerke Osterloh. Having met Andrea Amatucci on more than one occasion, I have also enjoyed having conversations with him and found them very productive.

Through his studies, Andrea Amatucci has complemented the theory of the system training and of the concepts in Case Law¹¹-elaborated by Karl Larenz and his student Claus Wilhelm Canaris-, and he joined the theory according to which legal gaps can be filled through the method of the "legal improvement", even in Tax Law. Consequently, the prohibition of analogy must be disregarded¹².

¹⁰ According to § 39, line 2, number 1, of the German *Abgabenordnung*, the economic good must be considered taking into account the tax aspects and not the civil ones, and therefore the economic substance prevails on the form. The cit. § 39, line 2, number 1, paragraph 2 stresses the tax importance of real law. Only through the analysis of the evasive techniques, that is, of the tax bypassing of the legal forms, the reform by the Ministry of Finance of the Russian Federation has stressed the need to consider the economic content. To the development of Tax Law Science in the course of a century, it doesn't correspond a liberal Tax Law in the socialist democracies.

¹¹ LARENZ/CANARIS, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3 ediz. Berlin/Heidelberg 1995, p. 263 ss.

¹² With reference to the themes analysed by A. AMATUCCI, cf. in particular *Berner Habilitationsschrift* di P. LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Bern, 1983 and the contribution by K. TIPKE, *Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung*

Besides tax laws interpretation¹³, the method of economic consideration¹⁴ is another of the main themes subject of his studies, with special reference to German literature.

Andrea Amatucci has also established scientific relationships with German professors of Economics, such as Hans-Gerd Aberle Rimbart and Hemmer, who teach in the Justus Liebig University of Giessen.

Andrea Amatucci promoted a convention between the German University and the University of Naples - Federico II and, as a result of this, two volumes on the economic development and the investment policy in Southern Italy were published in 1982 and 1985; both of them were written in German language.

These publications, relating in particular to the use of taxes to support the growth of the southern-italian economy, move from the fruitful results of many italo-german meetings held in the Universities of Giessen and Naples.

On the other hand, Andrea Amatucci has also built a bridge with the Spanish scientific studies of Finance and Tax Law. His monographs on the interpretation of the rules of Finance law (1965) and on the right to the government budget as an instrument of economic policy (1970)¹⁵ were carefully explored in Spain by Rodriguez Bereijo, who would later become President of the Spanish Constitutional Court, and by Eusebio González García. These extensive reviews led to a close and intense scientific collaboration, still on going, between the Spanish Universities and the Federico II of Naples.

Andrea Amatucci, in fact, often gave lessons in these universities, whereas a large group of Spanish professors have carried out research at the University of Naples - Federico II for over forty years.

im Steuerrecht, in *Festschrift für H. v. Wallis*, Bonn, 1985, p. 133; J. LANG, *Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen*, in *Festschrift für E. Höhn*, Bern, 1995, p. 159.

¹³ A. AMATUCCI has also deepened the several editions of the manual by TIPKE/LANG q.v. J. LANG, in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20 ediz., Köln, 2010, § 5, marginal number 40 ss.

¹⁴ The method of economic consideration was regulated in Germany by § 4 of the *Reichsabgabenordnung* of 1919 and nowadays, in relation to the property, by the § 39 of the *Abgabenordnung* (q.v. note 10). On the economic interpretation of tax laws on account of the method of economic consideration of tax laws q.v. J. LANG, *Steuerrecht*, (note 13, § 5, marginal number 77 ff., 84 ff. AMATUCCI has turned his attention in particular to the *Festschrift für M. GROH, Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1989, 227; M. LEHNER, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm*, in *Festschrift für K. Tipke*, Köln, 1995, 237, e M. EIBELSHÄUSER, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, in *Deutsches Steuerrecht*, 2002, 1426.

¹⁵ In this monograph A. Amatucci examined the reasons why the passage of the annual finance act was attributed to the Italian Parliament; this act was created in 1978.

Andrea Amatucci has supported the methodological autonomy of Tax Law¹⁶ in his latest works published in Spain too.

Finally, Andrea Amatucci has been deeply interested in the movement of the «Economic Analysis of Law», which appeared in the USA¹⁷ in the 60s and which primarily developed in the Chicago Law School.

Andrea Amatucci inferred from this movement the basic concepts concerning the relationship between redistributive justice and economic efficiency. On the one hand, he asserted that redistributive justice damages efficiency, although this damage is reduced through tax law. On the other hand, redistribution improves the conditions of social life, promotes and enhances social relations that the distance between wealth and poverty is likely to compromise.

Andrea Amatucci makes a profit: tax law creates redistributive justice with less costs and more efficiency for the benefit of social utility¹⁸.

He argues that environmental policy, through the fiscal instrument, is more effective than legal measures, such as precepts and prohibitions. Thus, Andrea Amatucci enriches the economic utility of Tax Law and strengthens its autonomy with respect to Administrative Law (especially to Environmental Law) and to Civil Law (through the idea of the economic consideration).

The main aspects of Andrea Amatucci's theory of the autonomy of Tax Law are to be found in his manual, *The legal system of Public Finance*. Both his convincing conception of autonomy and the stages of the evolution of Tax Law as a fundamental branch of Public Finance Law emerge in the 8th and last edition (2007) of this manual. Such a stout branch, though being autonomous, must be studied by considering the trunk of which it grows out. The publication of the last edition of this manual has announced the celebration of the first hundred years of German and Italian Tax Legal Studies, whose evolution Andrea Amatucci has significantly contributed to.

3. Andrea Amatucci's international scientific activity

It is clear that the study of the national doctrine, complemented with the analysis of other countries' doctrines, leads to results of international significance.

¹⁶ A. AMATUCCI, *La cuestión metodológica entre los teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica del derecho tributario*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 2005, 765.

¹⁷ A. AMATUCCI, *Der Beitrag der Economic Analysis of Law zur Methodologie des Steuerrechts*, in *Festschrift für J. Lang*, Köln, 2010, 939.

¹⁸ A. AMATUCCI, loc. cit. (note 17), p. 959 ff.

I greatly appreciated the invitation to participate, through a contribution on the constitutional requirements of the harmonization of Tax Law in Europe¹⁹, to the fundamental work, *Trattato di Diritto Tributario*, directed by Andrea Amatucci in collaboration with Eusebio González García and Walter Schick, and published in 1994. In this fundamental work, Andrea Amatucci succeeded in coordinating the best-known Tax Law scholars from Italy, Spain and Germany.

The great success of this work made the Temis Group publish it integrally in Spanish, and the Kluwer Law International publish its fundamental content in English in 2006²⁰.

My student Joachim Englisch and I wrote a chapter on the European Tax System²¹, based on the principle of tax capacity.

Among the other authors of the English edition there are Charles H. Gustafson (Professor of Law at the Law Center of The Georgetown University in Washington), who dealt with the U.S. experiences related to the agreements on taxation²², and Yasuyuki Kawabata (Professor at the Yokohama National University) with a contribution on the taxation of non-residents and foreign corporations from the Japanese perspective²³.

Andrea Amatucci has not carried out his activity only in Europe. The EU-funded «Project Alfa»²⁴ enabled him, the Spanish coordinator Eusebio González García of the University of Salamanca and the Portuguese colleague Manuel Pires to give lessons in Tax Law in Latin America; lessons which were mainly addressed to the South-american Universities' tax-law professors.

Andrea Amatucci therefore, gave lessons at «La Sabana» University in Bogota for several years. On such occasions, he promoted an agreement between the University of Naples - Federico II and the University of Rosa-

¹⁹ J. LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in A. AMATUCCI (by), *Trattato* (note 2), vol. I, 2, p. 765.

²⁰ A. AMATUCCI (by) with the collaboration of EUSEBIO GONZÁLEZ and CHRISTOPH TRASKALIK, *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006.

²¹ LANG/ENGLISCH, *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, in A. AMATUCCI (by), *International Tax Law* (note 20), p. 251.

²² C. H. GUSTAFSON, *Tax Treaties in the Americas: The United States Experience*, in A. Amatucci (editor) *International Tax Law*, (note 20), p. 183.

²³ Y. KAWABATA, *Implications in the Major Economies of the Pacific Rim: Taxation of Nonresidents and Foreign Corporations from the Japanese Perspective*, in A. AMATUCCI (by), *International Tax Law*, (note 20), p. 223.

²⁴ The Project Alfa promotes international academic cooperation and from 2002 to 2006 it privileged the cooperation with Latin American Universities.

rio in Bogota²⁵. The two universities, in fact, share a common cultural matrix, as the University of Rosario was founded in the 15th century with the aim of drawing the inspiration of its own teaching and scientific activities from the doctrine of Saint Thomas Aquinas, who, as already mentioned²⁶, had taught at the Federico II University since 1272.

Andrea Amatucci filled a big gap thanks to his Latin American commitment. Because of linguistic reasons, Spanish Tax law Studies were very well-known in Latin America. More specifically, this was due to the frequent and productive presence of Eusebio González García in the South American Universities over the last decades.

German Tax Law Studies influenced the Brazilian doctrine in particular²⁷.

Andrea Amatucci has spread the knowledge of Italian Tax Law Studies, by mixing the three tax law sciences that his fundamental work *Trattato di Diritto Tributario* represents within a systematic and contemporary context. Mauricio Plazas Vega translated the work into Spanish and, by doing that, he has enabled the spread of the knowledge of Italian (especially Neapolitan), Spanish and German Tax Law Schools throughout Latin America.

Many colleagues of Andrea Amatucci have also become his friends. Walter Schick once asked him: «To what extent do you think friendship contributes to the development of scientific research?». Andrea Amatucci answered: «Infinitely».

4. Andrea Amatucci's teaching experience at the University of Naples - Federico II

Since 1968 Andrea Amatucci has taught Public Finance and Finance Law, and - after the split of this Chair - Finance Law, International Tax Law and Business Tax Law.

A tireless traveller - who follows scientifically-targeted routes -, an internationally acclaimed and expert professor, who always enjoys the high-

²⁵ Q.v. in the note n. 6 the quoted article by H. HAHN.

²⁶ See *supra*, paragraph II, 2. On the famous thesis «taxes are considered a permitted form of robbery» q.v. note n. 6.

²⁷ Klaus Tipke & Joachim Lang are members of honour of the Instituto Brasileiro de Direito Tributário, di São Paulo. LUIS DÓRIA FURQUIM translated into portuguese a part of the 18th Edition of the Manual *Steuerrecht* by TIPKE/LANG (note 13): *Dereito Tributário*, vol. I, Porto Alegre, 2008. The whole manual in its fundamental parts of the 20th edition was translated and published.

est consideration of his students, who can't help being proud of the high prestige of their University professors.

Andrea Amatucci earned great admiration also among the students crowding the classrooms where he gave lessons.

Thanks to his international training, he could convincingly prove that Tax Law represents a discipline which is not arid, but which, on the contrary, shows a strong sensitivity to the fundamental issues concerning human society.

Andrea Amatucci wished the University of Naples - Federico II would benefit from these international relations, and constantly invited numerous foreign colleagues to give lessons there.

His students have been deeply grateful to him for having offered them his view of Tax Law in a global context, especially if we consider that nowadays the activity of tax attorney requires a strong international background.

On October 31, 2010 - having reached retirement age - Andrea Amatucci ended his activity as a professor, which he carried out continuously for forty-two years²⁸. On October 21, 2010 many of his students celebrated his seventy-second birthday.

He passed his own extensive knowledge on to his students through passion and commitment until the end of his activity as a university professor. His students are certainly cherishing deep memory of him.

The Minister of Education, Universities and Research has recently awarded Professor Andrea Amatucci the title of Emeritus, at the unanimous request of the Law Faculty Committee of the Federico II University of Naples.

²⁸ Two Presidents of the Republic of Italy awarded him with the Gold Medal of Merit for Public Finance in 1991 and with the Gold Medal of Merit for Science and Culture in 1993. The President of the Republic of Hungary awarded him a high honor for the intense cultural relationships he established between Italy and Hungary.

Andrea Amatucci, precursore della moderna scienza del diritto tributario*

Joachim Lang**

* Questo saggio è tratto dalla presentazione dell'Opera dal titolo *Dal Diritto finanziario al Diritto Tributario – Studi in onore di Andrea Amatucci* (Jovene, Napoli ed Editorial Temis, Bogotá, 2011), avente contenuto principalmente metodologico, che si compone di sette volumi per un totale di 5028 pagine. Gli Autori che hanno contribuito sono 158 e coprono i cinque continenti. L'Opera contiene l'Abstract di ogni capitolo in tre lingue.

** Professore emerito di Diritto tributario nell'Università di Köln (Germania).

SOMMARIO: 1. *Preambolo*; 2. *I contributi di Andrea Amatucci alla autonomia scientifica del Diritto tributario*; 3. *L'attività scientifica internazionale di Andrea Amatucci*; 4. *L'insegnamento di Andrea Amatucci presso l'Università napoletana Federico II*.

1. Preambolo

Andrea Amatucci appartiene alla eminente e ragguardevole schiera internazionale dei precursori della moderna Scienza del Diritto tributario, che sotto due aspetti si è resa autonoma.

Alla fine del 19° secolo il Diritto tributario si è svincolato dalla Scienza delle finanze. Il Diritto tributario già allora esprimeva fondamentali principi giuridici, particolarmente le quattro regole tributarie di Adamo Smith¹ ed il principio, ormai riconosciuto in tutto il mondo, dell'imposizione

¹ A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, libro V, capitolo II, parte II: eguaglianza, certezza, convenienza di pagamento ed economia pubblica.

secondo capacità contributiva² ed il concetto di reddito in generale e nel Diritto tributario³.

Il Diritto tributario si è sviluppato nel XX secolo come disciplina giuridica autonoma nei confronti tanto del Diritto amministrativo quanto del Diritto privato. Sull'autonomia scientifica del Diritto tributario Andrea Amatucci ha apportato contributi che tracciano il percorso da seguire⁴ in avvenire. Mi onora profondamente il compito affidatomi di scrivere la *Laudatio* del prof. Andrea Amatucci destinata a dischiudere questi Studi in suo onore, poiché egli ha gettato un solido ponte tra le Scienze giuridiche italiana e tedesca, le quali per prime hanno analizzato il Diritto tributario a livello dogmatico⁵.

2. I contributi di Andrea Amatucci all'autonomia scientifica del Diritto tributario

Andrea Amatucci è nato a Napoli il 21 ottobre 1938. Nel 1968 era già professore di Scienza delle finanze e Diritto finanziario nell'Università di Cagliari. Nel 1974 divenne professore di tale insegnamento nell'Università Federico II della propria città natale. In quel prestigioso ambiente accademico è divenuto uno dei più insigni studiosi di Diritto tributario in Italia. L'attività di ricerca di Amatucci si fonda sugli studi svolti dal giurista campano Antistius Labeo nel primo secolo dopo Cristo. Labeo era un allievo di Trebazio Testa da Velia, già Elea, che nel V secolo avanti Cristo costituiva

² Art. 53, comma 1 della costituzione italiana. Sul principio di capacità contributiva cfr. F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, Padova 1994, vol. I, 1, p. 223; P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Madrid, 1998; D. BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln 1983; K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, Köln, 2000, p. 479 ss.; J. LANG, *Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips*, in *Festschrift für H. W. Kruse*, Köln 2001, p. 313.

³ Cfr. in particolare sull'argomento i contributi fondamentali di G. V. SCHANZ, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, *Finanzarchiv* 13, Annata 1896, p. 1 e, dello stesso G. V. SCHANZ, *Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff*, *Finanzarchiv* 39, Annata 1922, p. 505.

⁴ Vedi A. AMATUCCI, *The Scientific Autonomy of Tax Law: A Methodological Approach*, in A. Amatucci (a cura di), *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006, p. 3.

⁵ Cfr. A. AMATUCCI, *Konzepte der Besteuerung in Italien und in Deutschland*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2007, 285.

la sede di una delle due Scuole filosofiche del meridione di Italia, allora definito «Magna Grecia».

Andrea Amatucci ha dimostrato che Labeo ha influenzato gli studi giuridici nell'Università di Napoli. L'Università di Napoli è stata fondata nel 1224 da Federico II con il compito di elaborare e diffondere principi fridericiani e ghibellini dell'organizzazione statale e sociale.

Dal 1272 vi insegnò S. Tommaso d'Aquino, che si è interessato anche dei problemi etici tributari⁶. Nel 1755 fu istituita la prima cattedra di economia politica, il cui titolare, Antonio Genovesi, scrisse l'importante Opera di Economia che pubblicò nel 1765 con il titolo di *Lezioni di economia civile*. Il suo allievo, il giurista Gaetano Filangieri (1753-1788), pubblicò la famosa Opera in sette volumi "Scienza della legislazione"⁷, nella quale in particolare enunciò i criteri di redistribuzione della ricchezza, realizzando la minore diseguaglianza.

La metodologia tradizionale dell'Ateneo napoletano dell'analisi scientifica del Diritto collegato all'Economia fu approfondita da Oreste Ranelletti con riferimento al Diritto finanziario, definito anche «Diritto della finanza pubblica» per distinguerlo dal «Diritto della finanza privata». Egli pubblicò nel 1898 un articolo sulla natura giuridica dell'imposta, nel 1926 il primo manuale italiano di Diritto finanziario, *Lezioni di Diritto finanziario*, e nel 1927 la terza edizione del manuale *Diritto finanziario*⁸.

Andrea Amatucci si è spinto molto in avanti, rispetto ai contributi di Oreste Ranelletti, approfondendo la Scienza del diritto economicamente orientata secondo gli insegnamenti impartiti in quasi otto secoli nella loro Università. Ranelletti ha considerato la Scienza economica "base e presupposto" per il Diritto della finanza pubblica. Secondo questo meto-

⁶ Secondo la sua famosa tesi i tributi sono una forma consentita di rapina. Se si considera che sono dovuti in base al principio di giustizia e nell'interesse della collettività, non possono ritenersi una forma di rapina, anche se sono coattivamente riscossi: *Summa theologica*, secondo libro, prima parte, Diritto e giustizia, questioni 57-79. Questa tesi indica due elementi della legittimazione dei tributi che possono, se necessario, coattivamente essere riscossi, a condizione che siano giusti (Cfr. H. HAHN, *Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2004, 167) e soddisfino esigenze pubbliche.

⁷ La *Scienza della legislazione* è stata pubblicata nel 1780 ed è stata tradotta in gran parte delle lingue europee e stampate in numerose copie.

⁸ Nel 1906 è stato pubblicato a Leipzig il primo manuale di lingua tedesca di Diritto finanziario dell'austriaco F. V. MYRBACH-RHEINFELD, *Zur deutschsprachigen Entwicklung von Forschung und Lehre im Steuerrecht*, K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Volume I, prima edizione, Köln, 1993, p. 26 ss.

do, hanno svolto attività scientifica nel XX secolo diversi professori⁹ della Facoltà giuridica dell'Università Federico II. Nel solco di tale tradizione Andrea Amatucci ha elaborato il proprio concetto della metodologia, che si ispira al «modo di considerazione economica del Diritto tributario» ed ha contribuito essenzialmente al riconoscimento dell'autonomia scientifica di tale ramo del diritto.

Andrea Amatucci, sulla base dei contributi della Scuola napoletana che ha costantemente sostenuto il metodo teleologico-economico, ha elaborato il concetto di autonomia scientifica del Diritto tributario fondata sulla motivazione economica. I professori napoletani, le cui opere Andrea Amatucci ha studiato a fondo, hanno nel corso degli ultimi cento anni analizzato la motivazione economica del fenomeno tributario, discutendo *de lege lata*, attraverso l'interpretazione economica della legge tributaria, ed anche *de lege ferenda*, per mezzo della determinazione dei fini economici. Per tali ragioni la Scuola napoletana confuta la teoria formalistica che esclude ogni rilevanza dell'economia nello studio del Diritto tributario ed interpreta le norme tributarie positive con un metodo giuridico al quale è estranea la ricerca degli obiettivi economici¹⁰.

Andrea Amatucci ha svolto attività di ricerca non limitatamente all'ambito della Scienza italiana. Sin dall'inizio di tale attività, Andrea Amatucci ha stabilito contatti scientifici con i Colleghi tedeschi. Frequentemente si è recato, nel corso di cinquanta anni, in Germania per studiare e discutere con professori tedeschi di Diritto tributario, quali Klaus Tipke, Klaus Vogel, Walter Schick, Christoph Trzaskalik, Jörg Manfred Mössner e la Giudice della Corte Costituzionale Federale Lerke Osterloh. Anche io ho sempre ritenuto molto fruttuose le conversazioni con Andrea Amatucci.

⁹ Francesco D'Alessio, Gustavo Ingresso, Romanelli-Grimaldi, Vincenzo Sica e Giuseppe Abbamonte, autore del libro fondamentale «*Principi di Diritto finanziario*», titolo delle edizioni dal 1975. Il titolo del libro pubblicato per la prima volta nel 1969 era «*Corso di Diritto finanziario*». Vedi A. AMATUCCI, *The Scientific Autonomy of Tax Law*, cit. in nota 4, p. 9 ss.

¹⁰ Secondo il § 39, capoverso 2, numero 1, dell'*Abgabenordnung* tedesco il bene economico deve essere considerato tenendo presente gli aspetti fiscali e non quelli civilistici e pertanto prevale il contenuto economico sulla veste formale. Il cit. § 39, capoverso 2, numero 1, comma 2, sottolinea la rilevanza tributaria del diritto reale. Solo attraverso l'analisi di tecniche elusive cioè di aggiramento fiscale della forme giuridiche, la riforma del ministero delle finanze della federazione russa ha evidenziato l'esigenza di considerare il contenuto economico. All'evoluzione della Scienza del Diritto tributario nel corso di un secolo, non corrisponde un Diritto Tributario liberale negli Stati socialisti nella logica delle democrazie organizzate.

Andrea Amatucci ha integrato con i propri studi la teoria, elaborata da Karl Larenz e dal suo allievo Claus Wilhelm Canaris, della formazione del sistema e dei concetti nella giurisprudenza¹¹ ed ha aderito alla teoria secondo la quale anche nel Diritto tributario le lacune della legge possono essere colmate attraverso la via del «perfezionamento giuridico»; pertanto va disconosciuto il divieto di analogia¹². Accanto all'interpretazione delle leggi tributarie¹³, il modo di considerazione economica¹⁴ costituisce un altro dei temi fondamentali oggetti dei suoi studi, condotti con particolare riferimento alla letteratura tedesca.

Andrea Amatucci ha stabilito rapporti scientifici anche con professori tedeschi della Scienza economica, come Hans-Rimbert Hemmer e Gerd Aberle, che insegnano nell'Università Justus Liebig di Giessen. Nell'ambito di una convenzione da lui promossa tra questa Università tedesca e l'Università Federico II, sono state pubblicate nel 1981 e 1985 due volumi in lingua tedesca sullo sviluppo economico e la politica di investimento nell'Italia meridionale. Queste pubblicazioni, che concernono in particolare gli strumenti fiscali a sostegno della crescita dell'economia meridionale italiana, muovono dai risultati fruttuosi di convegni italo-tedeschi svolti nelle Università di Giessen e di Napoli.

Dall'altro lato, Andrea Amatucci ha gettato un ponte anche con la Scienza giuridica finanziaria e tributaria spagnola. Le sue monografie sull'interpretazione delle norme di diritto finanziario (1965) e sul diritto

¹¹ LARENZ/CANARIS, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3 ediz. Berlin/Heidelberg 1995, p. 263 ss.

¹² Relativamente ai temi analizzati da A. AMATUCCI cfr. in particolare *Berner Habilitationsschrift* di P. LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Bern, 1983 ed il contributo di K. TIPKE, *Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung im Steuerrecht*, in *Festschrift für H. v. Wallis*, Bonn, 1985, p. 133; J. LANG, *Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen*, in *Festschrift für E. Höhn*, Bern, 1995, p. 159.

¹³ A. AMATUCCI ha anche approfondito le varie edizioni del manuale di TIPKE/LANG, vedi J. LANG, in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20 ediz., Köln, 2010, § 5, numero marginale 40 ss.

¹⁴ Il modo di considerazione economica era disciplinato in Germania dal § 4 del *Reichsabgabenordnung* del 1919 ed oggi relativamente alla proprietà dal § 39 dell'*Abgabenordnung* (v. nota 10). Sull'interpretazione economica delle leggi tributarie in conseguenza del modo di considerazione economica delle norme giuridiche tributarie vedi J. LANG, *Steuerrecht*, (nota 13, § 5, numero marginale 77 segg., 84 ss. AMATUCCI ha rivolto la propria attenzione in particolare alla *Festschrift für M. GROH, Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1989, 227; M. LEHNER, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm*, in *Festschrift für K. Tipke*, Köln, 1995, 237, e M. EIBELSHÄUSER, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, in *Deutsches Steuerrecht*, 2002, 1426.

del bilancio dello Stato come strumento di politica economica (1970)¹⁵ sono state dettagliatamente approfondite in Spagna da Rodriguez Bereijo, che sarebbe poi divenuto Presidente della Corte Costituzionale spagnola, e da Eusebio González García. Queste ampie recensioni hanno prodotto una stretta ed intensa collaborazione scientifica, ancora in corso, con le Università spagnole. Andrea Amatucci ha tenuto sovente lezioni in queste Università. Una folta schiera di professori spagnoli, nel corso degli ultimi quarantacinque anni, ha svolto ricerche nell'Università Federico II. Nei suoi ultimi lavori pubblicati in Spagna egli ha sostenuto l'autonomia metodologica della Scienza del Diritto tributario¹⁶.

Infine Andrea Amatucci si è interessato a fondo del movimento della «Analisi economica del diritto», che è sorto negli Stati Uniti d'America¹⁷ negli anni '60 e che si è sviluppato fundamentalmente nella Chicago Law School. Da questo movimento Andrea Amatucci evince i concetti basilari relativi al rapporto tra giustizia redistributiva ed efficienza economica. Da un lato la giustizia redistributiva danneggia l'efficienza, ma tale danno si riduce, attraverso la legge tributaria. Dall'altro lato la redistribuzione migliora le condizioni della vita sociale, promuove ed intensifica i rapporti sociali che la distanza tra povertà e ricchezza rischia di compromettere.

Andrea Amatucci chiude un bilancio in attivo. Il Diritto tributario crea giustizia redistributiva con costi minori per l'efficienza a beneficio dell'utilità sociale¹⁸. Egli sostiene che la politica ambientale, attraverso lo strumento fiscale, è più efficiente delle misure giuridiche, quali i precetti ed i divieti. In tal modo Andrea Amatucci arricchisce l'utilità economica del Diritto tributario e rinvigorisce la sua autonomia rispetto al Diritto amministrativo (in particolare al Diritto ambientale) ed al Diritto civile (attraverso il modo di considerazione economica).

Gli aspetti fondamentali della teoria di Andrea Amatucci sull'autonomia del Diritto tributario sono illustrati nel suo manuale *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*. Nell'ottava ed ultima edizione del 2007 emergono la convincente sua concezione fondamentale dell'autonomia e

¹⁵ In questa monografia A. Amatucci ha esaminato le ragioni dell'attribuzione delle competenze al Parlamento italiano in sede di approvazione della legge finanziaria annuale, la quale è stata istituita nel 1978.

¹⁶ A. AMATUCCI, *La cuestión metodológica entre los teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica del derecho tributario*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 2005, 765.

¹⁷ A. AMATUCCI, *Der Beitrag der Economic Analysis of Law zur Methodologie des Steuerrechts*, in *Festschrift für J. Lang*, Köln, 2010, 939.

¹⁸ A. AMATUCCI, loc. cit. (nota 17), p. 959 segg.

le fasi dell'evoluzione del Diritto tributario, come ramo fondamentale del Diritto della finanza pubblica. Tale robusto e rigoglioso ramo, per quanto autonomo, deve essere studiato, considerando il tronco dal quale deriva. Con la pubblicazione della sua ultima edizione sono stati celebrati i primi cento anni delle Scienze giuridiche tributaria tedesca ed italiana, al stato di evoluzione Andrea Amatucci ha sensibilmente contribuito.

3. L'attività scientifica internazionale di Andrea Amatucci

E' evidente che lo studio della dottrina nazionale, integrato dall'analisi della dottrina di altri Paesi, conduce a risultati di rilevanza internazionale. Ho molto gradito l'invito a partecipare con un contributo sui presupposti costituzionali dell'armonizzazione del Diritto tributario in Europa¹⁹ all'Opera fondamentale, *Trattato di diritto tributario*, diretto da Andrea Amatucci in collaborazione con Eusebio González García e Walter Schick e pubblicato nel 1994. Andrea Amatucci è riuscito nell'Opera fondamentale a coordinare insieme gli studiosi di Diritto tributario più noti di Italia, Spagna e Germania.

Il grande successo riscosso da tale Opera ha indotto la Temis a pubblicarla integralmente in lingua spagnola e la Kluwer Law International a pubblicarne le sue parti essenziali in lingua inglese nel 2006²⁰. Il mio allievo Joachim Englisch ed io abbiamo scritto un capitolo sull'ordinamento tributario europeo²¹, basato sul principio di capacità contributiva. Tra gli altri Autori dell'edizione inglese si annoverano Charles H. Gustafson (professore di Diritto nel Law Center della Georgetown University di Washington), che si è occupato delle esperienze USA relative alle convenzioni in materia tributaria²², e Yasuyuki Kawabata (professore alla Yokohama National University) con un contributo sulla tassazione dei non residenti e delle società straniere dalla prospettiva giapponese²³.

¹⁹ J. LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato* (nota 2), vol. I, 2, p. 765.

²⁰ A. AMATUCCI (a cura di) con la collaborazione di EUSEBIO GONZÁLEZ e CHRISTOPH TRASKALIK, *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006.

²¹ LANG/ENGLISCH, *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, in A. Amatucci (a cura di), *International Tax Law* (nota 20), p. 251.

²² C. H. GUSTAFSON, *Tax Treaties in the Americas: The United States Experience*, in A. Amatucci (a cura di), *International Tax Law*, (nota 20), p. 183.

²³ Y. KAWABATA, *Implications in the Major Economies of the Pacific Rim: Taxation of Nonresidents*

Andrea Amatucci non ha svolto la propria attività soltanto in Europa. Il «Progetto Alfa» dell'Unione Europea²⁴ ha consentito a lui, al coordinatore spagnolo Eusebio González García dell'Università di Salamanca ed al Collega portoghese Manuel Pires di tenere in America Latina corsi di Diritto tributario, rivolti principalmente ai docenti di Diritto tributario delle Università sudamericane.

Per diversi anni Andrea Amatucci pertanto ha tenuto Corsi di lezioni nell'Università La Sabana di Bogotá. In tale occasione egli ha promosso una convenzione tra l'Università Federico II e l'Università del Rosario di Bogotá²⁵. Tra i due Atenei esiste una comune matrice culturale, in quanto l'Università del Rosario fu fondata nel XV secolo con l'intento di ispirare la propria attività didattica e scientifica alla dottrina di San Tommaso d'Aquino che, come osservato²⁶, ha insegnato dal 1272 presso l'Università Federico II.

Andrea Amatucci ha colmato una grande lacuna con il proprio impegno latino-americano. In America Latina per motivi linguistici era molto ben conosciuta la Scienza giuridica tributaria spagnola; ciò era dovuto particolarmente alla frequente e fruttuosa presenza nel corso degli ultimi decenni di Eusebio González García nelle Università sudamericane. La Scienza giuridica tributaria tedesca ha influenzato in particolare la dottrina brasiliana²⁷. Andrea Amatucci ha diffuso la conoscenza della Scienza giuridica tributaria italiana, integrando tra loro le tre scienze giuridiche tributarie che la sua Opera fondamentale, il *Trattato di diritto tributario* ha rappresentato in un contesto organico ed attuale. Mauricio Plazas Vega ha tradotto in spagnolo questa Opera e con ciò ha consentito la diffusione della conoscenza nell'intera America Latina delle Scuole di Scienza giuridica tributaria italiana, specialmente napoletana, spagnole e tedesche.

and Foreign Corporations from the Japanese Perspective, in A. Amatucci (a cura di), *International Tax Law*, (nota 20), p. 223.

²⁴ Il Progetto Alfa promuove la cooperazione universitaria internazionale ed ha privilegiato dal 2002 al 2006 la cooperazione con Università latino-americane.

²⁵ Vedi alla nota n. 6 l'articolo citato di H. HAHN.

²⁶ Vedi sopra II, 2. Sulla celebre tesi «i tributi sono considerati una forma consentita di rapina» v. nota n. 6.

²⁷ Klaus Tipke e Joachim Lang sono membri d'onore dell'*Instituto Brasileiro de Direito Tributário*, di São Paulo. LUIS DÓRIA FURQUIM ha tradotto una parte della 18ª Edizione del Manuale *Steuerrecht* di TIPKE/LANG (nota 13) in portoghese: *Dereito Tributário*, vol. I, Porto Alegre, 2008. L'intero manuale nelle parti fondamentali della 20ª edizione è stato tradotto e pubblicato.

Molti colleghi di Andrea Amatucci sono diventati suoi amici. Walter Schick gli chiese in che misura egli ritenesse che l'Amicizia contribuisce allo sviluppo della ricerca scientifica. Andrea Amatucci rispose: «Infinitamente».

4. L'insegnamento di Andrea Amatucci presso l'Università napoletana Federico II

Dal 1968 Andrea Amatucci ha insegnato Scienza delle finanze e Diritto finanziario e, con la scissione di tale cattedra, Diritto finanziario, Diritto tributario internazionale e Diritto tributario di impresa. Un instancabile viaggiatore, secondo itinerari scientificamente mirati, un professore esperto ed apprezzato a livello internazionale che gode soprattutto della profonda stima degli studenti, i quali sono sempre fieri dell'elevato prestigio dei loro professori universitari. Anche Andrea Amatucci ha suscitato molta ammirazione negli studenti, che affollavano le aule nelle quali teneva le lezioni. Grazie alla sua formazione di dimensioni internazionali, egli poteva convincentemente dimostrare che il Diritto tributario rappresenta una disciplina la quale non è arida, ma manifesta una forte sensibilità rispetto ai temi fondamentali della convivenza sociale.

Andrea Amatucci ha voluto che l'Università Federico II beneficiasse di tali relazioni internazionali ed ha invitato costantemente numerosi colleghi stranieri a tenervi lezioni. I suoi studenti gli sono stati profondamente grati per la visione del Diritto tributario nel contesto mondiale che ha loro offerto, tanto più che attualmente l'attività dell'avvocato tributarista presuppone una solida preparazione internazionale.

Andrea Amatucci il 31 ottobre 2010 ha terminato, per raggiunti limiti di età, la propria attività di professore, svolta ininterrottamente per quarantadue anni²⁸. Il 21 ottobre 2010 gli studenti hanno festeggiato il suo settantaduesimo compleanno. Ha trasmesso ai propri studenti la propria profonda conoscenza con passione ed impegno fino alla cessazione della propria attività di professore universitario. I suoi studenti sicuramente serbano di lui un ottimo ricordo.

²⁸ Due Presidenti della Repubblica italiana gli hanno conferito la medaglia d'oro al merito della pubblica finanza nel 1991 e la medaglia d'oro ai benemeriti della scienza e della cultura (1993). Il Presidente della Repubblica di Ungheria gli ha conferito un'alta onorificenza per gli intensi rapporti culturali da lui stabiliti tra l'Italia e l'Ungheria.

Recentemente il Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca ha conferito il titolo di Emerito al Professore Andrea Amatucci su richiesta unanime del Consiglio di Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II.

The autonomy of Public Finance Law and Tax Law*

Mauricio A. Plazas Vega**

* This essay is part of the Presentation of the Work titled *Dal diritto finanziario al diritto tributario – Studi in onore di Andrea Amatucci* (Jovene, Naples and Editorial Temis, Bogotá, 2011), having methodological content and consisting of seven volumes totaling 5028 pages. The authors who have contributed are 158, covering the five continents. The work contains the Abstract in three languages of each chapter.

** Finance Law Professor at the *Universidad del Rosario* Bogotá (Colombia)

Undoubtedly, one of the topics that has taken a lot of time of the investigations and academic thought of professor Andrea Amatucci is that which pertains to the dogmatic autonomy of public treasury law (or financial law, as it is known in Italy and many other countries) and of tax law and the relationship that binds these two branches of the law.

The Naples master, in line with the hallmark he got from his forefathers in Southern Italian thought, and under the umbrella of the splendid rigor in which juridical analysis goes hand-in-hand with a historical approach and the general theory of the law, has permanently defended his points of view about the absolute autonomy of public treasury law and the relative autonomy of tax law; and he has of course insisted upon, as it could not be otherwise for a jurist with content and socio-economic and philosophic sensitivity, such as Amatucci, the fact that the considerations and discussions in regard thereto are not mere academic speculations of professors, but that they are extremely pertinent instead. And this is so as we cannot understand taxes (the subject matter of Tax law), which are means or instruments, unless we do it from the clear awareness of their relation to the expenditures of the State, the point where the ends of the State and the political ideas that have prevailed all along history boil down.

Which becomes something crucially important in difficult socio-economic contexts such as those which are typical in Southern Italy and Latin America, where the merely purist positions that only see Tax law as an

autonomous branch susceptible to be studied as a subject at the Schools of Law are inadmissible. In societies with acute problems of poverty and homelessness, illiteracy, insufficient social security coverage, violence, corruption, inequality, few opportunities, poor educational coverage, displacement and so many others that afflict numerous countries, we cannot accept those ideas which proclaim a sort of liberation for tax related subject matters from the core matters that interest public Treasury as a whole. And we may add here that even in the very industrialized countries where those problems have diminished, to a small or great extent, it does not seem reasonable to disregard public spending, state planning, the budget, and generally the institutions that partake in the public financial system just in order to confine the studies of the jurists to the Tax law.

There may be and there should be specializations within public treasury law and even within the very tax law. But not for this may we share those positions that lead one to sacrifice the context of the matter being addressed to make our thinking halt where one of its parts ends.

This reference criterion has inspired professor Amatucci to carry out investigations and publish books and essays wherein he reiterates, always with enriching and fully substantiated arguments, the need to approach every single sub-specialization or sub-ramification of public treasury law without ever losing the awareness of the whole that gives them a sense.

And it has also led him to study the philosophical, political and economic aspects that underlie the legal aspects of the public financial phenomenon which is the subject matter of public treasury law. From this spring novel and enriching essays such as the one dedicated to the economic analysis of law and of financial law, the title of which is *Il contributo dell'analisi economica del diritto alla metodologia del diritto tributario*, where he undertakes to study the Anglo-Saxon School of Economic Analysis of Law to underscore the close relationship that there is between the Law and the Economy to highlight its clear projections over Public finance law and Tax law. A truly fascinating and enriching essay because it shows that the economic analysis of the law is neither exhausted in the fields of criminal law nor in those of civil or commercial law, as one might think from reading the traditional texts on these matters, but is rather indisputably pertinent in those field of the law which are so close to economy such as Public finance law and Tax law.

But, as opposed to what happens in specialties such as *civil law or commercial law*, where the economic analysis of law seeks to interpret and apply

legal rules from the perspective of economic paradigms, in Public finance law and Tax law, as Amatucci justly notes, the indispensable thing is the permanent awareness of the jurist of the macroeconomic content that nurtures the positive law which he studies.

And all of this concurs, as we should expect from an author of well-established consistent thought, with his permanent reflections about the incidence that the Economy has had in the Law, both throughout history in general and throughout the history of Italy, Europe and Latin America in particular. Undoubtedly, an example of this is the First Chapter of his Legal system of public treasury, the title of which is *The evolution of legal financing thought*.

And given that the economic analysis of law, as far as it concerns Financial law, is not confined to transferring the paradigms or methods of the economy to the field of the law, as is the case with the branches of Private law, but is rather based on the close ties that exist between economy and law, forces the jurist unavoidably to work with a clear conscience of the economic and political thought prevailing in the relevant time of history. The legal and financial system is not the same under the dominance of the neoclassical ideas of Hayek Mises, Friedman, Buchanan, Laffer or Sorman as is from the perspective of Keynesian liberalism, neo-interventionism, social-democracy or the new left, and so the jurist must keep this clearly in mind when going about interpreting and applying current positive law.

Given these circumstances, the formation of the jurist who is to study Financial law and Tax law must include profound thinking about the economic and political ideas in respect of which positive law is an expression and an instrument at the same time, as professor Amatucci has pointed out repeatedly.

But the reader should not think that the Naples professor has done his analyses and research on Economy and Law at the expense of the methodological rigor of his teaching and his works. Much to the contrary: if there is anything upon which he has insisted in his writings and academic research is about the need to clearly delimit the working radius of both economists and jurists but without giving up on the deep content that their subject matters of study have. In this sense, as he has noted on numerous occasions, his own thought owes much to the work and the School that Oreste Ranelletti, the illustrious jurist of public law, legated to Naples and Southern Italy.

The unified conception of public treasury law that professor Amatucci defends, as the entire masters of the Naples School and numerous authors of Europe and Latin America have defended, is fully consistent with the

content-filled idea of law which inspires same. This is a conception which holds that Law is not exhausted by legal norms or rules, and that the work of the jurist cannot boil down to logical lines of reasoning under the umbrella of a legal system that is based upon the negation of any type of approach towards reality, under the umbrella of a complex net of pure norms and concepts.

Because Law has content, because the rules of law that make up the system can be explained only from the reality that informs them and the principles that they spell out, especially in a field like that of public treasury which is closely and unequivocally related to politics and the ends of the State, the studies on the evolution of political and economic thought and the projection thereof upon Law in general and Public finance law and Tax law in particular, of which the works of Andrea Amatucci are examples, are extremely pertinent and indispensable.

So this is why I decided to make this Presentation of the Treatise as a tribute to such cherished master by reflecting about the relationship between public treasury law and tax law. A piece of work the making of which entails for me such a high and pleasurable honor, not only because the vast reach of the work, the immediate precedent of which the reader can find in the Treatise of Tax law that was published a few years ago with the participation of the most recognized professors of Europe under the direction and coordination of Amatucci, but also because I am bonded to him through a profound friendship and an intellectual and juridical coincidence which I confirm day after day –through our dialogues and also through the research that we we have done together in the course of our academic activities.

On behalf of the authors and professors who participate in this work of recognition and tribute to Andrea Amatucci, I shall say that for all of us its preparation constitutes an act of justice, in the light of the maxims of Saint Thomas, the great professor of The University of Naples Federico II which would give his lessons from the pulpit of the Church of Saint Domenico Maggiore; a duty, in the most rigorous sense of the imperatives that Kant bequeathed to eternity; a sublime expression of friendship, in the terms of Cicero and Calderón de la Barca; and a recognition of the life of a man of virtue and study, in the most pure meaning of the fix of the self and the us, as Hegel would say.

It is impossible for me to comment upon each one of the works made with such affection and admiration by their authors for this Treatise on Public finance law and Tax law, all of them rigorous and serious, as the

authority of these writers calls for. The only thing left for me to do in this simple foreword is to underscore the fact that authors from the five continents whose rigor and scientific standing nobody doubts have participated in the stupendous work that the reader now has in his hands. No additional considerations are needed to show the immense appreciation that people in the entire world hold for the master Andrea Amatucci and his work.

For a large number of authors, Tax law constitutes an autonomous branch of the law, with its own principles and internal unity and a systematic structure that justify the isolated and independent study of the same in respect of any other field of law, and, in particular, of Public finance law. Those who have adopted this thesis hold that the wide variety and scope of the diverse subjects that pertain to Public finance law impede one to regard that field as a subject for study by the jurists and they add that only tax law may be known as a unified and systematic juridical discipline. Whether they have adopted the classification of Tax law as a part of administrative law, or whether they consider tax law as a fully autonomous branch of the law, the followers of this conception refuse to recognize that Public finance law is a unified juridical branch in its nature. However, as a general rule, their conclusions about Tax law as the only subject matter of study in this are find their support in the thematically wide range of Public finance law and not in the non existence of the same.

For another number of authors (including Andrea Amatucci and, of course, the author of this presentation), Tax law constitutes a branch of Public finance law, and the same is to be studied based upon two basic considerations: in the first place, Public finance law is a branch of law that even if it stemmed from the evolution of administrative law it acquired after that a recognized independence grounded on its own principles and institutions. And in the second place, Tax law, even if it is a part of Public finance law, it has its own relative autonomy that justifies its independent teaching as an area worth of more in-depth study than the subject of Public finance law.

It is not that we try to advocate a formation which is fundamentally economic for law students, what we are trying to do is to promote a substantive-legal vision of tax law, which, without prejudice to the legal formation, is able to offer, to those who practice it, a comprehensive conception of the legal financial phenomenon of which the tax legal phenomenon is a part. Such vision cannot turn a blind eye to the political, social and economic bases that are the grounds of legal financial institutions.

Thus, those of us who hold the second thesis touched upon here believe that we need two subjects at the schools of law which relate to these matters: a propaedeutic course, general in nature, which may be called Public financing law, Public treasury law, Public finance law or just Finance law depending upon what is the best thing for each country. And another one, particular in nature, of tax law, where a more in-depth analysis is made of the fundamental elements of taxes, the establishment, the classes, the effects, and the constitutional principles thereof, the fundamental principles of tax obligations, the interpretation of Tax law, the administrative and criminal sanctions that penalize the illicit tax conduct, the tax proceeding and any other topics that relate to taxes and their application.

The content of both subjects must be strictly juridical and must be addressed in the following order: in the first place, a course on public treasury law in which anything relating to the legal aspects of the financial activity of the State is examined, in regard to both revenues and expenses. And after that, a course of tax law in particular as the most important specialty of public treasury law which has a notorious incidence in every other field of the Law.

As a consequence we do not intend to adopt Griziotti's integralist conception - as neither Amatucci nor as a rule those who share his line of thought - which advocates the unified formation of economists and jurists at the same School. Evidently, the study of the economy and of the law must be pursued under the separate umbrella of each of these two sciences' methodologies. Now, even though it is true that jurists should not invade the subjects that belong to other sciences, this does not mean that they can just ignore the economic, social or political content of the set of legal-financial rules that they are to interpret, because if one does not take upon the study of the law by addressing it in its full breadth and reach, then the law becomes void and so devoid of all substance.

This cannot mean, as it is some times believed erroneously, that there should be taught at schools of law a general course usually called Public finance science or Public treasury science, in which the economic, sociological and political aspects of the public financial phenomenon are addressed and the legal aspects are only vaguely addressed, and a special course on Tax law with legal content essentially.

The remarks that the Naples and Milano master Oreste Ranelletti (contemporaneous of Benvenuto Griziotti) made since the nineteen twenties in his *Diritto amministrativo* and *Diritto finanziario* manuals are entirely valid

today, in the sense of criticizing the traditional teaching of Finance law (Public treasury law) as made in joint fashion with the Science of finance. In his view, this methodology overlooks the fact that Financial law and Science of finance cover two different areas of study. That is why he would not approve of its integration under one single course: «This is the unification of two profoundly different disciplines. The subject matter of one and the other is the financial phenomenon; that is to say, the acquisition and application by the public entities (the State, the province, the municipality) of the wealth they need to provide public services. But the point of view from which each one of them studies this state financial activity is different. The Science of finance addresses the economic (and hence social) and political point of view; hence it studies the financial institutions relative to revenues and expenditures to determine the best organization and functioning, from the point of view of the general interest, with a view to guaranteeing optimal conditions for the acquisition and application of the wealth that is needed for the provision of public services. It is therefore a social science, and above all, a political science. Finance law is, instead, a legal science that, as such, addresses the financial phenomenon from the legal point of view and addresses the rules of law that a given State enacts to regulate its own financial organization, both in point of the expenditures and the revenues, the legal system for the various types of taxes, fees, etc., and the rules that relate to the determination of the income that is impacted by the taxes, as well as those that relate to the collection of taxes»¹.

On the topic of the integration of financial law and the science of public finance in one single mixed subject course to bring economists and jurists together, the debate that took place during the nineteen twenties and thirties is interesting. It was about the priority of the legal aspects or of the economic aspects for the research on the nature and breadth of the financial activity of the State, and ultimately for the name that would be given to the chair. While Ranelletti (in charge of founding the School of Law of the State University of Milano) proposed, in 1924, the name Financial law and science of finance, instead of the traditional title Science of finance and fi-

¹ See RANELLETTI, *Diritto finanziario*, Milano, Stab. Tipo-Litografico G. Tenconi, 1927, pages 5 and 6, Spanish version of the author of this foreword. Oreste Ranelletti, the famous professor of Administrative Law, showed his interest in the subject matter of Financial law years before his book *Diritto finanziario* was published. By way of example, we may recall his 1898 essay titled *Natura giuridica dell'imposta*, which was later on published in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 1974.

nancial law, and Griziotti decided to name the journal *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, which is still edited today, Einaudi would say: «Why do we not add the expression or vice versa to the title? Does it not make any difference placing the words “Science of finance” in the first place and then the words “Financial law”, or add “vice versa”? “Did the use of these words have any substantive content, or was it just a sort of introduction to the intent, accomplished to a certain extent, of putting the jurists in the place of the economists in the financial chair?». According to the story told by Nicola D’Amati, Ranelletti’s proposal was adopted by royal decree no. 882 dated May 7, 1936, by which the traditional designation of *Scienza delle finanze e diritto finanziario* law was changed into *Diritto finanziario e scienza delle finanze* in the regulations for the university. But this change was short-lived, it lasted just two years, as later, by royal decree no. 1652 dated September 30, 1938 the title *Scienza delle finanze e diritto finanziario* was reinstated.

At any rate, the discussion about the preeminence of the Science of finance over Financial law made sense because the two courses had been integrated in one single chair, as one can see the clear flow of all this by reading the fascinating stories that Amatucci left for us in his varied writings of the History of financial law².

The necessary consequence of the lines of thought of Ranelletti, Romanelli Grimaldi, Sica, Abbamonte, Amatucci, and generally of the accompanying School of Naples, cannot be other than this: that an essentially juridical

² On the subject of the history of Italian financial law, generally, and of the Naples school in particular, the reader can review his work titled «*L’insegnamento del diritto finanziario*», in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, Giuffrè Editore, núm. 1, año lviii, 1999, pages 492-525. The reader may review a Spanish version of Amatucci’s thought on the same subject in *El ordenamiento jurídico de la hacienda pública (The legal system of public treasury)*, second Spanish edition, translated by D. D. PANTEGHINI, reviewed and coordinated by M. A. PLAZAS VEGA, Bogotá, Temis, 2008. Some of his other works on this matter are the following: *Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia (History of the teaching of public finance law in Italy)*, Spanish translation of P. TUFANO, in *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia (History of public treasury law and of tax law in Italy)*, Vol I of the *Colección de Obras fundamentales del derecho de la hacienda pública (A collection of fundamental Works on public treasury)*, Bogotá, Temis, 2004; *La cuestión metodológica entre teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica del derecho tributario (The methodological issue between old and new scholars and the scientific autonomy of tax law)*, translation of M. A. PLAZAS VEGA, in *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional (Studies on constitutional and international tax law)*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

course of Financial law is pertinent, along with another one designed to dig deeper into its most important specialty, namely Tax law, as set forth above.

Griziotti and Ranelletti stand out because they pioneered the fact of having thought about the methodological problem involved in the relationship between Finance law and Science of finance, and recalling the fact here, once again, is a scientific duty.

As everybody knows, Griziotti proposed the method of studying the legal and economic aspects of the financial phenomenon as one single and comprehensive teaching course, which is undoubtedly an extreme solution that has justified and still justifies the fact that it has been questioned by both jurists and economists who are interested in the rigorous and autonomous formation of those who graduate from the Schools of Law and Economy.

In contrast with Griziotti's thought, and in the manner of a general reply, those who we may call the «purists» have defended a sort of liberation of Finance law in respect of the Science of public finance, and in the majority of cases have advocated, also, for the study of Tax law, and not of Finance law, at the Schools of Law. And there is a minority line of thought close to that of the Master of Pavia, which holds, every day less, that there must be a course of Public treasury or Public finance at the Schools of Law, the orientation of which must be essentially economic. This is a proposition which turns out to be inadmissible in accordance with what we have explained above.

It is in this context where we can highlight Ranelletti's contribution, whose work, in the area discussed here, consists of pursuing the study of Financial Law from its own legal perspective but without forgetting the fact that one finds *Economy* at the base of Finance law. Such was the point of view endorsed by the Italian School, with D'Alessio, Ingosso and the other professors who followed the thinking of Ranelletti at the Federich ii University, including, of course, professor Amatucci. An intermediate point of view between the extremes of griziottian integralism and purism, the development of which owes a lot to Romanelli Grimaldi who underscored the distinction between two financial phenomena which must be studied separately, each with its own methodology which does not overlook the close relationship that binds the two: A legal financial phenomenon, which is the proper field of jurists, and an economic financial phenomenon, the proper field of the economists. Or, if you wish, two different expressions (which closely relate to each other) of the same financial phenomenon: the legal and the economic. Such is the orientation of works such as *Bilancio dello Stato e*

programazione economica, by sica, *Constitutional principles of finance law*, by Abbamonte, or *The legal system of public treasury*, by Amatucci³.

One finds that the fact that Tax law is autonomous is a point that may not be discussed, even from a relative point of view. But it is surprising that under the umbrella of such autonomy some jurists have even held and established that the remaining aspects of public treasury must only be taught at the schools of law by economists and from an economic perspective; but one which, however, is to take into account the legal aspects in a subsidiary or accidental fashion. Such a conclusion does not only seem illogical, but it also suggests serious although very obvious questions:

- Can one pretend that the constitutional and legal aspects of public spending (legislative initiative, content and consequences of the authorization for expenses, juridical sources of the expense, prior and subsequent expense controls, participations of private persons and of the State in the application of the expense, etc.) be taught by economists?
- Is it right to assert, rigorously, that the teaching of the hierarchical-normative structure of the budget of the State (notion of constitutional rule, organic law, statutory law, approval law, material law, formal law, adjective law, definitive law, transitory law, legislative decrees, etc.) be reserved to economists?
- Can these studious persons address, as if they were competent, the aspects of *criminal law* that relate to the violation of the established application of the expense or of its relation to the State's budget?
- Can they define the effects of the violation of budgetary regulations in respect of the validity of a State contract?
- Considering their formation, are they the ones called to define the content and the validity of the laws by which the state budget is approved?
- From the point of view of the legal nature of budgetary law, can the economists check if the law is legitimate where the same includes provisions which are not inherent in the budget strictly?

³ The works of Abbamonte and Amatucci have been translated into Spanish and have been published in Colombia thanks to the alliance between Universidad del Rosario en Editorial Temis. See A. AMATUCCI, *The legal system of public treasury*, translated by D. D. PANTEGHINI, Bogotá, Temis and Universidad del Rosario, 2008 and G. ABBAMONTE, *Principles of finance law*, translated by D. D. PANTEGHINI, Bogotá, Temis and Universidad del Rosario, 2009.

- Is the subject matter of the discussion about the competencies of Congress and the government for the making and approval of the public budget partially economic in nature?
- Those matters which relate to the constitutional legitimacy, the legal nature and the conditions of the mandatory investments that citizens must make for the benefit of the State - do those matters pertain to economists?
- Is it also something that pertains to the natural competency of economists the analysis of the relation that binds supra-national community law with national law as far as which of the different aspects of public treasury law are relevant for economic integration purposes (community expenses, community public debt, State budget and supra-national community budget, state monopolies, exceptional legal statuses, market freedom, etc.)?
- Is the definition of State liability and of the liability of its servants when related to public utilities and the conditions under which - from a public treasure perspective - they can participate with the private citizens in the carrying out of the activity or, in the case of privatizations, merely control the provision of the relevant service - is this definition at least partially economic in nature?
- Should economists define the autonomy of the Central Bank and of its power to make decisions regarding public and private indebtedness and the issue or circulation of currency, in respect of the expression thereof by means of legal acts which scope of application is general, public and non-personal?
- Can economists evaluate the legitimacy of fiscal monopolies and their constitutional compatibility with direct and indirect taxes and with the freedoms and the principles that pertain to supra-national law?
- Are they competent to define the limits and the conditions of the *financing power* of the national, sub-national and supra-national organs?
- Is it the economists' duty to evaluate, from the constitutional point of view, whether the public budget that every year the government submits to Congress follows the guidelines of the Social Law of the Land, respects the fundamental principles of equality and justice and guarantees the respect for and the consolidation of the fundamental rights enshrined in the Political Constitution?
- Is it the economists' duty to establish criteria and premises for the interpretation of public treasury laws and to resolve the tensions

that usually occur between constitutional principles when it is time to define whether they are compatible with the law of laws?

- Are the definition of the fundamental rights that may be constitutionally protected through the so-called *tutela* action and the evaluation of principles such as the principle of progressiveness in the attention of social rights or the principle of justice which incidence in public treasury is inevitable, subjects of study for economists exclusively?

And in their own way, it seems obvious that the matters which pertain to the economic aspects of the financial phenomenon must be tackled by economists and not by jurists.

- Are the jurists called to study the economic effects of state spending?
- Can the jurists address rigorously the traslation, retro-traslation or pro-traslation of taxes?
- Are the jurists in a position to evaluate the extent to which state indebtedness is sustainable?
- Can the jurists structure quantitative fiscal rules rigorously that include the setting of caps on fiscal deficits or on the growth of state spending?
- It is something that pertains to their professional and intellectual formation establishing the ideal levels of direct or indirect taxation in the pursuit of economic development or zero unemployment?
- Can jurists conclude which are the cases in which taxes ought to have a specific destination?
- Are they the ones called to define the ideal levels of public debt in regard to actual or potential tax collections?
- Are the jurists in a position to establish which types of revenue ought to be used to finance the different types of public spending?
- Can the jurists opine about the levels which public investment plans must reach?
- Are they the ones called to structure public budgets and development plans so as to avoid the reiteration of adverse economic cycles?
- Are they the ones called to provide conclusions about the measures that the State must take in fiscal policy, monetary policy or foreign exchange policy matters?
- Can they structure tax systems by using as starting point the analysis of the elasticity of the supply and demand of the goods and services affected by taxation?
- Is it their duty to fix the levels of openness or protectionism that are to prevail for foreign trade purposes?

No great additional reasoning is required to underscore the fact that the study of the legal aspects of the *public finance phenomenon* must be addressed by the jurists while the economists are the ones called to address the economic aspects thereof. And this has been underscored even by those who endorse emphatic points of view about the study of *Tax law*, but not of *Financial law*, as an autonomous branch of the law. Such is the case of A. D. Giannini, for whom it is inadmissible that the alluded-to legal matter be addressed by economists and not by lawyers: "(...) That this is the case of an evidently wrong opinion is inferred from the simple consideration that while Financial law belongs, which is clear, to the group of legal sciences, the science of finance belongs to the group of economic sciences"⁴.

Accordingly, this conclusion: that the fundamental teaching must be that of the Science of finance and not that of Public financial law (or Public treasury law) overlooks the evolution of *legal thought* and it entails a going backwards in time which, curiously enough, leads one to get involved in a debate that was overcome decades ago: a debate that was about the prevalence of the Science of public finance and the economic orientation over the legal approach, in the chair that related to the public financial phenomenon. Those very important contributions of Ranelletti, Giannini, Ingrosso, Sáinz de Bujanda, Rodríguez Bereijo, Ferreiro Lapatza, Calvo Ortega, Giuliani Fonrouge, Villegas, Gomes de Souza, Baleiro, Queralt, Casado, Lozano Serrano, Tejerizo, Pérez Royo, Barbosa Nogueira, Romanelli Grimaldi, D'Alessio, Tesoro, Sica, Abbamonte, D'Amati or Amatucci, which sought to evidence the deep difference that there is between the subject matters of study of the Science of finance and of Public financial law would be, according to this inexplicable conception that confines the studies on the matter to the Science of public finance, fruitless, and would finally be forgotten or would be merely ignored despite their rigor, their profound justification and all that they have meant through history.

Likewise, and without a just trial, the efforts and contributions legated by notable masters working from the field of economy would be disregarded; masters who, amidst the controversy of which of the two was the pre-eminent discipline: the Financial law or the Science of public finance, and doing so in the framework of a unified chair, advocated for the methodological rigor and defended the separate teaching of these two disciplines which

⁴ A. D. GIANNINI, *Elementi di diritto finanziario e contabilità dello Stato*, Milano, Giuffrè Editore, 1936, page 8.

study the financial activity of the State. Works such as those of L. Einaudi, A. Graziani, E. Lorini, M. Fasiani, G. del Vecchio, A. de Viti de Marco, G. Borgatta, E. D'Albergo or C. Cosciani would be inexplicably forgotten.

Undoubtedly, economists play a very important role, one which is, why not, essential, in the study of public finances, because economic science pursues as a fundamental objective the satisfaction of needs, which includes, of course, any public and private needs that the public entity must assume. But this does not mean that it is admissible to assert that economists are called to orient the chair of public finance law (public treasury law) in schools of law. Also, it does not seem admissible the assertion that really there is no public finance law, and therefore that why should the jurists should be studying it.

As noted herein, there are multiple and extremely important legal aspects related to the *public treasury*; on the other hand, the subdivision of the law in branches shall always be a matter to be debated and discussed, with this discussion being oriented, in many aspects, by eminently subjective criteria, and by virtue of that famous maxim that no lawyer may ignore: *uno universo iure*. But this circumstance is not reason enough for the jurists to turn their backs on their obligation towards such a nationally and collectively transcendental expression of the law, that which addresses the legal aspects of the financing activity of the State.

In the matter of taxes, fees and special contributions, and generally in regard to the fundamental subjects of *Tax law*, the role that the economists play is and should be fundamental, because taxes generate multiple effects in the private and public economies. However, this does not mean that it would be correct to assert that there is no Tax law, or that the teaching of it must be entrusted to economists. There is a Tax law, with its own principles and institutions, and there is also a Public treasury law, which content is more wide. An in either case the teaching thereof corresponds to the jurists.

On the other hand, neither Public finance law nor *Tax law* may be studied turning a blind eye to the social and economic reality that they affect. If it is for the creation of positive law, or if it is for the interpretation and application thereof, the jurist cannot turn a blind eye on the relation of the law with reality. Under this same criterion, and without prejudice to specialization, which is so important in an area of such complexity as Public treasury law, it seems evident that none of the sub-specialties of this branch of the law should be studied without considering the whole of which each one is a part. The person who studies public revenue cannot turn a blind eye to their relation to public expenditure, or vice versa. Without prejudice to

the relative autonomy of the field of law he works in, the jurist of Tax law, or the jurist of Public budget, or the jurist of Monetary law, or the jurist of Public debt, or the jurist of Public expense, must know the fundamental guidelines of Public treasury law so that he can be in a position to understand, as he goes about his own investigations, the true meaning, the ends and the breadth of the laws that he is bound to make his own field of work.

Based on all of the foregoing, the following subdivision of Public finance law or Public treasury law would be clear, when same is seen as the set of rules that govern the financial activity of the State. So Public finance law falls into the following specialties: State budget law; Monetary law; Foreign exchange law; Public debt law; Public Spending law; and, naturally, Tax law.

And, of course, the competencies of both the economists and the jurists, in these matters, must not be assumed as grounds for conflict in the middle of fruitless discussions that seek to subordinate law to economy, or economy to law. Ones and the others, economists and jurists, concur to further the same pursuit of making the structure of the public treasury rational and viable, and so they must apply their entire efforts to this end instead of inexplicably applying their energies to disqualifying or disregarding, with no objectivity whatever, the doctrinal contributions made from either specialty, just for the sake of emphatically defending the «truth» of the specialist which usually gets lost in the ramifications while being oblivious of the whole.

The jurists must seek help from the economists for the indispensable orientation they need to interpret and apply the rules which content is economic in nature, as it would be foolish to not use such orientation just from a sense of irrational pride. And the economists must do the same when they analyse that they undertake force them to address the legal aspects of the public financial phenomenon. Utterly fruitless are the self-sufficient attitudes and the reciprocal accusations that one is encroaching upon the field of the other. As Trotabas quite rightly said, in these matters «the jurist must be a bit of an economist and the economist must be a bit of a jurist», but the economist cannot do without the jurist and the jurist cannot do without the economist.

This work made as a tribute to Andrea Amatucci, which I have been honored to present, undoubtedly constitutes an enormous scientific motivation for one to reflect upon the close relation that there is between Public treasury law and Tax law. Hence the title of it, *From financial law to tax law*, which turns out to be a true synthesis of the thought of the Naples master, which lectures and works have always shown a rejection of the formalisms and purisms that deny the unity of Financial law and are permanently in-

viting all of us to make an in-depth revision of the academic programs of Schools of Law in the pursuit of taking the right road, once again, for the formation of jurists in these matters. The evolution of Tax law will take place on solid ground if we do not lose sight of the unity of Finance law, of which *Tax law* is a part, and of the economic foundation that underlies the rules of law that pertain thereto.

Il diritto finanziario ed il diritto tributario. L'analisi economica del diritto*

Mauricio A. Plazas Vega **

* Questo saggio è tratto dalla Presentazione dell'Opera, dal titolo *Dal Diritto finanziario al Diritto Tributario – Studi in onore di Andrea Amatucci* (Jovene, Napoli ed Editorial Temis, Bogotá, 2011), avente contenuto principalmente metodologico, che si compone di sette volumi per un totale di 5028 pagine. Gli Autori che hanno contribuito sono 158 e coprono i cinque continenti. L'Opera contiene l'Abstract di ogni capitolo in tre lingue.

** Professore di Diritto Finanziario nell'Università del Rosario di Bogotá

Uno dei temi che il Professor Andrea Amatucci ha analizzato, con perseveranza in oltre mezzo secolo di attività scientifica, concerne l'autonomia dogmatica del Diritto della finanza pubblica (o Diritto finanziario, così come noto in Italia ed in molti altri Paesi) rispetto al Diritto tributario ed i collegamenti tra queste due branche del Diritto.

Il maestro napoletano, prosecutore dell'antica tradizione giuridica dell'Italia meridionale, contraddistintosi per l'encomiabile rigore con cui ha condotto gli studi giuridici, ha contribuito notevolmente allo sviluppo della teoria generale del Diritto, sostenendo l'autonomia assoluta del Diritto finanziario e l'autonomia relativa del Diritto tributario. Il suo pensiero, degno di un giurista di profonda sensibilità socio-economica e filosofica e lungi dall'apparire una mera speculazione filosofica, sebbene questa ultima sia tanto diffusa nel mondo accademico, mostra una notevole rilevanza pratica. Non sarebbe, infatti, possibile comprendere il concetto di *tributo* (tipico tema di Diritto tributario), che si deve correttamente intendere quale mero strumento, senza avere piena consapevolezza dei rapporti intercorrenti tra i tributi e le spese pubbliche, in quanto i primi rappresentano semplicemente il mezzo necessario per l'attuazione dei fini statali e delle idee politiche storicamente prevalenti.

Tale teoria della piena autonomia del Diritto tributario ha recentemente conosciuto un momento di notevole diffusione, rispetto alle origini delle due discipline, anche in contesti socio-economici difficili, dove sembrava

impossibile l'attecchimento di idee di autonomia dogmatica del Diritto tributario, secondo cui questo dovrebbe costituire autonomo oggetto di studio nelle Facoltà giuridiche. I Paesi afflitti da gravi problemi di povertà, analfabetismo, insufficiente garanzia della sicurezza sociale, violenza, corruzione, diseguaglianza, limitatezza di opportunità, scarso livello d'istruzione, fenomeni di emigrazione di massa e tanti altri, quali quelli dell'America latina, costituiscono, infatti, terreno poco fertile per la diffusione delle idee di autonomia del fenomeno tributario rispetto ai fenomeni che interessano la finanza pubblica nel suo complesso.

A ciò si aggiunga che nei Paesi industrializzati, meno afflitti da tali problemi, non sembra ragionevole trascurare la spesa pubblica, la pianificazione statale, il bilancio statale, la legge di stabilità ed in generale gli istituti relativi al sistema finanziario pubblico per limitare gli studi giuridici al Diritto tributario.

Possono e devono sussistere distinti settori nell'ambito del Diritto finanziario e del Diritto tributario, che a sua volta ne è parte, ma non per questo possono condividersi le impostazioni che sacrificano lo studio del fenomeno giuridico finanziario nel suo insieme, privilegiando lo studio di aspetti più specifici.

Tale consapevolezza ha indotto, pertanto, il Professor Amatucci ad evidenziare, nei suoi scritti, l'esigenza di avere sempre un'adeguata conoscenza del fenomeno giuridico finanziario nella sua interezza laddove si vogliono condurre ricerche su tematiche specifiche, in quanto è l'insieme a conferire significato ad ogni sua parte.

Una simile impostazione, che insiste sulla necessità dello studio dei fenomeni economici, politici, filosofici e finanziari pubblici, per una matura comprensione del fenomeno giuridico finanziario pubblico, ha spinto Amatucci ad evidenziare, nei suoi scritti relativi all'Analisi economica del diritto e al Diritto finanziario, lo stretto rapporto intercorrente tra il Diritto e l'Economia e le ripercussioni di ciò sul Diritto finanziario e sul Diritto tributario, muovendo dallo studio svolto sulla scuola anglosassone dell'Analisi economica del diritto. Ciò è, senza dubbio, sostenuto anche dal Professor Amatucci, giurista di nota coerenza, il quale ha dimostrato, con le sue ricerche, l'influenza notevole esercitata dall'Economia sul Diritto, sia nel corso della storia in generale che in specifico in Italia, in Europa ed in America latina. Ne è chiaro esempio la sua scelta di dedicare il capitolo primo del suo manuale L'ordinamento giuridico della finanza pubblica, giunto all'ottava edizione, all'evoluzione del pensiero giuridico finanziario.

Lo studio che Amatucci ha svolto con passione e rigore sulla scuola anglosassone dell'analisi economica del diritto dimostra che tale analisi non si limita al Diritto penale, al Diritto civile e al Diritto commerciale, come è stato sostenuto da alcuni autori dei testi tradizionali ad essa relativi, ma abbraccia settori del Diritto di indiscutibile rilevanza e per natura vicini all'Economia quali il Diritto finanziario ed il Diritto tributario.

A differenza, però, del Diritto civile e del Diritto commerciale, in cui l'analisi economica del Diritto si concentra sull'interpretazione ed applicazione delle norme, muovendo da paradigmi economici, nel Diritto finanziario e nel Diritto tributario, come ha precisato Amatucci, bisogna che il giurista abbia consapevolezza del contesto macroeconomico il quale influenza il Diritto positivo che costituisce oggetto delle sue ricerche.

L'analisi economica del Diritto non si limita a trasferire nell'ambito del Diritto finanziario concetti e metodi dell'economia, come avviene rispetto agli altri rami del Diritto privato, ma muove dall'idea che proprio la stretta connessione tra il Diritto e l'Economia impone al giurista di conoscere il pensiero economico e politico prevalente nella fase storica di riferimento.

L'ordinamento giuridico finanziario ha subito, infatti, nel corso del tempo un'evoluzione influenzata dalle teorie neoclassiche di Hayek, Mises, Friedman, Buchanan, Laffer o Sorman, dalla prospettiva del liberismo keynesiano, dal neointerventismo e dalla democrazia sociale o nuova sinistra. Il giurista deve essere consapevole di questa evoluzione, allorché interpreta ed applica il Diritto positivo vigente.

Sarebbe, però, erroneo ritenere che tali analisi sui collegamenti tra l'Economia ed il Diritto abbiano sacrificato il rigore metodologico dell'insegnamento e dell'attività scientifica di Andrea Amatucci. Al contrario, sebbene tanto nei suoi scritti quanto nei convegni internazionali abbia insistito sull'esigenza di distinguere il campo d'azione degli economisti da quello dei giuristi, non per questo i suoi studi hanno subito perdite in termini di spessore. Egli ha difeso la natura giuridica della ricerca del giurista, ma anche il necessario collegamento, entro tali limiti, con la ricerca economica. Un'immaginaria linea di continuità lega, quindi, Andrea Amatucci alla scuola napoletana ed all'ispiratore di essa, l'insigne giurista di Diritto pubblico Oreste Ranelletti, in quanto comune è stato il forte impegno dei due giuristi come di molti altri autori europei e dell'America latina di difendere una concezione sostanziale ed unitaria del Diritto finanziario, secondo cui non è possibile ridurre il Diritto ad un complesso di norme giuridiche, né le ricerche dei giuristi a mere speculazioni astratte, in quanto l'ordinamento

giuridico non deve essere concepito quale insieme di regole e concetti puri, lontani da qualunque approssimazione alla realtà.

Le norme che compongono l'ordinamento giuridico, infatti, possono essere comprese solo alla luce della considerazione che il legislatore traduce in formule giuridiche le istanze emergenti nella società civile. Il Diritto in generale, infatti, rappresenta il modo di essere della realtà e ciò è ancora più evidente con riguardo al Diritto finanziario ed al Diritto tributario, come sostenuto dal Professor Andrea Amatucci.

Per tale motivo ho deciso di evidenziare, in questa presentazione, i preziosi contributi offerti dal mio maestro alla configurazione dei rapporti tra il Diritto finanziario ed il Diritto tributario. Fortissima è la mia gratitudine per essere stato onorato di scrivere una presentazione a tale opera, che è un vero Trattato internazionale di Diritto finanziario e Diritto tributario e che si ispira al Trattato italo - tedesco - spagnolo di Diritto Tributario, pubblicato in più lingue e diretto dal Professor Andrea Amatucci.

Questi sentimenti si fondano non solo sulla profonda amicizia che ci lega, ma soprattutto su quella comunanza di opinioni che sempre ha trovato conferme ed occasioni di arricchimento nei nostri incontri e che è stata alla base della condivisa volontà di lavorare insieme in attuazione di molteplici progetti di ricerca.

Anche a nome e per conto degli altri autori dell'America latina che hanno partecipato a questi Studi in onore del maestro Andrea Amatucci, ho il dovere di dichiarare che essi costituiscono per tutti noi un atto di giustizia, nel senso proprio delle massime di San Tommaso D'Aquino, professore presso l'Università Federico II di Napoli, che impartiva nel secolo XIII i suoi insegnamenti dal pulpito della Chiesa di San Domenico Maggiore; un dovere, fortemente sentito quanto l'«ossessione» di Kant per l'eternità; una sublime espressione di amicizia nei termini in cui questa è definita da Cicerone e da Calderòn de la Barca; un tributo alla vita di un uomo di profondo intelletto e rare virtù, conformemente al concetto di tensione tra l'«io» ed il «noi» elaborato da Hegel.

Non mi è ovviamente possibile commentare tutti i lavori di coloro che hanno partecipato alla costruzione di questa Opera, ma non posso astenermi dall'evidenziarne la serietà ed il rigore che rispondono coerentemente alle qualità dei loro autori. Ho il dovere morale, però, in questa semplice nota introduttiva, la quale vuole presentare questi studi, di evidenziare che ad esso hanno partecipato autori in rappresentanza dei cinque continenti, di cui sono noti i meriti scientifici e che hanno voluto dimostrare, in tal

modo, l'apprezzamento per la persona e la produzione scientifica di Andrea Amatucci.

Ampia parte della dottrina sostiene che il Diritto tributario costituisce una branca autonoma del Diritto, con principi propri, coerenza interna ed una struttura che ne giustifica uno studio indipendente, a sé stante rispetto a tutti gli altri settori del Diritto ed, in particolare, rispetto al Diritto finanziario. I sostenitori di tale tesi ritengono che l'ampiezza e l'eterogeneità delle tematiche oggetto di studio del Diritto finanziario ne impediscono una conoscenza limitata ai soli giuristi, a differenza del Diritto tributario, che è una disciplina giuridica unitaria e sistematica. Parte della dottrina concepisce il Diritto tributario come una branca del Diritto amministrativo, mentre altra parte lo definisce una disciplina giuridica autonoma diversamente dal Diritto finanziario. In ogni caso, la rilevanza di un autonomo studio del Diritto tributario è motivata proprio alla luce dell'ampiezza dei temi che costituiscono oggetto di studio da parte del Diritto finanziario. Orientamento minoritario in dottrina è, invece, favorevole ad uno studio, nelle Facoltà di giurisprudenza, dell'attività finanziaria dello Stato economica, piuttosto che giuridica.

In dottrina studiosi quali Amatucci e lo stesso autore di questa presentazione ritengono invece che il Diritto tributario sia un ramo del Diritto finanziario, precisando però: 1) che il Diritto finanziario si colloca, a sua volta, nell'ambito del Diritto amministrativo, ma ha acquisito, nel tempo, una propria autonomia, potendo vantare principi ed istituzioni propri; 2) che il Diritto tributario, sebbene parte del Diritto finanziario, merita il riconoscimento di una relativa autonomia didattica.

Si mira ad offrire agli studenti delle Facoltà di giurisprudenza non una formazione fondamentalmente economica, bensì una visione giuridica sostanziale del Diritto tributario, che non alteri la purezza della formazione giuridica, ma al contempo voglia spiegare il fenomeno giuridico finanziario, di cui è componente il fenomeno giuridico tributario.

È, pertanto, imprescindibile lo studio degli elementi politici, economici e sociali, che sono alla base delle istituti giuridici finanziari, così come lo studio del fenomeno economico finanziario, nel cui ambito si colloca il fenomeno economico tributario. Muovendo da tali premesse, non può non sostenersi, secondo i sostenitori di tale ultima tesi, la necessità che, nelle Facoltà di giurisprudenza, siano impartiti due distinti insegnamenti, uno di Diritto finanziario (o Diritto delle finanze pubbliche, Diritto della finanza pubblica, Diritto finanziario pubblico in funzione dello specifico Paese) di carattere generale e

l'altro di Diritto tributario concernente l'analisi degli elementi fondamentali dei tributi, la loro imposizione, la relativa classificazione, gli effetti, i principi costituzionali tributari, i principi fondamentali dell'obbligazione tributaria, l'interpretazione della norma tributaria, le sanzioni amministrative e penali previste per gli illeciti tributari, il procedimento tributario, il processo tributario e le altre tematiche relative ai tributi ed alla loro applicazione.

Tali due distinti insegnamenti devono avere un contenuto strettamente giuridico ed essere impartiti secondo una precisa successione: in primo luogo, l'insegnamento del Diritto finanziario pubblico, che si occupa dell'attività giuridica finanziaria dello Stato, sia sul versante delle spese che su quello delle entrate, e solo in seguito, l'insegnamento del Diritto tributario, che costituisce il settore fondamentale del Diritto finanziario pubblico, in quanto maggiormente si connette a tutte le altre discipline giuridiche.

Di conseguenza, non si può, come non fanno né Andrea Amatucci, né in generale la scuola napoletana, accogliere la concezione integralista di Benvenuto Griziotti, che insisteva sulla necessità di un insegnamento unico di Scienza delle finanze e Diritto finanziario, abbracciando pertanto sia gli aspetti economici che quelli giuridici del fenomeno finanziario, ritenuto unico dal maestro di Pavia; tale insegnamento è stato strenuamente sostenuto in Italia dallo stesso Griziotti ed ha resistito fino alla fine del secolo scorso. È evidente, infatti, la necessità che gli studi dell'Economia e del Diritto siano condotti adottando i diversi metodi indicati dalle due scienze, però, se è vero che i giuristi non dovrebbero invadere gli ambiti propri delle altre scienze, non può per tale ragione ignorarsi il contenuto economico, sociale e politico del complesso delle norme giuridiche finanziarie, che essi sono chiamati ad interpretare, in quanto, altrimenti, queste ultime diverrebbero formule giuridiche vuote, prive di sostanza.

In realtà, in Italia il piano di studi delle Facoltà di giurisprudenza prevedeva nel secolo XX un insegnamento preliminare completo di contenuto economico, sociologico, politico e giuridico di Scienza delle finanze e Diritto finanziario, insegnato, fino alla sua scissione, quasi esclusivamente da economisti e da pochi giuristi, quali i docenti della Scuola napoletana ed inoltre Victor Uckmar, Nicola D'Amati ed Andrea Parlato, e separatamente, uno specifico insegnamento complementare di Diritto tributario.

Ancor meno concepibile è che, sotto la denominazione di Diritto finanziario, sia impartito l'insegnamento del Diritto tributario, in quanto le tematiche oggetto di studio di quest'ultimo possono essere comprese solo se precedute da uno studio generale del Diritto finanziario pubblico.

Sono, pertanto, pienamente fondate le critiche, che nel secondo decennio del secolo scorso, il maestro di Napoli e Milano Oreste Ranelletti muoveva, nei suoi manuali di Diritto amministrativo e di Diritto finanziario, nei confronti del tradizionale insegnamento unico di Scienza delle finanze e Diritto finanziario. Tale metodo, a parere di Ranelletti, contemporaneo di Benvenuto Griziotti, maestro dell'opposta scuola di Pavia, non era coerente, infatti, con la concezione secondo cui il Diritto finanziario e la Scienza delle finanze costituiscono due discipline diverse. Al riguardo Ranelletti precisava: «... Si tratta dell'unione di due discipline profondamente diverse, pur avendo entrambe ad oggetto lo studio del fenomeno finanziario, ossia l'acquisizione e l'utilizzo da parte degli organismi pubblici (Stato, Province, Comuni, ecc.) delle risorse finanziarie necessarie per la prestazione dei servizi pubblici, in quanto diverso è il punto di vista adottato dalle due discipline nell'analisi dell'attività finanziaria dello Stato. La Scienza delle finanze la studia, infatti, dal punto di vista economico, sociale e politico, esaminando, di conseguenza, gli istituti finanziari relativi alle entrate ed alle spese pubbliche, al fine di determinare la migliore organizzazione e l'ideale funzionamento, sotto il profilo dell'interesse generale, atti a garantire condizioni ottimali per l'acquisizione e l'utilizzo delle risorse finanziarie necessarie per la prestazione dei servizi pubblici. Può, pertanto, definirsi una scienza sociale e, soprattutto, politica. Il Diritto finanziario è, invece, una scienza giuridica che studia, pertanto, il fenomeno finanziario dal punto di vista giuridico, concentrandosi sull'analisi delle norme giuridiche con cui un determinato Stato regola la propria organizzazione finanziaria, con riguardo sia alle spese che alle entrate, le differenti tipologie di imposte, tasse, ecc., le norme relative alle imposte sui redditi e quelle concernenti il prelievo finanziario»¹.

Sulla confluenza del Diritto finanziario e della Scienza delle finanze in un solo insegnamento avente riguardo sia ai profili economici che a quelli giuridici, è interessante il dibattito, svoltosi negli anni '20 e '30 del secolo scorso, sulla necessità di dare prevalenza agli aspetti economici o a quelli giuridici nell'analisi della natura e dei fini dell'attività finanziaria dello

¹ O. RANELLETTI, *Diritto finanziario*, Milano, G. Tenconi, 1927, pag. 5 – 6, versione in castigliano dell'autore di tale presentazione. Ranelletti, insigne professore di Diritto Amministrativo, dimostrò un notevole interesse per la materia del Diritto finanziario ancor prima di pubblicare il suo manuale sul Diritto finanziario. Si ricorda, a titolo esemplificativo, il suo testo *Natura giuridica dell'imposta* del 1898, pubblicato successivamente nella rivista *Diritto e pratica tributaria*, I, 1974.

Stato e sulla denominazione da dover, pertanto, attribuire al conseguente unico insegnamento. Al riguardo, Ranalletti quale incaricato a fondare l'Università statale di Milano, non essendo maturi i tempi per ottenere la scissione di tale insegnamento, dovette limitarsi, nel 1924, a far trasformare in Diritto finanziario e Scienza delle finanze, la denominazione tradizionale di Scienza delle finanze e Diritto finanziario, Griziotti decideva tuttavia di fondare la Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze, attualmente ancora in pubblicazione, e Luigi Einaudi, invece, osservava: «È indifferente o meno porre nella denominazione dell'insegnamento la "Scienza delle finanze" prima del "Diritto finanziario"? L'uso dei termini ha un contenuto sostanziale e mostra, quindi, l'intenzione di privilegiare gli uni o gli altri aspetti nell'insegnamento?»

Infine, da quanto si apprende da D'Amati, con il regio decreto n. 882 del 7 maggio 1936, fu accolta la proposta di Ranalletti e ciò comportò, nel sistema universitario, la sostituzione della tradizionale denominazione dell'insegnamento di «Scienza delle finanze e Diritto finanziario» con la diversa denominazione di «Diritto finanziario e Scienza delle finanze». Tale cambiamento ebbe, però, vita breve (due anni), poco dopo, infatti, con il regio decreto n. 1652 del 30 settembre 1938, fu ristabilita la tradizionale denominazione dell'insegnamento di «Scienza delle finanze e Diritto finanziario». In ogni caso il dibattito sul tema della preminenza della Scienza delle finanze sul Diritto finanziario trovava giustificazione proprio nella scelta di accorpare queste due discipline in un solo insegnamento universitario, affidato quasi esclusivamente ad economisti, come innanzi precisato, sostenuto con vigore da Amatucci nei suoi innumerevoli scritti sulla storia del Diritto finanziario².

Illustri giuristi come Ranalletti, D'Alessio, Ingrosso, Romanelli Grimaldi, Sica, Abbamonte, Amatucci, cioè in generale la scuola napoletana,

² Sul tema della storia del Diritto finanziario, in generale, e della scuola napoletana, in particolare, può consultarsi l'articolo *L'insegnamento del diritto finanziario*, in Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle finanze, Milano, Giuffrè editore, I, 1999, pag. 492-525. Una versione in spagnolo del pensiero di Andrea Amatucci sul tema è rappresentata dal volume *El ordenamiento jurídico de la hacienda pública*, seconda edizione in castigliano, traduzione di D. D. PENTEGHINI, rivista e coordinata da M. A. PLAZA VEGA, Bogotá, Temis, 2008. Altri testi dell'autore sul tema sono: *Storia dell'insegnamento del Diritto finanziario pubblico in Italia*, tradotto in spagnolo da P. TUFANO, in *Storia del Diritto finanziario e del Diritto tributario in Italia*, volume primo della Collana di opere fondamentali di Diritto finanziario, Bogotá, Temis, 2004; *La questione metodologica tra teorie vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del Diritto finanziario*, traduzione di M. PLAZA VEGA, in *Studi di diritto tributario costituzionale e internazionale*, Buenos Aires, Abaco De Rodolfo Depalma, 2005.

hanno, invece, evidenziato la necessità che siano previsti tre distinti insegnamenti, uno generale di contenuto essenzialmente giuridico di Diritto finanziario, un altro giuridico più specifico di Diritto tributario ed un terzo, di contenuto economico, di Scienza delle finanze.

E' doveroso ricordare che a Griziotti e Ranelletti va riconosciuto il merito di avere, da pionieri, posto il problema metodologico del rapporto tra Scienza delle finanze e Diritto finanziario, anche se il convincimento di Griziotti sul piano didattico è indubbiamente estremo, peccando per eccesso, e genera molte perplessità da parte dei giuristi e degli economisti che desiderano una diversa e rigorosa formazione per gli studenti delle facoltà di giurisprudenza rispetto a quelli delle facoltà di economia. Non si può, però, negare che, da un lato, il maestro di Pavia ha chiaramente evidenziato l'incontestabile relazione tra il Diritto finanziario e l'Economia e, dall'altro, i formalisti eccedevano ed eccedono per difetto, escludendo ogni collegamento tra Scienza delle finanze e Diritto finanziario.

I giuristi preferiscono in generale all'insegnamento del Diritto finanziario quello del Diritto tributario nelle facoltà di giurisprudenza.

Ranelletti, sostenendo che l'Economia deve essere «base e presupposto» del Diritto, ha raffigurato un rapporto che garantisca la natura giuridica della ricerca del giurista. Tale concetto ha posto la Scuola napoletana, che si è ispirata a Ranelletti, in una posizione intermedia nelle ricerche metodologiche che durano ininterrottamente da un secolo.

Ranelletti ed, in seguito, D'Alessio ed Ingrosso si distinguevano da Griziotti, che sosteneva il metodo integralista, cioè di una ricerca di natura economica e giuridica che deve svolgere il «finanziere», il quale deve essere insieme giurista ed economista. Però in comune con tali giuristi meridionali della Scuola napoletana, Griziotti riteneva che il fenomeno finanziario è unico e mutano soltanto i punti di vista dai quali lo si studia. Invece Romanelli Grimaldi capovolve tale visione, sostenendo che i fenomeni finanziari sono due, uno giuridico ed un altro economico, o, se si preferisce, due diverse manifestazioni di un unico fenomeno finanziario, che sono tra loro strettamente connesse, una giuridica e l'altra economica, come sostenuto da Sica nella sua opera *Bilancio dello Stato e programmazione economica*, da Abbamonte nell'opera *Principi di diritto finanziario* e da Amatucci nel suo manuale *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*.

Il contributo di Romanelli Grimaldi conferì maggior vigore alla concezione della Scuola napoletana.

Un altro aspetto da considerare, nel quadro di queste riflessioni sull'attività finanziaria dello Stato, è che, mentre la dottrina ed i piani di studio previsti dalle Facoltà di giurisprudenza non mettono più in discussione che il Diritto finanziario ed il Diritto tributario debbano costituire oggetto di studio di due distinti insegnamenti, si discute se debba esserci un unico insegnamento di Scienza delle finanze, che si occupi anche di questioni giuridiche ed impartito da giuristi con formazione economica, oppure, come ritengo, due insegnamenti indipendenti, l'uno di Diritto finanziario, tenuto da giuristi e l'altro di Scienza delle tenuto da economisti.

Alcuni autori, riferendosi a Griziotti, sottolineano ancora che l'insegnamento relativo alla finanza pubblica, nelle Facoltà di giurisprudenza, debba essere unico ed in esso debbano essere privilegiati gli aspetti del fenomeno economico rispetto a quelli del fenomeno meramente giuridico, dimostrando così di non tener conto, forse inconsciamente, che non si deve addivenire ad una confusione di metodi.

Attualmente non si dubita più che il Diritto tributario sia autonomo, anche se relativamente, e che sia insegnato da giuristi, ma sorprende che i restanti aspetti relativi al fenomeno giuridico finanziario, che sono fondamentali, debbano essere insegnati, nelle Facoltà giuridiche, da economisti, che tengono conto solo marginalmente delle questioni giuridiche.

Tale conclusione non appare logica ma, all'inverso, genera seri interrogativi:

- si può pretendere che gli aspetti costituzionali e giuridici relativi alla spesa pubblica (iniziativa legislativa, contenuto e conseguenze della relativa autorizzazione, le fonti giuridiche, i controlli anteriori e posteriori, la partecipazione dei privati e dello Stato alla determinazione dei fini da perseguire) siano insegnati da economisti?
- E' opportuno che l'insegnamento della struttura gerarchico – normativa relativa al bilancio dello Stato (i contenuti delle norme costituzionali in materia, il ruolo della legge di stabilità e della legge di approvazione, le ragioni del divieto di istituire nuovi tributi e nuove spese con la legge di bilancio e della distribuzione di competenze tra Parlamento e Governo) sia riservato agli economisti?
- Questi ultimi dispongono delle opportune conoscenze per insegnare le responsabilità contabili relative alla violazione della legge di bilancio dello Stato?
- Gli economisti sono in grado di definire gli effetti della violazione della legge di bilancio in materia di contratti pubblici?

- La loro formazione consente di definire il rapporto tra legge di bilancio e legge di stabilità?
- Dal punto di vista della natura giuridica della legge di bilancio e della legge di stabilità, gli economisti sono competenti a verificarne la legittimità costituzionale, nell'ipotesi in cui esse contengano disposizioni non strettamente inerenti al bilancio?
- Sono in grado di partecipare al dibattito relativo alla delimitazione delle rispettive competenze del Governo e del Parlamento in ordine all'elaborazione ed all'approvazione della legge di bilancio?
- Gli economisti dispongono delle competenze necessarie per analizzare i rapporti tra il Diritto dell'Unione Europea ed il Diritto nazionale con riferimento ai diversi settori del Diritto della finanza pubblica che rilevano ai fini dell'integrazione economica (spese dell'Unione Europea, debito pubblico dell'Unione Europea, bilancio dello Stato e bilancio dell'Unione Europea, monopoli statali, principi di libera concorrenza, libertà di mercato e di non discriminazione)?
- Gli economisti sono in grado di definire la responsabilità dello Stato e dei suoi funzionari in relazione alla prestazione dei servizi pubblici, e di indicare, in una prospettiva finanziaria pubblica, a quali condizioni essi possono partecipare con i privati allo svolgimento di tali attività o, semplicemente, devono effettuare controlli in ordine alla prestazione del servizio in questione?
- Gli economisti hanno una formazione adeguata per individuare i limiti ed i contenuti dell'autonomia della Banca Centrale e dei suoi compiti decisionali in materia di debito pubblico o privato, di azione mediante atti giuridici di carattere generale ed impersonale?
- Possono gli economisti valutare la legittimità dei monopoli fiscali e la loro legittimità costituzionale con riferimento anche alle imposte e la loro compatibilità con i principi propri del Diritto dell'Unione Europea?
- Sono in grado di definire i limiti e gli equilibri della potestà finanziaria ai diversi livelli, nazionali, subnazionali e sovranazionali?
- Gli economisti sono competenti a valutare, dal punto di vista costituzionale, se il bilancio che ogni anno il Governo presenta all'esame del Parlamento sia conforme o meno ai principi dello Stato sociale di diritto, ai principi fondamentali di eguaglianza, e di giustizia e rispetti i diritti fondamentali sanciti dalla Costituzione?

- La formazione degli economisti consente loro di partecipare ai dibattiti sul metodo di interpretazione delle leggi finanziarie ed in particolare tributarie e sulla risoluzione dei conflitti scaturenti dall'illegittimità costituzionale di una legge?
- Gli economisti sono in grado di riconoscere i diritti fondamentali, meritevoli di tutela costituzionale, e di comprendere la ragione di principi costituzionali, come quello di progressività, che mirano a garantire i diritti sociali ed i collegamenti tra tali principi al loro interno ed in rapporto alla concezione della finanza pubblica?

D'altro canto, appare opportuno che le manifestazioni economiche del fenomeno finanziario o, se si preferisce, il fenomeno economico finanziario, siano studiati dagli economisti e non dai giuristi.

I giuristi sono in grado di valutare in che misura è sostenibile l'indebitamento pubblico? I giuristi possono con rigide norme finanziarie stabilire gli opportuni tetti massimi di crescita del Bilancio pubblico e del deficit fiscale? La formazione intellettuale e professionale dei giuristi offre loro gli strumenti adatti a definire i livelli ideali di imposizione diretta ed indiretta che favoriscano lo sviluppo economico e la piena occupazione? I giuristi sono in grado di stabilire quale sia la misura ideale di indebitamento pubblico in considerazione delle entrate fiscali e non fiscali attuali ed in previsione di quelle future? I giuristi hanno le competenze necessarie per determinare quali tipologie di entrate dovranno coprire le diverse voci di spesa previste in bilancio? La formazione dei giuristi consente loro di strutturare bilanci pubblici e piani di sviluppo in funzione anticiclica? I giuristi sono competenti a stabilire in che misura lo Stato debba intervenire in materie di politica fiscale, politica monetaria e politica cambiaria? I giuristi sono in grado di strutturare gli ordinamenti giuridici tributari muovendo dall'elasticità dell'offerta e della domanda dei beni e dei servizi gravati dai tributi? Possono i giuristi indicare le misure più adatte che favoriscano il conseguimento delle finalità del commercio internazionale?

La formazione dei giuristi, però, deve garantire che essi, in sede di interpretazione, possano comprendere le finalità economiche della norma giuridica finanziaria ed in particolare tributaria per stabilire se l'applicazione al caso concreto di ciascuna di esse consente il conseguimento dei fini che essa persegue.

Ovviamente un insegnamento relativo al fenomeno finanziario economico è stato sempre invocato dagli economisti ed i maestri della storia del pensiero giuridico finanziario hanno negato l'utilità dell'impiego di un metodo economico per i docenti giuristi nelle Facoltà di giurisprudenza.

A conferma di ciò, basti ricordare quanto affermato da A. D. Giannini in merito: «E' un metodo sicuramente erroneo, in quanto il Diritto finanziario rientra nel gruppo delle scienze giuridiche mentre la Scienza delle finanze appartiene al gruppo delle scienze economiche»³.

Il convincimento, secondo cui nell'insegnamento relativo al fenomeno finanziario pubblico debba prevalere la Scienza delle finanze sul Diritto finanziario, non tiene quindi conto dell'evoluzione di quest'ultimo e segna piuttosto un passo indietro nel tempo. Contributi importanti, quali quelli di Ranelletti, A.D. Giannini, Ingrosso, Sainz de Bujanda, Rodríguez Berjio, Ferreiro Lapata, Calvo Ortega, Giuliani Fonrouge, Villegas, Gomes de Souza, Bailero, Queralt, Casado, Lozano Serrano, Tejerizo, Pérez Royo, Barbosa Nogueira, D'Alessio, Tesoro, Romanelli Grimaldi, Sica, Abbamonte, D'Amati ed Amatucci rimarcano la profonda differenza tra i temi, oggetto di studio, della Scienza delle finanze e del Diritto finanziario, per cui una concezione a favore della prevalenza della prima sul secondo dimentica il rigore, la profonda giustificazione e ciò che il Diritto finanziario ha significato nel corso della storia del Diritto.

D'altra parte non possono disconoscersi l'impegno ed i contributi che, dal lato dello studio dell'economia, illustri maestri hanno apportato nel dibattito relativo alla preminenza del Diritto finanziario o della Scienza delle finanze, sostenendo con forza la necessità di un insegnamento separato di queste due discipline relative all'attività finanziaria dello Stato. Opere come quelle di L. Einaudi, A. Graziani, E. Lorini, M. Fasiani, G. Del Vecchio, A. De Viti De Marco, G. Borgatta, E. D'Albergo, C. Cosciani non possono inspiegabilmente ignorarsi.

Gli economisti svolgono, senza dubbio, un ruolo molto rilevante nello studio della finanza pubblica, in quanto la scienza economica persegue, quale obiettivo fondamentale, il soddisfacimento delle necessità sia pubbliche che private, a cui devono provvedere gli enti pubblici, ma non per questo è ragionevole un insegnamento del Diritto finanziario nelle Facoltà di giurisprudenza impartito dagli economisti. Non è, tuttavia, condivisibile neppure l'affermazione secondo cui non esiste realmente un Diritto finanziario pubblico e, conseguentemente, non c'è ragione perché sia insegnato.

Come si è fin qui osservato, sono molteplici e di notevole rilevanza i contenuti del fenomeno economico della finanza pubblica e, d'altra parte,

³ A. D. GIANNINI, *Elementi di diritto finanziario e contabilità dello Stato*, Milano, Giuffrè Editore, 1936, 8.

la suddivisione del Diritto in diversi rami sarà sempre oggetto di dibattito, orientato prevalentemente da criteri soggettivi, in virtù della celebre massima che nessun giurista può disconoscere: uno universo iure. Ciò non è comunque motivo sufficiente, affinché i giuristi non rispettino il necessario principio nei confronti di una manifestazione del Diritto, di così notevole rilevanza nazionale e generale, come quella che si occupa del fenomeno giuridico finanziario dello Stato.

In materia di imposte, tasse e contributi speciali ed, in generale, dei temi fondamentali del Diritto tributario, il ruolo degli economisti è di estrema rilevanza, in quanto i tributi producono molteplici effetti sia sull'economia pubblica che sull'economia privata. Pertanto, non è corretto affermare che non esiste un Diritto tributario, né che il suo insegnamento nelle Facoltà di giurisprudenza debba essere affidato agli economisti. Esiste, infatti, un Diritto tributario con istituti e principi propri ed un Diritto finanziario avente contenuto più ampio. Sia nel primo che nel secondo caso l'insegnamento compete ai giuristi.

Tuttavia, né il Diritto finanziario né il Diritto tributario possono essere studiati trascurando la realtà economica e sociale su cui incidono.

In ordine alla creazione, interpretazione ed applicazione del Diritto positivo, il rapporto con la realtà non può essere ignorato dai giuristi. Lo stesso criterio trova riscontro nello studio dei diversi rami del Diritto finanziario, che, per completezza, dovrebbe sempre avvenire, avendo riguardo all'insieme che dà significato ad ogni sua parte. D'altro canto lo studio delle spese pubbliche non può prescindere dal rapporto di queste con le entrate pubbliche e viceversa. Lo studioso di Diritto tributario, di Diritto del bilancio pubblico, di Diritto monetario, di Diritto del debito pubblico, di Diritto della spesa pubblica, senza alcun pregiudizio per la relativa autonomia della materia a cui egli si dedica, deve conoscere le linee fondamentali del Diritto finanziario, se vuole essere in grado di comprendere, nell'ambito delle sue analisi, la natura essenzialmente ausiliaria del Diritto finanziario e conseguentemente dei suoi diversi rami.

Da quanto appena esposto, risulta chiara la divisione del Diritto finanziario o Diritto della finanza pubblica, ossia del complesso di norme che regolano l'attività finanziaria dello Stato, nei seguenti rami: Diritto del bilancio pubblico, Diritto monetario, Diritto dei cambi internazionali, Diritto del debito pubblico, Diritto della spesa pubblica e, naturalmente, Diritto tributario.

Attualmente le competenze dei giuristi e degli economisti, in tale materia, non sono più causa di dibattiti, come avveniva all'epoca della na-

scita del Diritto finanziario, che pretendevano di subordinare l'Economia al Diritto o viceversa, per voler richiamare il pensiero di Einaudi. Gli uni e gli altri devono perseguire un unico obiettivo, ossia la realizzazione di una finanza pubblica razionale e sostenibile, approfondendo a tal fine tutte le proprie energie ed evitando di disperderle nell'intento degli uni di disconoscere quanto gli altri hanno apportato in termini di contributi e viceversa. I giuristi devono ricorrere al sostegno degli studi degli economisti nell'interpretazione ed applicazione delle norme che hanno contenuto economico, sostegno di cui sarebbe irragionevole non avvalersi per orgoglio ed il medesimo compito spetta agli economisti nei confronti dei giuristi, quando le proprie analisi tocchino aspetti del fenomeno giuridico finanziario pubblico. A nulla servono enunciazioni di autosufficienza e reciproche doglianze di invasione del proprio campo. Come ben osserva Trotabas «in questa materia il giurista ha bisogno dell'economista e l'economista necessita del giurista», nessuno dei due può fare a meno dell'altro.

Quest'opera in onore di Andrea Amatucci, che ho il piacere di presentare, ha costituito, senza dubbio, un'occasione scientifica di riflessione sui rapporti tra il Diritto finanziario ed il Diritto tributario. Si comprende, quindi, agevolmente la scelta del titolo *Dal Diritto finanziario al Diritto tributario*, in quanto tale opera vuole riassumere il pensiero espresso dal maestro napoletano nei suoi scritti e nei convegni, in cui ha decisamente contribuito all'evoluzione della costruzione di un corretto metodo di indagine, sostenendo il sostanzialismo, tale da non alterare la purezza della natura giuridica dell'analisi economica del Diritto finanziario e tributario, ha costantemente sollecitato una profonda revisione dei piani di studio delle Facoltà giuridiche al fine di migliorare la formazione dei giuristi ed ha dimostrato che il progresso scientifico del Diritto tributario è garantito anche dai necessari riferimenti alle sue radici, rappresentate dal Diritto finanziario, nato a sua volta dal Diritto amministrativo.

The evolution of financial and tax thought*

Victor Uckmar**

* This essay is part of the Presentation of the Work titled *Dal diritto finanziario al diritto tributario – Studi in onore di Andrea Amatucci* (Jovene, Naples and Editorial Temis, Bogotá, 2011), having methodological content and consisting of seven volumes totaling 5028 pages. The authors who have contributed are 158, covering the five continents. The work contains the Abstract in three languages of each chapter.

** Professor emeritus of Financial and Public Law at the University of Genova (Italy).

Andrea Amatucci masters the literature of the Italian public finance with his scientific works, with his teaching, with his profession of lawyer and with the relationships that he has established with the best foreign doctrines, with particular respect to the German and the Iberian ones.

He has set the roots among the southern authors: it is to remember that, right from the start, the University of Naples (currently University Federico II, founded in 1224, the most ancient public University of the world) distinguished itself, by characterizing its functions with the characters of the State, under which it was a remarkable cultural tool; it achieved the absolute record of juridical science, differentiating itself from those of Bologna and Paris, much directly connected to the pontifical patronage.

I believe that the best way to trace the path that Andrea Amatucci has planned to reach so many excellent results is to bring some passages taken from the 8th edition of his *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica* (Jovene, Napoli, 2007). It follows a passage taken from page 4 of this manual:

«It can be said that one of the pillars of the school was set by Nerazio Prisco, born in the Sannio in the 50 d.C. He specified that “the category of source in a dogmatic sense coincides with the organ or with the rule and it is in contrast to the other category of source in a theoretical sense, which overcomes the specificity of a system, which understands the moment of birth of the interests to be mediated and which already allows to individualize the source of law in the nature of the fact”. It is clear to Nerazio that this second category of source results particularly productive if

related to all the fields of reflection of the juridical experience. In a famous piece, the student of Labeone dealt with the non-excusability of the error of law and with the excusability of the error of fact, since law is contained within limits, while the fact is endless. Nerazio attributed a central role to interpretation: in his opinion, interpretation is aimed at bringing back the essence of the fact to the relationship between the rules and the specific cases provided by it.

He observed that interpretation doesn't restrict itself to express the characteristics of the simple syllogism, but it transfers the understanding of the values of the interests protected by rules to specific cases through the facts; he also observed that economy itself is not just a "fact" immediately coming from social reality, but it follows transformations and autonomous uniformities in comparison to the becoming of the sources of law. Nerazio considered particularly interesting the relationships between the sources of law in a dogmatic sense and the social facts, which participate in the juridical system through their involvement in the interpretation.

The research on the way and on the measure of the economical education of the Roman jurist, i.e. of the awareness that juridical science reached in Rome during the various experiences, i.e. of the connections among socio-economic mechanisms and normative facts, it made the 19th century German historical research season particularly productive, thanks to Jhering and some other historians of Economics.»

According to Amatucci (page 5), commerce, financial organization, exploitation of the defeated people and agricultural politics were, already in republican age, the subject of broadly speaking normative activities, where it is entirely clear the awareness of the interconnections between juridical-political moments and economic moments.

«The history of Roman jurisprudence (page 5) is articulated by a precise relationship between theoretical job and political line, up to the verification of a logic = politics equation; however, the extent to which this connection is perceivable is much deeper and less unilinearly definable than it is usually held.

The great works of law, which animate equity and natural law, allow to understand the relationship between the economic sphere and Roman law.

Relationships of an economic nature can be considered sources of law as well as many other relationships of the real world.

The coexistence of strong political and economic points of reference on one hand, and of systemic fragility on the other hand explains the coexis-

tence, up to the age of the Severi, of systematic-deductive moments with reference to the casuistic course of reasoning.»

«The science of law, (page 7), that Roman jurists built with acumen, it was cultivated for over a millennium in Southern Italy through that cognitive methodology that belonged in particular to the local cultural patrimony that was used for the interpretation of law by Labeone, who came from Sannio too.»

Amatucci remembers that the centre of the only University (Public Study) of Southern Italy was founded by Federico II in 1224 in Naples (which, as «Neapolis», developed a remarkable role as a city of Magna Grecia).

«Such a choice, (page 7) which assured Naples the functions of cultural centre attracting the best intellectual energies in Southern Italy for many centuries, it met the need to develop an Athenaeum propulsive of civil thought and able to elaborate and to develop the federician and ghibelline principles of state and social organization.»

It continues (page 7): «The severity of the interpretative method, that characterized the research of the Neapolitan jurists, whose *forma mentis* was deeply rooted in the School of Labeone, it allowed to gather the substantial aspect of law, that is, the social and economic reality, on which it engraved, through the individualization of political aims pursued by rules. The University also assumed importance in the economic life of the city, that was set to become the capital of the Kingdom. The jurists aimed to realize a power that was actually effective in the administration and in the jurisdiction. It was abandoned the Romanistic teaching in order to ensure a juridical culture, based on the rites, the customs, the feudal law, the decisions of the Courts, on the functioning of the apparatus, on its power and its guarantees. It was contemplated, thanks to the presence of southern jurists within the federician government, the development of an efficient and centralized State, able to effectuate unitary and coherent political directives.

According to this logic of national and international politics, the Federico II *Athenaeum* was in contrast to the Bolognese and Paduan cultural environments and to the Roman centre of the ecclesiastical government. The Neapolitan University had functions indirectly political and immediately scientific, but not professional. For its journalistic, statualistic and realistic character, and for its organization's dependence from the power, the University of Naples was in contrast both to the Universities of professors (such as Paris), and to those of students (such as Bologna): all of these Uni-

versities were much directly connected to the pontifical patronage, though being the most direct expression of social life.

During the first two centuries, the functions of the University of Naples (page 8) coincided with the characters of the State under whose service it was a remarkable cultural tool. It followed the absolute record of the juridical science (always meant in its substantial conception) which persisted in the Angioin epoch.»

The monastic Magisterium was close to the University and influenced it at the same time.

«Thomas Aquinas, one of the most famous and illustrious professors among the intellectuals of the Middle Ages, had taught theology in the convent adjacent (page 8) to the central and historical centre of the Neapolitan Athenaeum in St. Domenico Maggiore from 1272 to 1274; he confirmed the role that is within the competence of knowledge: his gnoseology was characterized by metaphysical realism, according to which the being evaluates knowledge, and by anthropological realism, according to which the human intellect catches the truth of real data.»

Amatucci observes that (page 18) «St. Thomas set the political problem with ethical specification and he underlined the right cause, that he identified in the relationship between taxes and public needs; to such a cause he connected the problem of the limitation and of the quantum of taxation; moreover, he felt the need that taxation was adapted to the principle of proportionality so as to guarantee such a distributive justice to implicate the principle of social values in an Aristotelian sense, in opposition to commutative justice.

Hahn underlines with severity the notable influence of the thought of Thomas Aquinas over the exercise of tax power, according to the economic principle of tax capacity.

During the Angioin epoch, the great Neapolitan jurists carried out the eminent roles of statesmen, of judges, and of university professors. The lawyers assured the internal defence and the continuity of the positions of income, connected to the government management of the economy and to the financial markets: they got the upper hand for this reason too. The kingdom of Naples adopted, during the Angioin epoch, a gross constitution that was passed on to the Aragonese with not many variations. It therefore resulted remarkable, in that period, the political role of the gowned staff.

During a little less than four centuries, from the beginning of the 16th century to the unification of the Italian State, the events experienced by the

jurists and by the judges in southern Italy turned the obstacles of a national nature into occasions of productive impulse.

In the 17th century (page 9) the disciplines aiming to the substantial formation of the jurist, and tied to practical and theoretical actuality, to philosophy and to modern history, they began to deal with the first elements of Economics.»

Therefore, a prestigious school of economists developed in Naples in the 18th century: it was founded by Antonio Genovesi, which held the first Chair of Economics in Europe.

Charles Anthony Broggia and Ferdinando Galiani too belonged to the school of Neapolitan Economics and coped with financial and tax issues.

In the 19th century, in Naples, the methodology of the juridical research enriched further in the economic interpretation of law. Amatucci remembers (page 12) that “Naples remained for a long time, during all the 19th century, the greatest Italian centre of studies, of publications, of translations, of scientific updates on the problems of law because of the deep historical roots and because of the strong and consolidated traditions of influence towards the institutions and the political power, which the southern juridical culture was proud of. They were the last signs of that illuminated, receptive, comparativistic, problematical, rigorously self-critical culture, inspired by the methodology of Galanti, Palmieri and Delfico, which were followers of Genovese. Such a culture was, therefore, mindful of the usual procedure, it was hostile to every dogmatism and to every abstractionism; it had developed through the scientific revolution and it had been expressed by the open, experimental and explanatory system of the great Encyclopédie.

Naples had continued to attract the most relevant intellectual resources of Southern Italy, keeping on developing there as the most vivacious and productive Italian centre of Juridical Sciences.

In the 19th century, the Juridical Science and the Neapolitan publishing industry were well-advanced in their relationships with Europe. The Chair in Economics, that had been held by Genovese as the first, it continued to be assigned to other jurists, such as Francesco Maria Avellino.

As an alternative to the official teaching (page 13) there were the «liberal economists», which were trained through the teaching of Economics conveyed by Private Studies of Law.

These economists, who came from the legal profession, were crucial in order to the modernization of the economic thought in Italy. Pasquale

Stanislao Mancini, Antonio Scialoja and Enrico Pessina themselves fell into the category of «forensic economists». Even the methodology of the economic interpretation of law was reinvigorated further.

In the second half (page 16) of the 19th century, it actually began a period of high renown «and recognition of the Italian financial literature, with economists such as Seligman and Schirras.»

According to Amatucci (page 16) «Ricca Salerno has underlined the opportunity to study the financial phenomena from all of their aspects in the “political-economical-juridical» triplex relationship; Though following the hedonistic theory, he rejected the German theories and, in particular, the Wagner School that attributed to public finance further purposes of economic order and considered it as an expedient of social politics.

Pantaleoni has underlined the suitability of the increase in the tax pressure for leading to a proportional reduction of all the consumption according to its smaller relevance for the satisfaction of the needs. Among the others who followed the hedonistic school there were Montemartini, De Viti De Marco, who deepened the economic function of the financial activity, and Mazzola, who examined the function of redistribution of the graduated tax.»

Amatucci writes (page 25): «The need to elaborate the method of economic analysis of Financial Law has been felt in the South of Italy, where the deep tradition of the motivation of the economic content of Law developed. Consequently, taking up the analysis of the evolution of the southern Italy's thought, it stands out the great scientific personality of Oreste Ranelletti, who was born in Celano (Abruzzo) in 1868. He has happily succeeded in transforming such an intense cultural tradition into the scientific construction of a new discipline, Financial Law, and he has elaborated a balanced and correct method, which does not distort the juridical nature of the research. In fact, in relation to the involvement of Financial Science in the study of Financial Law, the position of Ranelletti is set in the middle, between that of Griziotti, which errs by excess and the formalist one, which instead errs by default.

Ranelletti analyzed the juridical nature of taxes, when the first contributions of financial law appeared in Italy. It is meaningful the figure of such a jurist as represented by his Teacher, .. Vittorio Scialoja: Then (1889 -91), among those disciples, today (1930), among these teachers, Oreste Ranelletti excels ... The young Ranelletti had all the virtues of that ancient, well-qualified, strong and kind ancestry from Abruzzi: clear and serious

intelligence, assiduous and serene diligence, great and active love for the truth and for the search of it.

Ranelletti (page 27) in his autobiography, with reference to such experimentation of his own analysis about the methodology of Financial Law, represented himself as follows: And he had also considered that the first purpose of the Faculties of Jurisprudence was to train the young for the national juridical life, and that, therefore, the economic and political subjects had to be taught and studied, not as if they were isolated and separate subjects, but also as bases and foundation of the juridical subjects, so as to make the young able to fully understand the single institutes, since the legal regulation is determined by the social or political needs of the single subjects or relationships. This orientation does not reduce the importance of the economic and financial subjects, but it deepens their sense of importance and therefore of study, for the unitary notion of the institutes where we live every day.

Therefore, according to Amatucci, (page 27) «Ranelletti should be appreciated, in general, for being a researcher sensitive to the connections between Law and Economy, in the light of the southern cultural tradition, and, in particular, for being an experimenter of the method elaborated by himself, in its primordial configuration, in order to allow the knowledge of the economic content of Financial Law, which is consequently brought back to an organic unity.

These are the reasons on which basis Ranelletti has elaborated the substantial and unitary conception of Financial Law, in opposition to the fundamentalist theory and to the “formal” view, according to which the analysis of the fiscal law must only consider the legal aspects.»

According to Amatucci (page 31), the two volumes by Ranelletti, *Lezioni di Diritto Finanziario*, for the academic year 1925-26, and *Il Diritto Finanziario*, for the academic year 1927-28, represent «the first arrangement of Financial Law made in Italy by a jurist. Of the 302 pages, around the half is addressed to the tax sector. Obviously, the manual shows some inevitable lacks, typical of any pioneer work, but there are some excellent passages, such as the presence of the social purpose as well as of the fiscal one (page 86) and the comparative analysis of the economic-social effects of the graduated tax and of the proportional tax, with the purpose of allowing the interpreter to fully understand tax law (page 190).

Ranelletti has observed that both of these disciplines deal with the financial phenomenon, which is characterized by the collection and the employment by the State of the necessary resources to assure public services;

however, it changes the point of view from which every discipline studies the financial phenomenon. The Financial Science deals with it from both the economic (and therefore social) and from the political points of views, that is, by examining the financial institutes in order to reach models of organization and operation more in accordance with the general interest; that is, in order to guarantee the most profitable system of collection and employment, by the State, of the necessary resources for the production of public services; from such considerations he draws the reasons to define Financial Science as a social and, especially, a political Science.

According to Ranelletti, Financial Law is, on the contrary, a Science that studies the financial phenomenon from a juridical point of view; that is, it analyzes the rules aimed at regulating the organization and the financial activity of the State, by disciplining in particular the constitutive elements of the tributary obligation, the tax procedure, the public expenditure and the budget. It therefore derives the need, underlined by him, to teach Financial Law as an autonomous branch of Law, through a methodology that implies a moderate reference to Financial Science.

The exercise of tax power (page 32) must not derive from the discretion of the governmental authority, but it is bound to the principles of equity and justice. The causal concept elaborated by Ranelletti refers to a general value of a political-economic nature, which excludes any juridical relevance bound to the single inter-subjective relationship. The objective motivation of taxation diverges from the concept of statutory cause, which expresses the economic-social function of contracts.

Ranelletti has cleared the way for the direct Teachers of Amatucci, and in particular to Gustavo Ingrosso, Romanelli Grimaldi, Vincenzo Sica, Giuseppe Abbamonte. This last «has treated (page 43) the fundamental theme on the methodological level of the relationship between Financial Science and Financial Law and he has dealt with the issue of the delimitation of the field of investigation of the two disciplines, underlining the essential contribution of Financial Science to establish whether or not law conforms to the constitutional principle of equal treatment.»

As Amatucci explains: «Abbamonte, on the wake of Sica, has given an intelligent contribution, by offering a systematic interpretation of the principles of tax capacity, progressivity and substantial equality, which aim at the redistribution of incomes, as well as of those related to budget and public expenditure, through the coordination between their ratio and the reasons characterizing the economic State.»

Amatucci has reached his scientific maturity through a historical investigation which has its barycentre in Ranelletti. The knowledge of the evolutions of the thought, since its remote origins and in its most meaningful ways, has been extremely useful to him for the purpose of the methodological research. Our author believes that the substantial and unitary conception of Financial Law is based on the strong economic motivation of such legal branch. In fact, Financial Science is a discipline that studies the economic effects of the whole financial activity. During the creation of legal-financial rules, the legislator considers the Financial Science in order to be able to pursue economic goals.

According to Amatucci (page 61) «the tax, as the Financial Science teaches, it always produces economic effects and therefore it is necessary to assume that the legislator considers them in order to manage them.

However, taxes pursue fiscal goals (to receive an income) and extra-fiscal goals (of economic and social politics), which are constitutionally preserved. It derives that the financial system is uniform, being it integrally inspired by the logic of Financial Science. The dimensions of the subject of Financial Law are identical to those of the subject of Financial Science. In order to understand the ratio, the study of Financial Law must consider the economic substance as well as the legal form.

The formalist conception is based, on the contrary, on the rejection of the methodological study and on the acceptance of the non-proved theory of the nonexistence of a method of analysis of tax law, which is the same for the whole Financial Law and which is different from that one working for the other branches of Law. With reference to the economic content, such a vision errs by default in comparison to the fundamentalist conception of Griziotti that errs by excess. Formalism represents the wrong way, that risks to jeopardize the unity of Tax Law, which is instead guaranteed only by the common unifying strength of the analysis of its economic content, as opposed to unfounded and premature attempts of subdivision of such a branch of Law into several autonomous disciplines.»

It is to be shared the following plea by Amatucci (page 66) «it is up to us, elder professors, to reach the faithful representation of the fascinating scientific path carried out with deep acumen by our Teachers founders, to throw an imaginary bridge that connects the point of arrival of such path with the beginning of a long and tortuous road into the future, and to restart in this way the interrupted debate so that it can develop with the same rigour to which it conformed in the past. So, they will be guaranteed,

at least in part, the scientific autonomy and the unity of Tax Law; Tax Law will be able to progress in the interest of the fundamental judicial guarantees and of the economic development, of which Science of Law is a tool.

By expressing a historical coherence in comparison to the Italian, German and Spanish traditions, which exalt the unity of the financial phenomenon, and by drawing on the Financial Science that studies a different financial phenomenon, it will be possible to contribute to the didactic development; Tax Law itself, which has reached notable levels in Italy, will benefit from it.»

Andrea Amatucci's abilities and merits have also been appreciated by the most eminent scholars in Latin America, so much that he has been called to hold PhD courses for several years within the EU-funded Alpha project, and in Colombia too, at La Sabana University in Bogotá, determining a close relationship in particular with Prof. Mauricio Plazas Vega, who also came to the University Federico II of Naples.

It developed an intense publishing collaboration that has determined the publication in Spanish (2001) of the *Trattato di diritto tributario* (five volumes) directed by Prof. Amatucci; it was subsequently (2006) translated into English and edited by the Kluwer publishing house.

In 1999, on the initiative of the Colombian Institute of Tax Law, it was published (edited by the Temis, publishing house of Bogotá) the 6th Italian edition in Spanish of *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, and in 2008 it was published (edited by the University of Rosario in Bogotá and by the same publishing house) its 8th edition in Spanish; it represents a further tool Latin America scholars can use to have best knowledge of Andrea Amatucci's great scientific ability.

L'evoluzione del pensiero giuridico finanziario e tributario *

Victor Uckmar **

* Questo saggio è tratto dalla presentazione dell'Opera, dal titolo "Dal Diritto finanziario al Diritto Tributario – Studi in onore di Andrea Amatucci" (Jovene, Napoli ed Editorial Temis, Bogotà, 2011) pertanto di contenuto principalmente metodologico, che si compone di sette volumi per un totale di 5028 pagine. Gli Autori che hanno contribuito sono 158 e coprono i cinque continenti. L'Opera contiene in tre lingue l'Abstract di ogni capitolo.

** Professore emerito di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario nell'Università di Genova

Andrea Amatucci domina la letteratura della finanza pubblica italiana, con le sue opere scientifiche, con l'insegnamento, con la professione di avvocato e con i rapporti che ha costituito con le migliori dottrine straniere, con particolare riguardo alla tedesca e alla iberica.

Ha posto le radici fra gli autori meridionali: è da ricordare che l'Università di Napoli (attualmente Federico II, fondata nel 1224, la più antica Università pubblica del mondo) fin dall'inizio si distinse caratterizzando le sue funzioni con i caratteri dello Stato al cui servizio fu rilevante strumento culturale e conseguì l'assoluto primato della scienza giuridica, differenziandosi da quelle di Bologna e Parigi, collegate più o meno direttamente al patrocinio pontificio.

Credo che il miglior modo per tracciare il cammino che ha previsto Andrea Amatucci per giungere a tanti eccelsi risultati sia riportare alcuni brani tratti dalla ottava edizione del suo *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica* (Jovene, Napoli, 2007) e così da pagina 4:

«Può dirsi che uno dei pilastri della scuola fu posto da Nerazio Prisco nato nel Sannio nel 50 d.C., il quale precisò che la categoria di fonte in senso dogmatico coincide con l'organo o anche con la norma e si contrappone all'altra categoria di fonte in senso teorico, che supera la specificità di un ordinamento, coglie il momento di nascita degli interessi da mediare e consente di individuare la fonte del diritto già nella natura del fatto. È evidente, per Nerazio, che questa seconda categoria di fonte risulta par-

ticolarmente produttiva se riferita a tutti i campi di riflessione dell'esperienza giuridica. L'allievo di Labeone in un passo famoso trattò della non scusabilità dell'errore di diritto e della scusabilità dell'errore di fatto, in quanto il diritto è contenuto entro limiti, mentre il fatto è infinito. Nerazio attribuì un ruolo centrale all'interpretazione, destinata a suo avviso a ricondurre l'essenza del fatto nel rapporto tra le norme e le fattispecie da essa previste. Egli osservò che l'interpretazione non si limita ad esprimere le caratteristiche del sillogismo semplice, ma trasferisce la comprensione dei valori degli interessi tutelati dalle norme alle fattispecie attraverso i fatti e che l'economia di per se non è solo un "fatto" immediatamente proveniente dalla realtà sociale, ma segue trasformazioni ed uniformità autonome rispetto al divenire delle fonti del diritto. Interessanti per Nerazio risultano i rapporti tra le fonti del diritto in senso dogmatico ed i fatti sociali, i quali partecipano al sistema giuridico attraverso il loro coinvolgimento nell'interpretazione.

L'indagine sul modo e sulla misura della formazione economica del giurista romano, cioè della consapevolezza che la scienza giuridica raggiunse a Roma nelle varie esperienze, dei nessi tra meccanismi socio-economici e fatti normativi rese felice la stagione della ricerca storica tedesca del secolo diciannovesimo, attraverso Jhering ed alcuni storici dell'economia.»

Secondo Amatucci (pagina 5) il commercio, l'organizzazione finanziaria, lo sfruttamento dei popoli vinti e la politica agricola erano, già in età repubblicana, oggetto di attività in senso lato normative, in cui è del tutto evidente la consapevolezza delle interconnessioni tra momenti giuridico-politici e momenti economici.

«La storia della giurisprudenza romana (pagina 5) è scandita da un preciso rapporto tra lavoro teorico e linea politica fino alla verifica di un'equazione limite logica = politica, ma il livello a cui è percepibile questo nesso è molto più profondo e meno definibile unilinearmente di quanto solitamente non si sia ritenuto.

I grandi lavori del diritto, che animano l'equità ed il diritto naturale, consentono di comprendere il rapporto tra la sfera economica ed il diritto romano.

Le relazioni di natura economica possono ritenersi fonti del diritto, alla pari di tanti altri rapporti del mondo reale.

La coesistenza di solidi punti di riferimento politici ed economici da un lato e di fragilità sistematica dall'altro spiegano il coesistere, fino all'età dei Severi, di momenti sistematico-deduttivi con riferimento all'andamento casistico del ragionamento.

La scienza del diritto (pagina 7), che i giuristi romani costruirono con acume, fu coltivata per oltre un millennio nell'Italia meridionale attraverso quella metodologia conoscitiva che apparteneva in particolare al patrimonio culturale locale e che fu utilizzato per l'interpretazione del diritto da Labeone, anche egli sannita.»

Amatucci ricorda che a Napoli (che quando era denominata *Neapolis* aveva svolto un ruolo rilevante come città della Magna Grecia) fu fondata da Federico II la sede dell'unica Università (Pubblico Studio) dell'Italia meridionale nel 1224.

«Tale scelta, (pagina 7) la quale assicurò a Napoli per molti secoli le funzioni di centro culturale che attrasse le migliori energie intellettuali dell'Italia meridionale, rispose all'esigenza di sviluppare un Ateneo propulsivo del pensiero civile e capace di elaborare e sviluppare i principi federiciani e ghibellini dell'organizzazione statale e sociale.

E così ancora (pagina 7): «Il rigore del metodo interpretativo, che caratterizzava la ricerca dei giuristi napoletani, la cui *forma mentis* affondava le proprie radici nella Scuola di Labeone, consentiva di cogliere l'aspetto sostanziale del diritto, cioè la realtà sociale ed economica, sulla quale esso incideva, attraverso l'individuazione delle finalità politiche perseguite dalle norme. L'Università assunse rilevanza nella vita anche economica della città, che si avviava a divenire capitale del Regno. I giuristi miravano a realizzare nell'amministrazione e nella giurisdizione un potere che fosse efficace di fatto, si abbandonava l'insegnamento romanistico a favore di una cultura giuridica fondata sui riti, sulle consuetudini, sul diritto feudale, sulle decisioni dei Tribunali, sul funzionamento dell'apparato, sul suo potere e sulle sue garanzie. Si mirava, grazie alla presenza di giuristi meridionali nel governo federiciano, a realizzare uno Stato efficiente ed accentrato, capace di attuare direttive politiche unitarie e coerenti. In questa logica di politica interna ed internazionale, l'Ateneo Federico II si contrappose agli ambienti culturali bolognese e padovano ed alla sede romana del governo ecclesiastico. L'Università di Napoli aveva funzioni indirettamente politiche ed immediatamente scientifiche, ma non professionali. Per il suo carattere *ab origine* pubblicistico, statualistico e realistico e per la stretta dipendenza della sua organizzazione dal potere, l'Università di Napoli si contrapponeva sia alle Università dei professori (come ad esempio Parigi), sia a quelle degli studenti (come Bologna), tutte più o meno direttamente collegate al patrocinio pontificio, ma espressione più diretta della vita sociale.

Nei primi due secoli le funzioni dell'Università di Napoli (pagina 8) coincisero con i caratteri dello Stato al cui servizio essa fu rilevante strumento cul-

turale. Ne conseguì l'assoluto primato della scienza giuridica, intesa sempre nella sua concezione sostanziale, il quale perdurò nell'epoca angioina.»

Accanto all'Università, e con influenza sulla stessa, vi era il magistero monastico, svolto nel convento.

«In quello attiguo (pagina 8) alla sede centrale e storica dell'Ateneo napoletano, a San Domenico Maggiore, insegnò teologia dal 1272 al 1274 infatti un docente tra i più famosi e più illustri degli intellettuali del Medioevo, Tommaso d'Aquino, il quale confermò il ruolo che compete alla conoscenza: la sua gnoseologia si caratterizzava per il realismo metafisico, in base al quale l'essere misura la conoscenza, e per il realismo antropologico, secondo il quale l'intelletto umano coglie la verità dei dati reali». Amatucci osserva (pagina 18) che «San Tommaso tuttavia pose il problema politico con specificazione etica ed evidenziò la giusta causa, che identificò nel rapporto tributi-pubblici bisogni cui collegò il problema della limitazione e del *quantum* dell'imposizione; inoltre avvertì l'esigenza che il carico tributario fosse informato al principio di proporzionalità, sì da garantire una giustizia distributiva tale da implicare il principio dei valori sociali in senso aristotelico in contrapposizione alla giustizia commutativa. Hahn evidenzia con rigore il notevole influsso del pensiero di Tommaso d'Aquino sull'esercizio della potestà tributaria secondo il principio economico di capacità contributiva.

In epoca angioina i grandi giuristi napoletani assolvevano funzioni eminenti di statisti, di magistrati e di docenti universitari. Gli uomini di legge assicuravano la difesa interna e la continuità delle posizioni di rendita, connesse alla conduzione statale dell'economia e dei mercati finanziari: anche perciò ebbero il sopravvento. Il regno di Napoli adottò, in epoca angioina, una costituzione materiale, che fu trasmessa con poche varianti agli Aragonesi. Rilevante pertanto risultava in quel periodo il ruolo politico del personale togato.

Durante poco meno di quattro secoli, dagli inizi del cinquecento all'unificazione dello Stato italiano, l'esperienza vissuta dai giuristi e dai magistrati nell'Italia meridionale trasformò gli ostacoli di carattere nazionale in occasioni di impulso produttivo.

Nel secolo XVII (pagina 9) le discipline tendenti alla formazione sostanziale del giurista, e perciò legate all'attualità pratica e teoretica, alla filosofia ed alla storia moderna, iniziarono ad occuparsi dei primi elementi dell'economia. E così a Napoli si formò nel XVIII secolo una prestigiosa scuola di economisti, fondata da Antonio Genovesi, il quale in Europa ricoprì la prima cattedra di economia.

Appartennero alla scuola di economica napoletana, occupandosi anche di questioni finanziarie e tributarie, Carlo Antonio Broggia e Ferdinando Galiani.

A Napoli nel XIX secolo la metodologia della ricerca giuridica si arricchì ulteriormente nella interpretazione economica del diritto. Amatucci ricorda (pagina 12) che «Napoli rimase a lungo, durante tutto l'ottocento il maggior centro italiano di studi, di pubblicazioni, di traduzioni, di aggiornamenti scientifici sui problemi del diritto per le radici storiche lontane e profonde e per le tradizioni di influenza, nei confronti delle istituzioni e del potere politico, consolidate e robuste che vantava la cultura giuridica meridionale. Erano gli ultimi segni di quella cultura illuminata, recettiva, comparatistica, problematica, rigorosamente autocritica, ispirata alla metodologia di Galanti, Palmieri e Delfico, discepoli di Genovesi e perciò attenta alla prassi ed ostile ad ogni dogmatismo ed a tutti gli astrattismi, che si era affermata con la rivoluzione scientifica ed era stata espressa dal sistema aperto, sperimentale e didascalico della grande *Encyclopédie*.

Napoli aveva continuato ad attrarre le risorse intellettuali di maggiore spessore dell'Italia meridionale, continuando a svolgervi il ruolo del centro italiano più vivace e produttivo nelle Scienze giuridiche.

Nell'Ottocento la Scienza giuridica e l'editoria napoletana erano all'avanguardia nei rapporti con l'Europa.

La cattedra di economia, che era stata ricoperta per primo da Genovesi, continuò ad essere affidata anche a giuristi, quale era Francesco Maria Avellino.

Alternativo all'insegnamento ufficiale (pagina 13) erano gli «economisti liberali», che si formavano attraverso l'insegnamento dell'economia impartito da Studi privati di diritto.

Questi economisti, che provenivano dalla professione forense, furono decisivi ai fini della modernizzazione del pensiero economico in Italia. Rientravano tra gli «economisti forensi» lo stesso Pasquale Stanislao Mancini, Antonio Scialoja ed Enrico Pessina. Acquistò ulteriore linfa la metodologia dell'interpretazione economica del diritto.

Nella seconda metà (pagina 16) del secolo decimonono iniziò, infatti, un periodo di alta rinomanza «e prestigio della letteratura finanziaria italiana, ad avviso di economisti quali Seligman e Schirras».

Secondo Amatucci (pagina 16) «Ricca Salerno ha sottolineato l'opportunità di studiare i fenomeni finanziari da tutti i loro aspetti nella tripla relazione, politica, economica e giuridica; egli, pur aderendo alla teoria edonistica, si distaccò dalle teorie tedesche e particolarmente dalla Scuola di Wagner che attribuiva alla finanza pubblica scopi ulteriori di ordine eco-

nomico e la considerava quale espediente di politica sociale. Pantaleoni ha evidenziato l'idoneità dell'aumento della pressione tributaria a condurre ad una riduzione proporzionale di tutti i consumi in misura della loro minore importanza per il soddisfacimento dei bisogni. Inoltre, alla scuola edonistica aderirono Montemartini, De Viti-De Marco, che hanno approfondito la funzione economica dell'attività finanziaria, e Mazzola, che ha esaminato la funzione di redistribuzione dell'imposta progressiva.»

Amatucci rileva (pagina 25) che «L'esigenza di elaborare il metodo di analisi economica del Diritto finanziario è stato avvertito nel Mezzogiorno d'Italia laddove si è formata la profonda tradizione della motivazione del contenuto economico del Diritto. Pertanto, riprendendo l'analisi dell'evoluzione del pensiero meridionale, risalta la grande personalità scientifica di Oreste Ranelletti, il quale, nato a Celano (Abruzzo) nel 1868, è riuscito felicemente a trasformare tanta intensa tradizione culturale, nella costruzione scientifica di una nuova disciplina, il Diritto finanziario ed ha elaborato un metodo equilibrato e corretto, il quale non altera la natura giuridica dell'indagine. Infatti la posizione di Ranelletti, relativamente al coinvolgimento della scienza delle finanze nello studio del Diritto finanziario, si pone al centro tra quella di Griziotti, che pecca per eccesso, e l'altra formalista, che pecca invece per difetto.

Ranelletti ha analizzato la natura giuridica dell'imposta, allorché apparivano i primi contributi di Diritto finanziario in Italia. È significativa la figura di tanto giurista come rappresentata dal suo Maestro, Vittorio Scialoja: «Allora (1889-91) fra quei discepoli, oggi (1930) fra questi professori primeggia Oreste Ranelletti... Il giovane Ranelletti aveva tutte le virtù di quella antica stirpe abruzzese, che ben fu qualificata forte e gentile. Intelligenza chiara e seria, diligenza assidua e serena, amore grande e attivo della verità e della ricerca di essa.»

Ranelletti (pagina 27) nell'autobiografia, con riferimento a tale sperimentazione delle proprie analisi in tema di metodologia del Diritto finanziario, così si è raffigurato: «E aveva insieme pur considerato che lo scopo primo delle Facoltà di giurisprudenza era di formare i giovani per la vita giuridica nazionale, e che, perciò, le materie economiche e politiche dovevano esservi insegnate e studiate, non come materie isolate, a sé stanti, ma anche quali basi e presupposto delle materie giuridiche, in modo da rendere possibile ai giovani la piena comprensione dei singoli istituti, poiché dalle esigenze, sociali o politiche, delle singole materie o rapporti, il relativo regolamento giuridico è determinato. E questo indirizzo non diminuisce

l'importanza delle materie economiche e finanziarie, ma ne accresce, anzi, il senso della importanza e quindi dello studio, per la nozione unitaria, che esso consente, degli istituti, nei quali quotidianamente si vive.»

Pertanto, secondo Amatucci, (pagina 27) «a Ranelletti sono riconosciute, in generale, qualità di studioso sensibile ai collegamenti tra Diritto ed Economia, alla luce della tradizione culturale meridionale, ed, in particolare, qualità di sperimentatore del metodo, da lui stesso elaborato, nella sua primordiale configurazione al fine di consentire la conoscenza del contenuto economico del Diritto finanziario, il quale di conseguenza è ricondotto ad unità organica. Sono queste le motivazioni in base alle quali Ranelletti ha elaborato la concezione sostanziale ed unitaria del Diritto finanziario, in contrapposizione alla visione “formale”, secondo la quale l'analisi della legge tributaria deve considerare soltanto gli aspetti giuridici, ed alla teoria integralista.»

Ad avviso di Amatucci (pagina 31), i volumi del Ranelletti le *Lezioni di Diritto finanziario* per l'anno accademico 1925-26 e *Il Diritto Finanziario* per l'anno accademico 1927-28 costituiscono «la prima sistemazione in Italia del Diritto finanziario ad opera di un giurista. Delle 302 pagine circa la metà è dedicata al settore giuridico tributario. Ovviamente il manuale presenta le carenze inevitabili di ogni opera pionieristica. Sono comunque pregevoli alcuni passaggi, quali la presenza dello scopo sociale accanto allo scopo fiscale (pagina 86) e l'analisi comparativa degli effetti economico-sociali dell'imposta progressiva e dell'imposta proporzionale, al fine di consentire la piena comprensione da parte dell'interprete della legge tributaria (pagina 190).

Ha osservato Ranelletti che tali discipline hanno entrambe per oggetto il fenomeno finanziario, nel quale dominano la raccolta e l'impiego da parte dello Stato delle risorse necessarie per assicurare servizi pubblici, ma muta il punto di vista da cui ciascuna lo studia. La Scienza delle finanze se ne occupa sotto il profilo economico (e perciò sociale) e da quello politico, esaminando cioè gli istituti finanziari per pervenire al modello di organizzazione e di funzionamento più rispondente all'interesse generale, cioè per garantire il più proficuo sistema di prelievo ed impiego, da parte dello Stato, delle risorse necessarie alla produzione dei servizi pubblici; da queste considerazioni egli trae le ragioni per definirla una Scienza sociale e soprattutto politica.

Il Diritto finanziario invece, per il Ranelletti, è una Scienza che studia il fenomeno finanziario dal punto di vista giuridico; cioè analizza le norme dirette a regolare l'organizzazione e l'attività finanziaria dello Stato, disciplinando in particolare gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, il

procedimento tributario, le spese pubbliche ed il bilancio. Di qui l'esigenza, da lui evidenziata, di insegnare il Diritto finanziario come ramo autonomo del Diritto, attraverso una metodologia che implica un riferimento moderato alla Scienza delle finanze.

L'esercizio della potestà tributaria (pagina 32) non deve discendere da un arbitrio dell'Autorità statale, ma è vincolato ai principi dell'equità e della giustizia. Il concetto causale elaborato da Ranelletti riveste un valore generale di natura politico-economica, che ne esclude ogni rilevanza giuridica limitata al singolo rapporto intersoggettivo. La motivazione obiettiva dell'imposizione diverge dal concetto di causa civilistica, che esprime la funzione economico-sociale dei contratti.»

Ranelletti ha aperto il solco ai diretti Maestri di Amatucci, ed in particolare Gustavo Ingrosso, Romanelli Grimaldi, Vincenzo Sica, Giuseppe Abbamonte. Quest'ultimo «ha trattato (pagina 43) il tema fondamentale sul piano metodologico del rapporto tra Scienza delle finanze e Diritto finanziario ed ha affrontato la questione della delimitazione del campo di indagine delle due discipline, evidenziando l'indispensabile contributo della Scienza delle finanze per stabilire se la legge si informi al principio costituzionale dell'eguaglianza di trattamento». Come precisa Amatucci, «Abbamonte, continuando il percorso tracciato da Sica, ha apportato un intelligente contributo offrendo un'interpretazione sistematica dei principi di capacità contributiva, progressività ed eguaglianza sostanziale, proiettati verso la redistribuzione dei redditi, nonché quelli relativi al bilancio ed alla spesa pubblica, attraverso il coordinamento tra la loro *ratio* e le motivazioni che caratterizzano lo Stato economico.»

Amatucci ha raggiunto la maturità scientifica attraverso un'indagine storica che ha avuto il baricentro in Ranelletti. La conoscenza delle evoluzioni del pensiero, sin dalle sue remote origini e nei suoi percorsi più significativi, è stato per lui estremamente utile al fine della ricerca metodologica. Il nostro autore ritiene che la concezione sostanziale ed unitaria del Diritto finanziario si fonda sulla forte motivazione economica di tale branca giuridica. Difatti la Scienza delle finanze è una disciplina che studia gli effetti economici di tutta l'attività finanziaria. Il legislatore in sede di produzione di norme giuridico finanziarie tiene conto della Scienza della finanze per poter perseguire fini economici.

Secondo Amatucci (pagina 61) «il tributo, come insegna la Scienza delle finanze, produce sempre effetti economici e pertanto bisogna presumere che il legislatore tenga conto di essi per gestirli.

Il tributo persegue comunque fini fiscali (di percepire un'entrata) e fini extrafiscali (di politica economica e sociale), che sono costituzionalmente protetti. Ne consegue che il sistema giuridico finanziario, ispirandosi integralmente alla logica della Scienza delle finanze, è unitario. Le dimensioni dell'oggetto del Diritto finanziario è identico a quello della scienza delle finanze. Lo studio del diritto finanziario al fine di comprendere la *ratio*, deve considerare la sostanza economica oltre che la forma giuridica.

La concezione formalista invece si fonda sulla rinuncia allo studio metodologico e sull'accoglimento di una teoria non dimostrata dell'inesistenza di un metodo di analisi del diritto tributario eguale per tutto il Diritto finanziario e diverso da quello operante per gli altri rami del Diritto. Tale visione relativamente all'utilizzazione del contenuto economico, pecca per difetto rispetto alla concezione integralista di Griziotti che pecca per eccesso. Il formalismo costituisce la strada errata che rischia di compromettere l'unità del Diritto tributario, la quale invece è garantita, rispetto ad infondati e prematuri tentativi di suddivisione di tale ramo del Diritto in più discipline autonome, soltanto dalla comune forza aggregante dell'analisi del suo contenuto economico.»

È da condividere l'appello di Amatucci (pagina 66), secondo il quale «spetta a noi anziani docenti pervenire alla fedele rappresentazione dell'affascinante percorso scientifico effettuato con profondo acume dai nostri Maestri fondatori, gettare un ponte immaginario che congiunga il punto di arrivo di tale percorso con l'inizio di una lunghissima e tortuosa strada proiettata verso il futuro e riavviare l'interrotto dibattito in modo che si sviluppi lungo di essa con il medesimo rigore al quale si è informato nel passato. Saranno così garantite l'autonomia scientifica per quanto relativa e l'unità del Diritto tributario, il quale sarà in grado di progredire nell'interesse delle garanzie giuridiche fondamentali e dallo sviluppo economico, di cui tale Scienza del diritto è comunque strumento.

Esprimendo una coerenza storica rispetto alla tradizione italiana, tedesca e spagnola, che esalta l'unità del fenomeno finanziario, ed attingendo con metodologia corretta alla Scienza delle finanze che studia un diverso fenomeno finanziario, si contribuirà allo sviluppo didattico di cui beneficerà lo stesso Diritto tributario, che ha raggiunto in Italia notevoli livelli, in un contesto europeo già con il decollo del terzo millennio.»

Le capacità ed i meriti di Andrea Amatucci sono stati apprezzati anche dai più eminenti studiosi dell'America latina, tanto che è stato chiamato a tenere per diversi anni corsi di Dottorato nell'ambito del Progetto Alfa dell'Unione

Europea, in Colombia presso l'Università La Sabana di Bogotà determinando uno stretto collegamento in particolare con il Prof. Mauricio Plazas Vega anche con soggiorni di questi presso l'Università Federico II di Napoli.

Ne è nata un'intensa collaborazione editoriale che fra l'altro ha determinato la pubblicazione in spagnolo (2001) del *Trattato di diritto tributario* (cinque volumi) diretto dal prof. Amatucci e successivamente (2006) tradotto in inglese a cura della casa editrice Kluwer.

Per iniziativa dell'*Instituto Colombiano de Derecho tributario* è stata pubblicata in spagnolo (casa editrice Temis di Bogotà) nel 1999 la sesta edizione italiana de *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica* e nel 2008 a cura dell'Università del Rosario di Bogotà e, della medesima casa editrice, l'ottava edizione in spagnolo che sarà un ulteriore strumento per consentire agli studiosi dell'America latina di avere migliore conoscenza della grande capacità scientifica del Maestro Andrea Amatucci.

SEZIONE I
DOTTRINA

SECTION I
Academic essays

Federalism and participation in the Constitution (abstract)*

Giuseppe Abbamonte**

* This essay has been published in MAURICIO PLAZAS VEGAS (editor), *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci* (Temis - Jovene, 2011)

** Emeritus Professor at the University of Naples "Federico II"

This paper analyses the fundamental principles governing the Italian community, according to the system established by the Constitution of 1948. In particular, the author analyses the topicality of the constitutional text that claims equality, freedom and prosperity despite economic and social limits that, in fact, restrict the effective participation in the public management.

Article 53 of the Constitution has a close connection with the equality of fact and the effective participation of all citizens to the socio-economic life of country. The reference to ability to pay is the recall to the Justices because, in the name of principle of progressivity, who has more must pay more.

In this sense, the new article 119 of the Constitution (as modified by Constitutional Law no. 3/2001), while recognizing to local authorities (municipalities, provinces, regions) the financial autonomy of income and of expenditure, establishes, at the same time, an equalization fund without allocation constraints for territories having less fiscal capacity for inhabitant and provides additional resources for special interventions.

A significant echo of the trend indicated by the art. 119 of Constitution is heard in the Law no. 42 of 05 May 2009, about fiscal federalism. This law does not regulate only the alleged federal taxation under the legal system but, necessarily, it extends to the entire legal financial system. It can be said, therefore, that federalism regulated in this way is "financial" and not only "fiscal".

Fiscal federalism, therefore, if properly understood, could promote the effective participation in order that it is possible to research for tools to equilibrate the socio-economic relations in a country that is operating in a competitive environment as the European Union.

Federalismo e partecipazione nella Costituzione *

Giuseppe Abbamonte**

* Questo saggio è destinato a MAURICIO PLAZAS VEGAS (a cura di), *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci* (Temis - Jovene, 2011)

** Professore Emerito nell'Università di Napoli "Federico II"

SOMMARIO: 1. *Il federalismo fiscale e la Costituzione del 1948; 2. Eguaglianza di fronte alla legge ed eguaglianza di fatto nell'art. 3 della Costituzione. Attualità di questa norma per la tutela della persona umana e la partecipazione alla vita comunitaria. Partecipazione e diritti politici: osservazioni sulla petizione come mezzo di esternazione di proposte di singoli e gruppi. Si accenna al silenzio; 3. Partecipazione e garanzie per l'accesso agli uffici pubblici ed in particolare agli uffici elettivi. La strada di una vita realmente associata per singoli e gruppi; 4. La partecipazione ed i diritti e doveri che ne seguono: le dimensioni attuali dei problemi della difesa; 5. L'art. 53 Cost. ed il federalismo fiscale; 6. Contribuente uno e necessità di coordinamento unitario; 7. Il dovere di fedeltà alla Repubblica affermato nell'art. 54 ed i suoi contenuti attuali di unitarietà e sovranazionalità; 8. La ripartizione delle competenze legislative ed amministrative tra Stato ed Enti locali secondo gli artt. 117 e 118 Cost. ed i principi ispiratori. Eguaglianza effettiva e perequazione nell'esercizio della potestà tributaria secondo l'art. 119 Cost.; 9. La legge delega per il federalismo n. 42/2009 ed i riferimenti all'art. 119 Cost.; 10. Alcune considerazioni sui decreti delegati 14 marzo 2011 n. 23 e 6 maggio 2011 n. 68 ed altri svolgimenti della legge di delegazione 5 maggio 2009 n. 42; 11. Cooperazione come condizione di gestibilità all'interno e di presenza operante negli organismi comunitari.*

1. Il federalismo fiscale e la Costituzione del 1948

Chi consideri l'attuale dibattito sul federalismo fiscale non può non rimanere in qualche modo sorpreso dalla mancata esplicitazione in termini franchi e leali dell'istanza che effettivamente ne è alla base, a tutti nota, nel senso, cioè, di spendere le entrate fiscali laddove vengono raccolte, senza trasferimenti da una regione all'altra, in modo da azzerare l'azione non solo perequativa ma, soprattutto, propulsiva dello Stato intesa a diffondere produttività, prima dello stesso benessere.

Non è il caso di diffondersi in giudizi etici e neppure di ricordare quanto l'unificazione ha impoverito il sud che, tuttora, costituisce per il nord un ampio mercato per ogni tipo di merce, salvo a vedere poi quanto diversa sia l'incidenza dei singoli tributi nelle varie regioni per il modo in cui sono regolati, specialmente per la prevalenza dell'imposizione diretta e per il conseguente sacrificio dei lavoratori a reddito fisso e dei pensionati, evidenziato dalla relativa aliquota.

Sono vicende tanto note che ricordarle può riuscire perfino stucchevole, anche per diffusi e secolari pregiudizi, che sarebbe vano contestare.

La routine del luogo comune trascina il più debole perché è espressione del più forte e, comunque, violenta e conforma la quotidianità.

Sta di fatto che ogni tanto ci si ricorda della Costituzione nel dibattito politico, nelle aule giudiziarie ed universitarie, nelle riflessioni di semplici ed acculturati; non pochi ostentano, quasi fiore all'occhiello, una fede nei principi codificati nella parte prima del testo costituzionale, pur affermando la necessità di modificare l'organizzazione e le procedure delle istituzioni repubblicane, peraltro già notevolmente incise dalla riforma apportata dalla legge costituzionale 3 del 2001.

Senza trascurare le implicazioni che esistono tra principi fondamentali e forme ordinamentali, che pur andrebbero considerate nell'attuale, non sempre illuminato, dibattito politico.

In queste note si tenta, anzitutto, una rivisitazione, per quanto consentito dai limiti connaturati a questo scritto, dei principi fondamentali che reggono e configurano la nostra comunità, che pur vive da oltre sessant'anni secondo il sistema instaurato dalla Costituzione del 1948.

2. Eguaglianza di fronte alla legge ed eguaglianza di fatto nell'art. 3 della Costituzione. Attualità di questa norma per la tutela della persona umana e la partecipazione alla vita

comunitaria. Partecipazione e diritti politici: osservazioni sulla petizione come mezzo di esternazione di proposte di singoli e gruppi. Si accenna al silenzio

Una domanda anzitutto. È invecchiato quel testo, che rivendica eguaglianza, libertà e benessere, dopo una guerra perduta da un regime totalitario, che aveva agito all'insegna dell'improvvisazione, pur non estranea ad abitudini più o meno radicate?

In realtà, si ebbe uno sforzo di rinnovamento da parte di politici che ritornavano nell'agone dopo esserne stati, cortesemente o meno, allontanati.

Ed al fondo dei sentimenti degli uomini e dell'andamento delle cose si avvertì l'esigenza di affermare il valore della persona umana e della sua libertà, realizzata nel benessere e nell'attiva presenza nelle comunità di varie dimensioni in cui si articola la società.

L'art. 3 Cost. sintetizza e, nello stesso tempo, specifica queste complesse istanze di rinnovamento che, in verità, finora, non hanno trovato adeguate risposte; art. 3 che, non a caso, è la norma più frequentemente applicata dalla Corte costituzionale nel risolvere le questioni che ad essa vengono sottoposte.

Ed è significativo che di fronte all'esperienza, tutt'altro che esaustiva, della conclamata affermazione ottocentesca secondo la quale «la legge è uguale per tutti» i Costituenti si siano domandati se non si dovesse andare oltre e sono andati ben più a fondo. Infatti, dopo avere, nel primo comma dell'art. 3 affermato la pari dignità sociale e l'eguaglianza di fronte alla legge di tutti i cittadini, nel secondo comma si sono posti il ben più grave problema delle diseguaglianze di fatto affidando alla Repubblica, una ed indivisibile, ai sensi del successivo art. 5, il «compito ... di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'eguale partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese».

Si vuole, cioè, che l'organizzazione politica e socio-economica del Paese sia espressione dell'eguale e, quindi, effettiva partecipazione di tutti i lavoratori: e, per non creare equivoci sulla dimensione di questa categoria – lavoratori – il successivo art. 4 afferma per tutti i cittadini il diritto ed il dovere di svolgere un'attività lavorativa.

Se poi si va oltre nell'indagine sul testo costituzionale, specie nella parte prima, se ne apprezza la coerenza e continuità di dettato, perché diffusa è

la tipologia delle libertà civili (artt. 13 – 28), attento il rilievo accordato ai rapporti etico-sociali, incluso il diritto all'istruzione e la libertà dell'arte e della scienza (artt. 29 – 34), più che significative le garanzie dei rapporti economici, specificandosi potenzialità e limiti della proprietà, dell'iniziativa economica, della contrattazione ed iniziative nella regolamentazione del rapporto di lavoro, nonché l'accesso alla proprietà dell'abitazione e gli incentivi al risparmio (artt. 35 – 47): il tutto in un sinergismo propulsivo e partecipativo che ben avrebbe dovuto ispirare modelli di azione.

Ancora più vicino alle problematiche del federalismo è il titolo IV relativo ai rapporti politici, articolato secondo un sano equilibrio, storico e sistematico, in diritti e doveri, proprio in funzione di quella effettiva partecipazione di tutti i cittadini alla vita politica e socio-economica del Paese che già si è letta nell'art. 3 e sulla quale qui occorre soffermarsi. Infatti è dalla corretta gestione dei rapporti politico-economici che dipende l'unità operante del Paese, attraverso le istituzioni fondamentali che la esprimono, le consistenti garanzie di libertà civili e politiche, di proprietà ed iniziativa, con i limiti che le razionalizzano, evidenziando le reali possibilità di formazione personale e di partecipazione al processo di sviluppo socio-economico, favorite dall'istruzione diffusa e dalla ricerca.

Ebbene, tutto ciò è impersonato dalla Repubblica democratica, espressa dal popolo (art. 1 Cost.), una ed indivisibile (art. 5 Cost.) e l'elettorato è l'ufficio pubblico fondamentale, condizionante e caratterizzante la democrazia, con la formazione della volontà del popolo, attraverso l'espressione del voto di tutti i cittadini, uomini e donne, come afferma e ribadisce l'art. 48 Cost, superando storiche limitazioni.

Tanto è generalizzato l'elettorato e riconosciuto come naturalmente e funzionalmente diffuso, che già il Costituente lo volle esteso ai residenti all'estero e limitato solo per incapacità, sentenze irrevocabili o casi di indegnità stabiliti dalla legge.

La volontà generale viene così rilevata con efficacia vincolante per la nomina dei rappresentanti attraverso l'ufficio di elettore, riconosciuto a ciascun cittadino, componente di società effettivamente di eguali, operanti in un ambiente socio-economico cui tutti possono partecipare in condizioni di eguaglianza di fatto: il che significa con garanzie di benessere inclusa la formazione culturale (artt. 33 – 34), che è essenziale per convivere partecipando.

Partecipazione attiva alla vita politica garantita con continuità, non solo, cioè, con il diritto di esprimersi attraverso l'elettorato ma con la partecipazione attiva alla vita politica, associandosi in partiti, per concorrere

democraticamente alla determinazione della politica nazionale, come affermato nell'art. 49: diritto di associazione in partiti per determinare la politica nazionale, affermato nell'art. 49, che segue immediatamente l'art. 48 che riconosce l'elettorato a tutti i cittadini.

E qui va ribadito ancora una volta il valore di queste norme (artt. 48 e 49 Cost.) come coerenti ed, anzi, strumenti attuativi della partecipazione effettiva dei cittadini alla vita del Paese. Senza dimenticare il generale diritto di libertà delle formazioni sociali ex art. 2, la libertà di ogni forma di associazione non vietata dalla legge penale (art. 18) ed il riconoscimento della libertà di sindacato e di ogni altra aggregazione intermedia: il che significa visibilità operativa delle categorie socio-economiche, come e perché tali (artt. 18 e 39 Cost.).

I richiami che precedono sono in certo senso l'*humus* del titolo sui rapporti politici che stiamo esaminando sotto l'essenziale aspetto della partecipazione e viene in rilievo l'art. 50 sul diritto di petizione, che sembra affermato quasi come un residuo storico, che non si dubita di ritenere superato dai più efficaci strumenti associativi e partecipativi che si stanno esaminando, nonché dal referendum (art. 75). Ma non è detto che si debba trascurare la petizione che è pur sempre un mezzo per il singolo per apportare contributi di idee e proporre soluzioni.

In realtà, la petizione viene, non disinteressatamente, considerata dai detentori dell'iniziativa politica un mezzo poco più che inutile ma, se vista in connessione con l'istanza di partecipazione, fortemente potenziata nell'art. 3 Cost., sulla base della affermata eguaglianza di fatto, nonché dalle nuove tecniche di comunicazione e conseguenti possibilità di aggregazione, potrebbe presentare aspetti nuovi, sostanzialmente configurabili secondo la forza propositiva di chi avanza la petizione, che può provenire anche da gruppi più o meno numerosi, che si formino all'interno di categorie e comunità tenute insieme da interessi in qualche maniera omogenei: infatti, il diritto di petizione è riconosciuto ai «cittadini», mentre la proposta di referendum richiede l'aggregazione di 500.000 elettori e, quindi, concretamente, il consenso degli apparati dei partiti, non di rado problematico.

Si dirà che alla petizione alle Camere non segue l'obbligo di provvedere, ma, se è vero che l'autorità degli apparati non è in fase crescente, anche la validità degli istituti, secondo che generino o meno situazioni di doverosità verso se stessi o verso gli altri (obblighi), è un problema da rivedere, non solo secondo il sistema ma anche secondo la storia, la quale, almeno, ci insegna che la posizione di una istanza, se correttamente formulata e

debitamente articolata avendo riguardo alla situazione generale, equivale risolverla e le resistenze di apparati o di gruppi di pressione sono prima o poi destinate a cedere.

È significativo in tal senso già il fatto stesso che il Costituente abbia conservato la petizione, inserendola nel titolo dei rapporti politici, che comprendono lo *status activae civitatis* e, cioè, le libertà denominate politiche, che, secondo il costituzionalismo classico (Yellinek G. e da noi De Ruggiero G.), indica quel complesso di garanzie che il cittadino ha ottenuto appropriandosi di poteri condizionanti l'azione degli apparati e partecipando all'esercizio della funzione pubblica, a cominciare dall'elettorato attivo e passivo, manifestazione base delle libertà politiche.

Il Costituente ha affermato come principio la partecipazione in condizioni di eguaglianza di fatto, riferendo, secondo me realisticamente, la partecipazione alla organizzazione politica, economica e sociale del Paese, il che significa alla vita degli apparati, delle comunità, delle iniziative, nell'attività anche propulsiva e nello svolgimento relativo.

E tornando alla petizione alle Camere da parte dei cittadini i principi costituzionali, sin qui riassunti, indurrebbero ad una attenta considerazione delle istanze che, attraverso la petizione, vengono comunque esternate da singoli e gruppi, indipendentemente da ogni tipo di apparato. E va considerata la particolare situazione dei proponenti che si indirizzano agli organi che essi stessi eleggono sicchè, anche se è vero che le Camere non hanno il dovere di pronunciarsi, dovrebbero comunque rivalutare il loro attuale atteggiamento nella presente situazione di migliore informazione e più forte presenza della base. Pertanto, le petizioni andrebbero considerate, anche per svalutarle, ove occorra, ma non interponendo il muro della indifferenza che ricorda lo sguardo averso (volto altrove) del re di Francia, come bollato da Vittorio Alfieri!

Riassumendo: le forme attuali della partecipazione, petizione inclusa, partecipazione che è riconosciuta come effettiva nell'art. 3 Cost., non tollerano indifferenze, specie in presenza di situazioni che richiedono politiche che garantiscano e rafforzino le istituzioni, nell'essere e nell'agire, verso i singoli e le comunità.

Un pensiero particolarmente censorio va rivolto al silenzio, spesso serbato dagli uffici pubblici a salvaguardia di situazioni di potere e di vischiosa conservazione dello *status quo*, non di rado illegittimo; autentico potere deviato, avente origine da deviata inazione e triste retaggio delle situazioni di sovrapposizione, in netta antitesi con la democrazia partecipativa.

3. Partecipazione e garanzie per l'accesso agli uffici pubblici ed in particolare agli uffici elettivi. La strada di una vita realmente associata per singoli e gruppi

Partecipazione che è da considerare, già secondo l'art. 3 Cost. come uno *status activae civitatis* e, cioè, partecipazione effettiva alla gestione della cosa pubblica, a cominciare dal diritto di accesso in condizioni di eguaglianza agli uffici pubblici ed alle cariche elettive, riconosciuto a tutti i cittadini, salvo le limitazioni di legge. Ed è notevole che - nonostante la necessaria sinteticità dei testi costituzionali, dovendo essi comprendere tutto ciò che sia caratterizzante per l'ordinamento che si costruisce - l'art. 51 parli distintamente di accesso agli uffici pubblici ed alle cariche elettive, che anch'esse sono uffici pubblici, a cominciare dall'elettorato attivo e passivo, attribuiti come ufficio pubblico a tutti ed a ciascun cittadino (collegi elettorali, singolo votante e votando).

Tuttavia, l'espressa menzione delle cariche elettive accanto agli uffici pubblici ha una chiara funzione di rafforzamento di garanzia dell'accesso alle cariche elettive, nel senso che nell'accesso alle funzioni che vengono conferite mediante l'elezione - che sono, di regola, funzioni di indirizzo politico e/o amministrativo - non sono ammissibili particolari limitazioni attraverso il riferimento alle condizioni che si richiedono per l'accesso, salvo che il legislatore non individui specifiche ragioni che, per oggettive esigenze del corretto esercizio delle funzioni elettive, impongano specifici limiti: ed è proprio a questo proposito che valgono, come metro di paragone, le limitazioni imposte per l'accesso agli altri uffici pubblici, menzionati insieme alle cariche elettive nell'art. 51 Cost.

A questo punto emerge anche un'altra considerazione, cioè che il riferimento all'effettività della partecipazione all'organizzazione della vita politica - che notoriamente assume i suoi contenuti dalla vita socio-economica - è continuamente presente nel testo costituzionale, anche se bisogna coglierlo attraverso indicazioni non solo espresse, ma anche indirette che esso contiene; nella specie la espressa giustapposizione di «uffici pubblici» e «cariche elettive» ha consentito le considerazioni che precedono, che qui si offrono soltanto come spunti di riflessione, in un momento in cui non è la sola autorità ad essere in discussione ma la stessa compagine delle istituzioni e gli elementi che aggregano le comunità degli uomini, dalle minime alle massime dimensioni.

Ed il riferimento alla effettiva eguaglianza degli individui nella partecipazione alla vita politica e socio-economica del Paese, si legge non solo

nell'art. 3 ma nell'intero testo della Costituzione, che è democratica e, come tale, sociale, economica e politica, come fondamento stesso della sovranità che appartiene al popolo della Repubblica democratica italiana nelle forme e nei limiti della Costituzione (art. 1 Cost.).

Norme tutte della Costituzione qui da intendersi richiamate e specialmente gli artt. 13 a 53, nel senso che conducono, in definitiva, verso la più ampia strada di un recupero di vita realmente associata, per singoli e gruppi, nelle istituzioni repubblicane, democratiche e sociali.

4. La partecipazione ed i diritti e doveri che ne seguono: le dimensioni attuali dei problemi della difesa

La considerazione del titolo dei rapporti politici secondo l'ordine in cui è stata redatta sessant'anni fa la Costituzione, ne evidenzia coerenze significative, nel senso dello svolgimento del principio della effettiva partecipazione che comporta doveri non meno che diritti, entrambi aventi origine dalle norme che formano il sistema partecipativo che la Costituzione repubblicana ha instaurato.

Ed ai doveri sono specialmente dedicati gli artt. 52, 53 e 54, che vanno letti anche secondo il principio di unità ed indivisibilità della Repubblica, testualmente compreso nei «principi fondamentali» (art. 5), confermandosi così il fondamentale principio, a tutti noto, secondo il quale negli ordinamenti costituzionali *tout se tient*.

Secondo l'art. 52 la difesa della Patria è sacro dovere del cittadino e nel contempo si afferma la democraticità dell'ordinamento delle Forze armate, che spetta al legislatore definire con espresse garanzie per il cittadino.

Per quanto possa sembrare anacronistico il richiamo in tempi di abolizione del servizio militare obbligatorio, va ricordato che negli ordinamenti in cui i cittadini hanno rinunciato o perduto il diritto di difendere il proprio territorio, prima o poi hanno perduto la libertà per le loro comunità ed istituzioni. Ma il problema della difesa ha oggi assunto dimensioni sovranazionali ed è governato da trattati che, anche se non sempre osservati, sostanzialmente associano gli stati contro organizzazioni illegali o a difesa della democrazia, sicchè l'area della partecipazione si allarga insieme al problema delle garanzie che le istituzioni possono dare.

Quello che può dirsi tuttavia è che l'unità della Repubblica deve essere anzitutto conservata al suo interno, con i mezzi che la Costituzione appre-

sta, proprio per poter esercitare nuove forme di partecipazione ad organismi sovranazionali e contribuire alla soluzione dei problemi che in dette sedi la realtà umana propone.

È in questo senso che il compito delle Forze armate anch'esso si allarga, forse meglio si direbbe che si presenta a geometria variabile, ma, nello stesso tempo, non può rinunciare agli spazi che le politiche e la geografia delimitano, a meno di non cancellare il rilievo del Paese nella comunità internazionale, dove presenza e partecipazione significa specificazione di proposte e di apporti. In questa prospettiva il contatto tra tecnici, in particolare militari, e politici, è indispensabile, essendo più che problematiche le collocazioni e dimensioni degli interventi possibili o, in certe condizioni, dovuti.

Ma ciò non sminuisce la posizione del cittadino il cui contributo rimane essenziale sul piano del consenso politico e di ogni attività di cui è capace, nonché del convinto concorso per i mezzi necessari. Tutto ciò è certamente riconducibile alle nuove forme che va assumendo la partecipazione alla difesa del Paese che, oggi molto più di ieri, impone compatti sforzi attraverso i sistemi cui i Paesi, variamente raggruppati appartengono, con l'adesione più o meno informata dei rispettivi popoli.

E qui si porrebbe il grave problema della interpretazione del mandato politico in relazione agli interessi sovranazionali, che è di tali dimensioni da richiedere attente rilevazioni e corrispondenti elaborazioni con l'ausilio della scienza della politica e della conoscenza degli ambienti cui le politiche di volta in volta si riferiscono.

E non è affatto detto che a queste dimensioni il problema della partecipazione si attenui, che, anzi, si attivi perché i popoli debbono partecipare consapevolmente alle aggregazioni sovranazionali che la storia propone e, non di rado, impone, a pena di esclusione e conseguente degrado nel benessere e nella libertà.

5. L'art. 53 Cost. ed il federalismo fiscale

Si potrà osservare a questo punto di aver tardato nell'affrontare quello che sul piano dell'attualità, se pur non dell'unità e dell'effettiva partecipazione, è il problema reale dei partiti federalisti, anche se non del federalismo, per quanto già si è detto sulla effettiva partecipazione e sull'unità.

Si tratta del problema fiscale indicato nella cronaca come Roma ladrona, sperperi da sud e simili e nei testi legislativi come federalismo fiscale,

attualmente nella relativa legge delega 5 maggio 2009 n. 42 e atti delegati: problema sul quale si ritornerà.

Ebbene, forse nessun articolo della Costituzione presenta, come l'art. 53 sul dovere contributivo, così stretta connessione con l'eguaglianza di fatto e la partecipazione effettiva di tutti i cittadini alla vita socio-economica del Paese: e per il dovere contributivo si va oltre, nel senso che l'obbligo di contribuzione riferito a «tutti» si riferisce non ai soli cittadini ma a quanti sono sottoposti all'ordinamento repubblicano che tutti devono contribuire a mantenere secondo le possibilità economiche di ciascuno.

Il testo dell'art. 53 è più che significativo e completo verso le finalità che si propone. Infatti, in esso si legge che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» (comma 1) e che «Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

Si è trascritta la norma costituzionale che è univoca nella chiamata di tutti a contribuire alle spese pubbliche secondo le possibilità individuali e senza alcun particolare riferimento territoriale, bensì avendo riguardo alla spesa pubblica per le necessità di contribuzione che comporta secondo la capacità contributiva del singolo obbligato.

Il riferimento alla capacità contributiva nel testo costituzionale non è una scatola vuota, come si prospetta in interessate interpretazioni; si tratta invece del richiamo ad una esperienza di giustizia, nel senso di calibrare la contribuzione alle concrete possibilità economiche di ogni chiamato all'adempimento dell'obbligo tributario, per la conservazione e lo sviluppo della comunità.

E tanto quest'obbligo è calibrato alle possibilità economiche di ciascuno che il secondo comma dell'art. 53, affermando il principio della progressività dei tributi, comporta che chi più ha, più deve conferire.

Ed anche la recente riforma dell'art. 119, modificato dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3, mentre riconosce autonomia finanziaria (entrata e spesa, art. 119, 1° co.) agli enti locali, istituisce, contestualmente, un fondo perequativo senza vincoli di destinazione (art. 119, 3° co.) per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché prevede risorse aggiuntive per speciali interventi (art. 119, 5° co.), come anche appresso si dirà.

Riferimento alla capacità fiscale per abitante (art. 119, 3° co.) che evidenzia una volta di più, il dimensionamento dell'obbligazione tributaria secondo le possibilità economiche di ogni chiamato alla contribuzione nonché l'indirizzo della politica economico-finanziaria nel senso della determinazione di convenienti condizioni di vita per tutti, egualmente chia-

mati alla contribuzione secondo le possibilità di ciascuno, in coerenza con in principio dell'eguaglianza di trattamento anche di fatto.

Con conseguente delegittimazione di ogni istanza frazionistica, motivata da diversità di apporti finanziari localmente rilevati: infatti, la previsione del fondo perequativo ex art. 119, 2° co. Cost. per regioni di minore capacità fiscale (contributiva) per abitante, è la riprova della giustezza e legittimità della specificazione dei limiti dell'obbligazione tributaria secondo il parametro della capacità contributiva fissata nel fondamentale art. 53.

Una prima conclusione a questo punto è possibile, nel senso che autonomia, eguaglianza di fatto e solidarietà nel testo costituzionale non sono affatto scindibili e lo provano proprio i limiti della riforma costituzionale del 2001, condotta in modo da lasciare sostanzialmente allo Stato il coordinamento, almeno nel senso del potere perequativo delle situazioni esistenti nelle varie regioni, in modo che lo sforzo del Paese possa rimanere unitariamente condotto, anche nell'ambito delle aggregazioni sovranazionali cui partecipiamo.

6. Contribuente uno e necessità di coordinamento unitario

A conferma e conclusione dei rilievi che precedono sulla necessità del coordinamento, va considerato ancora che il contribuente è uno e gli enti impositori sono più; vale quindi una lettura davvero coordinata dell'art. 119 Cost. nel testo modificato dalla L. Cost. 3/2011.

Infatti, la norma, dopo aver solennemente proclamato nel 1° co. che «i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e spesa», evidentemente accogliendo istanze polemiche dell'amministrazione locale, nel 2° co. per gli stessi enti si ribadisce che hanno autonomia delle risorse, ma subito dopo, nel 2° periodo di detto 2° co. si chiarisce che i suddetti enti «stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

Dunque, la realtà del contribuente uno e della necessità del coordinamento unitario, nonché della riduzione a sistema dell'ordinamento tributario, si impongono per necessità logica e forza di cose, tanto da dover essere esplicitati subito dopo la dichiarazione solenne di autonomia di entrata e di spesa.

Ma non è tutto perché mentre nell'ultimo periodo del 2° co. si dice che detti enti locali «dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio» e cioè si crea un principio di utilizzazione

della entrata pubblica distinta per il territorio in cui le entrate vengono percepite, subito dopo, nel comma successivo, si dice che «la legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante».

In altri termini, mentre nell'ultimo periodo del 2° co. si recepisce l'istanza di utilizzare le entrate negli stessi territori in cui sono percepite, peraltro nei limiti di una compartecipazione, subito dopo si riconosce che esistono territori con minore capacità fiscale per abitante, che va perequata con fondi perequativi senza vincoli di destinazione, ripristinando la destinazione dell'entrata pubblica a quelli che sono i bisogni pubblici, laddove si presentano e non possono essere soddisfatti con l'entrata localmente esistente.

Il 4° co. chiarisce ancora che «le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite», comma che convalida quanto ora detto circa la necessità di coprire il bisogno pubblico.

Sottolineando che il 4° co. dell'art. 119 Cost. stabilisce che le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti, consentono agli enti locali, tutti, di coprire integralmente il fabbisogno finanziario che le funzioni loro affidate richiedono.

Dunque, si tratta di una norma, l'art. 119, che non sembra aver innovato gran che nell'equilibrio tra entrata e spesa pubblica e ripartizione dei mezzi necessari tra i vari enti locali su tutto il territorio nazionale. Tanto del resto è confermato ancora una volta dal 5° co. dello stesso art. 119, dove si dice che «per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni».

E qui ogni commento guasterebbe perché non solo si sono riaffermate le istanze di solidarietà, sviluppo economico e riequilibrio finanziario, malamente negate da politiche di bassa lega, ma si è riaffermata solennemente quella che è la dichiarazione costituzionale contenuta nell'art. 2 come principio fondamentale della Costituzione, che riconosce i diritti dell'uomo come individuo e come appartenente alla vita sociale.

L'ultimo comma completa il quadro, riconoscendo a tutte le amministrazioni locali un proprio patrimonio, sempre secondo i principi generali

determinati della legge dello Stato e, quindi, accogliendo ancora una volta le esigenze di un coordinamento unitario e ponendo per l'indebitamento degli enti locali il limite dell'utilizzazione del provento del debito solo per spese di investimento. Debito che dovrà essere garantito dall'investimento eseguito senza oneri per lo Stato.

Segue che, in base alla lettera ed allo spirito dell'art. 119, non resta che concludere nel senso della conferma dei principi che reggono l'ordinamento repubblicano che sostanzialmente ha retto alle spinte separatistiche riaffermando unità e solidarietà.

7. Il dovere di fedeltà alla Repubblica affermato nell'art. 54 ed i suoi contenuti attuali di unitarietà e sovranazionalità

Non a caso il titolo IV della parte prima della Costituzione si conclude con il disposto dell'art. 54 che afferma incondizionatamente il dovere dei cittadini di fedeltà alla Repubblica, impegnata nei sensi sin qui esposti, sicché il dovere di fedeltà dei singoli è esso stesso un rafforzamento della compagine e l'interprete subito è indotto a ricercarne i contenuti.

Quali e dove?

L'art. 54 afferma il dovere di fedeltà alla Repubblica, con esso, il dovere di osservarne la Costituzione e le leggi, sicché si tratta di un dovere composito nel senso:

1. della fedeltà all'istituzione repubblicana, immodificabile ai sensi dell'art. 139, **conclusivo** dell'intero testo costituzionale;
2. dell'osservanza della Costituzione e delle leggi e cioè di fedeltà alla Repubblica, alla sua Costituzione ed alle sue leggi e, trattandosi di fedeltà, anzitutto ai principi affermati nella stessa Costituzione: valore della persona umana, eguaglianza di trattamento, effettiva partecipazione alla vita socio-economica, lavoro come tutela e svolgimento della personalità, unità ed indivisibilità della Repubblica, democraticità dell'ordinamento della Repubblica e delle istituzioni in cui essa si articola.

Questo dovere di fedeltà viene aggravato per i cittadini investiti di funzioni pubbliche che «debbono adempiere con disciplina ed onore, prestando giuramento nei casi stabiliti dalla legge».

E nell'attuale congiuntura, trattando di federalismo e partecipazione, viene spontaneo di indagare sul significato del dovere di fedeltà alla Repub-

blica, tenendo presente che la Costituzione afferma e promuove autonomie locali e decentramenti, ferma restando l'unità e l'indivisibilità della Repubblica; unità che appartiene alla storia, nient'affatto incruenta, del processo di unificazione della nostra Nazione, del quale l'eco più significativa sta proprio nell'affermazione di unità ed indivisibilità contenuta nell'art. 5, con la garanzia, conclusiva ma non ultima, dell'immodificabilità della forma repubblicana, affermata, senza alcuna attenuazione, nell'art. 139 che, sostanzialmente, rende definitivo, sul piano delle forme costituzionali, peraltro rigide, il risultato del referendum del 2 giugno 1946, conclusosi nel senso dell'alternativa repubblicana.

Ma, se è così, il nostro sistema non prevede spaccature ma solo articolazioni della Repubblica in Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, come riaffermato nella legge costituzionale n. 3 del 2001, che, nei suddetti termini, ha modificato l'art. 114, il primo del titolo V conservando tuttora la denominazione di Regioni, Province e Comuni.

Né l'autonomia finanziaria riconosciuta agli Enti locali ha precluso le già riassunte e significative manifestazioni di unità e coordinamento dell'art. 119, a cominciare dal fondo perequativo, senza dimenticare la perdurante comprensività del bilancio statale ex art. 81 Cost. e l'area delle leggi di finanziarie e, ora, di stabilità annuali.

Ed allora la conclusione è nel senso che il riferimento per l'adempimento del dovere di fedeltà è l'ordinamento nel suo complesso e che le istanze federalistiche vanno valutate come istanze politiche propulsive nei limiti della Costituzione, che rimane lo strumento comune di convivenza nazionale e di presentazione e partecipazione dell'Italia agli organismi sovranazionali, nei quali la salvaguardia dell'unità è condizione non solo di partecipazione ma anche di credibilità di proposte e di azione.

Il problema della partecipazione presenta così una duplicità di aspetti, tutt'altro che trascurabile, perché mentre l'effettiva partecipazione dei singoli alla vita socio-economica non è realizzabile nell'ambito di istituzioni affette da divisioni e mancanza di indirizzi di convenienti dimensioni, a livello sovranazionale e comunitario l'unità nazionale e repubblicana è addirittura condizione di riconoscibilità dell'istituzione repubblicana e credibilità di azione.

Attenti perciò a non deviare dalla Costituzione, per il modo in cui ci presenta come cittadini della Repubblica, rende possibile la gestione degli interessi comuni attraverso le istituzioni interne e comunitarie, ci mette in condizioni di assumere iniziative ed operare, all'interno ed all'estero, garantendo la libertà e la proprietà nelle forme previste, incluse l'impresa e la ricerca.

Il sistema, proprio perché sistema e, cioè, insieme, *simul stabit simul cadet*.

L'adempimento del dovere di fedeltà da parte dei cittadini, specialmente se investiti di mandato politico, è condizione irrinunciabile dell'unità interna e di riconoscibilità all'estero della Repubblica e della Nazione che ne è impersonata.

8. La ripartizione delle competenze legislative ed amministrative tra Stato ed Enti locali secondo gli artt. 117 e 118 Cost. ed i principi ispiratori. Eguaglianza effettiva e perequazione nell'esercizio della potestà tributaria secondo l'art. 119 Cost.

Ulteriore svolgimento dell'esame sin qui condotto delle norme sull'eguaglianza di fatto, sulla libertà e sulla partecipazione, nonché, in particolare, sulle norme che chiamano all'adempimento dei doveri, civili e politici, è nel senso che certamente si tratta di norme indistintamente ed egualmente riferibili a tutti i cittadini e per quanto non espressamente riferite ai soli cittadini, a tutti coloro che vivono nell'ambito dell'ordinamento della Repubblica.

Il riconoscimento delle autonomie locali implica poi la possibilità di autodisciplinarsi secondo le competenze attribuite dalla Costituzione ai singoli tipi di enti autonomi e nell'art. 117 si legge l'elenco delle materie di competenza legislativa attribuite rispettivamente allo Stato ed alle Regioni.

Nel successivo art. 118 le funzioni amministrative sono attribuite a Stato, Regioni, Province, Città metropolitane e Comuni, indicandosi i criteri di ripartizione nella sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza, che si possono specificare riferendosi, da un lato, alla dimensione degli interessi e, dall'altro, alle concrete possibilità di azione di ciascun tipo di ente, avendo riguardo anche alle condizioni socio-economiche locali.

Ma si tratta di criteri di ripartizione di competenza che non creano regimi speciali quanto a eguaglianza, libertà, diritti e doveri fondamentali.

Ed anzi, per quanto sin qui detto, la ripartizione di competenze deve assicurare il diritto di tutti i cittadini a partecipare effettivamente alla vita socio-economica del Paese contribuendo al relativo svolgimento, secondo le rispettive possibilità economiche, senza che possano crearsi separazioni territoriali per cose o persone né, tampoco, limitare le scelte politico-economiche dello Stato nell'impiego di mezzi e nella proposta di fini, che configurano il modo di essere ed operare della Nazione nella sua unità,

anche verso le altre nazioni e negli organismi sovranazionali che, ormai, costituiscono per tutti i popoli realtà operanti e condizionanti.

Ed in tal senso si esprime chiaramente l'art. 119 cui ci si è già riferiti e che nel suo insieme pone le regole fondamentali per l'esercizio della potestà tributaria degli enti pubblici e per le perequazioni possibili, come innanzi si è precisato.

Norma non solo tendente a garantire l'eguale partecipazione, ma propulsiva in tal senso, sicché è facile constatare come il Costituente abbia voluto calibrare le spese pubbliche nelle singole regioni **non** riferendosi alle entrate ricavate in ogni regione, bensì allo stato reale delle cose.

Tutto ciò stando al testo della Costituzione sin qui esaminato e, direi, soprattutto riferendosi al principio costituzionale dell'unità ed indivisibilità della Repubblica che garantisce espressamente a tutti i suoi cittadini il diritto all'eguale partecipazione alla vita politica, economica e sociale del Paese: partecipazione di tutti i cittadini che è la espressione, attraverso l'eguaglianza garantita ai singoli individui, dell'unità ed indivisibilità della Repubblica con il **popolo** che esprime ed amministra e che, nello stesso tempo, concorre a formarla.

9. La legge delega per il federalismo n. 42/2009 ed i riferimenti all'art. 119 Cost.

Dell'indirizzo segnato nel nuovo testo dell'art. 119 Cost. si avvertono significative eco nella legge delega al governo in materia di federalismo fiscale 5 maggio 2009 n. 42¹ che all'art. 1, 1° comma solennemente dichiara: «1. La presente legge costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti. A tali fini, la presente legge reca disposizioni volte

¹ Per la finanza degli enti locali, Comuni e Province secondo i principi della legge delega cfr. F. AMATUCCI (a cura di), *Il Nuovo sistema fiscale degli enti locali*, II edizione, Torino 2010, che in vigorosa sintesi delle opinioni intervenute in materia offre un quadro ben comprensivo dello stato della finanza locale, prospettandone i vari problemi senza rinunciare all'unità della nazione ed ai momenti di coordinamento.

a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l'utilizzazione delle risorse aggiuntive e l'effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione perseguendo lo sviluppo delle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese. Disciplina altresì i principi generali per l'attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni e detta norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma capitale».

Ovviamente, resta da vedere come l'articolo sopra riportato - che ha più il sapore di una dichiarazione costituzionale che di un precetto legislativo - trovi e troverà attuazione sia negli articoli successivi della delega sia nelle norme delegate che pur sono intervenute nell'anno 2010².

² Il problema riguarda l'effettiva ripartizione del carico tributario secondo la capacità contributiva nelle varie regioni secondo le rispettive condizioni economiche, le concrete possibilità di accertamento dei redditi, le capacità produttive, ecc.. così R. PERRONE CAPANO in *"Innovazione e diritto"*, 2011, n. 1 su «la ripresa non drogata dalla spesa pubblica ed il miglioramento dei saldi di bilancio confortano l'azione del Governo. Ma la rinuncia a riformare il fisco frena l'economia, aggrava gli squilibri territoriali ed avvia un federalismo inefficiente, di fatto secessionista».

E, dello stesso Autore, si riportano qui alcune significative conclusioni: «E' chiaro che al di là della fase transitoria un modello di decentramento della spesa pubblica che in prospettiva si avvicina al 60% del totale e che non sia integrato da meccanismi di parificazione quasi totalizzanti delle diverse capacità fiscali, come avviene nel modello tedesco, non può, non dico consolidarsi, ma neppure prendere seriamente avvio. È tuttavia evidente, proprio da questa esperienza, da un lato che la crisi del parlamentarismo richiede necessariamente un riequilibrio che restituisca al Parlamento un suo ruolo, magari spostando una parte delle funzioni della legislazione al controllo dell'attività del Governo; dall'altro che l'avvio di un decentramento regionale più ampio deve necessariamente trovare un punto di equilibrio in un recupero della funzione di indirizzo del Governo e quindi dello Stato centrale in campo economico».

Esigenza resa di stretta attualità sia dall'avvio del decentramento regionale, sia dal forte ridimensionamento del ruolo del Parlamento nella sessione di bilancio, nel passaggio dalla legge finanziaria a forte valenza ordinamentale, alla nuova legge di stabilità; sia dai nuovi scenari in cui si articola la competizione mondiale, nei confronti dei quali la consociazione degli interessi più forti, con l'inevitabile carico di conservazione che questi quasi inevitabilmente portano con sé, come dimostra l'esperienza degli anni della recessione e oggi del dopo crisi, rischia di rappresentare una fuga all'indietro.

In questo quadro di riferimento, nella fase transitoria in cui l'avvio delle nuove forme di decentramento regionale dovrà essere affiancato da un ruolo più incisivo di guida ed indirizzo delle politiche economiche territoriali attuate dalle Regioni, una lettura costituzionalmente orientata del V co. dell'art. 119 in una relazione con l'art. 41 Cost. può rappresentare un terreno fin qui inesplorato per realizzare quelle sinergie tra politiche economiche territoriali e

Data la natura di questo scritto, che tende a cogliere le linee di un possibile coordinamento, specialmente sul piano dell'eguaglianza di fatto tra federalismo e partecipazione, si esamineranno gli elementi di maggior rilievo della delega per qualche valutazione di quella che ne è stata e potrà esserne l'attuazione.

Poco più che dichiaratori i «principi e criteri direttivi generali» dell'art. 2 come già dell'art. 1 di cui si è detto innanzi. Principi e criteri dell'art. 2 che, proprio perché «generali», non presentano i requisiti che deve avere una qualsiasi legge delega, che deve vincolare il governo ad attuare il voluto del Parlamento a norma dell'art. 76 Cost..

Comunque qualche precisazione tecnica c'è laddove si chiede la determinazione del costo e fabbisogno standard, senza precisare i servizi di riferimento; così pure alla lett. m) mentre al n. 1 compare il superamento della spesa storica ed il fabbisogno standard dei livelli essenziali di cui all'art. 117, 2° co. lett. m).

Alla lett. n) si prevede poi il «rispetto delle competenze legislative di stato e regioni in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»: norma che lascia alquanto sorpresi perché sembra esprimere la necessità di riaffermare come criterio di legge delega il principio fondamentale dell'osservanza della legge, quale che essa sia, come dovere di chicchessia.

funzioni di intervento dello Stato nelle attività economiche, che assicuri al sistema Italia una più razionale utilizzazione delle risorse, ed un tasso di crescita che la competizione mondiale non regala ormai a nessuno, adeguato alla necessità di far ripartire lo sviluppo del Mezzogiorno.

In questo scenario le politiche pubbliche ed in particolare quella tributaria assumono una centralità indiscutibile, perché si legano in maniera indissolubile all'obiettivo della ripresa dello sviluppo. Da questo punto di vista l'elemento di maggiore sofferenza non è politico, ma culturale.

La concezione autoritaria della fiscalità che ha accomunato in questi anni il fisco di Prodi e di Visco a quello di Berlusconi e Tremonti, evidenzia il limite di un sistema di imposizione sulla produzione e sui redditi che è la risultante di una sovrapposizione di interventi incoerenti e non coordinati a sistema, che ne hanno profondamente modificato anche gli assetti distributivi, e dopo gli ultimi interventi messo in discussione la stessa ragione di essere di un sistema tributario fondato su basi progressive.

Una scelta costituzionale che occorre recuperare all'interno di una visione liberale della società basata su una pretesa tributaria moderata, caratterizzata da una diffusione la più ampia possibile, e da una articolazione dei tributi che non divida l'Italia più prospera che si difende evadendo da quella meno fortunata che cerca di sopravvivere arrangiandosi ed approfittando degli interstizi che un'economia ad elevato tasso di irregolarità ancora offre. Un sistema tributario costituzionalmente orientato che aiuti le imprese a crescere e le famiglie ad assicurare un ricambio generazionale meno caratterizzato da precarietà ed incertezze.

Ed è inutile proseguire nell'analisi dei singoli criteri che più che vincoli ed indirizzi ricordano al legislatore delegato come è fatto l'ordinamento giuridico che deve essere conservato e, possibilmente, migliorato in sede di formazione dei decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale.

Seguono le norme sulla Commissione parlamentare con funzioni consultive e di controllo (art. 3) nonché sulla commissione tecnica paritetica con funzioni più o meno elasticamente definite (art. 4).

Segue ancora una conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (art. 5) e una commissione parlamentare per la vigilanza dell'anagrafe tributaria (art. 6) e siamo già a quattro commissioni mentre la finanza, specialmente per il coordinamento, è affidata secondo la Costituzione (art. 23, 53, 81 e 119) a Governo e Parlamento, dove sono presenti tutte le regioni; per di più, ci si è ancora una volta dimenticati del Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (art. 99 Cost.), frantumando la funzione di coordinamento, che è necessariamente unitaria perché, come già ricordato, il contribuente è sempre uno, sia che paghi allo Stato sia agli enti locali e istituzionali. Queste complicazioni evidenziano che tanto più economico e chiaro sarebbe stato, se la Costituzione lo avesse accettato, il sistema delle quote che, oltretutto, avrebbe semplificato accertamenti e riscossione, liberando risorse per impieghi produttivi. Ma, allo stato delle cose, ai sensi dell'art. 7 rimane fermo il dualismo nella finanza regionale tra tributi propri e partecipazione a tributi statali, con ulteriore complicazione di criteri fissati dalla legislazione statale.

Altri criteri (art. 9) riguardano la regolamentazione del fondo perequativo per il quale, peraltro, l'art. 119 non consente vincolo di destinazione e si rimane più che perplessi sull'osservanza di questo divieto. Il fondo dovrebbe essere regolato di volta in volta con atto politico del Parlamento, avuto riguardo all'andamento dell'economia generale del Paese, da un lato, ed alle realtà locali, dall'altro, con opportuna assunzione di responsabilità per conservazione e propulsione in funzione di riequilibrio.

Altri criteri, che poi sono, in realtà, regole tecniche (art. 10), riguardano il finanziamento delle funzioni trasferite alle regioni.

L'art. 11 detta i criteri per il finanziamento dei vari tipi di spese degli enti locali e delle relative fonti nonché dei livelli delle prestazioni, regolando, in definitiva e condizionando l'intera attività amministrativa locale, che, secondo l'art. 118 Cost., dovrebbe pur assorbire l'intera amministrazione degli interessi di dimensione locale.

Criteri che vengono ulteriormente svolti negli artt. 12 e 13 per il coordinamento e l'autonomia di entrata ed il riparto dei fondi perequativi; sic-

chè ci sarà da ricostruire la reale consistenza istituzionale e funzionale delle amministrazioni locali e resta a sapere se le istanze, indubbiamente polemiche, alla base del federalismo fiscale, possano fornire o meno una buona occasione per una revisione del genere che investirà anche gli interventi speciali, il coordinamento tra i diversi livelli di governo ed il patrimonio degli enti locali, con norme di leggi delegate non agevolmente modificabili e relative a rapporti economici e finanziari che richiedono continuità di correzione e coordinamento, secondo l'andamento dell'economia globale cui siamo aperti.

10. Alcune considerazioni sui decreti delegati 14 marzo 2011 n. 23 e 6 maggio 2011 n. 68 ed altri svolgimenti della legge di delegazione 5 maggio 2009 n. 42

Ancora una volta va evidenziato che il nuovo titolo V della Costituzione, l'impianto della legge delega n. 42 del 5 maggio 2009 ed, in particolare, i decreti legislativi n. 23 del 14 marzo 2011 e n. 68 del 6 maggio 2011 confermano che allorchè sono disciplinati, in attuazione della Costituzione, il contenuto ed i limiti della potestà tributaria delle Regioni e degli Enti Locali, sono recepiti pienamente i concetti elaborati dalla dottrina sostanziale, che ripudia pienamente la visione dominante formalista. Infatti, il legislatore considera gli effetti economico-sociali del tributo e della spesa pubblica che rientrano in una logica unitaria e rappresentano la sostanza della normativa finanziaria. L'interprete deve procedere all'analisi economica del diritto, per comprenderne il significato. Tale fase è completamente ignorata dai formalisti.

Nonostante che la legge n. 42 del 2009 sia qualificata «Delega al Governo in materia di federalismo *fiscale*, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione», esso non si limita a regolare il presunto *federalismo* nell'ambito del sistema giuridico tributario, ma necessariamente lo estende all'intero ordinamento giuridico finanziario.

Si ripete che l'art. 119 Cost. esordisce stabilendo che «I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno *autonomia finanziaria di entrata e di spesa*». Stabiliscono e applicano «tributi ed entrate proprie», in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento «*della finanza pubblica e del sistema tributario*». Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle

Città metropolitane ed alle Regioni di «finanziare integralmente le *funzioni pubbliche* loro attribuite». Per promuovere «*lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale*», per rimuovere gli «*squilibri economici e sociali*», per favorire «*l'effettivo esercizio dei diritti della persona*», o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni (*fini extrafiscali*), lo Stato destina risorse aggiuntive ed assegna «incentivi speciali» a favore di determinati Comuni, Province e Città metropolitane.

La legge delega n. 42 del 2009, all'art. 2 comma secondo, si precisa ancora, intende garantire: “(lett. a) l'autonomia di entrata e di spesa; (lett. g) il rispetto del patto di stabilità e crescita attraverso le politiche di bilancio delle Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni; (lett. z) la premialità dei comportamenti virtuosi ed efficienti nell'esercizio della potestà tributaria, nella gestione finanziaria ed economica; (lett. d.d) la trasparenza e l'efficienza delle decisioni di entrata e di spesa e (lett. mm) l'individuazione, in conformità del diritto comunitario, di forme di *fiscalità di sviluppo*.”

Sulla base di tali principi e criteri direttivi generali, il decreto legislativo 14 marzo 2011 n. 23, all'art. 12, comma primo, stabilisce che l'autonomia finanziaria dei Comuni deve essere compatibile con gli impegni finanziari assunti attraverso il patto di stabilità e crescita.

Significativa, sul piano dei limiti dell'autonomia regionale delle spese, risulta la classificazione contenuta nell'art. 14 del decreto legislativo n. 68 del 6 maggio 2011.

Il “federalismo”, legislativamente così disciplinato, è *finanziario* e non tributario.

E' nella Costituzione e nella legge l'indicazione metodologica, in base alla quale lo studio del giurista sulla normativa che regola un singolo tributo deve, come già detto innanzi, considerare il fenomeno finanziario **nel suo complesso**, costruendone la *ratio* densa di motivazioni giuridiche, economiche e sociali. Tale analisi permette di comprendere se e come la singola norma tributaria, elaborata dal legislatore nazionale con l'integrazione della Regione e degli enti locali, deve essere applicata al caso concreto; infatti, è solo con tale comprensiva visione che si conseguono le finalità economiche e sociali perseguite dalla stessa norma.

L'autonomia finanziaria del Comune **non richiede di per se stessa però che esso partecipi anche all'accertamento tributario.**

Tuttavia, l'art. 2 del decreto legislativo n. 23/2011 riconosce la partecipazione dei Comuni al procedimento di accertamento per rafforzare la capacità di gestione delle entrate comunali. Speriamo!

Comunque, l'attività di accertamento – che implica al più l'esercizio di una discrezionalità **tecnica** – non può costituire espressione di autonomia, la quale, proprio perché **autonomia**, consiste nel potere di darsi un indirizzo non solo amministrativo, ma anche politico. **L'accertamento deve restare attività di esecuzione della legge.** Non si comprende la ragione dell'incentivazione alla partecipazione del Comune all'accertamento, nel ricordo dei risultati di tali attività svolte da parte dei Comuni in materia di imposta di famiglia: risultati che frequentemente contrastavano con gli accertamenti dell'amministrazione finanziaria statale per le imposte sul reddito, tanto che determinarono un contrasto tra il Parlamento e la Magistratura, la quale sosteneva l'illegittimità, in quei casi, dell'accertamento comunale, per violazione del principio della coerenza dell'attività dell'amministrazione!

La perdurante crisi finanziaria e il volume dell'evasione fiscale hanno nuovamente proposto all'attenzione di osservatori ed operatori il problema della collaborazione dei comuni nell'accertamento fiscale e la maggior parte degli intervenuti si è riferita alle grosse evasioni, considerando lo scarsissimo numero di persone che hanno superato le denunce oltre i 500.000 € di reddito.

Può darsi che almeno per le grandi dimensioni alcune indicazioni possano venire dai comuni, anche perché i tagli operati potrebbero sensibilizzare le rispettive amministrazioni.

Si tratta di problemi di ambienti, di apparati, di ceti che dovrebbero modernizzarsi nel senso della cooperazione ed induzione all'adempimento piuttosto che delle segnalazioni che dividerebbero ulteriormente le popolazioni, difficoltà la vita comunitaria.

Sarà l'esperienza a dire come via via si può migliorare il tormentato rapporto tra singoli e comunità nella nostra nazione di recente unificazione con frequenti tentativi di scissioni.

Si può segnalare, intanto, che mentre in questo lavoro si sono considerati i decreti legislativi 23/11 sul federalismo fiscale e municipale e n. 68 del 6/5/11 sulle autonomie aventi maggior rilievo rispetto al problema proposto che è quello della partecipazione tra chi contribuisce e chi spende, sono stati pubblicati i decreti legislativi 156 del 17/9/10 su Roma Capitale, 85 del 28/5/10 sul patrimonio delle regioni e degli enti locali e 88 del 31/5/11 sulle risorse aggiuntive e 216 del 26/11/10 sui costi e fabbisogni standard.

Inoltre con il decreto 23/6/11 n. 118 si è inteso garantire l'**armonizzazione** del sistema contabile e degli **schemi di bilancio** delle regioni ed enti locali.

Nelle riflessioni che precedono si è cercato di dire come e perché il federalismo abbia natura finanziaria non fiscale nel senso che la Costituzione

riconosce l'autonomia finanziaria agli enti locali in **armonia** con la Costituzione fondata sulla tutela della persona e sull'eguaglianza di fatto cercando di garantire, al di là di contrapposizioni, la **verità** della finanza pubblica anche in relazione al fatto che il contribuente è uno: contribuente che è l'elemento base per la costruzione stessa della finanza pubblica.

In sostanza l'ordinamento finanziario si regge in una prospettiva di armonizzazione anzichè di competizione ed in questo senso il federalismo è inserito nell'ordinamento finanziario e non si contrappone ad esso.

L'insieme dei decreti delegati svolge principi e detta regole tecniche ed economiche tendendo a modernizzare l'ordinamento finanziario nel suo complesso, nelle sue procedure, nei suoi documenti fondamentali.

Nell'impostazione di questo lavoro si è voluto ricordare che non solo la Costituzione costruisce una Repubblica, una ed indivisibile, ma configura con notevole esattezza la posizione dei singoli cittadini, operanti da soli o in gruppi, nonché il modo di affrontare i problemi comuni a singoli, collettività ed alla nazione nel suo complesso. Tutto ciò ricordando che il fondamentale strumento di azione è un ordinato, funzionale e partecipato sistema finanziario.

11. Cooperazione come condizione di gestibilità all'interno e di presenza operante negli organismi comunitari

Concludendo, non è tempo di formalismi più o meno esasperati nè si rimedia gran che ricercando vizi di costituzionalità, ma bisogna cooperare alla ricerca di strumenti idonei a equilibrare i rapporti socio-economici, in un Paese non certo facilmente gestibile, ma che si trova ad operare nella Comunità europea dove competizione e comparazione sono la quotidianità, sicchè la costruzione delle economie interne deve presentarsi ispirata a funzionalità e cooperazione; in questa prospettiva la partecipazione è fondamentale per realizzare produttive soluzioni delle quali dovrebbe farsi promotore lo stesso federalismo correttamente inteso, nel senso cioè di migliorare le possibilità di azione, rendendo visibili le soggettività operanti.

BIBLIOGRAFIA RECENTE

Oltre i lavori di F. AMATUCCI e R. PERRONE CAPANO, citati nelle note nn. 1 e 2, cfr.:

- G. BREGANTINI, *Per un federalismo solidale. Nord e Sud alla prova del cambiamento*, Il Dialogo, 2011.
- D. NACCARI CARLIZZI, *Il Federalismo indeterminato. Diritti nazionali o diritti geografici?*, Città del Sole Edizioni, 2010.
- E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione. Essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Giuffrè, 2010.
- M. CRISAFULLI, *Federalismo è/e libertà. Breve saggio sul federalismo in Italia dal Risorgimento ai giorni nostri*, Armenio, 2011.
- G. DUSO, A. SCALONE, *Come pensare il Federalismo? Nuove categorie e trasformazioni costituzionali*, Polimetrica, 2010.
- A. MASTROMARINO, *Il federalismo disaggregativo - Un percorso costituzionale negli stadi multinazionali*, Giuffrè, 2010.
- LUCA MELDOLESI, *Federalismo democratico. Per un dialogo tra eguali*, Editore Rubbettino, 2010.
- D. DE ROUGEMOUNT, *Federalismo culturale*, Editore Pagine d'Arte, 2010.

Federalismo fiscale in Belgio (abstract)*

Jacques Malherbe **

* Testo della relazione presentata a *Spring in Naples 2011 - X Convegno di fiscalità internazionale*, tenutosi a Napoli il 13 maggio 2011. Abstract in lingua italiana curato dalla Redazione di Napoli

** Professore emerito presso l'Università Cattolica di Lovanio - Avvocato (Partner, Liedekerke, Brussels)

L'Autore descrive l'ordinamento federale belga prendendo in esame la ripartizione delle competenze tra Stato federale, Comunità e Regioni e la compatibilità delle norme nazionali con il diritto comunitario. Inoltre, vengono evidenziati gli effetti del federalismo fiscale sulle finanze pubbliche e commentato il dibattito in corso che concerne la riforma del federalismo fiscale in Belgio.

In seguito a varie riforme costituzionali, il Belgio è diventato uno Stato federale composto dalle Comunità francese, tedesca e fiamminga che, dotate di un Parlamento e di un Governo propri, sono competenti per materie quali cultura, insegnamento, politica sanitaria, assistenza alla persona, politiche sociali, immigrazione. Alle comunità non è stato assegnato un territorio specifico e il criterio di collegamento con la popolazione è solo linguistico. Il Belgio, territorialmente, è diviso nelle Regioni Vallona, Fiamminga e di Bruxelles. Le competenze regionali, tra le quali si ricordano la pianificazione del territorio, la tutela dell'ambiente, della pesca, dell'acqua, sono assegnate da una legge speciale adottata dal Parlamento federale (composto da Camera e Senato) con uno specifico procedimento. E' importante che vi sia coordinamento tra le stesse al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione fiscale.

In ordine agli aspetti comunitari, si osserva che la maggior parte delle Direttive riguarda l'IVA che è rimasta nella competenza dello Stato federale. La giurisprudenza comunitaria, però, ha affrontato anche questioni di compatibilità della legislazione delle Comunità, in particolare di quella Fiamminga, con i principi fondamentali del Trattato e, nello specifico, con le libertà di stabilimento e di circolazione dei capitali.

Si prende atto, inoltre, che il Belgio, dal 2010, è in crisi politica e ciò impedisce ai partiti fiamminghi e francofoni di addivenire ad una riforma dello Stato che, innovando il sistema di finanziamento delle entità federate, implichi una maggiore responsabilità di queste ultime.

Fiscal Federalism in Belgium*

Jacques Malherbe **

* Paper presented at *Spring in Naples - X International Meeting, Fiscal federalism in Europe*, held in Naples on 13th May 2011. Edited in English by the Author

** Professor emeritus of the Catholic University of Louvain - Avocat (Partner, Liedekerke, Brussels)

CONTENTS: 1. *Communities and Regions*; 2; . *Fiscal competences*; 3. *Mechanisms of division*; 4. *Shared taxes*; 5. *Application of Constitutional principles to Belgian federalism*; 6. *Compatibility of Belgium regional tax legislations with European law*; 7. *The implementation of fiscal federalism and its effect on public finances*

1. Communities and Regions

Following various constitutional reforms, Belgium, which has become a federal State, presents a complex structure¹. It is composed of three Communities: the French Community, the Flemish Community and the German-speaking Community². Those Communities, which are endowed with a Parliament and a Government, are competent for cultural matters, teaching³ and matters said to be connected with the person⁴ including a.o. health policy, assistance to persons, immigration, handicapped persons, third age and youth protection⁵.

¹ J. MALHERBE - E. TRAVERSA, *Il Federalismo Fiscale in Belgio*, in A.E. LA SCALA, *Federalismo Fiscale e Autonomia degli Enti Territoriali* (Turin, Giappichelli, 2010), p. 217.

² Constitution, art. 2.

³ Constitution, art. 127.

⁴ Constitution, art. 128.

⁵ Special law of institutional reforms, 8 August 1980, art. 5, § 1.

The Communities are not, strictly speaking, allotted a territory. Their decrees have legal force in the territory of the linguistic Region of which they bear the name and in the territory of the bilingual linguistic Regions of Brussels-Capital only towards the unilingual institutions established in that Region⁶.

Belgium is also divided in three Regions, each of them being identified with a territory : the Walloon Region, the Flemish Region and the Brussels Region⁷. The competences of Regions are governed by a law which is a special law⁸, meaning a law adopted in each house of the Federal Parliament, House and Senate, with a quorum of presence of the majority of members of each linguistic group, French-speaking and Flemish-speaking, and with a majority of members of each group, as far as the total of positive votes issued in both groups reaches 2/3 of the votes expressed⁹.

The Regions are competent essentially for the planning of the territory, environment and water policy, rural renovation and conservation of nature, lodging, agricultural policy and sea-fishing, various fields of the economy, the control of subordinated powers, whether provincial or municipal¹⁰. The Regions exercise their powers by way of decrees, with the exception of the Brussels Region which exercises them by way of ordinances.

The Belgian structure is asymmetric: the Flemish Region did indeed transfer all its competences to the Flemish Community, according to article 137 of the Constitution¹¹ allowing such transfer.

The French Community and the Walloon Region have, on the contrary, remained separate institutions.

The German-speaking Community exercises its powers on a portion of the Walloon Region where the German language is spoken.

To exercise the Community competences in the Region of Brussels, three Commissions were created : the French and Flemish Community Commission and the Common Community Commission¹².

⁶ Constitution, art. 127, § 2, 128, § 2 and 130, § 2.

⁷ Constitution, art. 3 et 5, defining the respective territory of the Regions.

⁸ Constitution, art. 39.

⁹ Constitution, art. 4, al. 3.

¹⁰ Special law of institutional reforms, 8 August 1980, art. 6 for the Walloon and Flemish Regions. Special law of 12 January 1989 concerning the Brussels institutions, art. 4 for the Brussels-Capital Region.

¹¹ Special law of institutional reforms, 8 August 1980, art. 1, § 1.

¹² Special law of 12 January 1989 concerning the Brussels institutions, art. 60.

For budget reasons, the French Community transferred some of its competences to the Walloon Region and to the French Community Commission of the Region of Brussels-Capital.

The competences of the various entities composing the federal State and of the latter are mutually exclusive. Federal laws and decrees and ordinances of the other powers are therefore placed on the same level. Community and Regional entities have only the powers which have been attributed to them. Residual powers belong to the Federal State. The Constitution foresees the possibility to reverse that rule: article 25, which may enter into force only following a special law, would then attribute to the federal authority only the matters which are formally attributed to the federation whereas Communities and Regions would be competent for the other matters according to a division established by law.

The Constitutional Court, formerly denominated Arbitration Court, decides on the claims in annulment of laws, decrees and ordinances for violation of constitutional rules determining the respective competences of the State and of the Federated entities or for violation of certain articles of the Constitution, being those which concern essentially equality of citizens in front of the law and non-discrimination¹³ as well as provisions relating to taxes: legality of taxes¹⁴ and equality in front of taxes^{15 16}.

2. Fiscal competences

The State, the Communities and the Regions may levy taxes¹⁷ but for the exception as determined by law. The power of the federated entities is bound by various limits.

2.1. *Principle non bis in idem*

The special law of 16 January 1989 relating to the financing of Communities and Regions enumerates the regional taxes and organises the divi-

¹³ Art. 10 and 11.

¹⁴ Art. 170.

¹⁵ Art. 172.

¹⁶ Special law on the Arbitration Court, 6 January 1989, art. 1.

¹⁷ Constitution, art. 170, §§ 1 and 2.

sion of the product of national taxes between the State and the federated entities: a divided tax is a national tax which is attributed partially to the Communities; a joint tax is a national tax attributed partially to the Regions¹⁸. Communities and Regions may not levy taxes in matters which are already the subject of a tax described in the financing law¹⁹.

By «matter», one understands the fact which generates the tax. In tax matters, conflicts of competence are therefore solved in favour of the federal State. Communities and Regions may therefore only levy taxes in matters which can be qualified as “free”. For instance, a tax on the profit resulting from space planification, i.e. on the increase of value of real property resulting from planification, will be admitted because it is not a tax on income, levied on a realised capital gain²⁰. The same will be true of taxes on the collection of refuse or on the discharging of water.

2.1.1. Free circulation of goods and production factors

The Belgian State is based on an economic and monetary union. This conception results a.o. from the terms of the special law of institutional reforms of 8 August 1980 providing that, in economic matters, «Regions exercise their competences in the respect of the principles of free circulation of persons, goods, services and capital²¹ and of the freedom of commerce in industry as well as in the respect of the general normative framework of the Economic Union and of the Monetary Union as it is established by or according to the law or international treaties”.

¹⁸ Special law of 16 January 1989 relating to the financing of the Communities and the Regions, hereafter Financing Law, art. 6, §§ 1 and 2 ; this law was modified by the special law of 16 July 1993 completing the federal structure of the State and by the special law of 13 July 2001 relating to the refinancing of the Communities and to the extension of the fiscal competences of the Regions ; M. UYTENDAELE, *Précis de Droit Constitutionnel belge – Regards sur un système institutionnel paradoxal* (Brussels, Bruylant, 2005), p. 1052 ; M. DAERDEN - W. DEMAZY, *Les finances publiques de la nouvelle Belgique fédérale* (Brussels, Labor, 1992), p. 301 ; J. LE BRUN AND A. NOËL, *Le financement des Communautés et des Régions*, in F. DELPÉRÉE, Dir., *La Belgique fédérale* (Brussels, Bruylant, 1994) ; P.F. INGELAERE – J. CLÉMER, *Een verkenning van de vijfde staats hervorming*, in LAMBERMONT, *De staats hervorming van 2011, De bevoegdheidsverdeling in het federale België* (Bruges, Die Keure, 2001), p. 223.

¹⁹ Financing law, art. 11.

²⁰ Const. Court., 5 July 2000, nr. 86/2000.

²¹ Special law on institutional reforms, art. 6, § 1, VI, al. 2, 2°.

The Constitutional Court therefore annulled the Walloon Regional tax on the transfer of water outside the Walloon Region²².

2.1.2. Necessity of a territory to exercise a taxing power

The French and Flemish Communities do not dispose of a territory. Their decrees cannot therefore bind individuals resident on the territory of the bilingual Region of Brussels-Capital. It is therefore *de facto* not possible for the Community to levy taxes²³.

This circumstance has particularly fragilised the French Community because 25% of French-speaking individuals are resident in Brussels. On the other hand, the merger of Community and Regional institutions in Flanders solves that problem on the Flemish side where, moreover, only 7% of Flemish-speaking individuals are domiciled in Brussels.

2.2. Proportionality principle

Regions and Communities may not, as the Constitutional Court decided, make exaggeratedly difficult or impossible the exercise of the competences attributed to other entities. The same is true for the federal State.

2.2.1. Taxes of Regions proper

The taxing power of Regions must be exercised in the respect of a principle aiming at avoiding double taxation between Regions. As the case may be, the Regions concerned must get together in order to avoid such double taxation²⁴.

Moreover, the Regions may not establish additional centimes or increases or reductions of taxes on taxes enumerated in the financing law, but for the individual income tax²⁵.

Regional taxes proper are not deductible for the computation of corporation tax²⁶. Regional fiscality proper will include essentially taxes con-

²² Const. Court, 25 February 1988, nr. 47/88.

²³ On the various theses, all theoretical, existing in the field, cfr V. SEPULCHRE, *Memento Fiscalité locale et Régionale* (Kluwer, 2009), p. 292.

²⁴ Financing law, art. 1 ter.

²⁵ Financing law, art. 11, al. 1 and 6, § 2, 3°.

²⁶ Code of Income Taxes, art. 198, 5°.

nected with the specific competences of Regions: taxes on rejected water, abandoned lodgings, disaffected economic sites, automatic distribution equipment and, in Flanders, profits resulting from space planification. There are also taxes levied by Provinces and Municipalities.

The Region of Brussels has inherited competences of a portion of the former province of Brabant. Its territory is not covered by any other Province. It has therefore also inherited certain provincial taxes.

2.2.2. Regional taxes arising from transfers

A number of taxes formerly levied by the State has been assigned to the Regions²⁷. The Regions may modify the tax rate, the tax base and the exemptions, subject to reservations for certain taxes, the modifications of which require a regional coordination²⁸. Regions may not modify the tax generating fact and therefore abolish the tax. They may not modify the cadastral income of real property. If the Region wants to abolish a transferred regional tax, it must apply a zero rate.

Taxes are attributed to Regions according to the localisation of the generating fact²⁹. For instance, inheritance taxes will be attributed to the Region where the deceased had his domicile at the time of death. If he has changed domicile during the five years preceding death, the competent Region will be the one where he has been domiciled for the longest time during that period.

Twelve regional taxes have been transferred by the State, the most important being:

- Inheritance duties;
- Real property withholding tax, which is a property tax on the income of real property, levied aside of a federal tax bearing on the income of real property included in the global income of taxpayers;
- Registration duties on the transfer for consideration of real property, excluding contributions to corporations;
- Registration taxes on mortgages and divisions of real property;
- Registration taxes on gifts of movable or immovable property;
- Taxes on the circulation of vehicles.

²⁷ Financing law, art. 3.

²⁸ Financing law, art. 4.

²⁹ Financing law, art. 5.

The «service» of those taxes is secured by the State, being understood that the Regions may request that it be transferred to them. Such was the case of the real property withholding tax for the Flemish Region. If the Regions take over the service of those taxes, they may determine the applicable administrative procedure.

2.2.3. *Joined taxes*

The joined tax is the tax on the income of individuals, the product of which is divided between the Federal State and the Regions. The Regions are competent to establish additional centimes to those taxes or to grant reductions which may not exceed the amount of the revenue attributed to the Region³⁰.

The Regions may also enact reductions of tax, taking the form of a deduction from the tax due and not of a reduction of the base, as well as tax increases of the same nature³¹.

These increases and reductions are limited to a maximum percentage which is presently 6.75 % of the product of individual income tax localised in each Region³². Moreover, the Regions may not reduce the progressivity of the tax. They must refrain from any unfair tax competition, being defined by techniques aiming at attracting taxpayers through tax dumping³³.

E.g., the Flemish Region granted from tax year 2008 to tax year 2011 a lump sum reduction of the individual income tax («jobkorting») having the purpose to fight against the «employment trap» and to decrease the level of unemployment. This regime, which had been criticised as being not in conformity with European law, was abolished, being considered moreover as of little effect.

3. Mechanisms of division

In the system of endowments («*dotations*») emanating from the federal State and transferred to the Regions, the division of the individual income tax is no longer as initially determined by fixed percentages. The division puts into effect the principle of the «fair return» according to which the endowment of

³⁰ Financing law, art. 6, § 2, 3°.

³¹ Financing law, art. 6, § 1, 4°.

³² Financing law, art. 9.

³³ V. SEPULCHRE, op. cit., p. 354 and cited ref.

each Region depends on the revenue raised by the individual income tax collected therein, being assorted of a mechanism of solidarity between Regions.

Under complex operations, a percentage is computed, depending on the fluctuation of the average consumption price index and of the real growth of gross national income concerned by this fluctuation. This percentage is used to adapt the endowment and is applied to the receipts of the individual income tax located in each Region. A national solidarity intervention is granted to the Regions in which the average product of the individual income tax per inhabitant is lower than the average of the whole country, this mechanism securing a transfer from Flanders to Wallonia and to the Region of Brussels-Capital.

From the endowment, one also deducts a negative term which takes into account the regional taxes which have been transferred by the federal State to the Regions in 2001³⁴.

4. Shared taxes

The taxes which are shared between the State and the Communities are the value-added tax and the individual income tax. For value added tax, the division is made between Communities according to the number of pupils being between 6 and 18 years old and of the share in the revenue of the individual income tax localised in each Community³⁵.

As far as the individual income tax is concerned, the way of computing the sharing is similar to the one which prevails for the endowment of Regions³⁶.

This division applies only to the French and Flemish Communities and not to the German-speaking Community which is financed by a fixed endowment.

5. Application of Constitutional principles to Belgian federalism

5.1. *Principle non bis in idem*

Federal law may limit the fiscal autonomy of Communities and Regions insofar as the need for this limitation is demonstrated. The federal

³⁴ Financing law, art. 12 to 34 and 35 bis to 35 *octies*.

³⁵ Financing law, art. 38.

³⁶ Financing law, art. 42 to 47.

State may by doing so reserve for itself taxing matters. This rule was necessary because no list was established of subject matters in which Communities and Regions might levy taxes.

The federal legislator may therefore exclude certain taxes from the competence of Regions but may also enact exceptions applicable to regional taxes already instituted.

The financing law applied this constitutional provision by providing that Communities and Regions could not levy taxes in matters which are already the subject of tax by the State³⁷. The law provided also that the State and the Communities could not levy taxes in matters related to water of refuse³⁸, matters which are reserved for Regions.

As an exception based on necessity, the law has for instance provided for the exemption in principle from State provincial and municipal taxes of intermunicipal corporations³⁹.

The Constitutional Court has generally interpreted the interdiction of the levy of concurring taxes in a narrow way. A tax on the collection of refuse is not a tax on refuse⁴⁰.

A tax on abandoned buildings or a tax on occupiers and owners of buildings⁴¹ does not conflict with federal or regional taxes established on the cadastral income of real property.

On the other hand, the tax of the French Community on televised advertising was conflicting with federal VAT on the prestation of publicity services⁴².

5.2. *Proportionality principle*

One entity may not infringe upon the exercise of the powers of others.

The increase of the rate of the regional tax on bingo does not create an obstacle to federal competence in matters of change games and betting⁴³.

The exoneration of regional tax applicable to school buildings does not create an obstacle to the exercise of the Community power in matters of teaching⁴⁴.

³⁷ Financing law, art. 1.

³⁸ Financing law, art. 2.

³⁹ Law of 22 December 1986 concerning intermunicipal corporations, art. 26.

⁴⁰ Const. Court, 14 November 1991, nr. 32/91.

⁴¹ Const. Court., 4 March 2008, nr. 44/2008.

⁴² Const. Court., 19 September 2007, nr. 119/2007, FJF 2008, p. 474.

⁴³ Const. Court., 21 January 2008, nr. 4/98,

⁴⁴ Const. Court., 23 April 1992, nr. 31/92.

The enactment of a federal tax on non-recoverable packing does not limit the regional competence in matters of environmental protection⁴⁵.

The applicable principles are close to the circulation freedoms enacted by the European treaties. The interpretation is not always the same. For instance, a Flemish regime of assistance insurance for invalid persons was put into place and was obligatory for residents of the Flemish Region, optional for residents of the Region of Brussels-Capital but residents of the Walloon Region were excluded. The Constitutional Court considered that this distinction was compatible with the internal principles of the Economic and Monetary Union within Belgium⁴⁶. On the contrary, the European Court of Justice considered that there was a discrimination insofar as nationals of other States working in Flanders but living in other regions or independent persons having exercised in the same circumstances their freedom of establishment would be excluded⁴⁷.

On the other hand, the Constitutional Court declared contrary to the principle of free circulation of persons⁴⁸ as the European Court of Justice had done⁴⁹ the condition provided by the legislation of the Flemish Region in order to obtain the exemption of inheritance duties applicable to the transfer of family companies and consisting in the employment of five workers at least in Flanders during the three years preceding death.

6. Compatibility of Belgium regional tax legislations with European law

In conformity with article 42 of the Treaty of the European Union, the Union must respect fundamental political and constitutional structures of Member States, including their structures of regional and local autonomy. Member States may allocate as they see fit the implementation of European law in conformity with their structure, which may eventually be federal. They are however bound by an obligation to reach a result as far as applications in effectiveness of Community law are concerned⁵⁰. In Belgium, as

⁴⁵ Const. Court., 13 January 1994, nr. 2/94.

⁴⁶ Const. Court., 1 December 1994, nr. 195/2004.

⁴⁷ Const. Court., 21 January 2009, nr. 11/2009.

⁴⁸ E.C.J., *Vlaamse Zorgverzekering, Af.*, C-212/06, 1 April 2008.

⁴⁹ Const. Court., 8 July 2010, nr. 83/2010.

⁵⁰ E.C.J., C-464/05, 25 October 2007, *Geurts and Vogten*.

the Constitution does not provide for any particular rule concerning the implementation of Community law, each entity of the Federal system disposes in this field also of the prerogatives which are attributed to such entity by the Constitution and the Law. If various entities are called upon to intervene, a coordination will be necessary. It is not frequent that Regions are called upon to transpose the European tax directives. Those concern essentially VAT, a matter which has remained federal. The case-law concerns chiefly certain regional taxes.

An allusion has already been made to the decision which has declared incompatible with the freedom of establishment the Flemish regional legislation which subordinated the exemption of inheritance duties applicable to family enterprises to the employment of personnel in the Flemish Region and did not grant it if personnel was employed in other Member States⁵¹. The Flemish Region modified consequently its legislation: the exemption is presently subordinated to the payment of 500.000 € (indexed) of salary charges to personnel employed in the European Economic Area during the twelve quarters preceding death. The exemption is reduced proportionally if this condition is not met.

Another case concerning the Flemish Region but applying a provision of the inheritance tax Code originating in the former federal legislation and therefore applicable in all Regions, the Court of Justice considered as incompatible with the freedom of movement of capital article 18 of the Code of inheritance duties refusing the deductibility of debts bearing on real estate when the applicable tax was the duty of transfer upon death on real property owned by non-residents whereas such a deduction was granted for the application of inheritance duties on the real property inheritance of Belgium residents⁵².

The Walloon Region reserves the reduced rate of inheritance duty of 7% foreseen in favour of associations without gainful purpose and analogous institutions to institutions established in a Member State in which the

⁵¹ E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités face au droit communautaire – Analyse et réflexions à la lumière des expériences belge et italienne*, Brussels, Larcier, 2010, pp. 97-103; E. TRAVERSA, *Is there still Room in EU Law for Tax Autonomy of Member States, Regional and Local Authorities ?*, EC Tax Review, 2011, p. 4.

⁵² E.C.J., 25 October 2007, C-464/05, *Geurts and Vogten, v Administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines et Etat belge*, Rec. I-9325 ; K. VAN BOXSTAEL – B. DE GROOTE, *Flemish Exemption from succession taxes for the inheritance of family-owned companies : conditions of employment replaced by a condition of labour costs*, Intertax, 2008, p. 595.

deceased resided or had his place of work at the time of death. The Court of Justice considered that this restriction was contrary to the freedom of movement of capital⁵³.

Other actions are pending before the Court of Justice.

Is it justified to provide for different periods of statute of limitation (two years and ten years respectively) for inheritance duties applicable to company shares transferred upon death? Indeed, the prescription of two years applies to property subject to expertise⁵⁴. The expertise is applicable only to Belgian property⁵⁵. The action for payment of duties, interest and fines in the event of an insufficient evaluation of property not subject to expertise is prescribed by ten years on the contrary⁵⁶.

A reduction of registration duty on the acquisition of real property is provided in Flanders under the form of a deduction of the duty paid on a preceding purchase of a residential building purchased for establishing one's main residence on the condition of the purchase of a new residence on the condition of the purchase of a new residence within two years⁵⁷. The duties paid for the acquisition of a building which is not located in the Flemish Region are excluded from the imputation⁵⁸.

7. The implementation of fiscal federalism and its effect on public finances

In the fields attributed to the Regions, one has witnessed paradoxically, essentially in matters of inheritance and gift duties legislative modifications initiated by one Region, the Flemish Region, which were followed up in an almost inevitable way by the Walloon Region and the Region of Brussels-Capital, introducing substantial reduction of taxes on the transfers of family enterprises and reduced gift taxes on gifts of movable property. Those measures, taken together, were not detrimental to public finance.

⁵³ E.C.J., 11 September 2008, C-11/07, *Eckelkamp c/ Belgische Staat*.

⁵⁴ E.C.J., 10 February 2011, Aff. C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach c/ Etat belge*, p. 17.

⁵⁵ Code of inheritance duties, art. 137, 2°.

⁵⁶ Code of inheritance duties, art. 111.

⁵⁷ Preliminary question of the Court of first instance of Louvain of 15 March 2010, *Halley v Belgische Staat*, C-132/10, O CJ 134, 22.5.2010, p. 27.

⁵⁸ Code of inheritance tax, Flemish Region, art. 61/3.

On the other hand, the complexity resulting from the parallel application of three legislations is maybe not compensated by the weak doses of differentiated autonomy which subsists after those modifications.

The transfers of a family enterprise upon death are exonerated from tax in Flanders and in Wallonia and taxed at 3% in the Region of Brussels-Capital. The definition of family enterprise and the conditions of the exemption differ in the three Regions⁵⁹.

Similarly, the registration duty applicable to the gifts of family enterprises is reduced to 2% in Flanders, 0% in Wallonia and 3% in Brussels⁶⁰.

One must know that in Belgium gifts by hand of movable property are not to be registered compulsorily. On the other hand, gifts which have not been registered and which are made within three years preceding death are subject to inheritance duties⁶¹. Registration taxes on gifts were levied at the same tariff as inheritance duties. The three Regions have notably reduced them which has induced more taxpayers to make registered gifts by fear of a death within three years. Again, the rates applicable to those gifts are different according to Regions: in Flanders, 3% in direct line or between spouses, 7% between other persons, as in Brussels; in Wallonia: 3% in direct line or between spouses or legal cohabitants, 5% in relations between brothers or between uncles and nephews, 7% in other cases⁶².

8. Reform of Belgium tax federalism

Belgium is since 2010 in a long political crisis. Flemish and French-speaking political parties do not reach an agreement on the framework of a reform of the State implying a.o. a reform of the financing of the federated entities, aiming at a greater responsibility of the latter. Numerous commentators consider that the system of endowments induces a consumption federalism as the Regions have no responsibility towards their voters for higher taxes corresponding to higher spending⁶³.

⁵⁹ Action filed by the European Commission on 10 June 2008, C-250/08, *Commission v Belgique*, OCJ 223, 30.8.2008, p. 25.

⁶⁰ Code of inheritance taxes, art. 60 bis.

⁶¹ Code of registry duties, art. 140 bis.

⁶² Code of inheritance taxes, art. 7.

⁶³ Code of registry duties, art. 131 and 131 bis, different in the three Regions.

A regionalisation of the individual income tax seems to be inevitable. A regionalisation of the corporation tax is being discussed.

In so far as the individual income tax is concerned, various models are theoretically conceivable: the institution of regional additional taxes; the creation of a «split rate», under which a regional and a federal rate would apply to the same tax base; the institution of a system of tax credit under which one tax would be imputed on the other one, what would allow to keep a single tax return.

Numerous negotiators were appointed by the King who has the constitutional task to form the government.

One of them, Mr. Johan Vande Lanotte, produced a note which took functional competences of the Regions as starting point, each Region being allowed to take tax initiatives within the exercise of its competences. The competences would be broadened following the negotiated state reform. This would be the case for instance of all tax reductions concerning lodging or saving with a view to the acquisition of lodging, energy savings and service titles relating to the hiring of house personnel. Those competences would be exercised exclusively by way of tax reductions or tax credits. The Regions would not have the power to modify the tax base.

Others prefer a system of double rate by which a regional and a federal tax would be levied on the same tax base and collected separately.

Others finally think that the national tax should give rise to a tax credit against the regional tax, this allowing the tax payer to file a single tax return.

The discussion has broad to attention the problem of the criteria to levy taxes. In a federal state it is normal that taxes be levied at the place of residence. In a state which is strongly regionalised, it would be logical, a.o. in so far as the Brussels Region is concerned, that the tax be collected at the place of work as in international matters within the framework of the O.E.C.D. model tax convention. This would contribute to solve the financing problem of the Region of Brussels Capital.

On the other hand, as Regions are competent in matters of lodging and have been attributed in a general way taxes which are specifically levied on real property, it would be logical that the tax on real property be levied at the place of location of the real property and not at the place of residence of the taxpayer.

One must probably take into account that the tax reform which would go as deeply as the one which is proposed would carry adaptations of the tax behaviour of individuals or of companies.

In so far as corporation tax is concerned, Mr. Vande Lanotte had foreseen that the Regions could grant a tax credit to be imputed on corporation tax a.o. to stimulate investment, up to 3% maximum of the total product of corporation tax. In his design, he did not take into account the place where the company had its registered office and chose instead the place of location of the site to which investment are connected. He therefore applied the logic outlined above concerning the place of work, a logic which has so far not been extended to discussions concerning individual income tax.

In so far as individual income tax itself is concerned, Mr. Vande Lanotte proposes to institute a common tax base at the federal level. Each Region would fix within its autonomy its rates within a margin to avoid unfair tax competition. A margin of 25% is proposed.

In other words, Regional endowments would be converted in a regional individual income tax rate and tax expenditures, being the tax reductions outlined above, would also be transferred. This concerns approximately 26.7% of the individual income tax.

The solidarity mechanism would be replaced by a new mechanism compensating 80% only of the difference of income taxable globally.

New competences would be attributed to the communities, a.o. family allocations and, a strange thing, justice, as well as the assistance to senior persons. New endowments would therefore be divided in so far as family allocations are concerned according to the number of children, in so far as the assistance to seniors is concerned in conformity with the division existing at the time of the transfer of competence and in so far as justice is concerned according to the number of persons in detention (sic). The responsabilisation of Communities would so doing be connected with the risk groups. The communities would assume the consequences of the management of the risk which is part of their competence.

As far as the Region of Brussels Capital is concerned, it would receive from the federal authority an endowment which would compensate 20% of the average regional tax on the net flow of persons living outside the region and working in the region. The presence of international civil servants paying no taxes would also be compensated⁶⁴.

⁶⁴ J. VANDE LANOTTE, *La sixième réforme de l'Etat: note de négociation*.

Fiscal autonomy in Spain: current status and future prospects (abstract)*

María Teresa Soler Roch **

* Paper presented at *Spring in Naples - X International Meeting, Fiscal federalism in Europe*, held in Naples on 13th May 2011. Abstract edited in English by the Author

** Professor of Financial and Tax Law at the University of Alicante

The Spanish Constitution recognizes the principle of financial autonomy of the *Comunidades Autonomas* (Regions). In the case of other local authorities (provinces and municipalities), it applies the constitutional principle of «sufficiency». In addition, the State law provides a uniform tax system and, therefore, these entities have not a real fiscal autonomy although some differences are authorized by law.

The Spanish system of fiscal decentralization is special because it is not, formally, a federal system but, unfortunately, a model characterized by «asymmetrical coexistence» between a limited fiscal autonomy (*Comunidades Autonomas* in the ordinary regime) and an almost absolute fiscal autonomy (as in the *Territorios Forales*), as the Court of Justice of the European Union has recognized.

The *Comunidades Autonomas* carry out their fiscal autonomy, especially in their own taxes (mainly environmental taxes) in which they have normative powers and competences of verifications and collection. However, the majority of tax revenue comes from sharing system of public tax, from taxes transferred from the State. As regards some of these taxes (income tax, inheritance tax and other), the *Comunidades Autonomas* have the option of partial regulation of some elements of the quantum of the tax.

The exercise of those powers has produced a debatable fiscal panorama, especially because it does not solve the problem of the sufficiency of the financial deficit. There are also problems of discrimination, not only domestically, but also against non-residents in Spain.

The fiscal autonomy will become more useful tool for the financial sufficiency and the system of sharing must be compatible with the principles of non-discrimination and neutrality, towards non-resident taxpayers. In addition, it remains the problem of asymmetry of the system, but in this case, the solution requires a constitutional reform.

Autonomia tributaria in Spagna: stato attuale e prospettive future*

María Teresa Soler Roch **

* Testo della relazione presentata a Spring in Naples 2011 - X Convegno di fiscalità internazionale tenutosi a Napoli il 13 maggio 2011. Versione italiana curata dall'Autrice

** Professore di Diritto Finanziario e Tributario presso l'Università di Alicante

SOMMARIO: 1. *Introduzione*; 2. *Il sistema di autonomia tributaria regionale: lo stato attuale*; 2.1: *L'autonomia tributaria regionale. Speciale riferimento alla potestà normativa*; 2.2. *Autonomia tributaria, concorrenza fiscale e discriminazione: il problema dell'imposta sulle successioni*; 3. *Le prospettive future*.

1. Introduzione

Il Regno di Spagna non si può considerare, propriamente, uno Stato federale. Secondo l'articolo 2 della vigente Costituzione del 1978: «*La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas*». Il riferimento alle «nationalità e regioni» si è sviluppato legislativamente nella creazione di 17 *Comunidades Autónomas (CCAA)* (*Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Cataluña, Castilla la Mancha, Castilla León, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, La Rioja, Madrid, Murcia, Navarra, País Vasco*) e anche due municipalità autonome (*Ceuta e Melilla*).

Comunque, si deve tener conto che secondo la stessa Costituzione (D.A.1^a): «*La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los ter-*

itorios forales». I cosiddetti *Territorios Forales (TTFF)* sono quattro: le tre province adesso integrate nella *CA* del *País Vasco* (*Alava, Guipúzcoa e Vizcaya*) e *Navarra (Comunidad Foral)*. Fra i diritti storici quelli che riguardano l'autonomia tributaria sono i più importanti e si attuano con appositi accordi tra i *TTFF* e lo Stato (*Concierto económico* nel caso di *País Vasco* e *Convenio* nel caso di *Navarra*).

Dunque, il sistema spagnolo di decentramento fiscale è caratterizzato da una coesistenza asimmetrica fra il sistema tributario delle *CCAA* e quello dei *TTFF* che sono assai diversi, non soltanto per il loro fondamento costituzionale, ma anche per il grado di autonomia tributaria e per i rapporti col Governo centrale.

Tutte le regioni (anche *País Vasco* e *Navarra*), devono tener conto dei principi di autonomia finanziaria, coordinamento con lo Stato e solidarietà, stabiliti nell' articolo 156.1° dalla Costituzione: «*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*».

L'autonomia tributaria delle *CCAA* è la più importante manifestazione del principio di autonomia finanziaria. La Legge organica 8/1980 (*LOFCA*, modificata dalla Legge organica 3/2009) e la Legge 22/2009 che contiene la vigente regolamentazione del sistema di finanziamento delle *CCAA*, hanno introdotto la corresponsabilità fiscale come criterio che precisa l'autonomia tributaria regionale nell'esercizio della loro potestà normativa, cioè, la facoltà di decidere nei confronti dei contribuenti (ciascuna *CA* nel caso dei propri tributi e insieme allo Stato nel caso della compartecipazione alle imposte erariali).

Ovviamente, l'esercizio di questa autonomia tributaria è sottoposto ai limiti costituzionali, anzitutto al rispetto dei principi generali di uguaglianza e capacità contributiva (articoli 14 e 31.1°) e più precisamente, ai principi di territorialità (nessun tributo può essere imposto sui «beni aldilà del loro territorio») e neutralità («lo strumento fiscale non deve essere d'ostacolo alla libera circolazione dei beni e dei servizi») cui devono informarsi le misure fiscali adottate dalle *CCAA* (articolo 157.2°).

Last but not least, i principi e i diritti fondamentali stabiliti nel Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), devono tenersi in conto per quanto riguarda l'esercizio del potere tributario delle regioni. In particolare devono considerarsi i principi di non discriminazione (articolo 18 TFUE) e di non restrizione (ci si riferisce al fatto che le misure adottate non

devono essere d'ostacolo ai diritti riconosciuti negli articoli 45, 49, 56 e 63 TFUE), oltre al divieto di aiuti di Stato (articolo 107 TFUE) nel caso delle misure fiscali selettive.

2. Il sistema di autonomia tributaria regionale: lo stato attuale

2.1. *L'autonomia tributaria regionale. Speciale riferimento alla potestà normativa*

L'autonomia tributaria delle CCAA di regime ordinario si risolve, sostanzialmente, nell'uso della loro potestà normativa sul loro sistema tributario. Questo sistema, secondo l'articolo 157.1° della Costituzione e la vigente Legge 22/2009, consiste nei tributi propri insieme alla compartecipazione alle imposte erariali (le c.d. imposte cedute dallo Stato).

Nel caso dei tributi propri, l'articolo 157.1° della Costituzione si riferisce a «le loro imposte, tasse e contributi di miglioria». In questo caso, l'autonomia tributaria si svolge a livello di ogni CA, nell'esercizio della sua potestà normativa; comunque, deve considerarsi oltre ai limiti costituzionali sopra cennati, un altro limite, forse più importante nella pratica (soprattutto nel caso delle imposte): il divieto di doppia imposizione dei tributi propri con quelli dello Stato, stabilito nell'articolo 6.2° della LOFCA, secondo cui: «*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado*».

La giurisprudenza della Corte Costituzionale interpreta questa norma nel senso di un divieto stretto sulla fattispecie del tributo, cioè la materia imponibile può essere la stessa ma la fattispecie deve essere diversa. D'altra parte, la Corte conferma la legittimità costituzionale dei fini extrafiscali dei tributi, se questi fini rispondono ad altri beni garantiti dalla Costituzione (ad esempio: la protezione dell'ambiente).

Per quanto riguarda questo divieto, non ci sono problemi con le tasse, che sono legate al finanziamento dei servizi pubblici regionali (sia nel caso dei servizi trasferiti dallo Stato che nel caso di nuovi servizi creati dalla CCAA), neanche nel caso dei contributi di miglioria, anche questo è un tributo residuale a livello regionale e molto più utilizzato a livello comunale. Il divieto di doppia imposizione è un limite alla potestà delle CCAA sulla creazione delle loro imposte autonome. Non si tratta di un impedimento assoluto e perciò le CCAA, nell'ambito fissato dalla giurisprudenza costitu-

zionale, hanno stabilito delle imposte ambientali; comunque, queste imposte si devono considerare residuali nel sistema tributario regionale.

Le imposte cedute dallo Stato sono senz'altro, molto più importanti per il finanziamento delle CCAA, perché riguardano la compartecipazione alle imposte erariali, dunque al gettito tributario risultante dalle grandi imposte (soprattutto IRPF e IVA). Lo strumento scelto è quello della cessione, ex articolo 157.1° della Costituzione, che si riferisce a «*impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado*». Questo significa, come ritiene la Corte Costituzionale, che: a) lo Stato centrale rimane sempre il titolare dell'imposta e di tutte le relative competenze, che può però delegare alle CCAA e b) che la cessione non è irrevocabile.

Inoltre, il riferimento costituzionale alla cessione «totale o parziale» consente una misura flessibile della cessione. In definitiva, si tratta di un sistema aperto che ha permesso una evoluzione legislativa nella quale il punto di partenza è stata la delega della gestione di alcune imposte e del loro gettito; successivamente (2001), sotto il criterio della corresponsabilità fiscale, sono anche state cedute le potestà normative per la regolamentazione parziale di alcune imposte e, infine, anche il gettito di altre imposte regolate e gestite a livello centrale rientra nel sistema di compartecipazione.

Adesso, dopo la Legge 22/2009, il quadro complessivo della compartecipazione alle imposte erariali è il seguente: Imposta sul reddito delle persone fisiche (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF*), Imposta sul valore aggiunto (*Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA*), Imposta sul patrimonio (*Impuesto sobre el Patrimonio, IP*), Imposta sulle successioni e donazioni (*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ISD*), Imposta sui trasferimenti patrimoniali (*Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, ITPAJD*) e Imposte speciali (accise e altre imposte) (*Impuestos Especiales, IIEE*). In pratica, sono due le imposte rilevanti che rimangono totalmente (regolamentazione, gestione e gettito) soltanto a livello centrale: l'imposta sulle società (*Impuesto sobre Sociedades, IS*) e l'imposta sul reddito dei non residenti (*Impuesto sobre la Renta de no Residentes, IRNR*).

Lo svolgimento della autonomia tributaria delle CCAA di regime ordinario, si riflette soprattutto nella devoluzione delle potestà normative per regolare alcune delle imposte cedute. Su questo punto però, bisogna tener conto di due importanti osservazioni:

la prima, che oltre ai limiti costituzionali sopra cennati, l'articolo 19.2° della LOFCA, ha introdotto due limiti alla potestà normativa delle CCAA sulle imposte cedute dallo Stato: il primo, la non discriminazione per la

situazione dei beni, la provenienza dei redditi, la realizzazione della spesa o la prestazione dei servizi; il secondo riguarda la pressione fiscale effettiva globale che deve essere simile a quella media nel territorio nazionale.

La seconda, che la cessione delle potestà normative, nel caso in cui la cessione sia parziale (regolamentazione di alcuni elementi dell'imposta), si intende come una facoltà della *CA*, che può essere o non essere esercitata. Dunque, la legge statale contiene una regolamentazione completa dell'imposta (ivi compresi gli elementi che possono essere regolamentati dalla *CA*). Questo permette, da una parte, l'applicazione dell'imposta nel caso in cui quella potestà non venga esercitata (regolamentazione statale sussidiaria) e d'altra parte, nel caso delle imposte cedute in base al criterio della residenza (*IRPF*, *IP* e *ISD*), l'applicazione della regolamentazione statale ai contribuenti non residenti in Spagna (in questo caso, la regolamentazione statale non è sussidiaria, ma principale perché è la sola legislazione applicabile).

A mio avviso, il fatto che la legge ritenga la devoluzione della potestà normativa come una facoltà, nel senso che permette alle *CCAA* di non prendere decisioni nei confronti dei loro contribuenti, si può considerare, fino a un certo punto, una debolezza in un sistema di autonomia tributaria fondato sul criterio della corresponsabilità fiscale. Certo che una regolamentazione autonoma obbligatoria e la mancanza di una regolamentazione statale sussidiaria implicherebbe un rischio di *dumping* fiscale fra le *CCAA*, tuttavia la legge (oltre a quelli già esistenti) potrebbe stabilire dei limiti precisi su questo punto; d'altra parte, il sistema vigente non impedisce quel *dumping* come dimostra la situazione dell'imposta sulle successioni, alla quale faremo dopo riferimento.

Come già detto, la devoluzione può avere una misura diversa (totale o parziale) e attuarsi a diversi livelli (regolamentazione, gestione e gettito) e ciò dipende dall'imposta alla quale venga riferita. Di seguito vengono illustrate le imposte devolute, con riferimento al livello e alla misura della devoluzione stessa, oltre al rispettivo c.d. criterio di connessione, cioè il collegamento fra la fattispecie dell'imposta o il contribuente con la *CA*. La definizione legislativa dei criteri di connessione è senz'altro rilevante, perché da essi dipende, non soltanto la legge regionale applicabile, ma anche la competenza della Amministrazione regionale (nel caso di gestione delegata) e la *CA* alla quale corrisponde (totalmente o parzialmente secondo il caso) il gettito risultante dalla riscossione dell'imposta. Tutte queste questioni sono adesso regolate dalla Legge 22/2009; la percentuale del gettito nel caso di cessione parziale, viene fissata nell'articolo 11 della LOFCA.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPF) (imposta soltanto applicabile ai residenti in Spagna) viene collegata alla *CA* in base al criterio della residenza abituale del contribuente nel territorio della *CA*. La regola principale per determinare la residenza é la permanenza nel territorio (il periodo maggiore) rafforzata dal dato della abitazione (in questo caso, l'onere della prova spetta al contribuente), ma ci sono anche regole sussidiarie: il territorio dove si ottengono i redditi di lavoro, capitale o attività economica (imprenditoriale o professionale) oppure l'ultima residenza dichiarata nell'*IRPF*.

Per quanto riguarda la misura della cessione, questa é parziale, a livello normativo e del gettito (fino al 50%); la gestione dell'imposta rimane però competenza della Amministrazione centrale. La legge della *CA* può regolare alcune agevolazioni (riduzione della base per minimo personale e familiare) una parte della aliquota (la c.d. «*tarifa autonómica*») e certe deduzioni sul debito d'imposta.

L'imposta sul patrimonio (IP) (i contribuenti sono soltanto le persone fisiche) viene attribuita alla *CA* in base allo stesso criterio dell'*IRPF*. La cessione del potere normativo é parziale (la legge della *CA* può regolare soltanto il minimo esente, l'aliquota e le deduzioni sul debito) e il gettito totale spetta alla *CA*; deve però tenersi conto che per il criterio di connessione (la residenza nella *CA* che, ovviamente, implica la residenza in Spagna) la misura della cessione non aspetta ai contribuenti non residenti in Spagna, ai quali si applica soltanto la legislazione statale.

Comunque, deve sottolinearsi che dal 2009, anche se non é stata formalmente derogata, l'*IP* non viene di fatto applicata per effetto di due norme: una deduzione del 100% sul debito d'imposta e la soppressione dell'obbligo di dichiarazione.

L'imposta sulle successioni e donazioni (ISD) viene collegata alla *CA* in base a criteri diversi. Così, nel caso della successione *mortis causa* é la residenza del defunto nel territorio della *CA* (gli ultimi cinque anni), determinata secondo le regole dell'*IRPF* sopra cennate; deve però tenersi conto che il contribuente é l'erede. Nel caso delle donazioni, il criterio di connessione é la residenza del donatario o la territorialità nel caso dei beni immobili.

Per quanto riguarda l'oggetto della cessione, questa é parziale a livello normativo, la gestione dell'imposta é delegata alla Amministrazione regionale e il gettito totale spetta alla *CA*. La legge della *CA* può regolare le riduzioni sulla base imponibile, la aliquota, la percentuale del patrimonio preesistente dell'erede (che può incrementare il debito d'imposta) e le deduzioni sul de-

bito. Nel caso dell'imposta sulle successioni, bisogna considerare che la legge regionale é applicabile ai soli contribuenti residenti in Spagna, anche se il defunto era residente nella *CA*; piú avanti sará esposta la combinazione delle diverse situazioni dei contribuenti con il criterio di collegamento territoriale dell'imposta successoria e i problemi che ne derivano.

L'imposta sui trasferimenti patrimoniali (*ITPAJD*) viene collegata alla *CA* in base a criteri diversi, adeguati alle diverse fattispecie. Sono prevalenti i criteri fondati sulla territorialità (situazioni degli immobili, direzione effettiva della società o luogo di celebrazione dell'atto o contratto). La misura della cessione é parziale a livello normativo, la gestione é delegata alla Amministrazione regionale e il gettito totale spetta alla *CA*. La legge della *CA* puó regolare alcune delle aliquote e deduzioni, soprattutto quelle collegate ai trasferimenti degli immobili.

La cessione nel caso dell'imposta sul valore aggiunto (*IVA*) è limitata ad una parziale del gettito tributario (fino al 50%), rimanendo la regolamentazione e la gestione interamente in capo allo Stato. Il criterio di collegamento, per determinare la *CA* alla quale spetta il gettito, é l'indice di consumo nel territorio della *CA*.

Anche per le piú importanti delle c.d. *Impuestos especiales* (le accise) (*Impuestos sobre: la cerveza, el vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos y labores del tabaco*) è prevista la cessione del gettito in misura parziale (fino al 58%) e il criterio di collegamento alle *CCAA* si basa sul luogo del consumo. Ci sono però altre imposte speciali, dove la misura della cessione alle *CCAA* (potestà normativa e gettito) é molto piú ampia; si pensi alle imposte sul gioco, all'imposta sulla elettricità e all'imposta sui veicoli.

Nel caso dei *TTFE* il panorama, per quanto riguarda la loro autonomia tributaria, é assai diverso perchè ogni territorio titolare dei diritti storici detiene tutte le potestà (normativa, amministrativa e sul gettito) sulle imposte, che nel resto del territorio spagnolo (il c.d. *territorio común*) spettano allo Stato (insieme alle *CCAA* di regime ordinario, nel caso delle imposte cedute).

Comunque, bisogna tener conto che la struttura politica dei *TTFE* é diversa nel caso del *Pais Vasco* e di *Navarra*. Nel *Pais Vasco* ogni provincia (*Alava, Guipúzcoa* e *Vizcaya*) è titolare dei diritti storici ma il coordinamento con lo Stato é stabilito da una legge che approva un accordo di concertazione economica fra lo Stato e la *CA* del *Pais Vasco* (cioé, la regione dove si integrano queste provincie). Perciò, le provincie alle quali spetta la regolamentazione, gestione e riscossione dei tributi trasferiscono una parte del gettito alla *CA* e

questa trasferisce allo Stato il c.d. «cupo», che è una quota complessiva globale intesa come compensazione dei servizi (nella pratica residuali) che lo Stato tiene in quel territorio. Ovviamente, il finanziamento della CA del *Pais Vasco* consiste, sostanzialmente in quel trasferimento fatto dalle provincie.

Il caso di *Navarra* è molto simile per quanto riguarda l'ambito della autonomia tributaria (potestà normativa, amministrazione e sul gettito), ma la struttura politica è più semplice, perché la titolare dei diritti storici (prima la *provincia foral de Navarra*) è diventata, dopo la Costituzione una CA (*Comunidad Foral de Navarra*). Anche in questo caso la legge (*Ley de Convenio*) prevede il trasferimento di un «cupo» allo Stato.

Come già detto all'inizio, il sistema spagnolo non si può considerare tecnicamente, un sistema di federalismo fiscale. Ormai, può dirsi che l'autonomia tributaria dei *TFFF* in un certo senso, va oltre il federalismo. In altre parole, è una vera autonomia, come riconosciuto dalla stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza dell'11 settembre 2008. La Corte, in occasione del giudizio relativo a certe misure fiscali selettive nell'imposta sulle società approvate in *Vizcaya*, ha ritenuto che la potestà tributaria dei *TFFF* corrisponde a una vera autonomia che si svolge a livello istituzionale, procedurale e economico.

2.2. Autonomia tributaria, concorrenza fiscale e discriminazione: il problema dell'imposta sulle successioni

Nelle *CCAA* di regime ordinario, l'esercizio della potestà tributaria sulle imposte cedute dallo Stato è stato sviluppato soprattutto, in riferimento alla regolamentazione dell'imposta sulle successioni. Il punto di partenza è costituito dalla normativa dei *TFFF*, nei quali la legge d'imposta, prevede l'esenzione nel caso di successione *mortis causa* fra i coniugi o fra i genitori e i figli.

Dal momento che la legge (2001) ha previsto la cessione alle *CCAA* della potestà normativa e particolarmente, la possibilità di regolamentare autonomamente le riduzioni della base imponibile, prima le *CCAA* vicine ai *TFFF* e poi, anche altre *CCAA* hanno iniziato una *race to the bottom*, con riduzione fino al 99% della base imponibile (sempre e soltanto nel caso delle successioni fra i coniugi e fra genitori e figli). Dopo la legge 22/2009 (che prevede anche la possibilità di stabilire in questi casi, oltre a quelle riduzioni già esistenti sulla base imponibile, deduzioni sul debito d'imposta), la situazione nella maggioranza delle *CCAA* di regime ordinario è diventata nella pratica simile (1% del debito d'imposta) a quella dei *TFFF* (esenzione).

Certo è che in questa situazione, la asimmetria (*CCAA/TTFF*) diventa piuttosto simmetria, per quanto riguarda il carico fiscale su questo tipo di successione *mortis causa*. Sussistono, poi, nuovi problemi: da un lato si delinea una certa concorrenza fiscale fra le *CCAA*, perchè la regolamentazione e il rispettivo carico fiscale può essere diverso e dall'altro, sussistono problemi di discriminazione, soprattutto nei confronti dei contribuenti non residenti e anche in qualche caso fra i residenti in situazioni simili.

Su questo punto, bisogna ritenere che secondo la legge spagnola dell'*ISD* il contribuente è l'erede e perciò, sul piano della fiscalità internazionale, il criterio di attribuzione è quello della residenza dell'erede. Ciò vuol dire che se il contribuente è residente in Spagna la base imponibile è la quota di eredità che corrisponde ai beni ereditari siti in Spagna e anche a quelli siti in altri Stati; invece, nel caso dell'erede non residente la base imponibile è costituita dalla quota di eredità che corrisponde soltanto ai beni siti in Spagna.

Sul piano della cessione dell'imposta alla *CA*, come è stato esposto prima, il criterio di collegamento è quello della residenza del defunto. D'altra parte, si deve anche ricordare che la legge della *CA* non è applicabile ai contribuenti non residenti, ai quali si applica la legge statale.

Dunque, la legge dell'*ISD* applicabile può essere soltanto la legge per così dire «*basica*» (quella che prevede soltanto le agevolazioni e le aliquote regolate dallo Stato) oppure la legge della *CA* che prevede questi elementi. Le ipotesi possono essere le seguenti:

- a) Il defunto era e l'erede è residente in Spagna; in questo caso, si applica la legge dell'*ISD* con le modifiche introdotte dalla *CA* dove il dante causa era residente. Questa è la regola generale, ma nel caso della *CA Valenciana*, la deduzione del 99% sul debito d'imposta si applica soltanto agli eredi residenti in questa *CA*.
- b) Il defunto era residente in Spagna e l'erede non è residente in Spagna; in questo caso, si applica la legge dell'*ISD* regolata dallo Stato.
- c) Il defunto non era residente in Spagna e l'erede è residente in Spagna; in questo caso, si applica la legge dell'*ISD* regolata dallo Stato.

Insomma, la condizione di residenza di entrambi (defunto ed erede) è *conditio sine qua non* per l'applicazione della regolamentazione regionale dell'imposta. Il problema è che gli effetti delle differenti ipotesi non sono neutrali per il contribuente perchè, nella situazione attuale e dopo lo sviluppo legislativo dell'*ISD* nelle *CCAA*, è evidente che il carico fiscale risultante dall'applicazione della legge statale è maggiore e, pertanto, c'è in principio una discriminazione dei contribuenti non residenti in Spagna (ipotesi b),

ma anche dei contribuenti residenti che siano eredi di un non residente in Spagna (ipotesi c). Come caso singolare, si deve ritenere che, nell'ipotesi a) si può anche produrre una discriminazione dei contribuenti residenti in Spagna ma non residenti nella *CA Valenciana*.

La differenza degli effetti fra l'ipotesi b) e c) non è quella della legge applicabile, ma quella della misura dell'obbligazione del contribuente perchè, come già detto, nella base imponibile del non residente si include soltanto la aliquota corrispondente all'eredità sita in Spagna. Purtroppo, per quanto riguarda la situazione che riflette l'ipotesi b), si deve tener conto che, per ragioni sociologiche, nella pratica in molti casi, se il defunto era residente in Spagna e addirittura, se questa è stata sempre la sua residenza, l'ipotesi più logica e frequente è che tutti i beni dell'eredità siano siti in Spagna e ciò significa che, di fatto, la situazione dell'erede residente e quella dell'erede non residente è la stessa; nel caso che quasi tutti o una parte sostanziale di quei beni siano siti in Spagna, la situazione degli eredi, si potrebbe anche considerare comparabile.

Per illustrare questi effetti di discriminazione, senz'altro ingiuste e sproporzionate in situazione di comparabilità, ecco due esempi:

Esempio n° 1

(Ipotesi):

Defunto residente in *Valencia* (tutta la sua vita, fino al decesso). Eredità: tutti i beni siti nella *CA Valenciana*. Eredi: tre figli residenti a *Valencia*, *Madrid* e *Roma*. Testamento: ripartizione fra i tre figli col criterio di uguaglianza (l'aliquota ereditaria è la stessa).

(Effetti nell'applicazione dell'ISD):

Riduzione sulla base imponibile: 40.000 euro (per i figli a *Valencia* e *Madrid*); 16.000 euro (per il figlio a *Roma*). Riduzione sull'imposta: 99% (soltanto per il figlio a *Valencia*).

Esempio n° 2

(Ipotesi):

Decesso simultaneo dei genitori; uno dei genitori (A) residente a *Bru-xelles* (ultimi 6 anni), l'altro (B) residente (sempre) a *Valencia* con i due figli minorenni (dunque, gli eredi sono entrambi residenti nella *CA Valenciana* in Spagna).

(*Legislazione dell'ISD applicabile ai contribuenti*):

Eredità di A: legge statale (riduzione sulla base imponibile: 16.000 euro). Eredità di B: legge CA (riduzione sulla base imponibile: 40.000 euro + riduzione 99% sul debito d'imposta).

3. Le prospettive future

In questo periodo, caratterizzato dalla crisi economica, è difficile parlare delle prospettive future dell'autonomia tributaria in Spagna, perchè il discorso è stato cambiato e adesso la priorità non è più l'autonomia ma la sufficienza, dato che il problema più importante è quello del disavanzo. Certo che, di fronte al disavanzo, le misure più importanti ed urgenti sono legate alla riduzione della spesa pubblica regionale anche se l'autonomia tributaria può essere anche uno strumento utile a quei fini.

Il problema è che in questo caso l'utilizzazione dell'autonomia tributaria in favore della sufficienza finanziaria, significa aumentare le imposte (nuove imposte proprie o nel caso delle imposte cedute, l'aumento delle aliquote o la soppressione delle agevolazioni). Si tratta di una scelta difficile dal punto di vista politico e perciò i Governi regionali preferiscono ottenere le entrate dai fondi di perequazione previsti nella Legge 22/2009 (diversi fondi per: compensazione interterritoriale, garanzia di servizi pubblici fondamentali, sufficienza globale, competitività e cooperazione) e allo stesso tempo, sono restii ad accettare la limitazione posta dallo Stato centrale al loro finanziamento.

È ovvio che la revisione della *race to the bottom*, particolarmente nel caso dell'ISD non può essere da sola la soluzione del disavanzo regionale; ma sembra anche evidente che si devono prendere delle decisioni su questo problema, non soltanto per i problemi di discriminazione sopra cennati a livello interno, ma soprattutto per la discriminazione nei confronti dei contribuenti non residenti in Spagna che addirittura, nel caso dei residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea, diventa una situazione contraria ai principi di non discriminazione e non restrizione (libera circolazione del capitale) garantiti dal TFUE.

Appunto su questo problema, la Commissione Europea in due Rapporti (5 maggio 2010 e 16 febbraio 2011), osserva che per effetto della legislazione regionale, l'ISD sui residenti in Spagna è più bassa di quella sui non residenti ai quali si applica soltanto la legge statale. Nei suoi Rapporti,

la Commissione conclude nel senso che questa situazione costituisce una violazione degli articoli 45 e 63 del TFUE e perciò la Spagna dovrà cambiare la propria normativa e, se ciò non avvenisse, dovrà confrontarsi con la Corte di Giustizia dell'Unione Europea la quale avrebbe valide ragioni per appoggiare la posizione della Commissione.

Purtroppo, e tenendo conto che la discriminazione da eliminare è quella dei contribuenti residenti in situazione simile a quella dei non residenti in Spagna, una proposta ragionevole sarebbe quella di modificare la legge per introdurre una norma come quella dell'articolo 46 della Legge sull'*IRNR*, che consenta al contribuente che si trovi in una situazione simile a quella di un residente in Spagna l'opzione di applicare la regolamentazione prevista per i residenti che, nel caso dell'*ISD* sarebbe quella della *CA* nella quale il defunto era residente. La determinazione della situazione simile (criterio di comparabilità) dovrebbe essere quella in cui la maggior parte dell'eredità (più del 75%) sia rappresentata da beni situati in Spagna.

Nel futuro, la neutralità del sistema dovrebbe essere l'obiettivo prioritario, nel senso che la corresponsabilità fiscale e l'autonomia tributaria regionale devono essere compatibili con una regolamentazione più uniforme che garantisca l'applicazione effettiva di quel principio. Purtroppo, rimane sempre il problema della asimmetria fra i due sistemi di autonomia, quello delle *CCAA* e quello dei *TTFE*. Recentemente, certe scelte e proposte politiche (il c.d. «patto fiscale» richiamato dalla *CA de Catalunya*) propongono un avvicinamento al sistema degli accordi in vigore con i *TTFE* e, dunque, un completo decentramento del potere impositivo. Tuttavia, sul piano giuridico, si nutrono forti dubbi che proposte di questo tipo siano conformi alle norme costituzionali.

La « pénalisation » du droit fiscal: mythe ou réalité?*

Daniel Gutmann **

* Cet article a été publié in *Droit fiscal*, n. 4, 27 janvier 2011, p. 122. Il a été reproduit dans cette Revue avec la permission de l'Auteur.

** Professeur à l'École de droit de la Sorbonne (Université Paris-1)

SOMMAIRE: *Prologue; 1. Aspects de fond; 1.A. – La permanence du cadre juridique; 1.B. – L'effectivité renforcée du droit pénal fiscal; 2. Aspects de procédure; 2.A. – De nouvelles procédures de découverte de la fraude fiscale; 2.B. – Une nouvelle procédure pour rendre effective l'exécution des sanctions pénales;*

Prologue

1 – Selon un sentiment partagé par un certain nombre de praticiens du droit fiscal, il existerait depuis quelques années un mouvement de «pénalisation» du droit fiscal qui prendrait la forme d'une aggravation des sanctions encourues par les contribuables en cas de violation de leurs obligations légales. Cette aggravation, accélérée par la crise financière de 2008 et le besoin corrélatif de recettes budgétaires, serait due tant à l'existence de nouvelles règles plus répressives qu'au surcroît de sévérité démontré par l'administration fiscale dans l'exercice de ses pouvoirs de contrôle. À l'heure où les spécialistes de droit pénal s'interrogent sur l'opportunité de «dépenaliser» la vie des affaires¹, ce sentiment renvoie-t-il à une réalité tangible?

¹ Cf. sur ce thème, PH. CONTE, *La dépenalisation du droit des affaires*, Archives de philosophie du droit, 2010, t. 53; Dalloz, coll. *Le droit pénal*, 2010, p. 183 et s. – V. également, Rapp. COMMISSION COULON, remis le 20 février 2008 au garde des Sceaux, *La dépenalisation de la vie*

À en croire les statistiques concernant la masse globale des poursuites pénales et des pénalités infligées, la réponse est plutôt négative. Selon le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires publié en mars 2007 sur la fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, «le nombre de dossiers faisant l'objet de poursuites pénales est stable – de l'ordre de 1.000 dossiers par an – et plutôt limité par rapport au nombre total de contrôles. Ainsi, environ 1,5 à 2% des dossiers font l'objet d'un traitement pénal»². Depuis 2007, le constat reste semblable. Le nombre des plaintes pour fraude fiscale s'élève à 972 en 2007, 992 en 2008 et 939 en 2009, ces chiffres étant attribuables pour près d'un tiers aux plaintes visant des entrepreneurs du bâtiment³. On peut donc estimer que les poursuites pénales sont remarquablement stables dans leur ensemble.

L'évolution sur le terrain des pénalités fiscales est plus contrastée mais aboutit, sur les quinze dernières années, à un constat comparable. Le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de 2007 relevait certes une augmentation constante depuis 1996 du montant total des pénalités infligées par les services de contrôle. Celles-ci représentaient ainsi un taux moyen de 38% des droits redressés en 2005, contre moins de 30% en 1996⁴. Depuis lors, la courbe paraît cependant s'être inversée. Le rapport annuel 2009 publié par la Direction générale des finances publiques en 2010 démontre que les pénalités infligées dans le cadre de vérifications de comptabilité, après avoir connu un pic en 2007 (3.264 M€), sont retombées en 2008 et 2009 (2.285 M€ et 2.184 M€). La même évolution peut être relevée dans le cadre des pénalités faisant suite à un examen de situation fiscale personnelle⁵. Le ratio pénalités/droits nets s'établit au total à 49,7% en 2007, 34,3 % en 2008 et 30,6% en 2009.

Le constat n'est pas inintéressant, même s'il faudrait faire une analyse plus fine de la situation pour avoir une image complète de la réalité. Une analyse par type de contribuable et par secteur serait indispensable. Une remise en perspective du nombre des poursuites pénales et du quantum total des

des affaires, Doc. fr., 2008.

² CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, rapport 25 mars 2007, p. 191.

³ Source: DGFIP, Rapp. annuel 2009, juill. 2010, p. 48.

⁴ Le rapport s'interroge à ce sujet sur la grande disparité géographique des pratiques, conduisant à «s'interroger sur l'encadrement des pratiques des directions des services fiscaux en matière de taux de pénalités» (p. 193). Le même constat est fait, s'agissant du recours aux sanctions pénales proprement dites (p. 197 et s.)

⁵ 229 M€ en 2007, 160 M€ en 2008 et 145 M€ en 2009.

pénalités au regard de l'évolution du nombre de contrôles (ESFP et vérifications de comptabilité) permettrait également de mesurer l'évolution de la « pénalisation » du droit fiscal, non en valeur absolue, mais en termes de proportion par rapport aux manquements recherchés et connus de l'Administration. Cette démarche est d'ailleurs partiellement suivie par la Cour des comptes qui, dans son Rapport public annuel 2010, relève que « l'accent mis ces dernières années sur les contrôles à finalité budgétaire et répressive est allé un peu trop loin, au détriment de la finalité dissuasive et de l'égalité devant l'impôt. En effet, certains secteurs d'activité, certaines catégories de contribuables, certains dispositifs dérogatoires et certains impôts sont moins contrôlés que d'autres, parce que c'est plus difficile et moins immédiatement rentable en termes budgétaires ou répressif. Ce mode de pilotage peut conduire à sanctionner non pas les comportements les plus répréhensibles mais les plus faciles à appréhender »⁶. Le sentiment rencontré par certains praticiens pourrait donc se comprendre s'il était avéré que certains contribuables (personnes physiques ou morales) plus exposés font l'objet de sanctions plus sévères destinées à maintenir ou augmenter la rentabilité du contrôle dans un contexte de concentration et de priorisation des efforts de l'Administration.

Une certitude, en tout cas: si les statistiques en matière de pénalités et de plaintes pour fraude fiscale sont globalement stables à ce jour, il est aisé de prédire un renforcement de l'action de l'Administration sur ce terrain. Une telle prédiction s'appuie, non seulement sur l'hypothèse selon laquelle l'Administration tend à concentrer ses efforts sur les contrôles les plus rentables, mais aussi sur le constat du développement de nouveaux instruments juridiques permettant de mieux lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Depuis que les pays du G20 ont établi un lien direct entre crise financière et nécessité de sanctionner les contribuables se livrant à des opérations avec les États et territoires non coopératifs, que l'Union européenne a pris pleinement conscience de l'insuffisance de la coopération entre les États membres pour affronter collectivement la fraude à la TVA et le contournement de la directive sur les revenus de l'épargne, il ne fait aucun doute que la lutte contre la fraude fiscale est une priorité de l'action publique. Ce n'est ainsi nullement par hasard si le ministère du budget et du ministère de la justice a, selon nos informations, émis récemment une circulaire faisant le point sur les modalités concrètes de la répression pénale de la fraude fiscale. Il est

⁶ COUR DES COMPTES, *Rapport public annuel 2010*, févr. 2010, p. 190. Ce rapport contient les résultats d'une enquête menée dans les services locaux de la DGFIP sur les méthodes et les résultats du contrôle fiscal.

donc intéressant de faire un rapide tour d'horizon de la politique fiscale actuelle en examinant certains aspects de fond (1) et de procédure (2).

1. Aspects de fond

2 – En première analyse, le corpus juridique servant de support à la sanction des contribuables indécents n'a pas subi de modification substantielle ces dernières années (A). Si pénalisation il y a, c'est donc en réalité parce que les outils juridiques existants sont et seront davantage utilisés que par le passé (B).

1.A. – *La permanence du cadre juridique*

3 – Le constat de la stabilité juridique concerne le droit pénal commun (1°) comme le droit pénal fiscal (2°).

1° *Le droit pénal commun*

4 – Le cadre du droit pénal commun est connu et n'appelle donc que de brefs développements. On sait en effet que certaines infractions pénales issues du droit commun sont susceptibles d'être constatées dans des situations intéressant la fiscalité. C'est le cas, par exemple, de l'escroquerie (*C. pén., art. 313-1 et s.*), qui est fréquemment reprochée à des contribuables se livrant à des opérations de fraude à la TVA et ne se confond pas avec l'infraction de fraude fiscale⁷. C'est aussi le cas de l'abus de biens sociaux (*C. com., art. L. 241-3 et L. 242-6*) qui accompagne parfois l'acte anormal de gestion.

On peut encore souligner le renforcement de la tendance du droit pénal à prévenir l'infraction, ainsi qu'en témoigne le développement de la législation sur le blanchiment, lequel se définit comme le fait de faciliter la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect, ainsi que le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit (*C. pén., art. 324-1*). Le délit de blanchiment peut ainsi être constitué toutes les fois que l'objectif du «blanchisseur» est de dissimuler

⁷ V. encore récemment Crim. 6 oct. 2010, n° 09-87.879 : JurisData n° 2010-020205, commenté par R. SALOMON dans sa *Chronique de droit pénal fiscal*, Dr. fisc. 2011, n° 3, étude 111, point 2.

l'existence d'une fraude fiscale. Celle-ci doit alors donner lieu à une déclaration de soupçon conformément à l'article L. 561-15 du Code monétaire et financier lorsqu'est réuni l'un des critères définis par le décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009⁸. Il convient d'insister sur le fait que l'infraction de blanchiment est, elle aussi, autonome par rapport au délit de fraude fiscale. Il s'ensuit, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, que le blanchiment de fraude fiscale peut être constaté par le juge alors même que le délit de fraude fiscale n'aurait pas été poursuivi ou n'aurait pas entraîné de condamnation⁹. D'un point de vue procédural, l'enjeu de la distinction entre fraude fiscale et blanchiment de fraude fiscale est également important puisque la poursuite de l'infraction de blanchiment ne nécessite pas la saisine préalable de la Commission des infractions fiscales.

2° *Le droit pénal fiscal*

5 – Les limites du droit pénal fiscal sont floues, ce qui constitue d'ailleurs un trait particulièrement intéressant de l'évolution législative contemporaine. S'il est aujourd'hui acquis que les sanctions fiscales doivent être soumises aux principes fondamentaux qui gouvernent la matière pénale lorsqu'elles réunissent certaines conditions¹⁰, il n'en reste pas moins que la forme revêtue par le mécanisme de la sanction en matière fiscale demeure originale et tend à le devenir encore davantage¹¹. Cette ambiguïté explique que le Conseil constitutionnel ait dû se prononcer pour établir qu'une règle anti-abus tel que l'article 155 A du CGI «n'institue ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition»¹². Mais que penser de la mé-

⁸ Pour un aperçu des «fraudes massives et complexes à caractère fiscal» dont Tracfin a déjà eu à connaître, V. TRACFIN, *Rapport d'activité 2009*, spécialement p. 14 et s.

⁹ Cass. crim., 20 févr. 2008, n° 07-82.977, FS-P+F; JurisData n° 2008-043263; Dr. pén. 2008, n° 5, comm. 67, note M. VÉRON.

¹⁰ Les sanctions fiscales présentant un caractère répressif relèvent de l'article 6 de la Conv. EDH, V. notamment, *CE, sect., avis, 5 avr. 1996, n° 176611, Houdmond*; JurisData n° 1996-042549; *Rec. CE 1996, p. 116*; *Dr. fisc. 1996, n° 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova*; *RJF 5/1996, n° 607, chron. S. Austry, p. 478*; *BDCF 3/1996, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 63*. – *Cass. com. 29 avr. 2007, n° 95-20.001, Ferreira*; JurisData n° 1997-001869; *Bull. Cass. 1997, IV, n° 110, p. 96*; *Dr. fisc. 1997, n° 25, comm. 688*; *JCP E 1997, p. 990, note Y. BRAD*; *JCP G 1997, II, 22935, note F. SUDRE*; *Dr. adm. 1997, comm. n° 194*; *RJF 1997, n° 641*; *LPA 1er déc. 1997, p. 6, note G. TIXIER et A.-G. HAMONIC-GAUX*; *Gaz. Pal. 1997, 1, p. 20*; *Quot. jur. 1997, n° 42, p. 10, note BV*; *RGDP 1998, p. 126, note J. LAMARQUE*; *RJF 1997, n° 641*. – Cf. aussi infra n° 8.

¹¹ Il serait intéressant à cet égard de croiser les réflexions sur l'autonomie des sanctions fiscales par rapport respectivement aux sanctions administratives (l'évolution étant plutôt sur ce terrain à l'alignement, comme l'a démontré Stéphane Austry, cf. S. AUSTRY, *Les sanctions administratives en matière fiscale*, AJDA 2001, p. 51 et s.) et aux sanctions pénales.

¹² Cons. const., déc. 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, M. Moreau, consid. 5; Dr. fisc. 2010,

thode législative consistant à ériger certains impôts en sanction? On pense en particulier, ici, au curieux mécanisme qui consiste à élever à 50 % les retenues à la source ou les prélèvements frappant les flux à destination des États et territoires non coopératifs.

Quoi qu'il en soit, on peut faire quelques observations simples sur l'évolution du droit sur la période récente: la définition de la fraude fiscale ne s'est pas modifiée; les autres sanctions pénales prévues par les articles 1743 et suivants du CGI n'ont pas non plus été altérées. Du côté des pénalités, l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 a certes modifié le système des pénalités mais il n'existe pas de lien direct entre, d'une part, l'objectif de rationalisation et de simplification et, d'autre part, l'évolution du quantum des sanctions. À tout prendre, l'évolution récente est d'ailleurs plutôt dans le sens de la dépenalisation, si l'on rappelle que l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 avait déjà supprimé une vingtaine de pénalités devenues sans objet ou obsolètes et que d'autres pénalités ont été supprimées ou ont vu leur taux baisser sensiblement en 2005¹³. Ainsi, le taux maximum des majorations s'élève aujourd'hui à 100 %, contre 150 % avant 2005. La baisse sur la longue durée est parfois sensible: à titre d'exemple, la pénalité figurant aujourd'hui à l'article 1736 du CGI en cas de non-respect des obligations de déclaration des revenus de capitaux mobiliers n'est plus «que» de 50 %, alors qu'elle s'élevait à 200 % préalablement à la loi n° 87-502 dite loi Aicardi. Il existe cependant des contre-exemples, comme en témoigne le passage d'un taux de 50 % à 80 % de la majoration pour dissimulation de prix en matière de droits d'enregistrement (*CGI, art. 1729*).

À l'issue de ce premier tour d'horizon, la véritable nouveauté, semble-t-il, consiste donc moins dans la multiplication de sanctions nouvelles que dans la perspective d'une mise en œuvre plus systématique des sanctions actuelles.

1.B. – L'effectivité renforcée du droit pénal fiscal

6 – On peut observer et anticiper dans la pratique un certain renouveau de l'intérêt porté par l'Administration aux pénalités spécifiques établies par la loi fiscale (1°) ainsi qu'à la théorie de la fraude fiscale elle-même (2°).

n° 48, act. 458.

¹³ Pour un tableau complet, V. *Instr. 19 févr. 2007*: BOI 13 N-1-07; Dr. fisc. 2007, n° 13, instr. 13677, sur l'aménagement du régime des pénalités fiscales, § 6 (pour les pénalités dont la quotité a varié) et § 23 (pour les pénalités supprimées).

1° - Les pénalités fiscales

7 – Il semble tout d’abord que certaines pénalités fiscales établies par la loi en cas d’omission de formalités déclaratives tendent à retrouver une nouvelle jeunesse dans la pratique du contrôle. C’est le cas, par exemple, de l’amende de 50% des sommes non déclarées infligée en cas de défaut de souscription des obligations déclaratives concernant les revenus de capitaux mobiliers résultant notamment de l’article 242 *ter* du CGI (CGI, art. 1736), ou de l’amende de 5% des sommes omises en cas de défaut de présentation de certains documents prévus par l’article 54 *septies* du CGI (notamment l’état de suivi des plus-values placées en sursis d’imposition à l’occasion d’une restructuration soumise à un régime de faveur, CGI art. 1763). Il est difficile de dire s’il existe sur ce terrain une politique générale des services fiscaux. La plus grande vigilance s’impose en tout cas du côté des contribuables dans la mesure où l’omission de formalités apparemment sans importance voire redondantes (par exemple en cas de flux transfrontaliers soumis à retenue à la source et à obligation déclarative de ce chef) peut se révéler lourde de conséquences, et ce d’autant plus que l’Administration semble se montrer moins encline que par le passé à accorder des remises gracieuses, le tout dans le contexte de la suppression de la possibilité de recourir à la cellule fiscale du ministre du Budget¹⁴.

On ne peut se dissimuler que la faible flexibilité du système des pénalités proportionnelles constitue un véritable problème. D’un côté, certes, un tel système présente l’avantage d’être prévisible et de garantir l’égalité des contribuables devant la loi. Il évite de donner à l’Administration un pouvoir d’appréciation qui, en l’absence de pilotage selon des critères précis, pourrait dans certains cas confiner à l’arbitraire. En sens inverse, cependant, la pratique démontre que certaines pénalités peuvent, dans certains cas d’espèce, s’avérer sans aucun rapport avec la gravité du manquement reproché et du gain réalisé par son auteur. C’est le cas, notamment, lorsqu’une pénalité n’est pas proportionnée à l’impôt éludé mais constitue un pourcentage d’une somme à déclarer qui ne reflète pas nécessairement un revenu effectivement réalisé. La solution la plus adaptée, dans ce contexte, consisterait à affirmer clairement – ce que ne fait pas le Conseil d’État à ce jour – que les pénalités proportionnelles doivent pouvoir être modulées par le juge lorsqu’elles présentent un caractère disproportionné.

¹⁴ D’où le retour en grâce du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes institué par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 (V. Min. Budget, circ. 2 nov. 2010; Dr. fisc. 2010, n° 45, instr. 14369).

Une telle évolution permettrait de pallier l'apparent déclin des mécanismes administratifs d'assouplissement de l'application de la loi fiscale tout en confiant à un tiers indépendant, le juge, une mission qui procède de l'essence même de sa fonction. Elle serait surtout le moyen de tirer toutes les conséquences qui s'évincent du droit européen des droits de l'homme et du droit constitutionnel.

La Cour européenne des droits de l'homme a en effet clairement reconnu dans l'arrêt *Mamidakis c/ Grèce* du 11 janvier 2007¹⁵ que des sanctions disproportionnées sont contraires à l'article 1er du 1er protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme¹⁶. L'arrêt admet en ce sens qu'une amende constitue une «ingérence dans le droit garanti par le premier alinéa de l'article 1 du Protocole n° 1, car elle prive le requérant d'un élément de propriété, à savoir de la somme qu'il doit payer; cette ingérence se justifie conformément au second alinéa de cet article, qui prévoit expressément une exception pour ce qui est du paiement d'impôts, d'autres contributions ou d'amendes. Toutefois, cette disposition doit être interprétée à la lumière du principe général énoncé dans la première phrase du premier alinéa, et il doit donc exister un rapport de proportionnalité raisonnable entre les moyens employés et le but recherché»¹⁷. Et l'arrêt de poursuivre: «par conséquent, l'obligation financière née du paiement d'une amende peut léser la garantie consacrée par cette disposition, si elle impose à la personne en cause une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière (voir *Orion-Břeclav S.R.O. c. République tchèque* (déc.), n° 43783/98, 13 janvier 2004)».

Du côté du droit constitutionnel, il convient également de rappeler qu'il résulte de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du

¹⁵ CEDH, 1re sect., 11 janv. 2007, n° 35533/04, *Mamidakis c/ Grèce*.

¹⁶ Arrêt à comparer avec l'arrêt du 12 juillet 2001, cf. CJCE, 12 juill. 2001, aff. C-262/99, *Louloudakis*: Rec. CJCE 2001, I, p. 5547. Dans cette affaire, la Cour de justice affirma notamment qu'il «appartient au juge national d'apprécier si, compte tenu des impératifs de répression et de prévention, ainsi que du montant des taxes en cause et du niveau des sanctions effectivement infligées, celles-ci n'apparaissent pas si disproportionnées par rapport à la gravité de l'infraction qu'elles deviendraient une entrave à des libertés consacrées par le traité» et considéra «qu'une législation nationale qui prévoit (...) un ensemble de sanctions comprenant en particulier (...) un droit majoré pouvant aller jusqu'au décuple des taxes en cause, n'est compatible avec le principe de proportionnalité que dans la mesure où elle est rendue nécessaire par des impératifs de répression et de prévention, compte tenu de la gravité de l'infraction» (§ 70 et 71 de l'arrêt).

¹⁷ CEDH, 4e sect., 5 juill. 2001, n° 41087/98, *Phillips c/ Royaume-Uni*: Rec. CEDH 2001-VII, § 51. – CEDH, 1re sect., 11 janv. 2007, n° 35533/04, *Mamidakis c/ Grèce*, préc., § 44.

citoyen que «la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires» et que ce principe s'applique à toute sanction ayant le caractère d'une punition¹⁸. Le Conseil constitutionnel a par ailleurs déjà considéré comme inconstitutionnelles des pénalités fiscales instituées par le législateur lorsqu'elles pourraient, «dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission (...) constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré»¹⁹.

Le principe de nécessité des peines est complété par le principe de l'individualisation des peines, ainsi qu'en témoigne l'intéressante décision rendue par le Conseil constitutionnel à propos de la publication et l'affichage du jugement de condamnation pour fraude fiscale prévu par l'article 1741 du CGI²⁰. Cette décision réaffirme en son point 3 que «le principe d'individualisation des peines qui découle de [l'article 8 de la Déclaration de 1789] implique que la peine de publication et d'affichage du jugement ne puisse être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce». Le Conseil constitutionnel, constatant que l'article 1741, alinéa 4 du CGI ne permet au juge, ni de faire varier la durée de l'affichage, ni de modifier ses modalités, en déduit que ce texte ne respecte pas les exigences qui découlent du principe d'individualisation des peines. Cette décision est extrêmement instructive car elle illustre une situation dans laquelle le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution un dispositif punitif empêchant le juge de tenir compte des circonstances de l'espèce.

Dans ce contexte, il n'est pas évident d'évaluer la portée exacte des deux décisions QPC rendues par le Conseil constitutionnel le 17 mars 2011 au sujet de la compatibilité avec l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, d'une part de la majoration de 40% pour mauvaise foi prévue par l'article 1729 du CGI²¹, et d'autre part de la majoration de 80% applicable lorsqu'un document n'a pas été déposé par le contribuable dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première²².

¹⁸ Cons. const., déc. 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, consid. 37: Rec. Cons. const. 1997, p. 333. – Cons. const., déc. 29 déc. 2003, n° 2003-489 DC, Loi de finances pour 2004, cons. 11: Rec. Cons. const. 2004, p. 487.

¹⁹ Cons. const., déc. 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, préc., consid. 39.

²⁰ Cons. const., déc. 10 déc. 2010, n° 2010-7275/82 QPC.

²¹ Le texte examiné par le Conseil est celui en l'état du droit antérieur à 2006 mais sa substance demeure inchangée à l'heure actuelle.

²² Cons. Const. 17 mars 2011, n° 2010-103 QPC et n° 2010-105/106 QPC.

Le Conseil constitutionnel adopte dans ces deux décisions la même approche fondée sur l'idée que l'existence dans la loi d'une gradation des pénalités permet de conclure au respect du principe d'individualisation des peines. Certes, la nécessité d'une analyse au cas par cas du comportement du contribuable est bien réaffirmée par le Conseil. Toutefois, le Conseil n'en déduit pas que les pénalités puissent être systématiquement modulées par l'administration ou par le juge, notamment lorsqu'il existe dans la loi une échelle de pénalités (40% pour la mauvaise foi, 80% en de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit) qui permet de garantir l'adaptation de la sanction à la gravité du comportement. La décision relève que «la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable; que le taux de 40% n'est pas manifestement disproportionné»²³.

Ceci étant dit, la décision du Conseil constitutionnel laisse subsister une question fondamentale : qu'en est-il lorsqu'aucune échelle n'est prévue par la loi? Le Conseil constitutionnel serait-il prêt à reconnaître qu'en présence de sanctions non graduées, une norme prévoyant une application mécanique d'une pénalité à taux unique serait inconstitutionnelle faute de permettre une prise en considération des circonstances de l'espèce? Telle n'est pas, à ce jour, la réponse du Conseil d'Etat²⁴, dont la position est actuellement en cours d'examen par la Cour européenne des droits de l'homme. La réponse du Conseil constitutionnel n'est pas certaine, mais le débat mérite de rester ouvert, comme en témoigne le fait que dans la décision ayant réputé contraire au principe d'individualisation l'impossibilité de faire varier les modalités d'affichage d'une condamnation pour fraude fiscale, le juge était précisément confronté à une pénalité non graduée.

²³ Cons. 6.

²⁴ CE, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., 27 juin 2008, *Société Segame*, n° 301343.

En conclusion, donc, le renforcement de l'effectivité des pénalités fiscales devrait aller de pair avec un contrôle accru de la proportionnalité de celles-ci. Cette nécessaire recherche de l'équilibre mérite de guider également la réflexion en matière de fraude fiscale.

2° - *La fraude fiscale*

8 – Si la notion de fraude fiscale est stable, son « potentiel » au stade de la mise en œuvre concrète est encore dans une large mesure inexploité. Comme le notait en 2007 le Conseil des prélèvements obligatoires, « le faible nombre de plaintes déposées par l'Administration du chef de fraude fiscale contraste avec l'ampleur du champ d'application de l'article 1741 du CGI qui (...) permet en théorie de faire sanctionner une très grande variété et un très grand nombre de comportements indéclicats »²⁵. De même, les dispositions de l'article 1742 du CGI relatives à la complicité du délit de fraude fiscale ne sont apparemment que rarement appliquées par les juridictions répressives²⁶.

Or, il est vrai que la définition de la fraude fiscale embrasse un champ potentiellement immense. L'article 1741 vise, on le sait, « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse ». L'ampleur de ce champ est parfois méconnue par les entreprises. Certaines tendent ainsi à oublier, par exemple, que la fraude fiscale peut être poursuivie dans des situations impliquant le défaut de déclaration d'un établissement stable²⁷ ou la détermination d'une politique de prix de transfert²⁸. Ainsi, s'il faut se garder de voir un danger pénal derrière chaque décision entrepreneuriale, il convient tout de même de ne pas sous-estimer le problème.

Reste que l'étendue conceptuelle de la notion de fraude fiscale pose de sérieux problèmes de délimitation, en particulier par rapport à l'abus de

²⁵ *Ibidem*, p. 197.

²⁶ *Ibid.*, p. 198.

²⁷ Cass. crim., 14 mars 2007, n° 06-85.865, *Ournier*: JurisData n° 2007-038444; RJF 11/2007, n° 1329. – Cass. crim., 10 sept. 2008, n° 07-88.433, *Ournier*: Dr. fisc. 2009, n° 3, étude 54; RJF 2/2009, n° 161.

²⁸ Cass. crim., 30 oct. 1978: Bull. crim. 1978, n° 290.

droit. Certains schémas considérés comme fictifs en application de l'article L. 64 du LPF peuvent ainsi être considérés comme frauduleux au sens de l'article 1741 du CGI. De même, certains schémas procédant d'un but exclusivement fiscal et contraire aux objectifs poursuivis par les auteurs des textes pourraient sans doute être pénalement répréhensibles ... mais où tracer la frontière entre ce qui relève du fiscal et ce qui relève du pénal? On peut à cet égard s'appuyer sur certains raisonnements simples:

- tout d'abord, il paraît évident qu'un comportement non susceptible de constituer un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF ne devrait pas donner prise à la qualification de fraude fiscale au sens pénal. Si l'indépendance des procédures fiscale et pénale empêche de tirer toutes les conséquences pratiques de ce constat de bon sens²⁹ – ce qui, soit dit en passant, pourrait militer en faveur d'une redéfinition des relations entre les deux types de procédure afin de tirer les conséquences du principe constitutionnel de nécessité des peines –, il y a là un point de départ pour la réflexion sur les relations entre abus de droit et fraude fiscale;
- ensuite, une distinction doit être faite entre plusieurs situations d'abus de droit par recherche d'un but fiscal exclusif. Dans certains cas, il est vrai, l'abus de droit présente les caractères d'une infraction pénale. Il en va ainsi lorsque le contribuable est parfaitement en mesure de connaître l'intention du législateur, parce que celle-ci est révélée sans ambiguïté par l'exposé des motifs de la loi ou les travaux préparatoires. Il est alors possible d'estimer que l'élément intentionnel de l'infraction pénale est présent. Dans d'autres cas, en revanche, le contribuable à la recherche d'une économie d'impôt sait qu'il se trouve dans une situation «limite». Sa situation n'a pas été véritablement envisagée par le législateur mais il n'est pas certain que l'acte ou les actes envisagés soient contraires aux objectifs poursuivis par les auteurs des textes. Objectivement, l'existence d'un abus de droit est alors incertaine³⁰. En pareille circonstance, il

²⁹ Cf. cependant le très intéressant arrêt de la Chambre criminelle de la Cour de cassation du 4 novembre 2010, n° 10-81.233, JurisData n° 2010-022590, Dr. fisc. 2011, n° 3, chron. 111 par *R. Solomon*, n° 1, où l'on voit poindre un lien assez net entre l'absence d'abus de droit fiscal et l'absence d'incrimination possible sur le terrain pénal.

³⁰ À titre d'illustration, songeons aux cas *Axa* et *Henri Goldfarb* à propos desquels tant d'encre coula avant que le Conseil d'État ne tranche en faveur de l'absence de fraude à la loi, cf. CE, 8e et 3e ss-sect., 7 sept. 2009, n° 305586, min. c/ SA Axa: JurisData n° 2009-081542; Dr. fisc. 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. Olléon, note E. MEIER - R. TORLET; RJF 12/2009,

nous semble qu'il n'y a pas de fraude fiscale et que, plus généralement, aucune sanction de nature punitive ne devrait pouvoir être infligée au contribuable³¹. À supposer même que les agissements du contribuable soient finalement qualifiés d'abus de droit par le juge de l'impôt en raison de leur contrariété avec les objectifs poursuivis par les auteurs des textes, il n'existe pas d'élément intentionnel au sens pénal car il n'existe pas chez le contribuable une volonté de commettre un acte dont il connaît le caractère illicite.

En conclusion, le potentiel de la notion de fraude fiscale ne doit pas faire oublier le principe de l'interprétation stricte des infractions pénales, principe qui n'est pas sans lien intellectuel (à défaut d'être juridique) avec celui de l'application mesurée de la loi, qu'elle soit fiscale ou pénale.

2. Aspects de procédure

9 – C'est sans doute sous l'angle procédural que le constat de la « pénalisation » du droit fiscal, au sens large, est aujourd'hui le plus pertinent. S'il est impossible dans le cadre du présent article d'en détailler toutes les ramifications, force est de constater l'apparition de nouvelles procédures permettant d'établir l'existence de la fraude fiscale (A) ainsi que le développement de techniques permettant l'exécution effective des sanctions pénales (B).

2.A. – *De nouvelles procédures de découverte de la fraude fiscale*

10 – Le souci d'efficacité dans la répression explique le développement de nouvelles synergies institutionnelles en vue d'établir les manquements des contribuables à leurs obligations fiscales (1°). La procédure de flagrance fiscale, quant à elle, participe du souci d'établir la matérialité de l'infraction avant qu'il ne soit trop tard pour le faire (2°).

n° 1138; BDCF 12/2009, n° 142, concl. L. Olléon. – CE, 8e et 3e ss-sect., 7 sept. 2009, n° 305596, *Sté Henri Goldfarb*; JurisData n° 2009-081543; Dr. fisc. 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. Olléon, note E. MEIER - R. TORLET; RJF 12/2009, n° 1139; BDCF 12/2009, n° 142, concl. L. Olléon. Rapp. Cass. crim. 4 nov. 2010, cité à la note précédente.

³¹ Pour la démonstration relative à la pénalité d'abus de droit, nous nous permettons de renvoyer à notre ouvrage, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*: Lextenso, 2010, n° 1224.

1° - *De nouvelles synergies institutionnelles*

11 – À l'évidence, l'heure est au renforcement de la coopération internationale (a) et à l'alliance entre institutions de droit interne, comme en témoigne en particulier la création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (b).

(a) *La coopération internationale*

12 – Le sujet est multiforme et n'est ici mentionné que pour mémoire. Le renforcement de la coopération entre administrations fiscales est en effet spectaculaire. Sous l'impulsion de l'OCDE comme de l'Union européenne, cette coopération devient une réalité plus tangible et plus efficace³², tant en matière d'échange d'informations que d'assistance au recouvrement³³. En témoigne l'adoption le 7 décembre 2010 d'un accord politique sur un projet de directive visant à renforcer la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité directe, afin de permettre aux États membres de mieux combattre la fraude et l'évasion fiscales³⁴. Cette directive devrait notamment étendre la coopération entre les États membres aux taxes de toutes sortes, créer des dispositions concernant les échanges automatiques d'informations, permettre aux fonctionnaires d'un État membre de participer à des enquêtes administratives sur le territoire d'un autre État membre et prévoir que les échanges d'informations seront effectués au moyen de formulaires, de formats et de canaux de communication normalisés.

Une autre coopération, moins connue des fiscalistes mais tout aussi importante, se développe entre les juges, y compris en matière pénale. À titre d'illustration, on peut signaler l'insertion récente dans le Code de procédure pénale d'un chapitre consacré à la coopération internationale aux fins d'exécution des décisions de confiscation (*CPP, art. 713 et s.*)³⁵, celles-ci étant définies comme les peines ou mesures définitives ordonnées par une

³² Nous renvoyons sur ce point aux Actes du colloque organisé par l'École de droit de la Sorbonne le 15 juin 2010, *La nouvelle coopération fiscale internationale*: Dr. fisc. 2010, n° 42-43, étude 531. – V. également, P. SAINT-AMANS, *La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale: la longue marche de l'OCDE*: Dr. fisc. 2010, n° 14, étude 257.

³³ Sur le terrain du recouvrement, cependant, de gros progrès restent à faire. La Commission européenne évalue ainsi à 5% le taux global de recouvrement afférent aux demandes de recouvrement entre États membres (V. Rapp. COM(2009) 451, procédant à l'évaluation du fonctionnement de la directive 2008/55/CE du 26 mai 2008 qui remplace la directive n° 76/308/CEE du 15 mars 1976).

³⁴ V. Cons. UE, 7 déc. 2010, communiqué 15094/10.

³⁵ Ces dispositions introduites par la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale constituent l'application de la décision-cadre du Conseil de l'Union européenne du 6 octobre 2006.

juridiction d'un État membre de l'Union européenne, appelé État d'émission, à la suite d'une procédure portant sur une ou plusieurs infractions pénales, aboutissant à la privation permanente d'un ou plusieurs biens. Des dispositions spécifiques concernent également désormais l'entraide aux fins de saisies des produits d'une infraction en vue de leur confiscation ultérieure (*CPP, art. 694-10 et s.*). Il convient ici d'insister sur le fait que, conformément à la décision-cadre du Conseil de l'Union européenne du 6 octobre 2006, l'exigence de la double incrimination (en France et à l'étranger), ordinairement nécessaire pour procéder à l'exécution en France d'une décision de gel prise par une autorité étrangère, est écartée par le Code de procédure pénale lorsque l'infraction constitue, dans l'État d'émission, une infraction de fraude (ce qui inclut la fraude fiscale) punie d'une peine privative de liberté d'une durée égale ou supérieure à trois ans d'emprisonnement (*CPP, art. 695-9-17, 4°, al. 2*). Le Code de procédure pénale précise même expressément que «l'exécution de la décision de gel ne peut, en matière de taxes ou d'impôts, de douanes et de change, être refusée au motif que la loi française ne prévoit pas le même type de taxes ou d'impôts ou le même type de réglementation en matière de taxes ou d'impôts, de douane et de change que la loi de l'État d'émission» (*CPP, art. 695-9-18*). Il apparaît donc qu'en matière de fraude fiscale, la coopération judiciaire se veut automatique.

À ces instruments actuels de coopération judiciaire s'ajoute enfin l'institution encore en projet d'un Procureur européen ayant des compétences d'enquête et de poursuite pour les infractions de fraude aux intérêts financiers de l'Union européenne³⁶. Ce procureur pourrait par exemple poursuivre des infractions telles que la fraude carrousel en matière de TVA. La construction progressive d'un espace judiciaire européen comprenant la matière pénale est ainsi complémentaire de celle d'un espace administratif européen concentré sur l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

(b) La création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale

13 – Au titre des nouvelles synergies destinées à enrayer la délinquance fiscale, il convient tout particulièrement de signaler, dans l'ordre interne, la coopération mise en place entre administration fiscale et services de police judiciaire – laquelle n'est d'ailleurs pas exclusive d'une coopération avec les services étrangers. Cette collaboration qu'appelait déjà de ses vœux le

³⁶ L'institution du Procureur européen résulte de l'article 86 du TFUE introduit par le Traité de Lisbonne.

Conseil des prélèvements obligatoires en 2007³⁷ a vu le jour avec la loi de finances rectificative pour 2009³⁸ qui a mis en place, à compter du 1er janvier 2010, une procédure judiciaire d'enquête fiscale dans laquelle certains agents des services fiscaux peuvent être dotés de prérogatives de police judiciaire³⁹. L'article 28-2 du Code de procédure pénale prévoit ainsi que ces agents, regroupés au sein du ministère de l'intérieur dans la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale par le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010⁴⁰, peuvent effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction. Ils ont compétence pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national⁴¹, les infractions prévues par les articles 1741 et 1743 du CGI lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions prévues par ces articles résultent d'une des conditions prévues aux 1° à 3° de l'article L. 228 du LPF. On signalera également qu'ils peuvent, depuis la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, rechercher et constater les infractions connexes aux infractions ci-dessus.

Les cas visés dans le cadre de ce renvoi de textes sont ceux dans lesquels existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale, pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves, résulte:

- - soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française;
- - soit de l'interposition, dans un État ou territoire mentionné au 1°,

³⁷ CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, rapport 25 mars 2007, p. 165 et s., p. 231 et s.

³⁸ L. fin. rect. 2009, n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 23; Dr. fisc. 2010, n° 5, comm. 136.

³⁹ Cf. à ce sujet la circulaire du Ministère de la Justice et des Libertés du 15 décembre 2010 «relative à la lutte contre la grande fraude fiscale», BOMJL n° 2010-10 du 31 décembre 2010.

⁴⁰ JO 5 nov. 2010, p. 19784 : Dr. fisc. 2010, n° 45, act. 426.

⁴¹ Le cantonnement territorial de l'article 28-2 du Code de procédure pénale pose déjà certaines difficultés puisque, comme l'ont noté Eric Meier et Ariane Calloud (E. MEIER - A. CALLOUD, *Création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale*: Option Finance n° 1102, 29 nov. 2010, p. 38), le décret du 4 novembre 2010 prévoit que la brigade pourra «effectuer ou poursuivre à l'étranger les recherches liées aux infractions entrant dans son domaine de compétence».

de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable;

- - soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification⁴².

2° - *La procédure de flagrance fiscale*

14 – La procédure de flagrance fiscale, instituée par l'article 15 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007⁴³ et entrée en vigueur le 1er janvier 2008, complète le panorama des mesures destinées à rendre plus rapide et efficace le constat des manquements à la loi fiscale. L'objectif de cette procédure est ainsi, lorsque l'Administration constate qu'une fraude fiscale grave est en train de se produire, de sanctionner rapidement et efficacement le contribuable et de sécuriser le recouvrement⁴⁴.

Selon les dispositions de l'article L. 16-0 BA du LPF, l'Administration peut désormais, à l'occasion de certaines procédures de recherche ou de contrôle, constater en cas de fraudes spécifiques une situation de flagrance pour une période pour laquelle aucune des obligations déclaratives prévues aux articles 170, 172, 223 et 287 du CGI n'est échue. Le constat de flagrance fiscale emporte alors des conséquences au regard des régimes d'imposition et des procédures de contrôle et de reprise. La constatation d'une flagrance fiscale entraîne enfin l'application d'une amende selon les dispositions de l'article 1740 B du CGI. Afin de respecter les droits de la défense, le législateur a assorti la procédure de flagrance fiscale de garanties et de voies de recours au bénéfice du contribuable, dans les conditions de droit commun ou selon des dispositifs nouvellement créés. Le contribuable peut notamment bénéficier de deux recours cumulatifs en référé, l'un contre la mise en œuvre de la procédure de flagrance fiscale et l'autre contre la mise en œuvre des saisies conservatoires.

Il est à noter que la procédure de flagrance n'a pas seulement pour but de constater l'existence d'une infraction. Elle permet aussi à l'Administration de pratiquer des saisies conservatoires dans les conditions prévues à l'article L. 252 B du LPF. Cette procédure constitue donc en quelque sorte

⁴² L'article L. 228 du LPF prévoit que lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées qu'une infraction présente ces caractéristiques, la commission des infractions fiscales examine l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis.

⁴³ Dr. fisc. 2008, n° 6, comm. 159.

⁴⁴ Pour plus de détails, cf. *Instr. 31 déc. 2008*: BOI 13 L-12-08, § 109 ; Dr. fisc. 2009, n° 1-2, *instr. 14002*.

la préfiguration des mesures conservatoires et des saisies spéciales pouvant être prises ultérieurement dans le cadre d'une procédure pénale.

2.B. – Une nouvelle procédure pour rendre effective l'exécution des sanctions pénales

15 – S'il est une réforme qui semble être passée relativement inaperçue chez les fiscalistes, c'est la loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 visant à faciliter la saisie et la confiscation en matière pénale dont nous avons vu plus haut qu'elle avait notamment inséré dans le Code de procédure pénale diverses dispositions permettant de faciliter la circulation internationale des décisions de confiscation⁴⁵. Or, cette loi peut avoir un impact sur le déroulement des procédures pénales en matière de fraude fiscale. En effet, l'un des objectifs de cette loi est de permettre à l'autorité judiciaire de pratiquer des saisies sur des biens pouvant faire l'objet d'une confiscation définitive à titre de peine complémentaire⁴⁶. Il existe ainsi désormais dans le Code de procédure pénale un titre intitulé «Des saisies spéciales» dont le but est de garantir, dès avant la condamnation pénale, l'effectivité future de la peine qui pourrait être prononcée.

Le Code de procédure pénale ne mentionne pas expressément que la nouvelle procédure s'applique aux poursuites en matière de fraude fiscale. Toutefois, le doute n'est guère permis. En effet, les «saisies spéciales» peuvent avoir lieu pour toutes les poursuites concernant des infractions pour lesquelles le juge pénal peut prononcer une peine complémentaire de confiscation selon les conditions définies à l'article 131-21 du Code pénal (*CPP*, art. 706-141). Or, ce dernier article prévoit que la peine complémentaire de confiscation s'applique de plein droit pour les crimes et délits punis d'une peine d'emprisonnement d'une durée supérieure à un an (sauf délits de presse)⁴⁷. La fraude fiscale étant punie d'une peine d'emprisonnement

⁴⁵ Sur cette réforme, V. H. ROBERT, *Une importante réforme de procédure pénale inachevée. À propos de la loi du 9 juillet 2010*: JCP G 2010, 1067.

⁴⁶ Il convient ici de bien distinguer entre les saisies dites «spéciales», qui visent à garantir l'exécution future d'une peine de confiscation (*CPP*, art. 706-141 et s.), et les mesures conservatoires sur les biens prises en vue de garantir le paiement des amendes encourues ainsi que, le cas échéant, l'indemnisation des victimes (cf. sur ce point, *CPP*, art. 706-166).

⁴⁷ L'article 131-21 a été déclaré conforme à la Constitution par la décision n° 2010-66 QPC du 26 novembre 2010.

pouvant aller jusqu'à cinq ans, elle entre dans le champ d'application du texte. Ce point est d'ailleurs confirmé par les travaux préparatoires⁴⁸.

S'agissant des biens pouvant être confisqués en application de la nouvelle procédure, l'article 706-141 du Code de procédure pénale prévoit notamment que les saisies peuvent porter sur tout ou partie des biens d'une personne, sur un bien immobilier, sur un bien ou un droit mobilier incorporel ou une créance. Les modalités et les effets de chacune de ces saisies sont précisés par les articles ultérieurs. On signalera en particulier qu'en vertu de l'article 706-153 du même code, la saisie peut porter sur une «créance figurant sur un contrat d'assurance sur la vie» (formule maladroite pour désigner la créance contre l'assureur), ce qui entraîne la suspension des facultés de rachat, de renonciation et de nantissement du contrat dans l'attente du jugement définitif au fond. La saisie interdit également toute acceptation postérieure du bénéfice du contrat dans l'attente de ce jugement et l'assureur ne peut alors plus consentir d'avances au contractant.

Encore faut-il, pour qu'une saisie puisse être ordonnée, que les biens entrent dans le champ défini par l'article 131-21 du Code pénal en ses alinéas 2 et 3. Il faut notamment, soit qu'ils aient servi à commettre l'infraction ou aient été destinés à la commettre (ce qui n'a guère de sens dans l'hypothèse d'une fraude fiscale), soit qu'ils soient «l'objet ou le produit direct de l'infraction». La loi limite toutefois le champ des biens saisissables en excluant les «biens susceptibles de restitution à la victime». En outre, l'alinéa 4 du même texte prévoit que «s'il s'agit d'un crime ou d'un délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement et ayant procuré un profit direct ou indirect, la confiscation porte également sur les biens meubles ou immeubles, quelle qu'en soit la nature, divis ou indivis, appartenant au condamné lorsque celui-ci, mis en mesure de s'expliquer sur les biens dont la confiscation est envisagée, n'a pu en justifier l'origine».

L'article 131-21 est d'interprétation difficile dans le contexte des poursuites pour fraude fiscale. On peut en tirer, tout d'abord, qu'une saisie peut en principe être pratiquée sur des comptes ou des contrats d'assurance vie appartenant au contribuable sans limite particulière, sauf pour le contribuable poursuivi à démontrer que les sommes en cause ont une origine étrangère à la commission de l'infraction (remploi immédiat de sommes issues de la vente d'un actif, etc.). On peut s'interroger, ensuite, sur le sens de l'exception faite pour les biens «susceptibles de restitution à la victime».

⁴⁸ V. en ce sens les débats à l'Assemblée nationale: JOAN CR 4 juin 2009, spécialement p. 4971.

Cette limitation du champ de la saisie se comprend sans doute aisément dans certains cas: il est évident, par exemple, qu'il ne s'agit pas de saisir un bien volé entre les mains du voleur ou de l'escroc ... puisque ce bien a vocation à être restitué à son propriétaire légitime. Qu'en est-il dans le cas de la fraude fiscale? Pourrait-on soutenir que l'économie d'impôt réalisée, qui constitue le «produit direct de l'infraction» au sens de l'article 131-21, a vocation à être restituée à l'État, victime de l'infraction, dans le cadre d'une action purement fiscale? Une telle argumentation paraîtrait logique. Convenons toutefois qu'elle donnerait au contribuable poursuivi la possibilité de s'opposer systématiquement à la procédure de saisie spéciale nouvellement instituée, ce qui paraît difficilement compatible avec le souci du législateur d'appliquer la procédure aux infractions fiscales. Dès lors, les moyens offerts au contribuable poursuivi pour fraude fiscale afin de s'opposer à ces saisies paraissent limités, même si la loi prévoit que l'ordonnance de saisie prise par le juge des libertés et de la détention peut être déferée à la chambre de l'instruction par déclaration au greffe du tribunal dans un délai de dix jours à compter de sa notification.

C'est dire que si la «pénalisation» du droit fiscal est à certains égards un épouvantail dont l'existence n'est pas clairement confirmée par les statistiques, le renforcement de l'arsenal juridique destiné à pourchasser la fraude fiscale est bel et bien une réalité.

La «penalizzazione» del diritto fiscale: mito o realtà?*

Daniel Gutmann *

* Traduzione dal francese a cura di Roberto Antonio Capostagno. La versione originale in lingua francese di questo articolo è stata pubblicata in *Droit fiscal*, n. 4, 27 gennaio 2011, p. 122. Esso viene pubblicato in questa Rivista per gentile concessione dell'Autore.

** Daniel Gutmann è professore presso la Scuola di Diritto della Sorbona – Università Parigi-1

SOMMARIO: *Prologo; 1. Aspetti sostanziali; 1.A. – La stabilità del quadro giuridico; 1.B. – L'effettività rinforzata del diritto penale fiscale; 2. Aspetti procedurali; 2.A. – Le nuove procedure di accertamento della frode fiscale; 2.B. – Una nuova procedura per rendere effettiva l'esecuzione delle sanzioni penali.*

Prologo

1 – Secondo un'opinione condivisa da un buon numero di operatori del diritto tributario, sarebbe in corso da qualche anno una tendenza alla «penalizzazione» del diritto fiscale che prenderebbe la forma di un inasprimento delle sanzioni in cui incorrerebbero i contribuenti in caso di violazione dei loro obblighi giuridici. Questo inasprimento, accelerato dalla crisi finanziaria del 2008, e dalla correlata esigenza di maggiori entrate fiscali, sarebbe dovuta sia all'esistenza di nuove regole più repressive sia all'aumento della severità dimostrata dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei suoi poteri di controllo. Nel momento in cui gli specialisti del diritto penale s'interrogano sull'opportunità di «depenalizzare» la vita degli affari¹, c'è da chiedersi, questo sentimento comune rinvia ad una realtà concreta?

¹ Cfr. su questo tema, PH. CONTE, *La dépenalisation du droit des affaires*, Archives de philosophie

A dare credito alle statistiche relative alla massa complessiva dei soggetti perseguiti penalmente e delle sanzioni inflitte, la risposta appare piuttosto negativa. Secondo il rapporto del *Conseil des prélèvements obligatoires* pubblicato nel marzo 2007 sulla frode ai prelievi obbligatori e al suo controllo, «Il numero di pratiche il cui oggetto riguarda procedimenti penali è stabile – nell'ordine di 1.000 posizioni all'anno – e piuttosto limitato in proporzione al numero totale di controlli. Cosicché, solo una percentuale variabile tra l'1,5 e il 2 per cento dei casi risulta oggetto di sanzione penale»². Successivamente al 2007, l'accertamento rimane analogo. Il numero di denunce per frode fiscale raggiunge le 972 nel 2007, le 992 nel 2008 e le 939 nel 2009, dove queste cifre sono attribuibili per circa un terzo alle denunce relative agli imprenditori del comparto edilizio³. Si può pertanto stimare che i procedimenti penali sono sostanzialmente stabili nel loro insieme.

L'evoluzione in materia di sanzioni fiscali è più discussa ma si risolve, negli ultimi quindici anni, in una valutazione comparabile. Il Rapporto del *Conseil des prélèvements obligatoires* del 2007 rilevava in effetti un aumento costante, successivo al 1996, del numero complessivo di sanzioni inflitte dai servizi di controllo. In questo modo, queste si sostanziano in un tasso medio del 38% delle situazioni giuridiche rettificata nel 2005, contro meno del 30% nel 1996⁴. Dopo quel momento, la curva pareva tuttavia essersi invertita. Il rapporto annuale 2009 pubblicato dalla Direzione generale delle finanze pubbliche nel 2010 dimostra che le sanzioni inflitte nel quadro delle verifiche contabili, dopo aver conosciuto un picco nel 2007 (3.264 M€), sono ridiscese nel 2008 e nel 2009 (2.285 M€ et 2.184 M€). La stessa evoluzione può essere rilevata nel quadro delle sanzioni conseguenti ad una verifica della situazione fiscale personale⁵. Il rapporto tra sanzioni e situazioni giuridiche rettificata si stabilisce in un totale del 49% nel 2007, del 34,3% nel 2008 e del 30,6% nel 2009.

du droit, 2010, t. 53 : DALLOZ, coll. *Le droit pénal*, 2010, p. 183 et s. – V. ugualmente Rapport Commission Coulon del 20 febbraio 2008 au garde des Sceaux, *La dépenalisation de la vie des affaires*: Doc. fr., 2008.

² *Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, rapport 25 mars 2007, p. 191.

³ Fonte: DGFIP, *Rapp. annuel 2009*, luglio 2010, p. 48.

⁴ Il rapporto s'interroga in merito alla grande disparità geografica delle pratiche, che inducono a «interrogarsi sull'inquadramento delle pratiche delle direzioni dei servizi fiscali in materia di tasso di penalità» (p. 193). La stessa constatazione è fatta trattandosi di ricorsi alle sanzioni penali propriamente dette (p. 197 e.s.).

⁵ 229 M€ nel 2007, 160 M€ nel 2008 et 145 M€ nel 2009.

La constatazione non è priva d'interesse, anche se occorrerebbe operare una analisi più approfondita della situazione per avere un'immagine completa della realtà. Una analisi per tipologia di contribuente e per settore sarebbe indispensabile. Una ricognizione del numero di soggetti perseguiti penalmente e del quantum totale delle sanzioni rispetto all'andamento del numero dei controlli (ESFP e controlli contabili) permetterebbe ugualmente di misurare l'evoluzione della «penalizzazione» del diritto tributario, non tanto in valore assoluto, quanto in termini proporzionali nel confronto tra le violazioni indagate ed accertate dall'Amministrazione. Questo approccio è peraltro parzialmente seguito dalla Corte dei Conti, la quale, nel suo Rapporto pubblico annuale 2010, rileva che «l'enfasi posta in questi ultimi anni sui controlli con finalità di bilancio e repressive è andata un po' troppo lontano, a detrimento della finalità dissuasiva e dell'uguaglianza nei confronti dell'imposta. In effetti, certi settori d'attività, certe categorie di contribuenti, certi dispositivi derogatori e certe imposte sono meno controllate di altre, perchè è più difficile e meno immediatamente redditizio in termini di incremento del gettito e in termini di repressione. Questa modalità di conduzione può indurre a sanzionare non già i comportamenti più repressibili bensì i più facili a essere individuati»⁶. L'opinione rilevata in alcuni operatori potrebbe dunque comprendersi se fosse accertato che alcuni contribuenti (persone fisiche o giuridiche) più esposte risultano oggetto di sanzioni più severe, destinate a mantenere o aumentare la redditività del controllo in un contesto in cui gli sforzi dell'Amministrazione vengono concentrati e considerati prioritari.

In tutti i casi, vi è una certezza: se le statistiche in materia di sanzioni e di denunce per irregolarità fiscale sono complessivamente stabili al momento, è agevole predire un rafforzamento dell'azione dell'Amministrazione su questo terreno. Una tale predizione si basa non soltanto sull'ipotesi secondo la quale l'Amministrazione tende a concentrare i propri sforzi sui controlli considerati più redditizi, ma anche sulla constatazione dello sviluppo di nuovi strumenti giuridici capaci di consentire un più efficace contrasto alla frode e all'evasione fiscali. Dopo che i Paesi del G20 hanno stabilito un rapporto diretto tra crisi finanziaria e necessità di sanzionare i contribuenti che ricorrono alle operazioni con gli Stati e i territori non cooperativi, che l'Unione europea ha preso pienamente coscienza dell'insufficienza della co-

⁶ COUR DES COMPTES, *Rapp. public annuel 2010*, febbraio 2010, p. 190. Questo rapporto contiene i risultati di una inchiesta condotta nei servizi locali della DGFIP sul metodo e i risultati del controllo fiscale.

operazione tra gli Stati membri per affrontare collettivamente il fenomeno della frode in materia di IVA e l'aggiramento della direttiva sui redditi da risparmio, non c'è alcun dubbio che la lotta contro la frode fiscale costituisca una priorità dell'azione pubblica. In questo contesto, non è certamente per azzardo se il ministero del bilancio e il Ministero della giustizia ha, secondo le nostre informazioni, emesso recentemente una circolare facente il punto sulle modalità concrete della repressione penale della frode fiscale. Pertanto, è interessante fare una rapida rassegna della politica fiscale attuale esaminandone certi aspetti sostanziali (1) e procedurali (2).

1. Aspetti sostanziali

2 – In prima approssimazione, si può affermare che le norme giuridiche di riferimento del sistema sanzionatorio previsto per i contribuenti disonesti non ha subito delle modifiche sostanziali in questi ultimi anni (A). Se esiste un fenomeno di penalizzazione in corso, è dunque in realtà perchè gli strumenti giuridici già esistenti sono, e saranno, utilizzati più intensamente che in passato (B).

1.A. – La stabilità del quadro giuridico

3 – La constatazione della stabilità giuridica riguarda il diritto penale comune (1°) come il diritto penale fiscale (2°).

1° - Il diritto penale comune

4 – Il quadro del diritto penale comune è noto e non necessita, dunque, che di brevi articolazioni. Si sa, in effetti, che alcune infrazioni penali derivanti dal diritto comune sono suscettibili d'essere rilevate in fattispecie relative alla fiscalità. E' il caso, per esempio, della truffa (*C. pén., art. 313-1 et ss.*), che è frequentemente contestata ai contribuenti che si abbandonano ad operazioni in frode all'IVA e non si confonde con l'infrazione di frode fiscale⁷. C'è anche il caso dell'abuso di beni sociali (*C. com., art. L. 241-3 et L. 242-6*) che accompagna talvolta l'atto anormale di gestione.

⁷ V. ancora recentemente Crim. 6 oct. 2010, n. 09-87.879 : JurisData n. 2010-020205, commentato da R. Salomon nella sua *Chronique de droit pénal fiscal*, Dr. fisc. 2011, n. 3, étude 111, point 2.

Si può ancora sottolineare l'incremento della tendenza del diritto penale a prevenire l'infrazione, come testimonia lo sviluppo della legislazione sul riciclaggio, il quale si definisce come l'azione di facilitare la falsa giustificazione circa l'origine dei beni o dei redditi dell'autore di un crimine o di un delitto che abbia allo stesso procurato un profitto diretto o indiretto, così come la circostanza d'apportare un concorso ad una operazione di collocazione, di dissimulazione, o di conversione del prodotto diretto o indiretto d'un crimine o di un delitto (*C. pén., art. 324-1*). Il delitto di riciclaggio può così concretizzarsi tutte le volte in cui l'obiettivo del riciclatore sia di dissimulare l'esistenza di una frode fiscale. Questa deve allora dare luogo ad una dichiarazione di sospetto in conformità all'articolo L. 561-15 del Codice monetario e finanziario quando risulta congiunto con uno dei criteri definito dal decreto n. 2009-874 del 16 luglio 2009⁸. Conviene insistere sul fatto che l'infrazione di riciclaggio è, anch'essa, autonoma rispetto al delitto di frode fiscale. Ne consegue in conformità alla giurisprudenza della Corte di cassazione, che il riciclaggio da frode fiscale può essere constatato dal giudice anche se il delitto di frode fiscale non fosse stato perseguito o non avesse comportato una condanna⁹. Dal punto di vista procedurale, la questione della distinzione tra frode fiscale e riciclaggio da frode fiscale è ugualmente importante dal momento che il procedimento d'infrazione di riciclaggio non necessita il deferimento preliminare alla Commissione delle infrazioni fiscali.

2° - *Il diritto penale fiscale*

5 – I contorni del diritto penale fiscale sono incerti, ciò che costituisce del resto un tratto particolarmente interessante dell'evoluzione legislativa contemporanea. Se oggi è acquisito che le sanzioni fiscali devono essere sottoposte ai principi fondamentali che governano la materia penale quando esse ricomprendono certe condizioni¹⁰, resta il fatto che la forma rivestita

⁸ Per un saggio circa le « *fraudes massives et complexes à caractère fiscal* » di cui Tracfin ha già avuto modo di scrivere, V. TRACFIN, *Rapport d'activité 2009*, specialmente p. 14 e ss.

⁹ Cass. crim., 20 févr. 2008, n. 07-82.977, FS-P+F: JurisData n. 2008-043263; Dr. pén. 2008, n. 5, comm. 67, nota M. Véron.

¹⁰ Le sanzioni fiscali che presentano un carattere repressivo dipendono dall'articolo 6 della Conv. EDH, V. soprattutto, CE, sect., avis, 5 avr. 1996, n.176611, *Houdmond*: JurisData n. 1996-042549; Rec. CE 1996, p. 116; Dr. fisc. 1996, n. 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova; RJF 5/1996, n. 607, chron. S. Austry, p. 478; BDCF 3/1996, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 63. – Cass. com. 29 avr. 2007, n. 95-20.001, Ferreira: JurisData n. 1997-001869; Bull. Cass. 1997, IV, n. 110, p. 96; Dr. fisc. 1997, n. 25, comm. 688; JCP E 1997, p. 990, nota Y. BRAD; JCP G 1997, II, 22935, nota F. SUDRE; Dr. adm. 1997, comm. n. 194;

dal meccanismo della sanzione in materia fiscale rimane originale e tende a diventarlo ancora di più¹¹. Questa ambiguità spiega perchè il Consiglio costituzionale abbia dovuto pronunciarsi per stabilire che una regola anti abuso quale quella dell'art. 155A del CGI [*Code Général des Impôts* (n.d.t.)] «non istituisce né una pena né una sanzione avente il carattere d'una punizione»¹². Tuttavia, cosa pensare del metodo legislativo consistente nel qualificare certe imposte come sanzioni? Si pensi, in particolare, al curioso meccanismo che consiste nell'aumentare fino al 50% le ritenute alla fonte o i prelevamenti che colpiscono i flussi destinati a Stati e territori non cooperativi.

Ad ogni modo, si può fare qualche semplice osservazione sull'evoluzione del diritto in tempi recenti: la definizione di frode fiscale non si è modificata; le altre sanzioni penali previste dagli articoli 1743 e seguenti del CGI non sono stati più modificati. Dal punto di vista delle penalità, l'ordinanza n. 2005-1512 del 7 dicembre 2005 ha certamente modificato il sistema delle penalità ma non c'è un legame diretto tra, da una parte, l'obiettivo di razionalizzazione e di semplificazione e, dall'altra, l'evoluzione circa il *quantum* delle sanzioni. Tutto considerato, l'evoluzione recente è del resto piuttosto nel senso della depenalizzazione, se si ricorda che l'ordinanza n. 2004-281 del 25 marzo 2004 aveva già soppresso una ventina di penalità divenute senza oggetto oppure obsolete e che altre penalità sono state soppresse o hanno visto il loro tasso abbassarsi sensibilmente nel 2005¹³. Così, il tasso massimo delle maggiorazioni raggiunge oggi il 100%, contro il 150% del periodo precedente al 2005. L'abbassamento sul lungo periodo è talvolta sensibile: a titolo d'esempio, la penalità prevista oggi dall'articolo 1736 del CGI nel caso di mancato rispetto degli obblighi di dichiarazione dei redditi da capitali mobiliari arriva « appena » al 50%, mentre essa

RJF 1997, n. 641; LPA 1er déc. 1997, p. 6, nota G. Tixier et A.G. HAMONIC-GAUX ; Gaz. Pal. 1997, 1, p. 20; Quot. jur. 1997, n. 42, p. 10, nota BV; RGDP 1998, p. 126, nota J. LAMARQUE; RJF 1997, n. 641. – Cfr. anche infra n. 8.

¹¹ Sarebbe interessante a questo riguardo confrontare le riflessioni sull'autonomia delle sanzioni fiscali in rapporto, rispettivamente, alle sanzioni amministrative (essendo la tendenza al riguardo piuttosto di adeguamento, come ha dimostrato Stéphane Austry, cfr. S. AUSTRY, *Les sanctions administratives en matière fiscale*: AJDA 2001, p. 51 et ss.) e alle sanzioni penali.

¹² Cons. const., déc. 26 nov. 2010, n. 2010-70 QPC, M. Moreau, consid. 5: Dr. fisc. 2010, n. 48, act. 458.

¹³ Per un quadro completo, V. Instr. 19 févr. 2007 : BOI 13 N-1-07; Dr. fisc. 2007, n. 13, instr. 13677, sulla pianificazione del regime delle sanzioni fiscali, § 6 (per le penalità di cui la quota è variata) e § 23 (per le penalità soppresse).

raggiungeva il 200% precedentemente alla legge n. 87-502, detta «legge Aicardi». Ci sono tuttavia dei contro esempi, come dimostra il passaggio dal tasso del 50% a quello dell'80% della maggiorazione per dissimulazione del prezzo in materia di diritti di registrazione (CGI, art. 1729).

A conclusione di queste prime considerazioni generali, sembra di poter affermare che la vera novità, consiste dunque meno nella moltiplicazione di nuove sanzioni, quanto piuttosto nella prospettiva di una riorganizzazione più sistematica delle sanzioni attuali.

B. – L'effettività rinforzata del diritto penale fiscale

6 – Si può osservare e anticipare nella pratica un certo rinnovato interesse dimostrato dall'Amministrazione nei confronti delle penalità specifiche stabilite dalla legge fiscale (1°) così come nei confronti della stessa teoria della frode fiscale (2°).

1° - Le penalità fiscali

7 – Appare innanzitutto che certe sanzioni penali fiscali stabilite dalla legge in caso d'omissione delle formalità dichiarative tendono a ritrovare una nuova giovinezza nella prassi del controllo. E' il caso, per esempio, dell'ammenda del 50% delle somme non dichiarate inflitta nel caso di difetto nell'adempimento degli obblighi dichiarativi concernenti i redditi da capitali mobiliari prevista in particolare dall'articolo 242 *ter* del CGI (CGI, art. 1736), o dell'ammenda del 5% delle somme omesse in caso di mancata presentazione di certi documenti previsti dall'articolo 54 *septies* del CGI (in particolare il prospetto delle plusvalenze inserite in sospensione d'imposta in occasione d'una ristrutturazione sottoposta ad un regime di favore, CGI art. 1763). E' difficile dire se esiste su questo terreno una politica generale dei servizi fiscali. La massima attenzione s'impone in ogni caso da parte dei contribuenti nella misura in cui l'omissione di formalità apparentemente senza importanza se non addirittura ridondanti (per esempio nel caso dei flussi transfrontalieri sottoposti a ritenuta alla fonte e all'obbligazione dichiarativa di questo responsabile) può rivelarsi gravida di conseguenze, e questo tanto più che l'Amministrazione sembra mostrarsi meno incline che in passato ad accordare delle transazioni favorevoli, il tutto nel contesto della soppressione della possibilità di ricorrere all'unità fiscale del Ministro del Budget¹⁴.

¹⁴ Da dove il ritorno in auge del *Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes*, istituito

Non si può nascondere che la scarsa flessibilità del sistema delle sanzioni proporzionali costituisce un problema effettivo. Da un lato, certamente, un tale sistema presenta il vantaggio d'essere prevedibile e di garantire l'uguaglianza dei contribuenti davanti alla legge. Esso evita di attribuire all'Amministrazione un potere discrezionale che, in assenza di precisi criteri guida, potrebbe in certi casi confondersi con l'arbitrio. Per altro verso, tuttavia, la pratica dimostra che certe sanzioni possono, in certi casi specifici, applicarsi senza alcun rapporto con la gravità dell'infrazione contestata e con il guadagno realizzato dal suo autore. È il caso, tra gli altri, in cui una sanzione non è proporzionale all'imposta elusa ma costituisce una percentuale d'una somma da dichiarare che non riflette necessariamente un reddito effettivamente realizzato. La soluzione più appropriata, in questo contesto, consisterebbe nell'affermare chiaramente – ciò che non fa il Consiglio di Stato al momento attuale – che le sanzioni proporzionali devono poter essere modulate dal giudice, quando le stesse presentano un carattere sproporzionato. Una tale evoluzione permetterebbe di attenuare l'apparente declino dei meccanismi amministrativi di flessibilità dell'applicazione della legge fiscale affidando ad un soggetto terzo indipendente, il giudice, una missione che proviene dall'essenza stessa della sua funzione. Questa soluzione sarebbe soprattutto il modo di tirare tutte le conseguenze che si possono ritrarre dall'ordinamento giuridico europeo in materia di diritti umani e dal diritto costituzionale.

La Corte europea dei diritti dell'uomo ha in effetti chiaramente riconosciuto nella sentenza *Mamidakis c/Grèce* del 11 gennaio 2007¹⁵ che delle sanzioni sproporzionate sono contrarie all'articolo 1 del 1° protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo¹⁶.

dalla legge n. 77-1453 del 29 dicembre 1977 (V. Min. Budget, circ. 2 nov. 2010: Dr. fisc. 2010, n. 45, instr. 14369).

¹⁵ CEDU, 1re sect., 11 gennaio 2007, n. 35533/04, *Mamidakis c/ Grèce*.

¹⁶ Decisione da confrontare con la decisione del 12 luglio 2001, cfr. CJCE, 12 luglio 2001, aff. C-262/99, *Louloudakis* : Rec. CJCE 2001, I, p. 5547. In questa questione, la *Cour de justice* sostiene in particolare che «compete al giudice nazionale di valutare se, tenuto conto delle necessità di repressione e di prevenzione, così come dell'importo delle tasse in discussione e del livello di sanzioni effettivamente inflitte, tali sanzioni non appaiano sproporzionate in rapporto alla gravità dell'infrazione tanto da poter diventare un ostacolo alle libertà consacrate dal trattato» e ritiene «che una legislazione nazionale la quale prevede (...) un insieme di sanzioni comprendente in particolare (...) un diritto maggiorato che potrebbe arrivare fino al decuplo del tributo in questione, non è compatibile con il principio di proporzionalità se non nella misura in cui essa sia resa necessaria dalle esigenze di repressione e di prevenzione, tenuto conto della gravità dell'infrazione» (§ 70 e 71 della sentenza).

La sentenza ammette in questo senso che una ammenda costituisce una «ingerenza nel diritto garantito dal primo alinea dell'articolo 1 del Protocollo n. 1, perché essa priva il richiedente di un elemento di proprietà, cioè della somma che egli deve pagare ; questa ingerenza si giustifica in conformità al secondo alinea di questo articolo, il quale prevede espressamente una eccezione per i casi di pagamento d'imposte, di altre contribuzioni o d'ammende. Tuttavia, questa disposizione deve essere interpretata alla luce del principio generale enunciato nel primo periodo del primo alinea, e pertanto deve esistere un rapporto di proporzionalità ragionevole tra i mezzi impiegati ed il fine perseguito¹⁷». E la sentenza prosegue: «conseguentemente, l'obbligazione finanziaria nata dal pagamento d'una ammenda può ledere la garanzia consacrata da questa disposizione, ove la stessa imponga alla persona in questione un peso eccessivo o pregiudichi fundamentalmente la sua situazione finanziaria (vedere *Orion-Břeclav S.R.O. c. République Tchèque* (déc.), n. 43783/98, 13 gennaio 2004)».

Dal punto di vista del diritto costituzionale, è parimenti opportuno ricordare che risulta in base all'articolo 8 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino che «*la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires*» e che questo principio si applica a qualsiasi sanzione avente il carattere d'una punizione¹⁸. D'altra parte, il Consiglio costituzionale ha già considerato come incostituzionali delle penalità fiscali istituite dal legislatore nel caso in cui le stesse potrebbero, «in molti casi, dare luogo all'applicazione di sanzioni palesemente sproporzionate rispetto alla gravità dell'omissione (...) constatata, come, peraltro, rispetto al vantaggio che ne è stato tratto»¹⁹.

Il principio della necessità delle pene è integrato dal principio dell'individualizzazione delle pene stesse, così come ne testimonia l'interessante decisione resa dal Consiglio costituzionale a proposito della pubblicazione e affissione del giudicato di condanna per frode fiscale previsto dall'articolo 1741 del CGI²⁰. Questa decisione ribadisce nel suo punto 3 che «il principio dell'individualizzazione delle pene che promana da [l'articolo

¹⁷ CEDU, 4e sect., 5 juill. 2001, n. 41087/98, *Phillips c/ Royaume-Uni*: Rec. CEDH 2001-VII, § 51. – CEDU, 1re sect., 11 janv. 2007, n. 35533/04, *Mamidakis c/ Grèce*, préc., § 44.

¹⁸ Cons. const., déc. 30 déc. 1997, n. 97-395 DC, consid. 37: Rec. Cons. const. 1997, p. 333. – Cons. const., déc. 29 déc. 2003, n. 2003-489 DC, *Loi de finances pour 2004*, cons. 1: Rec. Cons. const. 2004, p. 487.

¹⁹ Cons. const., déc. 30 déc. 1997, n. 97-395 DC, préc., consid. 39.

²⁰ Cons. const., déc. 10 déc. 2010, n. 2010-7275/82 QPC.

8 della Dichiarazione del 1789] implica che la pena della pubblicazione e dell'affissione del giudicato non possa essere applicata se il giudice non l'ha espressamente prevista, tenendo conto delle circostanze specifiche di ciascuna fattispecie». Il Consiglio costituzionale, avendo constatato che l'articolo 1741, alinea 4 del CGI non permette al giudice, né di far variare la durata dell'affissione, né di modificare le sue modalità, ne ha dedotto che questo testo non rispetta le esigenze che discendono dal principio dell'individualizzazione delle pene. Questa decisione è estremamente istruttiva poiché illustra una situazione nella quale il Consiglio costituzionale ha dichiarato contrario alla Costituzione un dispositivo punitivo che impedisce al giudice di tener conto delle circostanze del caso di specie.

In questo contesto, non è facile valutare l'esatta portata delle due decisioni QPC rese dal *Conseil constitutionnel* il 17 marzo 2011 in relazione alla compatibilità con l'articolo 8 della *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, da una parte della maggiorazione del 40% per malafede prevista dall'articolo 1729 del CGI²¹, e da altra parte della maggiorazione dell'80% applicabile nel caso in cui un documento non sia stato depositato dal contribuente nel termine di trenta giorni successivi al ricevimento di una seconda messa in mora notificata nelle medesime forme della prima²².

Il *Conseil constitutionnel* adotta in queste due decisioni il medesimo approccio basato sull'idea che l'esistenza nella legge d'un gradiente di afflizione permette di pronunciarsi per il rispetto del principio della personalizzazione delle pene. In effetti, va detto che la necessità d'una analisi caso per caso del comportamento del contribuente viene ben ribadito dal *Conseil*. Tuttavia, il *Conseil* non ne deduce che le pene possano essere sistematicamente modulate dall'amministrazione o dal giudice, soprattutto quando risulta presente nella legge una scala di penalità (40% per la malafede, 80% nel caso di pratiche fraudolente o di abuso del diritto) che permette di garantire l'adattamento della sanzione alla gravità del comportamento. La cessione rileva che «la disposizione contestata istituisce una sanzione pecuniaria la cui natura è direttamente collegata a quella dell'infrazione; che la legge ha essa stessa assicurato la modulazione delle pene in funzione della gravità dei comportamenti da reprimere; che il giudice decide, in ogni caso, dopo aver esercitato il suo pieno controllo sui fatti invocati e sulla fattispecie valutata da parte dell'amministrazione, sia di mantenere o d'applicare la maggiorazione in cui

²¹ Il testo esaminato dal *Conseil* è quello allo stato del diritto precedente al 2006 ma la sua sostanza rimane non modificata al momento attuale.

²² *Cons. Const.* 17 mars 2011, n° 2010-103 QPC et n° 2010-105/106 QPC.

si sia incorsi al tasso previsto dalla legge, sia di lasciare in capo al contribuente dei meri interessi di mora, se egli ritiene che l'amministrazione non abbia provato che lo stesso si sia reso colpevole di comportamenti fraudolenti né che egli abbia agito in mala fede; che egli può così proporzionare le penalità secondo la gravità dei comportamenti del contribuente; che il tasso del 40% non è manifestamente sproporzionato.²³»

Detto questo, la decisione del *Conseil constitutionnel* lascia sussistere una questione fondamentale: cosa succede nel caso in cui nessuna graduazione sia prevista dalla legge? Il *Conseil constitutionnel* sarebbe propenso a riconoscere che in presenza di sanzioni non graduate una norma che prevedesse una applicazione meccanica d'una penalità a tasso unico sarebbe incostituzionale impedendo di prendere in considerazione delle circostanze del caso di specie? Questa non è, al momento, la risposta del *Conseil d'Etat*²⁴, la cui posizione è attualmente all'esame della *Cour européenne des droits de l'homme*. La risposta del *Conseil constitutionnel* non è certa, ma il dibattito merita di restare aperto, come dimostra il fatto che nella decisione che è stata ritenuta contraria al principio della personalizzazione della pena l'impossibilità di far cambiare le modalità pubblicitarie d'una condanna per frode fiscale, il giudice si era dovuto confrontare proprio con una pena non graduata.

In conclusione, dunque, l'intensificazione dell'effettività delle penalità fiscali dovrebbe essere accompagnato da un accresciuto controllo circa la proporzionalità delle stesse. Questa necessaria ricerca dell'equilibrio merita di guidare anche la riflessione in materia di frode fiscale.

2° - La frode fiscale

8 – Se la nozione di frode fiscale è stabile, il suo «potenziale» a livello di concreta applicazione è ancora in larga misura inesplorato. Come notava nel 2007 il Consiglio dei prelevamenti obbligatori, «l'esiguo numero di denunce per frode fiscale depositate per conto dell'Amministrazione finanziaria contrasta con l'ampiezza del campo d'applicazione dell'art. 1741 del CGI il quale (...) permette in teoria di far sanzionare una varietà molto ampia e un gran numero di comportamenti scorretti»²⁵. Analogamente, le disposizioni dell'art. 1742 del CGI, relative alla complicità del delitto di frode fiscale sembrerebbero essere applicate raramente dalle giurisdizioni repressive²⁶.

²³ Cons. 6.

²⁴ CE, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., 27 juin 2008, *Société Segame*, n° 301343.

²⁵ *Ibidem*, p. 197.

²⁶ *Ibid.*, p. 198.

In effetti, bisogna dire che la definizione di frode fiscale abbraccia un campo potenzialmente immenso. L'articolo 1741 riguarda, come noto, «chiunque si è fraudolentemente sottratto o ha tentato di sottrarsi fraudolentemente allo stabilimento o al pagamento totale o parziale delle imposte contemplate nella presente codificazione, sia che abbia volontariamente omesso di fare la sua dichiarazione nei tempi prescritti, sia che abbia volontariamente dissimulato una parte delle somme soggette all'imposta, sia che abbia organizzato la sua insolvenza oppure ostacolato attraverso altri artifici il recupero dell'imposta, sia agendo in qualsiasi altro modo fraudolento». L'ampiezza di di questo ambito è talvolta ignorata dalle imprese. Certe tendono anche a dimenticare, per esempio che la frode fiscale può essere perseguito nelle situazioni che implicano il difetto di dichiarazione di una stabile organizzazione²⁷ o la determinazione di una politica di *transfer price*²⁸. Così, se bisogna guardarsi dal vedere un rischio penale dietro ogni decisione imprenditoriale, tuttavia, conviene di non sottostimare il problema.

Resta il fatto che l'estensione concettuale della nozione di frode fiscale pone dei seri problemi di delimitazione, in particolare in rapporto all'abuso del diritto. Certi schemi considerati come fittizi in applicazione dell'articolo L64 del LPF [*Livre de Procédures Fiscales* (n.d.t.)] possono anche essere considerati come fraudolenti ai sensi dell'articolo 1741 del CGI. Nello stesso modo, certi schemi che perseguono uno scopo esclusivamente fiscale e contrario agli obiettivi perseguiti dalla legge potrebbero senza dubbio essere penalmente sanzionabili ma dove tracciare il confine tra ciò che rileva ai fini fiscali e ciò che rileva (anche) sul piano penale? A questo proposito, ci si può soffermare su alcune semplici considerazioni:

- in prima approssimazione, sembrerebbe evidente che un comportamento non suscettibile di costituire un abuso di diritto ai sensi dell'articolo L64 del LPF non dovrebbe dare luogo alla qualificazione di frode fiscale in senso penale. Se l'indipendenza delle due procedure (fiscale e penale) impedisce di trarre tutte le conseguenze pratiche di questa constatazione di buon senso²⁹ – ciò che, sia detto

²⁷ Cass. crim., 14 mars 2007, n. 06-85.865, *Ournier*: JurisData n. 2007-038444; RJF 11/2007, n. 1329. – *Cass. crim.*, 10 sept. 2008, n. 07-88.433, *Ournier*: Dr. fisc. 2009, n. 3, étude 54; RJF 2/2009, n. 161.

²⁸ Cass. crim., 30 oct. 1978 : Bull. crim. 1978, n. 290.

²⁹ Cfr. Tuttavia la decisione molto interessante della *Chambre criminelle de la Cour de cassation* del 4 novembre 2010, n. 10-81.233, JurisData n. 2010-022590, Dr. fisc. 2011, n. 3, chron. 111 di R. SOLOMON, n. 1, nonché il nostro studio *La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale*, FR 6/11 inf. 23, p. 29, ove si vede radicare un legame abbastanza netto

per inciso, potrebbe militare a favore di una ridefinizione delle relazioni tra i due tipi di procedure al fine di poter trarre le conseguenze del principio costituzionale di necessità delle pene – c'è in tale indipendenza un punto di partenza per la riflessione sulle relazioni tra abuso del diritto e frode fiscale;

- successivamente, una distinzione deve essere fatta tra svariate situazioni d'abuso del diritto in funzione d'un fine esclusivamente fiscale. In certi casi, in effetti, l'abuso del diritto presenta i caratteri d'una infrazione penale. Ciò si verifica allorchè il contribuente è perfettamente in grado di conoscere l'intenzione del legislatore, perchè questa è rivelata senza ambiguità dall'esposizione dei motivi della legge o dai lavori preparatori. È allora possibile ritenere che l'elemento intenzionale dell'infrazione penale sia presente. In altri casi, invece, il contribuente in cerca di un risparmio d'imposta è consapevole di trovarsi in una situazione «limite». La sua situazione non è stata effettivamente contemplata dal legislatore ma egli non è sicuro che l'atto o gli atti progettati siano contrari agli obiettivi perseguiti dagli autori dei testi. Oggettivamente, l'esistenza di un abuso di diritto è allora incerta³⁰. In simili circostanze, ci sembra che non ci sia frode fiscale e che, più in generale, nessuna sanzione di natura punitiva dovrebbe poter essere inflitta al contribuente³¹. Anche a voler supporre che i comportamenti del contribuente siano finalmente qualificati come abuso del diritto dal giudice dell'imposta in ragione della loro contrarietà con gli obiettivi perseguiti dagli autori dei testi, non esiste l'elemento intenzionale in senso penale perchè non esiste nel contribuente una volontà di commettere un atto di cui egli conosca il carattere illecito.

tra l'assenza di abuso del diritto fiscale e l'assenza d'incriminazione possibile sul terreno penale.

³⁰ A titolo d'esempio, pensiamo ai casi Axa e Henri Goldfarb a proposito dei quali tanto inchiostro è stato versato prima che il Consiglio di Stato si fosse pronunciato in favore dell'assenza di frode alla legge, cfr. CE, 8e et 3e ss-sect., 7 sept. 2009, n. 305586, *Min. c/ SA Axa*: JurisData n. 2009-081542; Dr. fisc. 2009, n. 39, comm. 484, concl. L. Olléon, nota E. MEIER *et* R. TORLET; RJF 12/2009, n. 1138; BDCF 12/2009, n. 142, concl. L. Olléon. – CE, 8e et 3e ss-sect., 7 sept. 2009, n. 305596, *Sté Henri Goldfarb*: JurisData n. 2009-081543; Dr. fisc. 2009, n. 39, comm. 484, concl. L. Olléon, nota E. MEIER *et* R. TORLET; RJF 12/2009, n. 1139; BDCF 12/2009, n. 142, concl. L. Olléon. Rapp. Cass. crim. 4 nov. 2010, citato alla nota precedente.

³¹ Per la dimostrazione relativa alla penalità dell'abuso del diritto, ci permettiamo di rinviare alla nostra opera, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*: Lextenso, 2010, n. 1224.

In conclusione, il potenziale della nozione di frode fiscale non deve far dimenticare il principio dell'interpretazione restrittiva delle infrazioni penali, principio che non è senza relazione intellettuale (in mancanza d'essere giuridica) con quello dell'applicazione misurata della legge, sia fiscale che penale.

2. Aspetti procedurali

9 – E' senza dubbio sotto l'angolazione procedurale che la constatazione della «penalizzazione» del diritto fiscale, in senso lato, è oggi più pertinente. Se è impossibile nell'economia del presente articolo di dettagliarne tutte le ramificazioni, occorre constatare l'introduzione di nuove procedure che permettono di stabilire l'esistenza della frode fiscale (A) così come lo sviluppo di tecniche che permettono l'esecuzione effettiva delle sanzioni penali (B).

2.A. – *Le nuove procedure di accertamento della frode fiscale*

10 – La preoccupazione dell'efficacia nella repressione spiega lo sviluppo di nuove sinergie istituzionali allo scopo di accertare le infrazioni dei contribuenti alle loro obbligazioni fiscali (1°). Per quanto riguarda la procedura di flagranza fiscale, essa concorre alla preoccupazione di accertare la materialità dell'infrazione prima che sia troppo tardi per farlo (2°).

1° - *Le nuove sinergie istituzionali*

11 – Appare chiaro che la tendenza attuale va verso il rafforzamento della cooperazione internazionale (a) e l'alleanza tra istituzioni di diritto interno, come dimostra in particolare la creazione della brigata nazionale di repressione della criminalità fiscale (b).

a) *La cooperazione internazionale*

12 – L'argomento è multiforme e non è qui menzionato che per cenni. Il rafforzamento della cooperazione tra amministrazioni fiscali è in effetti spettacolare. Sotto l'impulso dell'OCSE come dell'Unione europea, questa cooperazione diviene una realtà più tangibile e più efficace³², sia in materia

³² Rinviamo su questo punto agli Atti del convegno organizzato dalla Scuola di diritto della Sorbona il 15 giugno 2010, *La nouvelle coopération fiscale internationale*: Dr. fisc. 2010, n. 42-43, étude 531. – V. parimenti, P. SAINT-AMANS, *La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale: la longue marche de l'OCDE* : Dr. fisc. 2010, n. 14, étude 257.

di scambio d'informazioni che d'assistenza alla riscossione³³. Ne è la prova l'adozione il 7 dicembre 2010 d'un accordo politico su un progetto di direttiva volto a rinforzare la cooperazione amministrativa nell'ambito della fiscalità diretta, al fine di permettere agli Stati membri di combattere meglio la frode e l'evasione fiscale³⁴. Questa direttiva dovrebbe essenzialmente estendere la cooperazione tra gli Stati membri ai tributi di tutti i tipi, creare delle disposizioni concernenti gli scambi automatici d'informazioni, permettere ai funzionari d'uno Stato membro di partecipare a delle indagini amministrative sul territorio d'un altro Stato membro e prevedere che gli scambi d'informazioni siano effettuati per mezzo di formulari, di modelli standardizzati e di canali di comunicazione normalizzati.

Un altro tipo di cooperazione, meno conosciuto dai fiscalisti ma ugualmente importante, si sviluppa tra i giudici, compresi quelli in materia penale. A titolo illustrativo, si può segnalare il recente inserimento nel Codice di procedura penale di un capitolo dedicato alla cooperazione internazionale ai fini dell'esecuzione delle decisioni di confisca (*CPP, art. 713 ss.*)³⁵. Queste essendo definite come le misure definitive ordinate da una giurisdizione d'uno Stato membro dell'Unione europea, detto Stato d'emissione, in seguito ad una procedura conseguente ad una o più infrazioni penali, che si concluda con la privazione permanente di uno o più beni. Disposizioni specifiche riguardano anche la mutua assistenza ai fini dei sequestri dei prodotti di un reato in vista della loro confisca ulteriore (*CPP, art. 694-10 e s.*). Appare opportuno in questa sede insistere sul fatto che, in conformità alla decisione-quadro del Consiglio dell'Unione europea del 6 ottobre 2006, l'esigenza della doppia incriminazione (in Francia e all'estero), ordinariamente necessaria per procedere all'esecuzione in Francia d'una decisione di fermo assunta da una autorità straniera, è esclusa dal Codice di procedura penale quando l'infrazione costituisce, nello Stato d'emissione, una infrazione di frode (che include la frode fiscale) punita con una pena privativa della libertà per un periodo uguale o superiore a tre anni di reclusione

³³ Sul terreno della riscossione, tuttavia, rimangono ancora da fare molti progressi. La Commissione europea stima così al 5% il tasso globale di recupero relativo alle richieste di assistenza nella riscossione tra Stati membri (V. Comunicazione. COM(2009) 451, procedendo alla valutazione del funzionamento della direttiva 2008/55/CE del 26 maggio 2008 che sostituisce la direttiva n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976).

³⁴ V. Cons. UE, 7 dicembre 2010, comunicato 15094/10.

³⁵ Queste disposizioni introdotte dalla legge n. 2010-768 del 9 luglio 2010 volte a facilitare il pignoramento e la confisca in materia penale costituiscono l'applicazione della decisione-quadro del Consiglio dell'Unione europea del 6 ottobre 2006.

(*CPP*, art. 695-9-17, 4°, al. 2). Il Codice di procedura penale precisa anche espressamente che «L'esecuzione della decisione di blocco non può, in materia di tasse o d'imposte, di dogane e di cambio, essere rifiutata con la motivazione che la legge francese non prevede lo stesso tipo di tasse o d'imposte o lo stesso tipo di regolamentazione in materia di tasse o d'imposte, di tributi doganali e di cambio rispetto alla legge dello Stato d'emissione» (*CPP*, art. 695-9-18). Pertanto, risulta che in materia di frode fiscale, la cooperazione giudiziaria si vuole automatica.

A questi strumenti attuali di cooperazione giudiziaria s'aggiunge infine l'istituzione ancora in progetto d'un Procuratore europeo dotato di poteri d'inchiesta e di competenze per perseguire le infrazioni di frode agli interessi finanziari dell'Unione europea³⁶. Questo procuratore potrebbe per esempio perseguire delle infrazioni del tipo della frode carosello in materia di IVA. La costruzione progressiva d'uno spazio giudiziario europeo comprendente la materia penale risulta anche complementare di quella relativa ad uno spazio amministrativo europeo concentrato sull'obiettivo di contrasto alla frode e all'evasione fiscali.

b) La creazione della brigata nazionale di repressione della criminalità fiscale

13 – Con riguardo alle nuove sinergie destinate ad arginare la criminalità fiscale, è opportuno segnalare in particolare, nell'ordinamento interno, la cooperazione istituita tra l'Amministrazione fiscale e i servizi di polizia giudiziaria – la quale peraltro non è esclusiva d'una cooperazione con i servizi stranieri. Questa collaborazione, già auspicata nelle richieste del Consiglio dei prelievi obbligatori nel 2007³⁷ ha visto la luce con la legge finanziaria di rettifica per il 2009³⁸, che ha istituito, a decorrere dal 1° gennaio 2010, una procedura giudiziaria d'inchiesta fiscale nella quale alcuni agenti dei servizi fiscali possono essere dotati di prerogative di polizia giudiziaria³⁹. L'articolo 28-2 del Codice di procedura penale prevede in questo modo che questi agenti, riuniti nell'ambito del ministero dell'interno in una brigata nazionale di repressione della criminalità fiscale dal decreto n. 2010-1318

³⁶ L'istituzione del Procuratore europeo risulta dall' articolo 86 del TFUE, introdotto dal Trattato di Lisbona.

³⁷ *Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Rapporto 25 marzo 2007, p. 165 e s., p. 231 e s.

³⁸ L. fin. rect. 2009, n. 2009-1674, 30 dic. 2009, art. 23: Dr. fisc. 2010, n. 5, comm. 136.

³⁹ Cfr. su questo argomento la circolare del *Ministère de la Justice et des Libertés* del 15 dicembre 2010 «relativa alla lotta contro la grande frode fiscale», BOMJL n. 2010-10 del 31 dicembre 2010.

del 4 novembre 2010⁴⁰, possono effettuare delle indagini giudiziarie su richiesta del Procuratore della Repubblica o su richiesta di rogatoria del giudice istruttore. Essi hanno competenza per ricercare ed accertare, su tutto il territorio nazionale⁴¹, le infrazioni previste dagli articoli 1741 e 1743 del CGI quando ci si trovi in presenza di presunzioni caratterizzate dal fatto che le infrazioni previste da questi articoli risultano da una delle condizioni statuite dal 1° e 3° comma dell'articolo L228 del LPF. Parimenti, si vuole segnalare che essi possono, in seguito alla legge n. 2010-1658 del 29 dicembre 2010, cercare ed accertare anche le infrazioni connesse a quelle di cui sopra.

I casi analizzati nel quadro di questa rassegna di testi sono quelli nei quali esistono delle presunzioni caratterizzate dal fatto che una infrazione fiscale, per la quale esiste un rischio di deperimento delle prove, risulti:

- dall'uso, ai fini di sottrarsi all'imposta, di conti o contratti sottoscritti presso organismi stabiliti in uno Stato o territorio che non ha concluso con la Francia una convenzione d'assistenza amministrativa volta a contrastare la frode o l'evasione fiscale vigente al momento dei fatti e il cui utilizzo consenta l'accesso effettivo ad ogni informazione, compresa quella bancaria, necessaria all'applicazione della legge fiscale francese;
- dall'interposizione, in uno Stato o territorio del tipo menzionato al punto precedente, di persone fisiche o morali o di ogni altro organismo, fiduciario o ad esso assimilabile;
- dall'uso di una falsa identità o di falsi documenti ai sensi dell'articolo 441-1 del Codice penale, o di ogni altra falsificazione⁴².

2° - *La procedura di flagranza fiscale*

14 – La procedura di flagranza fiscale, istituita dall'articolo 15 della legge n. 2007-1824 del 25 dicembre 2007 finanziaria di rettifica per il 2007⁴³

⁴⁰ JO 5 nov. 2010, p. 19784: Dr. fisc. 2010, n. 45, act. 426.

⁴¹ La portata territoriale dell'articolo 28-2 del Codice di procedura penale pone già qualche difficoltà poichè, come hanno notato Eric Meier et Ariane Calloud (E. MEIER - A. CALLOUD, *Création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale*: Option Finance n. 1102, 29 nov. 2010, p. 38), il decreto del 4 novembre 2010 prevede che la brigata potrà «effettuare o perseguire all'estero le ricerche collegate alle infrazioni comprese nel suo ambito di competenza».

⁴² L'articolo L228 del LPF prevede che quando il Ministro incaricato del budget fa valere che esistono delle presunzioni caratterizzate dal fatto che una infrazione presenta queste caratteristiche, la Commissione delle infrazioni fiscali esamina l'affare senza che il contribuente sia avvisato del deferimento né informato del suo parere.

⁴³ Dr. fisc. 2008, n. 6, comm. 159.

ed entrata in vigore il 1° gennaio 2008, completa il panorama delle misure destinate a rendere più rapido ed efficace la verifica delle infrazioni alla legge fiscale. L'obiettivo di questa procedura è anche, quando l'Amministrazione constata che una frode fiscale grave si sta verificando, di sanzionare rapidamente ed efficacemente il contribuente e di assicurare la riscossione⁴⁴.

Secondo le disposizioni dell'articolo L16-0BA del LPF, l'Amministrazione può, ormai, in occasione di certe procedure di ricerca o di controllo, constatare nel caso di frodi specifiche una situazione di flagranza per un periodo durante il quale nessuna delle obbligazioni dichiarative previste dagli articoli 170, 172, 223 e 287 del CGI non sia scaduta. La verifica di flagranza fiscale comporta allora delle conseguenze rispetto ai regimi d'imposizione e alle procedure di controllo e di recupero. La constatazione d'una flagranza fiscale comporta infine l'applicazione d'una ammenda secondo le disposizioni dell'articolo 1740B del CGI. Allo scopo di rispettare i diritti della difesa, il legislatore ha associato alla procedura della flagranza fiscale delle garanzie e delle procedure di ricorso a beneficio del contribuente, in base alle regole del diritto comune o secondo dei meccanismi di nuova creazione. Il contribuente può in particolar modo beneficiare di due ricorsi cumulativi per direttissima, l'uno contro l'attivazione della procedura di flagranza fiscale e l'altro contro l'attivazione dei sequestri conservativi.

Occorre notare che la procedura di flagranza fiscale non ha solo lo scopo di accertare l'esistenza d'una infrazione. Essa permette anche all'Amministrazione di azionare dei sequestri conservativi in base alle condizioni previste dall'articolo L252B del LPF. Questa procedura costituisce pertanto in qualche modo la prefigurazione delle misure conservative e dei sequestri speciali che potrebbero essere ulteriormente assunti nell'ambito d'una procedura penale.

B. – Una nuova procedura per rendere effettiva l'esecuzione delle sanzioni penali

15 – Se c'è una riforma che sembra essere passata relativamente inavvertita dai fiscalisti, si tratta della legge n. 2010-768 del 9 luglio 2010, volta a facilitare il sequestro e la confisca in materia penale, della quale abbiamo visto sopra che ella aveva in particolare inserito nel Codice di procedura

⁴⁴ Per maggiori dettagli, cfr. Instr. 31 déc. 2008 : BOI 13 L-12-08, § 109; Dr. fisc. 2009, n. 1-2, instr. 14002.

penale diverse disposizioni che permettono di facilitare la circolazione internazionale delle decisioni di confisca⁴⁵. Orbene, tale legge può avere un impatto sullo svolgimento delle procedure penali in materia di frode fiscale. Infatti, uno degli obiettivi di tale legge è di permettere all'autorità giudiziaria di effettuare dei sequestri su dei beni che possono costituire oggetto di confisca definitiva a titolo di pena complementare⁴⁶. Così ora esiste nel Codice di procedura penale il titolo «Dei sequestri speciali», il cui scopo è di garantire, da prima ancora della condanna penale, l'effettività futura della pena che potrebbe essere pronunciata.

Il Codice di procedura penale non cita espressamente che la nuova procedura si applica ai procedimenti in materia di frode fiscale. Tuttavia, non può nutrirsi alcun dubbio in proposito. Infatti, i «sequestri speciali» possono avere luogo per tutti i procedimenti concernenti delle infrazioni per le quali il giudice penale può pronunciare una pena complementare di confisca in virtù delle condizioni definite dall'articolo 131-21 del Codice penale (*CPP*, art. 706-141). Ora, tale ultimo articolo prevede che la pena complementare alla confisca si applichi di pieno diritto nel caso di crimini e i delitti puniti con la pena della detenzione di una durata superiore a un anno (eccetto i delitti di stampa⁴⁷). Poiché la frode fiscale può essere punita con la pena detentiva fino a cinque anni, la stessa rientra senz'altro nel campo di applicazione della norma in esame. Tale circostanza è del resto confermata dai lavori preparatori⁴⁸.

Trattandosi di beni che possono essere confiscati in applicazione della nuova procedura, l'articolo 706-141 del Codice di procedura penale prevede in particolare che i sequestri possano concernere tutti o parte dei beni di una persona, un bene immobile, un bene o un diritto mobile incorporale o un credito. Le modalità e gli effetti di ciascuno di questi sequestri sono precisati dagli articoli ulteriori. Segneremo in particolare che in virtù dell'articolo

⁴⁵ Su questa riforma, V. H. ROBERT, *Une importante réforme de procédure pénale inachevée. À propos de la loi du 9 juillet 2010*: JCP G 2010, 1067.

⁴⁶ Appare opportuno su questo punto di ben distinguere tra il deferimento detto «speciale», che mira a garantire l'esecuzione futura d'una pena di confisca (*CPP*, art. 706-141 et s.), e le misure conservative sui beni presi in vista di garantire il pagamento delle ammende nelle quali si è incorsi come pure, all'occorrenza, il risarcimento delle vittime (cfr. Su questo punto, *CPP*, art. 706-166).

⁴⁷ L'articolo 131-21 è stato dichiarato conforme alla Costituzione dalla decisione n. 2010-66 QPC del 26 novembre 2010.

⁴⁸ V. in questo senso il dibattito all'*Assemblée nationale*: *JOAN CR 4 giugno 2009*, specialmente p. 4971.

706-153 dello stesso codice, il sequestro può avere ad oggetto un «credito derivante da un contratto di assicurazione sulla vita» (formula maldestra per designare il credito nei riguardi dell'assicuratore), ciò che comporta la sospensione delle facoltà di riacquisto, di rinuncia e di pegno del contratto nell'attesa della sentenza definitiva nel merito. Il sequestro vieta parimenti ogni accettazione posteriore del beneficio del contratto nell'attesa di tale sentenza e l'assicuratore non può più consentire anticipi al contraente.

Ancora, affinché possa essere ordinato un sequestro, occorre che i beni rientrino nel campo definito dall'articolo 131-21 del Codice penale, ai commi 2 e 3. Occorre, in particolare, o che essi siano serviti a commettere l'infrazione o siano stati destinati a commetterla (ciò che non ha alcun senso nell'ipotesi di una frode fiscale), oppure che siano «l'oggetto o il prodotto diretto dell'infrazione». La legge limita tuttavia il campo dei beni sequestrabili escludendovi i «beni suscettibili di restituzione alla vittima». Inoltre, il comma 4 dello stesso testo prevede che «se si tratta di un crimine o di un delitto punito con almeno cinque anni di detenzione e che abbia procurato un profitto diretto o indiretto, la confisca riguarda ugualmente i beni mobili o immobili, quale che ne sia la natura, divisi o indivisi, appartenenti al condannato quando questi, messo in condizione di giustificarsi riguardo i beni di cui è prevista la confisca, non ne ha potuta motivare l'origine».

L'articolo 131-21 è di difficile interpretazione nel contesto di azioni giudiziarie per frode fiscale. In prima battuta, si può inferire che un sequestro può, in linea di principio, essere effettuato su dei conti o dei contratti di assicurazione sulla vita appartenenti al contribuente senza alcun limite particolare, eccetto per il contribuente perseguito affinché dimostri che le somme in questione hanno una origine estranea alla commissione dell'infrazione (riutilizzazione immediata di somme ottenute dalla vendita di un attivo, ecc.). Successivamente, ci si può interrogare sul senso dell'eccezione fatta per i beni «suscettibili di restituzione alla vittima». Questa limitazione del campo del sequestro si comprende facilmente in certi casi: è evidente, per esempio, che non si tratta di sequestrare un bene rubato fra le mani del ladro o del truffatore poiché tale bene ha vocazione ad essere restituito al suo legittimo proprietario. Ma cosa significa ciò nel caso di frode fiscale? Si può sostenere che l'economia di imposte realizzata, che costituisce il «prodotto diretto dell'infrazione» secondo l'articolo 131-21, abbia vocazione ad essere restituita allo Stato, vittima dell'infrazione, nel quadro di un'azione puramente fiscale? Una tale spiegazione parrebbe logica. Tuttavia, conveniamo che essa darebbe al contribuente perseguito la possibilità di op-

porsi sistematicamente alla nuova procedura di sequestro speciale istituita, ciò che pare difficilmente compatibile con la preoccupazione del legislatore di applicare la procedura alle infrazioni fiscali. Pertanto, i mezzi offerti al contribuente perseguito per frode fiscale per opporsi a tali sequestri paiono limitati, anche se la legge prevede che l'ordinanza di sequestro emessa dal giudice delle libertà e della detenzione possa essere appellata alla camera di istruzione per mezzo di una dichiarazione al cancelliere del Tribunale nel termine di dieci giorni dalla sua notificazione.

Si può quindi dire che se la «penalizzazione» del diritto fiscale è in un certo senso uno spauracchio la cui esistenza non è chiaramente confermata dalle statistiche, il rafforzamento dell'arsenale giuridico destinato a dare la caccia alla frode fiscale è proprio una realtà.

Problemática de la tributación de los derechos de emisión *

Juan Ignacio Gorospe Oviedo **

* Este estudio se ha realizado en el marco del proyecto de investigación *La tributación del comercio de derechos de emisión y su problemática legal y contable*, con referencia USP-BSCH-04/08, financiado por el Banco Santander Central Hispano, y *Fiscalidad y cambio climático*, con referencia DER 2010-14799, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

** Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad CEU San Pablo de Madrid.

SUMARIO: *I. Introducción; II. Naturaleza jurídica y calificación; III. Tributación en el Impuesto sobre Sociedades; 1. Valoración fiscal e imputación de ingresos por la asignación; 2. La transmisión de los derechos de emisión; 3. Gastos deducibles: pérdidas por deterioro, provisión por derechos de emisión, provisión para actuaciones medioambientales y provisión para responsabilidades; 4. Gastos no deducibles: sanciones administrativas; 5. Entrega y cancelación de los derechos de emisión; 6. Beneficios fiscales que se pueden aprovechar generando o transmitiendo derechos; IV. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido; 1. La asignación: gratuita y mediante subasta; 2. La transmisión de los derechos de emisión; 3. Entrega y cancelación de los derechos de emisión; 4. Lugar de realización de la transmisión de derechos de emisión; 5. El sujeto pasivo en la transmisión de derechos de emisión; V. Conclusiones.*

I. Introducción

El 29 de abril de 1998 la Comunidad Europea firmó el Protocolo de Kyoto. Cuatro años después se aprobó la Decisión 2002/358/CE, comprometiéndose los 15 Estados miembros a reducir las emisiones de gases de 1990 en un 8 por 100 para los años 2008-2012.

Con objeto de hacer efectivo ese compromiso se aprobó la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad. Entre la opción de actuaciones coactivas para compensar las externalidades negativas y las medidas creadas por el mercado, se optó por la segunda vía con el fin de reducir las emisiones allí donde sea menos costoso, permitiendo que quien las reduzca obtenga un beneficio frente a quien no lo hace. El procedimiento consiste en fijar un cupo de emisiones para cada país, sector e instalación. Para ello, se articulan tres instrumentos: la autorización de emisiones, el Plan Nacional de asignación (en adelante, PNA) y la asignación individual. De este modo, un Estado o una empresa podrá comprar o vender a otros Estados o empresas permisos de emisión para cumplir con las cuotas asignadas: los venderá cuando las emisiones estén por debajo de la cuota asignada, los comprará cuando las emisiones excedan de dicha cuota.

El comercio de derechos de emisión de CO₂ plantea numerosos interrogantes en el marco de los impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, por la posibilidad de transmitirse entre personas físicas o jurídicas en la Unión Europea o, incluso, en terceros Estados, previo reconocimiento mutuo de los derechos de las partes firmantes en virtud de instrumento internacional, tal como dispone el art. 21 de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, en transposición de la Directiva 2003/87/CE. Actualmente está en marcha un Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley 1/2005, con objeto de transponer dos directivas comunitarias que han modificado la originaria de 2003: la Directiva 2008/101/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, que tiene como objeto la inclusión de la aviación en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión para vuelos con origen o destino en aeropuertos comunitarios a partir de 2012, y la Directiva 2009/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, que acomete una revisión en profundidad del régimen comunitario de comercio de derechos de emisión que será de aplicación a partir de 2013, incorporando gases distintos del CO₂, incluyendo todas las grandes instalaciones industriales contaminantes, excluyendo las que generen menos de 25.000 toneladas anuales si hay medidas alternativas, la sustitución de los Planes Nacionales de Asignación de derechos por un régimen común de subasta, y la limitación de los créditos generados por los mecanismos de desarrollo limpio al período

actual cubierto por el régimen para reforzar el acceso a dicho mecanismo cuando se firme un acuerdo internacional.

El interés que este mecanismo tiene en la fiscalidad deriva de las consecuencias que su adquisición, variaciones de valor, transmisión y cancelación provocan en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. El art. 2 a) de la Ley 1/2005, define el derecho de emisión como «el derecho subjetivo a emitir, desde una instalación incluida en el ámbito de aplicación de esta Ley, una tonelada equivalente de dióxido de carbono, durante un período determinado». Su configuración jurídica como derechos de propiedad, cuantificables económicamente y susceptibles de intercambiarse en el mercado, conlleva la necesidad de analizar desde el punto de vista fiscal su valoración y su comercialización. Además, la práctica inexistencia de disposiciones tributarias en este ámbito a nivel internacional dejan el tratamiento fiscal de este comercio a lo que disponga la legislación nacional – aunque hay una Resolución del Comité IVA y una propuesta de Directiva a las que luego nos referiremos –, y alguna doctrina ha criticado la ausencia de una disposición armonizadora fiscal a nivel de la UE dada la relevancia para los costes de las transacciones, y teniendo en cuenta la anterior experiencia americana, donde la diferencia de gravámenes estatales sobre los derechos de emisión generó discriminaciones y falta de neutralidad en su comercio¹.

Entre las cuestiones a analizar figura, en primer lugar, la calificación jurídica de los derechos de emisión, pues su configuración como inmovilizado material, como activos intangibles o como inmovilizado financiero, o, incluso, como activo corriente incidirá en su contabilización. Y la distinta calificación afectará, por ende, a su tributación al fundarse la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el resultado contable. En el IVA su caracterización como entrega de bienes o prestaciones de servicios determinará también una tributación distinta.

En el Impuesto sobre Sociedades hay que analizar el tratamiento fiscal de su depreciación, bien sea a través de las pérdidas por deterioro o imputando directamente el gasto contable a resultados, según la calificación que proceda. También habrá que dotar las provisiones que reflejen el déficit de derechos frente a las emisiones realizadas, el futuro gasto medioambiental o la eventual responsabilidad si no se dispone a fin de ejercicio de los derechos suficientes en razón de los gases emitidos. También los beneficios fiscales

¹ CARBAJO VASCO D., *Algunas notas sobre la tributación del comercio de derechos de emisión*, Noticias de la Unión Europea, núm. 258, 2006 (Ejemplar dedicado a: Gases de efecto invernadero), pág. 97.

que afectan a los derechos de emisión deben ser objeto de análisis, buscando la optimización fiscal de los mismos, al plantearse la posibilidad de aplicar deducciones fiscales por inversiones medioambientales al tiempo que se generan derechos que podrán ser objeto de entrega a la Administración o, si se cumple el objetivo de emisiones, de venta a terceros con el consiguiente beneficio. Incluso, se plantea la posibilidad de aprovechar la deducción por reinversión a consecuencia de la venta de dichos derechos.

En el IVA habrá que analizar su aplicación en la asignación gratuita y en el régimen de subastas, y la reciente modificación del sujeto pasivo operada por la Ley 11/2009, de 29 de octubre, con objeto de luchar contra el fraude en estas operaciones.

Para el estudio de estas cuestiones hay que acudir, en el Impuesto sobre Sociedades², al RD Legislativo 4/2004, y en el IVA a la Ley 37/1992.

II. Naturaleza jurídica y calificación

El art. 20 de la Ley 1/2005, bajo el título «naturaleza jurídica», precisa que «el derecho de emisión se configura como el derecho subjetivo a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono desde una instalación incluida en el ámbito de aplicación de esta Ley». Puede nacer del Plan Nacional de Asignación de España u otro Estado Miembro de la UE, de una reducción certificada de emisión o una unidad de reducción de emisiones procedentes de los mecanismos de desarrollo limpio o de aplicación conjunta, o de un tercer país con compromiso de reducción o limitación de emisiones que sea parte del Protocolo de Kioto a la Convención Marco de Naciones Unidas de Cambio Climático, siempre que exista previo reconocimiento en un instrumento internacional. El derecho de emisión tiene carácter transmisible y será válido únicamente para el período de vigencia de cada Plan Nacional de asignación.

En torno a su naturaleza jurídica, hay que distinguir la autorización inicial de la negociación de los derechos. De un lado, la asignación inicial no es una verdadera licencia administrativa (no hay una actividad administrativa previa y se puede emitir sin tener los derechos si se adquieren luego

² Un interesante análisis crítico de este impuesto se encuentra en RODRÍGUEZ ONDARZA (Dir), GUTIÉRREZ LOUSA Y GALÁN RUIZ (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2006.

hasta la fecha de entrega, el 30 de abril) ni una concesión demanial (la atmósfera no es un bien demanial, no hay un uso exclusivo del bien objeto de concesión y puede transmitirse sin previa autorización), siendo en realidad una simple habilitación para emitir determinados gases, como ha explicado la doctrina³. De otro, la comercialización de las cuotas recae sobre bienes incorpóreos de propiedad privada, libremente transmisibles pero con limitaciones temporales y de utilización⁴.

En cuanto a la calificación jurídica de las operaciones realizadas con los derechos de emisión dependerá del régimen legal aplicable en cada Estado miembro, pues la Directiva no determina la naturaleza de los mismos⁵. Así, en España las cuotas tienen un contenido patrimonial calificado como de-

³ Contra la tesis de que es una licencia o autorización se puede argüir que una cosa es la autorización de emisión – auténtica autorización - y otra la cuota – que no lo es -. Además, la autorización requiere la previa comprobación de adecuación de la actividad al interés general, mientras que las cuotas se asignan sin verificar la conformidad del proyecto de emisiones a la ley. Y tampoco es obligatoria su tenencia antes de emitir, bastando con tener las cuotas suficientes cuando haya que entregar los derechos; ni se prevé actuación administrativa alguna sobre la cuota (poder de anulación y/o revocación). Tampoco cuadra con su naturaleza «autorizatoria» que puedan transmitirse a sujetos no autorizados para emitir GEI. En suma, la calificación de las cuotas como autorizaciones puede servir para explicar su origen público pero no explica satisfactoriamente el libre intercambio de estos derechos. Cfr. AA.VV. (dir. SANZ RUBIALES, I.), *El mercado de derechos a contaminar (Régimen jurídico-público del mercado comunitario de derechos de emisión en España*, Lex Nova, Valladolid, 2007, págs. 195 y 196.

En cuanto a su calificación como concesiones demaniales, hay que decir que la atmósfera no es un bien demanial, un bien de dominio público que pueda conceder otorgando un derecho real, sino un bien colectivo. Además, la compraventa de cuotas permite que los derechos asignados en España (y afectados a la atmósfera «española») se consuman en otro Estado miembro, con lo que la atmósfera afectada no sería la española. Tampoco hay un uso exclusivo en el aprovechamiento del bien, como ocurre en las concesiones, que impiden a los demás el ejercicio del derecho de usar la cosa, mientras que aquí podrán usarla todos los que no perjudiquen gravemente el medio ambiente atmosférico. En realidad la «titularidad originaria» de la AGE sobre las cuotas no responde a la que se ejerce sobre un bien susceptible de concesión, sino que se trata de asegurar las competencias del Estado en la asignación de cuotas a la empresas instaladas en España; no se reserva la titularidad del bien – que nunca ha tenido- sino los poderes de policía. Finalmente, la transmisión de una concesión demanial debe estar previamente autorizada, la transmisión de derechos de emisión no precisa autorización. Cfr. Ob. últ. cit., pág. 198 a 200. Según estos autores, desde la perspectiva del asignatario es una «simple habilitación para emitir determinados gases» (pág. 200).

⁴ Además, la expedición, titularidad, transferencia, transmisión, entrega y cancelación de los derechos de emisión deberá ser objeto de inscripción en el Registro nacional de derechos de emisión.

⁵ Cfr. FIELD (Foundation for International Environmental Law and Development), *International Workshop on The Legal Nature of Emissions Reductions*, 25-26 mayo, 2004, Londres, pág. 16.

rechos subjetivos, en Francia son bienes muebles incorporeales, y en Estados Unidos son *allowances* o autorizaciones⁶.

En el Impuesto sobre Sociedades la calificación variará en función de la finalidad que se persiga con la comercialización de los derechos, del mismo modo que un inmueble puede conceptuarse como inmovilizado tangible, mercadería o activo financiero, según se trafique con el mismo de forma esporádica, habitual o sea objeto de titulización. Por tanto, hay que determinar en primer término su posible uso, bien para cumplir con la entrega de derechos impuesta por la Directiva 2003/87/CE, bien para realizar con ellos el tráfico habitual de la empresa – como posibilidad teórica, pues en la práctica no se aplica salvo en los Certificados de Reducción de Emisiones o Unidades de Reducción de Emisiones generados por la propia empresa –, bien para comercializarlos y obtener una rentabilidad con fines meramente especulativos⁷.

Para las empresas de los sectores incluidos en la Ley 1/2005, partiendo de que se trata de derechos de propiedad sobre bienes inmateriales (la emisión de gases a la atmósfera), de carácter temporal por cada período de asignación, y susceptibles de intercambio económico, lo más correcto es calificarlos como activos intangibles. Específicamente, la Resolución del ICAC de 8 de febrero de 2006 - que fija el tratamiento contable bajo el anterior Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) pero puede aplicarse al nuevo, según dispone la DT 5ª del nuevo PGC aprobado por RD 1514/2007, siempre que no lo contravenga - lo califica como inmovilizado inmaterial dentro de la cuenta 216 «Derechos de emisión de gases de efecto invernadero»⁸. Dado que el cuadro de cuentas no es obligatorio, podría utilizarse una cuenta con la misma denominación en el nuevo Plan dentro del subgrupo 20.

⁶ Cfr. AA.VV. (dir. SANZ RUBIALES, I.), *El mercado de derechos a contaminar...*, ob.cit., pág. 235.

⁷ Esta diferenciación es apuntada por BILBAO ESTRADA, I. y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I., *El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 78, 2006, pág. 110. También la propone GALLEGU LÓPEZ, J.B., *La tributación del comercio de los derechos de emisión en el ámbito de la imposición directa*, Nueva Fiscalidad, núm. 4, 2008, págs. 83 y ss. Anteriormente se había pronunciado sobre su calificación como activo intangible o mercadería CSIKÓS, K., *International Tax Implications of Tradable Allowances*, European Taxation, vol. 47, núm. 3, 2007, cuando afirma que «*if a company holds the allowance for compliance purposes, it should be treated as an intangible asset. Where the company holds the allowance for trading purposes, it should be classified as inventory*» (p. 143).

⁸ La Resolución es de aplicación únicamente a las empresas emisoras según se desprende de su tenor literal: «por lo que se refiere al registro de los derechos de emisión, obtenidos a través de un Plan nacional de asignación, la presente Resolución se decanta por su reflejo en balance como inmovilizados inmateriales...».

En cuanto al exceso de derechos sobre los gases emitidos podría incluirse en la categoría de «Activo no corriente mantenido para la venta» en cuanto que se trata de un elemento de activo que va a estar destinado a la venta⁹, lo cual supondría cuantificarlos por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. Ello requeriría un plan de venta preestablecido con la previsión de hacerlo en el plazo de un año y a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual¹⁰. Sin embargo, consideramos mejor mantener su calificación como activos intangibles pues no se perjudica la imagen fiel y redundaría en una mayor seguridad jurídica. Además, la norma de valoración 7ª obliga a contabilizarlo en el momento de su clasificación por el menor de los dos valores apuntados, lo que impediría su revalorización, y en un mercado tan volátil como éste no reflejaría la imagen fiel.

En las empresas que trafiquen habitualmente con ellos se trataría de «activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación», definición que coincide con la contenida en el grupo 3 del Plan General de Contabilidad relativa a las existencias, y al tratarse de bienes adquiridos por la empresa y sometidos a venta sin transformación, serían concretamente mercaderías.

En el tercer supuesto, empresas que los comercialicen con un fin especulativo, considerando que la regulación de estos derechos y su contenido homogéneo permiten su asignación individualizada – convirtiendo un bien común o libre en propiedad privada – y su integración en un certificado o título para facilitar su transacción en mercados organizados y su inter-

⁹ Véase *La tributación del comercio de los derechos de emisión...*, ob.cit., pág. 80.

¹⁰ Según el PGC, la empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y
- b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurran las siguientes circunstancias:
 - b1) La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.
 - b2) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
 - b3) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
 - b4) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

nacionalización, podrían conceptuarse como activos financieros¹¹. De hecho, aunque también pueden adquirirse fuera del mercado, existen diversos mercados organizados en los que se comercializan tales derechos como el European Climate Exchange (ECX)¹² en Londres, el Blue Next en París, y el mercado financiero organizado de los países nórdicos (Noruega, Suecia, Finlandia y Dinamarca), el Nord Pool¹³. En todos ellos encontramos mercados spot para contratos físicos y también opciones y futuros.

Concretamente, se trata de un instrumento financiero derivado cuyo valor deriva del comportamiento de un activo subyacente, el derecho de emisión¹⁴. Contablemente se refleja en el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración 9ª del PCG, relativa a los «contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero», siendo un caso particular de instrumento financiero. Según este apartado «se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados, aquellos contratos que se puedan liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la

¹¹ La Directiva prevé en su art. 12. 1 que «los Estados miembros velarán por que los derechos de emisión puedan transferirse entre a) personas en la Comunidad; y b) personas en la Comunidad y personas en terceros países donde tales derechos de emisión sean reconocidos de conformidad con el procedimiento contemplado en el artículo 25, sin más restricciones que las consideradas en la presente Directiva o las adoptadas de conformidad con ésta». El art. 25 menciona la posibilidad de celebrar acuerdos con terceros países mencionados en el anexo B del Protocolo de Kioto que hayan ratificado dicho Protocolo, a efectos de establecer el reconocimiento mutuo de los derechos de emisión entre el régimen comunitario y otros regímenes de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

¹² El principal mercado de emisiones de la UE es el ICE Futures Europe de Londres y el mercado de futuros ECX de Londres es la principal Bolsa donde se negocian las transacciones del plan EU Emissions Trading Scheme (EU ETS).

¹³ El Nord Pool es un mercado en el que agentes con diferentes capacidades de generación y necesidades de consumo venden y compran energía eléctrica. Gran parte de estas transacciones se hacen con contratos bilaterales comunes, sin embargo existe un mercado de contratos financieros en crecimiento que incluye derivados financieros como futuros y opciones para llevar a cabo estas transacciones de electricidad. Cfr. GARCÍA RENDÓN Y PALACIOS BUILES, *La integración del mercado eléctrico de los países nórdicos - nord pool - lecciones para otros mercados*, Universidad EAFIT, Medellín, Colombia, pág. 28.

¹⁴ Los derivados son instrumentos financieros cuyo valor deriva del comportamiento de un activo subyacente, transmitiendo riesgos como la evolución del precio de materias primas, tipos de interés, tipos de cambio, cotizaciones de acciones, o incluso magnitudes como la inflación o la pluviosidad de una determinada zona geográfica. Sobre esta materia desde el punto de vista mercantil puede verse RAMOS VILLAR, I., *La concertación de derivados over the counter sobre derechos de emisión europeos*, Revista de Derecho del Mercado de Valores, núm. 1, 2007, pág. 337.

entrega de un activo no financiero, la empresa tenga la práctica de venderlo en un periodo de tiempo corto e inferior al periodo normal del sector en que opere la empresa con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo». Al ser un derivado financiero a corto plazo se incluirá como «Derivados financieros a corto plazo» (559) dentro de los «activos financieros mantenidos para negociar» y el aumento o pérdida de valor se llevará directamente a pérdidas y ganancias. Aunque no es lo habitual, si la intención fuese mantenerlo durante más de un año se encuadraría en los «activos por derivados financieros a largo plazo» (255)¹⁵.

En el IVA el problema fue resuelto en 2006 por la Dirección General de Tributos concluyendo que el servicio consistente en la entrega o transmisión de los derechos de emisión se configura como la transmisión de una licencia administrativa que habilita a su titular a la emisión a la atmósfera de un volumen determinado de dióxido de carbono proveniente de la producción de energía¹⁶. No obstante, al igual que en el Impuesto sobre Sociedades, en la comercialización de estos derechos debe distinguirse si la entrega es para cumplir con el régimen de la Ley 1/2005, si constituye el tráfico habitual de la empresa, o si es un derivado financiero, pues las reglas de la Ley 37/1992 son diferentes en cada caso, como veremos.

III. Tributación en el Impuesto sobre Sociedades

1. *La asignación: valoración fiscal e imputación temporal*

Analizaremos en este epígrafe la valoración fiscal de los derechos de emisión y la imputación temporal generada por su asignación.

En el Impuesto sobre Sociedades la valoración parte del resultado contable, sobre el que se aplicarán los ajustes extracontables previstos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS.

¹⁵ De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en el activo no corriente no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» por cumplir los requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año. Lo mismo se dispone en la cuarta parte del PGC relativa al cuadro de cuentas, en el grupo 2, activo no corriente.

¹⁶ Consulta vinculante V1335-06, de 5 de julio de 2006, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, reiterada por Consulta vinculante V2587-06, de 27 de diciembre de 2006.

Los ajustes obedecen a diferencias de criterio contable y fiscal en cuatro aspectos: calificación de ingresos y gastos; valoración de activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propios de la entidad; imputación temporal de ingresos y gastos; y compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

En la asignación deberán integrarse como derechos recibidos gratuitamente (art. 15.2.a TRLIS) por su valor de mercado. Esto es lo que dispuso la Resolución del ICAC de 8 de febrero de 2006, al adoptar el valor venal, entendiendo por valor venal el de mercado¹⁷, por lo que coincide el criterio contable con el fiscal en su valoración. Pero hay dos interrogantes en la fijación del valor de mercado: en qué fecha se computa? y qué mercado elegir? La fecha debería ser la de asignación, y el mercado en el que normalmente opere la empresa¹⁸. También podría tomarse una referencia media de los mercados más importantes como la recogida en <http://www.pointcarbon.com>

Por un lado habrá que contabilizar e imputar fiscalmente al final de cada ejercicio el ingreso derivado de la adquisición gratuita por asignación. Por otro, si se transmiten los derechos antes de la fecha de entrega también se reflejará el apunte contable y fiscal.

La asignación gratuita se contabiliza como subvención, por lo que el ingreso se llevará a resultados – con imputación fiscal – a medida que la empresa contamine o cuando transmita los derechos si la subvención no se ha imputado ya a resultados (por ejemplo, si se venden antes de 31 de diciembre o hay exceso de derechos), al tiempo que se reflejará el gasto por los derechos que a fin de año se calcule que deban entregarse a la Administración por las emisiones realizadas.

Una vez los derechos de emisión asignados son transferidos por el Registro Nacional desde la cuenta de haberes de la Administración General del Estado a la del titular de la instalación, en consonancia con lo dispuesto en los artículos 26.2 y 19.5 de la Ley 1/2005, señala la Resolución del ICAC que se contabilizarán como «Inmovilizado Inmaterial» – intangible – y su

¹⁷ BOICAC 64. Si bien el valor venal, en el apartado 4 de la norma de valoración 2ª del PGC, es definido como «el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y lugar en que se encuentra dicho bien»; cabe recalcar que, en el caso de los derechos de emisión según el punto 2 de la norma segunda de la Resolución del ICAC de 8 de febrero, «su valor venal será, con carácter general, el valor de mercado» al comienzo del año natural.

¹⁸ BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I proponen adoptar el precio más bajo siguiendo el principio de prudencia valorativa, por el riesgo de que los mercados se homogeneicen a la baja. Cfr. *El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión...*, ob.cit., pág. 110.

correspondiente contrapartida «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» sólo los derechos efectivamente transferidos a la cuenta de haberes de la empresa, esto es, la parte proporcional de los derechos asignados para cada uno de los años de vigencia del PNA¹⁹. Por tanto, contablemente se dará de baja cada año la parte de subvención equivalente a los derechos emitidos y se abonará a la cuenta de ingresos Subvenciones, donaciones y legados de capital (746). Y para descontar el impuesto de la subvención se abonará la cuenta Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479).

Lógicamente, cuando opere el régimen de subasta se computarán por su valor de adquisición.

2. La transmisión de los derechos de emisión

La empresa puede mantener los derechos o venderlos, todos o parte de ellos, desde su asignación el 28 de febrero (o adquisición o generación) hasta el 30 de abril del año siguiente, obteniendo un beneficio o pérdida contable. Lo normal para las empresas emisoras será vender los que no necesiten. A mediados de 2008, con la situación de crisis sobre todo en el sector de la construcción (cementeras, fábricas de cerámica, vidrio, ladrillo y tejas, baldosas y azulejos), y aprovechando el alto precio de los derechos de emisión, muchas empresas planificaron la venta de derechos. Algunas dejaron de producir y vendieron todos, otras previendo una reducción vendieron los que consideraron sobrantes para ese año – por ejemplo la mitad –, y otras planificaron la reducción de emisiones de todo el quinquenio y vendieron todos los derechos que previsiblemente no iban a usar hasta 2012.

En la transmisión de derechos de emisión se producirá un beneficio o pérdida por la diferencia entre el valor de enajenación y el valor neto contable. Fiscalmente se computará en la misma cuantía por lo que no hay que hacer ajustes.

¹⁹ De esta forma, se eliminó la posibilidad de que una empresa que haya gastado en un año la totalidad de los derechos asignados para ese año, pudiera transferirse los asignados para años posteriores. En cambio, sí queda abierta la posibilidad de usarlos, ya que la empresa recibirá los asignados a cada año antes del 28 de febrero, pero no tiene que devolver los correspondientes a las emisiones del año anterior hasta el 30 de abril del año siguiente. Por tanto, durante los meses de marzo y abril, y dependiendo de la evolución prevista de sus emisiones y el precio de mercado de los derechos, la empresa puede decidir usar los nuevos asignados para cubrir su devolución o comprarlos en el mercado. Cfr. BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I., *El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión...*, ob.cit., pág. 113.

Además se producirá un ingreso contable y fiscal por la parte de subvención de los derechos transmitidos no imputados, que dependerá de la forma en que se obtuvieron:

- a) Derechos asignados: será ingreso la totalidad del valor de enajenación al haberse adquirido gratuitamente.
- b) Derechos adquiridos o generados: dependerá del valor de enajenación, el valor de coste o adquisición y las pérdidas por deterioro, que minorarán dicho valor.

En los supuestos de adquisición a terceros la valoración se hará por el precio de adquisición, y tratándose de generación propia por el coste de producción. No debe ser difícil calcular el precio de adquisición: el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas. Más complicado resulta hallar el coste de producción, pues incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

Las entidades que comercializan habitualmente estos derechos los calificarán como mercaderías, según se vio, contabilizándolos por su coste de adquisición, en los términos referidos en el párrafo anterior.

Las entidades que de forma esporádica trafiquen con los mismos con un fin especulativo los incluirán en su balance como derivados financieros. Como se trata de contratos no designados para cubrir un riesgo específicamente identificado se integrarán en la categoría de «activos financieros mantenidos para negociar», computándose por su valor razonable²⁰, y el aumento o pérdida de valor se llevará directamente a pérdidas y ganancias, siguiendo la NRV 9ª apartados 2.3 y 3.2. De igual forma, los ajustes derivados de la primera aplicación del plan en la cuenta «activos financieros

²⁰ Importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

mantenidos para negociar» se registrarán en una cuenta de reservas cuyo importe se anotará en la cuenta de pérdidas y ganancias, afectando a la determinación de la base imponible. En cambio, los ajustes que no se imputen a la cuenta de resultados no tendrán incidencia en la base imponible, tal como manifestó la Consulta V2205-05, de 31 de octubre, presentada con ocasión de la entrada en vigor de la Circular 4/2004 del Banco de España²¹.

Cada ejercicio, los «activos financieros mantenidos para negociar» como se valoran por el valor razonable de la contraprestación entregada, no podrán aplicar las pérdidas por deterioro puesto que el valor de mercado deberá reflejarlo en todo momento. Y en el ámbito fiscal, como las variaciones se imputan a pérdidas y ganancias se integrarán automáticamente en la base imponible del impuesto, por establecerlo así el art. 15.1 TRLIS: «... las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio de valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias». Ello es lógico pues hasta ese momento no hay un resultado susceptible de distribución entre los accionistas, un beneficio realizado contablemente²², conforme al concepto de renta disponible. Esto significa que cuando los resultados positivos o negativos se reflejen en el ECPN no se tendrán en cuenta a efectos fiscales, y cuando se imputen a pérdidas y ganancias sí.

3. Gastos deducibles: pérdidas por deterioro, provisión por derechos de emisión, provisión para actuaciones medioambientales y provisión para responsabilidades

A lo largo de cada año pueden reflejarse contablemente gastos por cuatro motivos en relación a los derechos de emisión:

- pérdida de valor en el mercado, si a cierre de ejercicio su valor es inferior al de adquisición;
- provisión para atender a la devolución de los derechos;
- provisión para gastos medioambientales que impliquen una menor contaminación;
- provisión para responsabilidades por desacuerdo en la certificación de derechos, por imposición de sanciones o por gastos derivados de litigios con la Administración.

²¹ Cfr. AA.VV., *El Impuesto sobre Sociedades tras la reforma contable*, CISS, Valencia, 2007, pág. 23.

²² Cfr. AA.VV., *El Impuesto sobre Sociedades...*, ob.cit., pág. 91.

Algunas provisiones están reguladas expresamente en la LIS y en otras habremos de remitirnos a la contabilidad, salvo que la Ley disponga su no deducibilidad. En las primeras, el importe deducible es aquel que resulta de aplicar los criterios establecidos en la propia LIS. En las segundas, al no regular nada la LIS, el importe fiscalmente deducible será el que se haya contabilizado en base a criterios razonables que permitan estimar la cuantía del riesgo.

Para la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades han de concurrir los siguientes requisitos:

1. Contabilización en la cuenta de resultados (salvo excepciones)
2. Justificación documental
3. Imputación al período de devengo y correlación de ingresos y gastos, conforme al art. 19.1 TRLIS
4. No incurrir en los supuestos del 14.1 TRLIS, entre los que figura como gasto no deducible el derivado de multas y sanciones penales y administrativas.

El primer gasto a analizar son las pérdidas por deterioro. La disminución de valor de mercado de los derechos de emisión sobrantes de las empresas emisoras frente al computado en su asignación o adquisición permite computar una pérdida por depreciación de inmovilizado. Los que deban entregarse al año siguiente se incluirán en la provisión por derechos de emisión, por lo que no procede su dotación a nuestro juicio²³. La Ley 16/2007 denomina «pérdidas por deterioro» las anteriores provisiones de activo. Conforme al art. 12 TRLIS, la pérdida de valor de los elementos de activo si no se regula en el TRLIS será deducible conforme a los criterios contables. En consecuencia, se admiten las pérdidas por deterioro de derechos de emisión, pues no se dice lo contrario en el TRLIS.

Si se recupera el valor o en caso de devolución o transmisión deberá eliminarse de acuerdo con el art. 19.6 TRLIS, constituyendo un ingreso contable y fiscal.

Para las personas o entidades que se dediquen habitualmente a comercializar estos derechos la dotación también sería deducible fiscalmente.

²³ Señalan BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I que «parece razonable pensar que... afectará a los derechos sobrantes de las empresas emisoras, es decir, aquellos que al final del año superan las emisiones de gases realizadas, y por lo tanto, como no van a ser devueltos a la Administración, deben lucir en el Balance para el próximo año por su valor ajustado al mercado». Cfr. *L'Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión...*, ob.cit., pág. 110.

En cambio, las personas o entidades que los comercialicen con carácter accesorio tienen un régimen distinto. Las entidades contabilizarán estos derechos como derivados financieros en la categoría de activos «activos financieros mantenidos para negociar», computándose por su valor razonable el último día del ejercicio, y el aumento o pérdida de valor se llevará directamente a pérdidas y ganancias, por lo que no procede dotar las pérdidas por deterioro, aunque el efecto es el mismo, pues al final habrá una pérdida contable con reflejo en la base imponible.

Un segundo gasto deriva de la provisión por derechos de emisión de GEI. A diferencia del gasto anterior, esta provisión afectará únicamente a los derechos que deban entregarse, por lo que en ningún caso podrá dotarse por el exceso de derechos que la empresa mantenga en el inmovilizado sobre las emisiones certificadas. En efecto, dicha provisión debe dotarse porque la emisión de gases obliga a entregar derechos de emisión (hasta el 30-4) y provocará un gasto contable que todavía no se ha producido (a fecha de cierre) pero se sabe con certeza que se producirá, aunque se desconoce la cuantía. Ello plantea la duda de su deducibilidad fiscal²⁴.

El PGC de 2007 ya no otorga primacía al principio de prudencia estableciendo unos requisitos más estrictos para dotar provisiones, y no admite el gasto por pasivos contingentes –riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos o deudas probables-. Además de la no deducibilidad fiscal de estos gastos, al no poder reflejarse contablemente, el TRLIS señala en su art. 13.1.a) que no constituyen gasto fiscal «los derivados de obligaciones implícitas o tácitas», que son las motivadas por patrones de comportamiento o políticas empresariales de dominio público que creen una expectativa válida a terceros con los que la empresa deba cumplir su compromiso. Por tanto, sí son deducibles los que deriven de obligaciones legales o contractuales, y este es el caso de la entrega de derechos, de obligado cumplimiento por la Ley 1/2005.

El importe resulta de multiplicar el número de derechos a devolver según las emisiones por su valor, pudiendo darse dos situaciones:

- a) Si hay suficientes derechos la provisión se dotará por su valor contable. Los asignados por su valor de mercado, los adquiridos por el precio de adquisición, y los generados según el coste de producción.

²⁴ Un trabajo pionero y muy completo sobre esta materia, aunque previo a la reforma del PGC y del TRLIS, puede verse en BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I., *La provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero: instrumento de planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades?*, Tribuna Fiscal, núm. 194, 2006, pp. 16 a 31.

- b) Si no los hay, y no se ha procedido a su compra o generación, por el coste estimado que supondrá adquirirlos o generarlos, según la mejor estimación posible del importe necesario para cubrir el déficit que tiene la empresa. La pregunta es: por qué cuantía? Depende del valor que se tome como referencia: la cotización máxima del ejercicio, la del día de cierre, la cotización media²⁵. La experiencia es la que determinará su importe a dotar cada ejercicio como reflejo de la imagen fiel y en atención al principio de prudencia, pues aunque éste ya no sea prioritario, tal como dispone el PGC de 2007 el registro de los riesgos deberá seguir realizándose desde la imparcialidad y objetividad exigida por el Plan de 1990 para el análisis de las obligaciones, de tal suerte que, con carácter general, no se han debido registrar en el pasado provisiones que no respondían a verdaderos riesgos de la empresa.

En tercer lugar está la provisión para actuaciones medioambientales.

El art. 13.2 TRLIS considera como provisión fiscalmente deducible la dotada por gastos correspondientes a **actuaciones medioambientales** «cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria». Se contabiliza en la cuenta 145 como «provisión para actuaciones medioambientales», con cargo las cuentas de gasto «reparaciones y conservación» o «servicios de profesionales independientes».

Representan obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, que no se corres-

²⁵ BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I. con anterioridad a la reforma del PGC así como del TRLIS, se planteaban diversas opciones: primera, dotar la provisión por el máximo de la cotización alcanzada en el ejercicio precedente, sobre la base del principio de prudencia valorativa pues se trata de una previsión por el mayor gasto en el podríamos incurrir; segunda, provisionar por el menor precio de cotización alcanzado en el año, previendo aprovechar las ventajas del mercado en condiciones óptimas; tercera, dotar por el importe de generación que podrá ser bastante elevado, si bien se aprovecharía la aplicación de otros incentivos fiscales – deducciones, principalmente –; y cuarto, en una postura intermedia y con menor riesgo de contestación administrativa, se podría optar por un valor dentro de el rango de valores de cotización como puede ser incluso la media de cotización de bolsa de referencia, o por la cotización al cierre, es decir, el valor de los derechos el mismo día en que debe contabilizarse la provisión. Cfr. *La provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero...*, ob.cit., pág. 26. Apuntaban estos autores la posibilidad de la empresa, dentro de una estrategia planificación fiscal, de desprenderse de todos sus derechos antes del 31 de diciembre con objeto de aprovechar el gasto resultante de dicha estimación, aunque ello implique un riesgo evidente por la volatilidad del mercado de derechos de emisión.

pondan con gastos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar en el que se asienta un inmovilizado.

Esta provisión tiene por objeto cubrir, entre otros, los gastos de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados.

A diferencia del régimen general, el gasto asociado a estas provisiones es fiscalmente deducible, aun cuando se corresponda con obligaciones tácitas asumidas por la empresa si se corresponde con un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. Obligación tácita sería la que nace de las propias actuaciones de la empresa si ésta se ha comprometido a evitar, reducir o reparar el daño ambiental y no puede sustraerse a tal acción porque, como consecuencia de declaraciones de principios o intenciones publicadas o por sus pautas de actuación en el pasado, ha señalado a terceros que asumirá la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño²⁶.

Por último, encontramos la provisión para responsabilidades, incluida en la cuenta 142 «Provisión para otras responsabilidades». Responden a obligaciones ciertas devengadas en el ejercicio pero indeterminadas en su cuantía y vencimiento, como las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivadas de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

Se puede dotar en dos supuestos:

- c) Discrepancias en el número de derechos como consecuencia de la no validación del informe verificado remitido o la no remisión en plazo, dando lugar a un litigio.
- d) El incumplimiento de la obligación de entregar los derechos debidos, lo que constituye una infracción del art. 30 Ley 1/2005, que prevé la imposición de una sanción y la entrega al año siguiente.

En el primer supuesto, dado que la entrega deriva de una obligación legal y la discrepancia en el número de derechos motivará un litigio o una obligación pendiente, se trata de un gasto fiscalmente deducible, pues hay una responsabilidad cierta aunque la cuantía sea indeterminada en la fecha de devengo del impuesto. De acuerdo con la doctrina del TEAC es necesario que se acredite la existencia de responsabilidades próximas, ciertas y exigibles; esta exigibilidad puede venir por ejemplo de litigio o requerimiento fehaciente, por incumplimiento de contratos o por pagos debidamente

²⁶ Cfr. Memento práctico Francis Lefebvre Contable 2009, parág. 4180.

justificados, aunque su cuantía no estuviese definitivamente establecida. Consideramos que sería deducible tanto en caso de litigio como de arbitraje para llegar a un acuerdo con la Administración.

En el segundo, aunque en principio sería deducible por el mismo motivo, el art. 14.1 c) TRLIS tipifica como gasto no deducible el derivado de multas y sanciones penales y administrativas, por lo que no se admite su deducibilidad al derivar de una sanción. Ello provocará un ajuste positivo sobre el resultado contable.

Finalmente, para el caso de que una provisión para riesgos y gastos probables, y por tanto no deducible, genere un gasto real, el art. 13.3 dispone que «Los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad». En ese momento habrá que practicar un ajuste negativo sobre el resultado contable pues contablemente no habrá gasto y fiscalmente sí.

4. Gastos no deducibles: sanciones administrativas

El incumplimiento del régimen administrativo de los derechos de emisión puede dar lugar a infracciones administrativas leves, graves o muy graves. Concretamente, el incumplimiento de la obligación de entregar los derechos de emisión se tipifica como muy grave y se sanciona con una multa de 100 euros por cada tonelada emitida en exceso, sin que exima al titular de entregar una cantidad de derechos de emisión equivalente a la de las emisiones en exceso, en el momento de entregar los derechos de emisión correspondientes al año natural siguiente al de comisión de la infracción (art. 30 a), apartado.5 Ley 1/2005)²⁷.

²⁷ En octubre de 2008 la comisión de Medio Ambiente del Parlamento Europeo aprobó un informe señalando que los países de la UE deberían pagar multas por violar los objetivos de reducción de las emisiones de CO₂ originadas en fuentes no cubiertas por el régimen de comercio de derechos de emisión. También incluye una nueva propuesta: que las emisiones de 2050 representen, como máximo del 60% al 80% de las de 1990. Pendiente de su aprobación por la Eurocámara y el Consejo por codecisión, se aplicarían multas de 100 euros por tonelada de CO₂ a los países de la UE que no cumplan sus metas. A los Estados que no abonen su importe se les reducirían sus emisiones excesivas de los créditos del régimen de comercio de derechos de emisión, por lo que en vez de ser el país infractor quien subastase sus créditos sería la Comisión Europea, creando un fondo comunitario para promover la eficiencia energética y las fuentes de energía renovables.

Contablemente dicho gasto es deducible, pero fiscalmente el art. 14.1 c) TRLIS impide computar como gasto el derivado de multas y sanciones penales y administrativas, por lo que habrá que hacer un ajuste positivo sobre el resultado contable.

5. Entrega y cancelación de los derechos de emisión

El art. 27.2 de la Ley 1/2005 obliga a entregar un número de derechos de emisión equivalente al dato de emisiones verificadas cada ejercicio, hasta el 30 de abril del año siguiente.

El resultado contable y fiscal será neutro si se cubrieron todas las emisiones al final del año anterior. En otro caso, el ingreso o gasto se determinará en función del valor de mercado de los nuevos derechos comprados para hacer frente al compromiso de emisiones. Si el valor de mercado de los nuevos derechos está por encima del estimado al dotar la citada provisión, resultará un gasto por la diferencia al haber dotado una provisión más baja del gasto real. Por el contrario, si dicho valor es inferior al estimado, generará un ingreso por el exceso de provisión.

6. Beneficios fiscales que se pueden aprovechar generando o transmitiendo derechos

Existen dos deducciones aplicables en este ámbito: una por reinversión de beneficios extraordinarios y otra por inversiones medioambientales. Su importe no puede anular la cuota del impuesto salvo que procedan de la reinversión de beneficios extraordinarios.

a) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Pretende adecuar el coste fiscal neto de las plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades – 30 por 100 con carácter general – con el del IRPF – hasta 2009 el 18 por 100 –, y se plantea si es aplicable a las entidades que transmitan derechos de emisión.

Los requisitos de aplicación son:

- Las entidades a las que se aplica deben tener un tipo nominal superior o igual al 20 por 100.
- Solo opera en las transmisiones onerosas.
- Los elementos patrimoniales transmitidos o reinvertidos deben ser:

inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a la explotación económica, o bien acciones que supongan una participación superior al 5 por 100.

- Los activos transmitidos deben estar en funcionamiento un año dentro de los tres años antes de la transmisión.
- Cuantía de la reinversión: importe de la transmisión, aunque cabe reinversión parcial.
- Plazo: un año antes o tres después.

La base de la deducción es la plusvalía fiscal menos la provisión por depreciación

El tipo de la deducción es el 12 por 100. No se ha modificado pese al alza del tipo de las ganancias patrimoniales de las personas físicas para el año 2010: del 18 al 19 por 100 hasta 6.000 euros, y el 21 por 100 a partir de 6.000,01 euros, para mantener la competitividad de las empresas, aunque perjudica a los empresarios individuales.

Se exige el mantenimiento de la reinversión cinco años salvo pérdida o vida útil menor.

Es de aplicación a los derechos de emisión esta reducción por su transmisión onerosa con reinversión en los elementos previstos en el TRLIS?

Para las empresas emisoras sí, por tratarse de bienes mueble de propiedad privada y titularidad temporal que conceden un derecho de uso sobre la atmósfera calificados como inmovilizado intangible afecto a la actividad. Será preciso que la transmisión de los derechos se produzca entre la finalización del período de emisiones y el plazo de entrega a la Administración, para cumplir con el requisito de un año de posesión.

Para las no emisoras, su calificación como mercaderías o derivados financieros impide la aplicación de dicho beneficio fiscal.

b) Deducciones por inversiones medioambientales

Una primera deducción es la relativa a la adquisición de inmovilizado material que evite o reduzca la contaminación (art. 39.1 TRLIS). Se aplica a instalaciones cuyo objeto sea evitar la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales, evitar la carga contaminante por vertidos en aguas superficiales, subterráneas y marinas, o reducir, recuperar o tratar correctamente los residuos industriales. Es necesario un certificado de convalidación expedido por la Administración competente, a solicitud del sujeto pasivo.

Debe tratarse de elementos del inmovilizado material de la empresa adquirido con la finalidad de proteger el medio ambiente, de modo que sólo

puede disfrutar de deducción la parte de la inversión que el sujeto pasivo justifique que se destina a la protección del medio ambiente.

La segunda deducción opera en la adquisición de inmovilizado material nuevo destinado al aprovechamiento de fuentes de energía renovables (art. 39.3 TRLIS). Las instalaciones o equipos deben responder bien al aprovechamiento de la energía solar para transformarla en calor o electricidad, bien al tratamiento de residuos para su transformación en calor o electricidad como combustible, en biogás o en biocarburantes.

En los dos supuestos, la base de la deducción es el importe de la inversión realizada (precio de adquisición o coste de producción). La parte del coste subvencionada no formará parte de la base de deducción.

Los porcentajes de deducción dependen de la fecha de comienzo del período impositivo: 2008 el 6 por 100, 2009 el 4 por 100, 2010 el 2 por 100. Se prevía su derogación para los períodos impositivos iniciados el uno de enero de 2011, pero la Ley de Economía Sostenible ha dispuesto su incremento del 4 al 8 por 100.

A nuestro juicio, estas deducciones son compatibles con la deducción por reinversión, cumpliéndose los requisitos ya vistos, y con la generación de derechos de emisión a través de los mecanismos de desarrollo limpio y proyectos de aplicación conjunta.

IV. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido

1. *La asignación: gratuita y mediante subasta*

a) *Asignación gratuita*

Como se ha dicho, actualmente la asignación es totalmente gratuita salvo la cantidad reservada para nuevos entrantes, pues según el art. 18.3 Ley 1/2005 los derechos incluidos en la reserva de nuevos entrantes que no se hayan asignado antes del 30 de junio del último año del período correspondiente al Plan Nacional de asignación en vigor – en 2012 – podrán ser enajenados conforme a lo dispuesto en la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. Pero la Directiva 2009/29/CE prevé la asignación mediante subasta a partir de 2013 gradualmente²⁸ hasta el 2027 en que deberá ser total.

²⁸ Salvo las eléctricas que será el 100 por 100 por la posibilidad de repercusión.

Es preciso, por tanto analizar la tributación en los dos casos, partiendo de la base de que se trata de una prestación de servicios que, en principio, está sujeta al IVA.

Comenzando por la entrega gratuita de los derechos por la Administración de acuerdo al PNA, el art. 7.8 LIVA establece la no sujeción de «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria», salvo que «los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles». Y concluye que, en todo caso, están sujetas determinadas actividades desarrolladas por los entes públicos, entre las que no se encuentra la asignación de derechos de emisión²⁹. Ello permitiría concluir la no sujeción en este caso por la forma de contraprestación.

Sin embargo, el art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece como fundamento de la no sujeción el carácter de autoridad y subsiguiente régimen jurídico público con que actúa el organismo público, al disponer que:

«1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

²⁹ Dichas actividades son:

Telecomunicaciones.

Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Transportes de personas y bienes.

Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9 siguiente.

Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

Almacenaje y depósito.

Las de oficinas comerciales de publicidad.

Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

Las de agencias de viajes.

Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.

Las de matadero.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el Anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante».

Dado el efecto directo de las Directivas, y como se desprende de la interpretación que del art. 4.5 de la Directiva 77/388/CEE – antecedente del citado art. 13.1 - ha hecho el TJCE³⁰, lo fundamental es el carácter público con que inter venga la Administración, no la naturaleza de la contraprestación o su gratuidad.

Lo propio ha señalado la Dirección General de Tributos considerando que no están sujetas al IVA las operaciones realizadas por un ente público al margen del ejercicio de actividades empresariales o profesionales (debería decir actuando en régimen de derecho público), aunque la contraprestación de dichas operaciones no tenga naturaleza tributaria³¹. Además, como observa ANÍBARRO PÉREZ, cuando la LIVA habla de contraprestación de naturaleza tributaria está pensando en las tasas, y dado el trasvase de su presupuesto de hecho con los precios públicos, en una aplicación rigurosa de este criterio habría que cambiar el régimen jurídico según la definición de la ley de tasa o precio público³².

En consecuencia la no sujeción dependerá de cuatro requisitos:

- el ejercicio de la actividad por un organismo público
- el desarrollo de su actividad en el ejercicio de sus funciones públicas
- que no se produzcan distorsiones significativas de la competencia (para asegurar la neutralidad el impuesto)
- no inclusión en el anexo I, salvo que la actividad tenga un volumen insignificante

En la asignación gratuita de los derechos de emisión, se cumplen claramente los dos primeros: la aprobación por el Gobierno del PNA (art. 14.3) y la asignación individualizada de derechos que compete al Consejo de

³⁰ Entre otras Sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla contra Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, asunto C-202/90; de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Publica, asunto C-446/98; y de 8 de marzo de 2001, Comisión contra República Portuguesa, asunto C-276/98.

³¹ Contestaciones de la DGT a consultas de 6 de noviembre de 2000 y 13 de febrero de 2003.

³² ANÍBARRO PÉREZ, S., *Incidencia del impuesto sobre el valor añadido en el mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, Nueva Fiscalidad, núm. 10, 2005, p. 5.

Ministros previa petición individualizada al Ministerio de Medio Ambiente (art. 19.4), constituyen una prerrogativa de la Administración que limita a los operadores privados el la posibilidad de realizar emisiones a la atmósfera, en el ejercicio de sus funciones públicas. También el último, en cuanto que la actividad referida no se incluye entre las del anexo I.

En cuanto a que no se produzcan distorsiones significativas, podría haberlas en la asignación en cuanto que como hemos visto existe un mercado de derechos de emisión al margen de la asignación inicial.

Además, la jurisprudencia reciente del TJCE hace una interpretación extensiva del concepto y considera que la distorsión de la competencia debe apreciarse en función de las características de la actividad desarrollada, que puede producirse ante una mera competencia potencial – siempre que haya una posibilidad real de que un operador privado entre en el mercado de referencia –, y que debe ser grave, en el sentido de algo más que significativo. Nos referimos a la STJCE de 16 de septiembre de 2008 (Asunto C-288/07, *Isle of Wight Council y otros*), que defendió que una actividad de aparcamiento desarrollada por diversos municipios británicos supondría, en caso de no sujeción, una distorsión de la competencia aunque en algún municipio no existiese empresa alguna que explotara aparcamientos subterráneos. Como advierte el Tribunal, la norma que examinamos consistente en considerar a los entes públicos como sujetos pasivos lo que hace es «restaurar la regla general de sujeción a IVA de toda actividad económica». Y añade que de una interpretación de los párrafos segundo y tercero del art. 13.1 de la Directiva 112, que sujetan a imposición las distorsiones significativas pero no un volumen insignificante, se colige que la distorsión debe ser algo más que insignificante, por lo que no se considerará sujeto pasivo a los organismos públicos cuando ello únicamente lleve a distorsiones de la competencia insignificantes.

No obstante, como observa RODRÍGUEZ MÁRQUEZ³³, pese a la ampliación del concepto de distorsión no parece aplicable a la asignación de derechos de emisión, pues ésta constituye un mercado «primario», sujeto a monopolio estatal, limitado, regulado y actualmente gratuito en su práctica totalidad, distinto del mercado «secundario», abierto a los particulares en el que la transmisión de aquéllos sí puede constituir una actividad empresarial

³³ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Los derechos de emisión de CO2 y el Impuesto sobre el Valor Añadido*, en AA.VV., *La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro*, IEF, pendiente de publicación.

sujeta al impuesto³⁴. Entiendo que la diferencia básica está en el hecho de que en el mercado primario la asignación está preestablecida en función del cupo asignado a cada empresa, lo que impide la distorsión de la competencia.

La Dirección General de Tributos en contestaciones vinculantes de 14-02-2006, núm. V0276-06 y 27-12-2006, núm. V2587-06, señala igualmente que el tratamiento a efectos del Impuesto de la asignación inicial y gratuita de derechos de emisión que tiene lugar en España como consecuencia del denominado Plan Nacional de Asignación con vigencia 2005-2007, difiere del correspondiente al mercado secundario en torno al que se organiza la compraventa de tales derechos. En la asignación gratuita se trata de una prestación de servicios realizada por un ente de derecho público, en el ejercicio de una función pública, esto es, en su calidad de sujeto de Derecho público, por lo que no está sujeta.

b) Asignación mediante subasta

Junto a la transmisión de los remanentes de las reservas de nuevos entrantes en cada período de asignación, a partir de 2013 se iniciará el régimen de subasta (art. 10 Directiva 2009/29/CE).

Las empresas deben adquirir los derechos mediante precio por lo que puede plantearse la distorsión que supondría no aplicar IVA a los Estados y sí a los vendedores privados. No obstante, nos movemos todavía en el mercado primario, de asignación de los derechos en el ejercicio de una función pública, diferente la posterior transmisión de esos derechos en el mercado secundario.

Siguiendo a RODRÍGUEZ MÁRQUEZ se puede apreciar una similitud con por la STJCE de 26 de junio de 2007 (asunto C-369/04, *Hutchison 3G UK Ltd y otros*). La cuestión que se planteaba consistía en determinar la sujeción a IVA de la actividad consistente en la expedición de autorizaciones que permiten a los operadores económicos proceder a la explotación de los derechos de uso que se derivan de aquéllas, ofreciendo sus servicios al público en el mercado de las telecomunicaciones móviles a cambio de una contraprestación. Además, a semejanza de lo que sucede con los permisos de emisión, la concesión de estas autorizaciones no es gratuita, sino que los operadores se ven obligados a satisfacer un canon, y existe la posibilidad de que los operadores transmitan sus derechos de uso de radiofrecuencias.

El Tribunal considera que «una actividad como la controvertida en el litigio principal constituye un requisito previo y necesario para el acceso de ope-

³⁴ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Los derechos de emisión de CO2...*, ob.cit.

radores económicos como las demandantes en el litigio principal al mercado de las telecomunicaciones móviles. Esta actividad no constituye una participación de la autoridad nacional competente en dicho mercado», por lo que no puede calificarse como económica, sino que «con ese procedimiento de otorgamiento, dicha autoridad ejerce exclusivamente una actividad de control y de reglamentación del uso del espectro electromagnético que se le ha conferido de modo expreso». Y como no hay actividad económica ni siquiera se plantea su sujeción al impuesto, ya que no se cumple el requisito fundamental para ello. Añade que el pago de un canon no altera la naturaleza de la actividad, que no es económica sino realizada en el ejercicio de funciones públicas.

Además, el Tribunal distingue el que podríamos denominar mercado primario del secundario, cuando advierte que la posibilidad de transmitir estos derechos no desmiente la conclusión anterior, ya que «esa transmisión, además de seguir sujeta al control de la autoridad reglamentaria nacional responsable de la asignación de frecuencias, con arreglo al artículo 9, apartado 4, de la Directiva 2002/21, no se asemeja a la expedición de una autorización por parte de los poderes públicos».

Por tanto, la asignación inicial de derechos de emisión no está sujeta aunque sea mediante precio, si bien al no realizarse en el ejercicio de una actividad empresarial podría estar sujeta al ITP y AJD³⁵, como transmisión onerosa de un derecho por parte del Estado, sujeta a un tipo del 4 por 100.

2. La transmisión de los derechos de emisión

Nos movemos ya en el mercado secundario, en el que pueden operar tanto empresas del sector como otros sujetos que los compran para revenderlos. Aquí ha de hacerse la misma distinción que vimos en el Impuesto sobre Sociedades: empresas titulares de las instalaciones definidas en la Ley 1/2005, aquellas para las que constituya el tráfico habitual de la empresa, y las que los comercialicen de forma esporádica con fines meramente especulativos como derivados financieros.

Para las primeras se trata de la transmisión de un activo afecto a su actividad, realizada por un sujeto pasivo del IVA en el desarrollo de su actividad, por lo que está sujeta, gravándose al tipo general del 16 por 100 (que el 1 de julio de 2010 será el 18 por 100, según el Proyecto de Ley de PGE para

³⁵ En tal sentido se pronuncia RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Los derechos de emisión de CO2...*, ob. últ. cit.

el año 2010). Ésta es la opinión unánime del Comité IVA en la reunión núm. 75 de 14 de octubre de 2004, donde señaló que «la transmisión de derechos de emisión de gases de efecto invernadero descrita en el art. 12 de la Directiva 2003/87/CE realizada por sujetos pasivos del impuesto constituye una prestación de servicios incluida en el ámbito de aplicación del art. 9.2.e) de la Directiva 77/388/CEE» que regula el lugar de realización de las prestaciones de servicios y establece la inversión del sujeto pasivo en la transmisión de licencias³⁶.

Según las consultas de la DGT de 14-02-2006 y 27-12-2006, el servicio consistente en la entrega o transmisión de los derechos de emisión se configura como la transmisión de una licencia administrativa y constituye una prestación de servicios que estará sujeta al Impuesto en los términos que veremos al analizar la cuestión del sujeto pasivo.

Las que los comercialicen de forma habitual también estarán sujetas al tratarse de una actividad económica a efectos del IVA. Constituyen prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial (art. 4.1 LIVA), y son empresarios porque realizan una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (art. 5.1 LIVA).

En cuanto a la comercialización de derivados financieros, cabe plantearse si es aplicable la exención del art. 20.Uno.18º.k) LIVA, para «los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes: los representativos de mercaderías, y aquéllos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, salvo las acciones o las participaciones en sociedades».

El art. 135.1.f) de la Directiva 112 establece la exención para «las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de los títulos

³⁶ Transcribimos textualmente su conclusión: «*The delegations agreed unanimously that the transfer of greenhouse gas emission allowances as described in Art. 12 of Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003, when made for consideration by a taxable person is a taxable supply of services falling within the scope of Art. 9(2)(e) of Directive 77/388/EEC*».

representativos de mercaderías y los derechos o títulos enunciados en el apartado 2 del artículo 15».

A diferencia de los dos supuestos anteriores³⁷, al tratarse de títulos-valores vinculados a la cotización de los derechos de emisión en los mercados organizados sí se aplicaría la exención al tráfico de instrumentos financieros cuyo valor derive de un activo subyacente como es un derecho de emisión.

3. Entrega y cancelación de los derechos de emisión

La entrega forzosa que se realiza el 30 de abril siguiente a cada ejercicio de acuerdo con el PNA tiene carácter gratuito, por lo que hay que determinar si se trata de un supuesto de autoconsumo gravado por el impuesto.

El art. 12.3 LIVA califica como autoconsumo de servicios «las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional»³⁸. En este caso, dado que la entrega se realiza para cumplir con el objeto de la actividad no se considera autoconsumo de servicios y, por tanto, no se grava.

Además, el art. 7.7º LIVA considera no sujeto el autoconsumo de servicios previsto en el artículo 12.3 LIVA cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio. Y en el caso de asignación gratuita no habrá derecho a la deducción porque no se soportó IVA, aunque a nuestro juicio bastaría la aplicación del art. 12.3 para descartar en ambos casos –adquisición gratuita o mediante precio– la aplicación del impuesto.

³⁷ El Comité IVA en la reunión núm. 75 de 14 de octubre de 2004 señaló que «ninguna de las exenciones previstas en el artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE es aplicable a estas transferencias de derechos» (*none of the exemptions provided for in Art. 13 of Directive 77/388/EEC can be applied to these transfers of allowances*).

³⁸ Según el art. 12 LIVA «Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9.1 de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional».

4. Lugar de realización de la transmisión de derechos de emisión

Según las consultas de la DGT de 14-02-2006 y 27-12-2006, la entrega de derechos de emisión se configura como la transmisión de una licencia administrativa que habilita a su titular a la emisión a la atmósfera de un volumen determinado de dióxido de carbono proveniente de la producción de energía, por lo que la entrega de los referidos derechos por un empresario o profesional constituirá una prestación de servicios que estará sujeta al Impuesto cuando concurra lo dispuesto por las letras a) o b) del artículo 70.uno.5º.A, es decir:

- a) Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en esta letra se aplicará con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.
- b) Cuando los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio».

Ello implica que si el destinatario es un empresario con sede en el territorio de aplicación de impuesto (en adelante TAI) se localiza el IVA en destino³⁹, mientras que si es un particular con domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, o no es posible determinar su domicilio, se aplica la regla general de localización en la sede del prestador del servicio. En el primer supuesto, tratándose de una operación internacional se producirá la inversión del sujeto pasivo, siendo dicho sujeto el encargado de liquidar el impuesto incorporando el IVA en su declaración.

³⁹ Con ello se concede el gravamen al país del consumo, siendo el hecho imponible efectivo la adquisición del servicio, lo cual es lógico si el prestador del servicio es una persona no establecida en el territorio español de aplicación del IVA, ni identificada ante la Administración tributaria española.

Para el 2010 está pendiente la transposición de la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 112⁴⁰, que pretende clarificar la regla general de localización de las prestaciones de servicios estableciendo una doble vertiente (actualmente la regla general es la sede del prestador del servicio, con numerosas excepciones). En el nuevo sistema, se distinguen las operaciones puramente empresariales, en las que prestador y destinatario tienen tal condición, de aquellas otras cuyo destinatario es un particular. En el primer grupo, el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino (destinatario sujeto pasivo radicado en el TAI con independencia de dónde radique el prestador del servicio), mientras que en el segundo lo hace en la de origen (destinatario particular si el prestador es un sujeto pasivo radicado en el TAI).

Esta regla general se aplica también a los servicios que podemos denominar «profesionales» entre los que se encuentran las cesiones de licencias y, por ende, la transmisión de derechos de emisión, cuando la transmisión se realiza en el ámbito de la Unión Europea (incluyendo también, de forma excepcional, Canarias, Ceuta y Melilla): tributación en destino cuando el cliente es sujeto pasivo del IVA y tributación en origen cuando no es sujeto pasivo. En cambio, si la transmisión se hace a un país tercero, se aplica la regla general de tributación en destino si el cliente es sujeto pasivo, pero no la de tributación en origen cuando el cliente sea un particular, por lo que el servicio no se entiende realizado en el TAI cuando el adquirente del derecho de emisión sea un particular con domicilio en un país tercero.

En consecuencia, la regulación sigue siendo la misma. Normalmente la tributación será en destino porque el cliente suele ser un empresario, operando la inversión del sujeto pasivo, y si el cliente es un particular con residencia en la UE, Canarias, Ceuta o Melilla, tributará en la sede del transmitente del derecho de emisión.

5. El sujeto pasivo en la transmisión de derechos de emisión

La regla general es considerar sujeto pasivo al prestador del servicio (art. 84.Uno.1 LIVA). Pero como hemos visto, cuando el servicio se realice por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del im-

⁴⁰ Proyecto de Ley por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

puesto se produce la inversión del sujeto pasivo, de modo que lo serán los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen (art. 84.Uno.2.a) LIVA).

Además, se han producido las operaciones fraudulentas en el comercio de los derechos de emisión, que han dado lugar a la modificación de las normas aplicables al sujeto pasivo en algunos países. Este fraude se ha detectado tanto en operaciones interiores como intracomunitarias, cuando el sujeto pasivo repercute el impuesto, desaparece y no lo ingresa. La forma más común de evasión consiste en que un proveedor censado a efectos de IVA factura unas entregas y desaparece sin declarar ese IVA, pero dejando al cliente (que también es un sujeto pasivo) en posesión de una factura válida para deducción. De esta forma, la Hacienda no percibe el IVA por la entrega, pero debe permitir que el siguiente operador de la cadena deduzca el IVA soportado. En algunos casos, este fenómeno se ha convertido en lo que se conoce como fraude intracomunitario del operador desaparecido, que representa un ataque organizado al sistema del IVA, consistente en la adquisición de derechos desde países extranjeros en los que, por el principio de la neutralidad del impuesto en las operaciones transfronterizas, se exime del pago del IVA. Luego, las sociedades compradoras los venden repercutiendo el impuesto y disuelven la empresa sin liquidar su ingreso con el fisco. Además, estos fraudes suelen organizarse en una serie de entregas en las que unos mismos bienes circulan varias veces de unos Estados miembros a otros (lo que se conoce como fraude carrusel), por lo que la Hacienda puede perder por partida múltiple la cuota impositiva sobre un mismo producto. Según la información facilitada por varios Estados miembros, este tipo de fraude se está extendiendo también a las prestaciones de servicios.

Al respecto, la Comisión Europea ha sido informada de unos supuestos casos de fraude en relación con el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero⁴¹, y las diferencias observadas en las respuestas individuales de los Estados miembros han impulsado a la Comisión a elaborar una Propuesta de Directiva como respuesta coordinada a estas conductas. Así, Francia ha declarado exentas estas transmisiones, el Reino Unido ha fijado un tipo cero, y Holanda ha previsto una inversión del sujeto pasivo, aun tratándose de operaciones interiores. Con el fin de permitir la aplicación temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, como

⁴¹ Otros productos objeto de fraude son los teléfonos móviles, dispositivos de circuitos integrados, perfumes y metales preciosos (p.ej., platino).

medida coordinada para combatir el fraude de que son objeto actualmente el comercio de certificados de emisión y las transacciones con determinados bienes vulnerables al fraude se aprobó la Propuesta de 29 de septiembre de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude.

España ha seguido el ejemplo de Holanda, anticipándose a la aprobación de la directiva, disponiendo la inversión generalizada del sujeto pasivo⁴². Así, la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas del Mercado Inmobiliario, ha introducido una nueva letra d) al art. 84.Uno.2, considerando sujeto pasivo al empresario destinatario, «cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto».

En consecuencia, siempre que el destinatario sea un empresario – lo que sucederá en la práctica totalidad de los casos –, éste será el sujeto pasivo de la operación, aunque el prestador del servicio también se encuentre establecido en nuestro país. La modificación entró en vigor al día siguiente de la publicación de la Ley, el 28 de octubre de 2009. El mecanismo de inversión del sujeto pasivo supone que el proveedor no cobre IVA alguno a sus clientes sujetos pasivos, los cuales, a su vez, pasan a ser responsables del pago del impuesto. En la práctica, los clientes (en la medida en que sean sujetos pasivos normales con derecho a deducción íntegra) realizarán la declaración y la deducción al mismo tiempo, sin efectuar ningún ingreso efectivo a la Hacienda. En este sentido, se elimina la posibilidad teórica de cometer fraude, al evitar la posibilidad de que el sujeto pasivo repercuta el tributo y no lo ingrese.

Los ministros de Economía y Finanzas de los 27 países de la Realcanzaaron ayer 2 noviembre un principio de acuerdo que despeja la próxima modificación de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las

⁴² Según la Propuesta desde el punto de vista procedimental, conviene que los Estados miembros informen primero a la Comisión acerca de su intención de introducir ese mecanismo. Habrá que ver qué consecuencias tiene para España su adopción con carácter previo a la aprobación de la Directiva, pues la Comisión europea podría considerarla contraria a la Directiva 112.

transacciones de derechos para emitir CO₂. Según la Comisión Europea, el fraude hace que se pierda el 10 por ciento de la recaudación del IVA.

Par acortar la hemorragia, Brusel as propuso en septiembre un plan experimental, temporal, parcial y voluntario de autoliquidación del IVA en transacciones entre empresas. Tras el acuerdo unánime de ayer, los Estados que lo deseen podrán modificar este impuesto hasta el 30 de junio de 2015.

V. Conclusiones

La tributación de los derechos de emisión plantea diversos interrogantes, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IVA. No obstante, debido al carácter armonizado del IVA contamos con algunos pronunciamientos del Comité IVA y de la Dirección General de Tributos que aportan algo de luz. Además, recientemente se ha aprobado en España una reforma de la Ley 37/1992, del IVA, para luchar contra el fraude en la transmisión de estos derechos.

Atendiendo a la actividad desarrollada por la sociedad, los derechos de emisión de gases de efecto invernadero pueden calificarse básicamente como activos intangibles – en las empresas emisoras – o como instrumentos financieros derivados – si se poseen con el único fin de especular –. En todos los casos la tributación será al 30 por 100.

En el Impuesto sobre Sociedades, la asignación gratuita se trata fiscalmente como una subvención de capital, valorándose por el valor venal e imputándose a resultados según las emisiones. Los intangibles se cuantificarán por el precio de adquisición o coste de producción, y los instrumentos financieros por su valor razonable.

La transmisión generará una ganancia o pérdida por la diferencia entre el valor de enajenación y el valor neto contable. También se producirá un beneficio por la parte de subvención de los derechos transmitidos no imputados asignados gratuitamente, y un beneficio o pérdida por la transmisión de los adquiridos o generados no imputados.

Durante el ejercicio podrá computarse el gasto fiscal por deterioro – excepto en los instrumentos financieros que se llevan directamente a resultados- y las provisiones por devolución de derechos, para actuaciones medioambientales y para responsabilidades, con la salvedad de la responsabilidad por infracciones por derivar de una sanción, lo que provocará un ajuste positivo.

La entrega de derechos de emisión generará un ingreso o un gasto por la diferencia entre el valor de mercado en esa fecha y el importe de la provisión para atender a la devolución de los derechos. Si la dotación fue excesiva se computará un ingreso, y si resultó insuficiente un gasto adicional.

El incumplimiento del régimen administrativo de los derechos de emisión puede provocar sanciones que no son fiscalmente deducibles, lo que provocará un ajuste positivo.

La transmisión de derechos permite aprovechar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en las empresas emisoras, al ser un activo intangible afecto a la actividad, siempre que transcurra un año desde la asignación, adquisición o generación del derecho.

También pueden disfrutar de beneficios fiscales por inversiones medioambientales mediante la adquisición de inmovilizado material que evite o reduzca la contaminación, así como de inmovilizado material nuevo destinado al aprovechamiento de fuentes de energía renovables. Además, estas deducciones podrían ser compatibles con la deducción por reinversión, cumpliéndose los requisitos legales, y con la generación de derechos de emisión a través de los mecanismos de desarrollo limpio y proyectos de aplicación conjunta.

En el IVA, la asignación gratuita no está sujeta por realizarse a través de un ente público en el marco de una función pública y sin provocar distorsiones significativas en la competencia, al tratarse de un mercado primario – distinto del secundario abierto a los particulares con los que puede competir – y estando la asignación preestablecida en función del cupo asignado a cada empresa.

La asignación mediante subasta, que puede operar ya en las reservas para nuevos entrantes y comenzará a aplicarse progresivamente a partir de 2013, por similitud con la concesión de uso de radiofrecuencias – analizada en la STJCE de 26 de junio de 2007, caso Hutchinson –, no constituye una participación de la autoridad nacional en el mercado de derechos de emisión, por tratarse de una actividad de control y reglamentación en el ejercicio de funciones públicas. Como no hay actividad económica no está sujeta al impuesto. No obstante, al realizarse por la Administración actuando como particular puede sostenerse su tributación por el ITP y AJD, como transmisión onerosa de un derecho.

La transmisión de derechos de emisión por empresas titulares de las instalaciones definidas en la Ley 1/2005 constituye la entrega de un activo afecto a su actividad, realizada por un sujeto pasivo del IVA en el desarrollo

de su actividad, por lo que está sujeta. Así lo ha considerando unánimemente el Comité IVA en la reunión núm. 75 de 14 de octubre de 2004, y la DGT en consultas de 14-02-2006 y 27-12-2006, que lo califica como prestación de servicios.

Lo propio sucede con el mercado de instrumentos financieros derivados, si bien en este último consideramos aplicable la exención del art. 20.Uno.18º.k) LIVA, reflejo del art. 135.1.f) de la Directiva 112, por tratarse de títulos-valores vinculados a la cotización de los derechos de emisión en los mercados organizados.

La entrega forzosa de derechos sin contraprestación que se realiza el 30 de abril siguiente a cada ejercicio de acuerdo con el PNA, no constituye autoconsumo de servicios al no realizarse para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional, pues la entrega se realiza para cumplir con el objeto de la actividad.

En operaciones intracomunitarias, la localización fiscal será en destino cuando el cliente sea sujeto pasivo del IVA y se tributará en origen cuando no lo sea. En cambio, si la transmisión se hace a un país tercero, se aplica la regla general de tributación en destino si el cliente es sujeto pasivo, pero no la de tributación en origen cuando lo sea un particular, por lo que el servicio no se entiende realizado en el TAI cuando el adquirente del derecho de emisión sea un particular con domicilio en un país tercero.

La Ley 11/2009 ha dispuesto un supuesto de inversión generalizada del sujeto pasivo, tanto en operaciones internacionales como internas, para evitar situaciones de fraude consistente en repercusión del IVA sin posterior ingreso.

La Problematica relativa alla tassazione dei diritti di emissione*

Juan Ignacio Gorospe Oviedo **

* Questo studio è stato realizzato nel quadro dei progetti di ricerca su *La tributación del comercio de derechos de emisión y su problemática legal y contable*, con riferimento USP.BSCH-04/08, finanziato dal *Banco Santander Central Hispano*, e su *Fiscalidad y cambio climático*, con riferimento DER 2010-14799, finanziato dal *Ministerio de Ciencia e Innovación*. La traduzione italiana è di Maria Luisa Valicenti.

** Professore Titolare di Diritto Finanziario e Tributario nell'Università CEU San Pablo di Madrid.

SOMMARIO: *I. Introduzione; II. Natura giuridica e qualificazione; III. La tassazione nell'Imposta sulle Società; 1. L'assegnazione: valutazione fiscale e imputazione temporale; 2. La trasmissione dei diritti di emissione; 3. Spese deducibili: perdite per deterioramento, accantonamento per i diritti di emissione, accantonamento per azioni ambientali e accantonamento per responsabilità; 4. Spese non deducibili: sanzioni amministrative; 5. Rilascio e cancellazione dei diritti di emissione; 6. Benefici fiscali conseguibili generando o trasmettendo diritti; IV. La tassazione nell'Imposta sul Valore Aggiunto; 1. L'assegnazione gratuita e mediante l'asta; La trasmissione dei diritti di emissione; 3. Rilascio e cancellazione dei diritti di emissione; 4. Luogo di effettuazione delle cessioni dei diritti di emissione; 5. Il soggetto passivo nella cessione del diritto di emissione; V. Conclusioni*

I. Introduzione

Il 29 aprile 1998 la Comunità Europea firmò il Protocollo di Kyoto. Quattro anni dopo venne approvata la Decisione 2002/358/CE, costringendo i 15 Stati membri a ridurre le emissioni di gas dell'8% rispetto ai livelli del 1990 negli anni 2008-2012.

Con l'obiettivo di rendere effettivo quell'impegno venne approvata la Direttiva 2003/87/CE, il 23 ottobre 2003, con la quale si stabilì un regime per il mercato dei diritti di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità. Tra l'opzione di comportamenti coattive per compensare le esternalità negative e misure create per il mercato, si optò per la seconda via al fine di ridurre le emissioni lì dove sia meno costoso, consentendo che chi le riduca ottenga un beneficio rispetto a chi non lo fa. Il procedimento consiste nel fissare una quota di emissioni per ciascun paese, settore e installazione. Al tal fine, si utilizzano tre strumenti: l'autorizzazione di emissioni, il Piano Nazionale di assegnazione (da ora in poi, PNA) e l'assegnazione individuale. In questo modo, uno Stato o un'impresa potrà comprare o vendere agli altri Stati o imprese i permessi di emissione per adempiere alle quote assegnate: li venderà quando le emissioni staranno al ribasso della quota assegnata, li comprerà quando le emissioni eccedono la suddetta quota.

Il mercato dei diritti di emissione CO₂ pone numerosi interrogativi nel quadro delle imposte sulle Società e sul Valore Aggiunto, a causa della possibilità di essere trasmesse tra persone fisiche e giuridiche nell'Unione Europea o, perfino, in Stati terzi, previo riconoscimento reciproco dei diritti delle parti firmatarie in virtù di uno strumento internazionale, così come dispone l'art. 21 della Legge 1/2005, del 9 marzo, con la quale viene regolato il regime di mercato dei diritti di emissione di gas a effetto serra, in trasposizione della Direttiva 2003/87/CE. La cosiddetta Legge è stata riformata dalla Legge 13/2010, con l'obiettivo di trasporre due direttive comunitarie che hanno modificato quella originaria del 2003: la Direttiva 2008/101/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, che ha come obiettivo l'inclusione dell'aviazione nel regime comunitario del mercato dei diritti di emissione per i voli con partenza o destinazione negli aeroporti comunitari a partire dal 2012; e la Direttiva 2009/29/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2009, che affronta una revisione in profondità del regime comunitario del mercato dei diritti di emissione che sarà applicato a partire dal 2013, incorporando gas diversi dal CO₂, includendo tutte le grandi installazioni industriali inquinanti, escludendo quelle che generano meno di 25.000 tonnellate annuali se hanno mezzi alternativi, la sostituzione dei Piani Nazionali di Assegnazione dei diritti con un regime comune d'asta, e la limitazione dei crediti generati dai meccanismi di sviluppo pulito fino al periodo attuale coperto dal regime per rinforzare l'accesso al suddetto meccanismo quando si firma un accordo internazionale. Il Reale Decreto 301/2011, del 4 marzo, tratta

le misure di mitigazione equivalenti alle partecipazione nel regime di commercio dei diritti di emissione per le installazioni escluse di piccolo formato.

L'interesse che questo meccanismo ha sulla fiscalità porta alle conseguenze che la sua acquisizione, variazioni di valori, trasmissione e cancellazione provocano nell'Imposta sulle Società e nell'IVA. L'art. 2 a) della Legge 1/2005, definisce il diritto di emissione come «il diritto soggettivo a emettere, da un'installazione inclusa nell'ambito di applicazione di questa Legge, una tonnellata equivalente di diossido di carbonio, durante un periodo determinato». La sua configurazione giuridica come diritti di proprietà, quantificabili economicamente e suscettibili di scambio nel mercato, implica la necessità di analizzare dal punto di vista fiscale la sua valutazione e la sua commercializzazione. Inoltre, l'inesistente esperienza di disposizioni tributarie in questo ambito a livello internazionale lasciano il trattamento fiscale di questo mercato a ciò che dispone la legislazione nazionale – malgrado si abbia una Risoluzione del Comitato IVA e una proposta di Direttiva alle quali in seguito ci riferiremo -, e una parte della dottrina ha criticato l'assenza di una disposizione fiscale armonizzata a livello dell'UE data la rilevanza per i costi delle transazioni, e tenendo in considerazione la precedente esperienza americana, dove la differenza di oneri statali sui diritti di emissione generò discriminazioni e mancanza di neutralità nel suo mercato¹.

Tra le questioni da analizzare figura, in primo luogo, la qualificazione giuridica dei diritti di emissione, per la sua configurazione come materiale immobilizzato, come attivi intangibili o come finanziario immobilizzato, o, perfino, come attivo corrente inciderà nella sua contabilizzazione. E la diversa qualificazione riguarderà, pertanto, la sua tassazione nel determinare la base imponibile dell'Imposta sulle Società nel risultato contabile. Nell'IVA la sua caratterizzazione come rilascio di beni e prestazioni di servizi determinerà anche una tassazione diversa.

Nell'Imposta sulle Società si deve analizzare il trattamento fiscale della sua svalutazione, sia attraverso le perdite per deterioramento o imputando direttamente la spesa contabile ai risultati, secondo la qualificazione che procede. Si dovranno anche dotare gli accantonamenti che rispecchiano il deficit di diritti di fronte alle emissioni realizzate, la futura spesa ambientale o l'eventuale responsabilità se non si stabilisce al termine dell'esercizio diritti sufficienti in ragione dei gas emessi. Anche i benefici fiscali che riguardano

¹ CARBAJO VASCO D., *Algunas notas sobre la tributación del comercio de derechos de emisión*, Notizie dell'Unione Europea, num. 158, 2006 (Copia dedicata a: Gas a effetto serra), pag. 97.

i diritti di emissione devono essere oggetto di analisi, cercando l'ottimizzazione fiscale degli stessi, nel prospettare la possibilità di applicare detrazioni fiscali a causa di investimenti ambientali al momento in cui si generano i diritti che potranno essere oggetto di consegna all'Amministrazione o, se si realizza l'obiettivo di emissioni, di vendita a terzi con il conseguente beneficio. Perfino, si prospetta la possibilità di approfittarsi della detrazioni per il reinvestimento in conseguenza della vendita dei suddetti diritti.

Nel caso dell'IVA si dovrà analizzare la sua applicazione all'assegnazione gratuita e al regime di asta, e la modifica del soggetto passivo operata attraverso la Legge 11/2009, del 29 ottobre, con l'obiettivo di combattere la frode in queste operazioni.

Per lo studio di questi argomenti ci si deve rivolgere, per l'Imposta sulle Società², al RD Legislativo 4/2004 (Testo Rifuso della Legge dell'Imposta sulle Società, da ora in poi TRLIS), e per l'IVA alla Legge 37/1992 (da ora in poi, LIVA).

II. Natura giuridica e qualificazione

L'art. 20 della Legge 1/2005, sotto il titolo «natura giuridica», precisa che «il diritto di emissione si configura come il diritto soggettivo a emettere una tonnellata equivalente di diossido di carbonio da un'installazione inclusa nell'ambito di applicazione di questa Legge». Può nascere un Piano Nazionale di Assegnazione di Spagna o di un altro Stato Membro dell'UE, di una riduzione certificata di emissione o un'unità di riduzione di emissioni provenienti dai meccanismi di sviluppo pulito o di applicazione congiunta, o di un terzo paese mediante un compromesso di riduzione o limitazione di emissioni che faccia parte del Protocollo di Kyoto nella Convenzione Quadro delle Nazioni Unite per il Cambiamento Climatico, sempre che esista previo riconoscimento in uno strumento internazionale. Il diritto di emissione ha carattere trasmissibile e sarà valido unicamente per il periodo di validità di ciascun Piano Nazionale di assegnazione.

Riguardo alla sua natura giuridica, si deve distinguere l'autorizzazione iniziale di negoziazione dei diritti. Da un lato, l'assegnazione iniziale non

² Un interessante analisi critica di questa imposta si ritrova in RODRÍGUEZ ONDARZA (DIR.), GUTIÉRREZ LOUSA e GALÁN RUÍZ (Coord.), *El impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2006.

è una vera licenza amministrativa (non si ha una previa attività amministrativa e si può emettere senza possedere i diritti se si acquisiscono in seguito fino alla data di consegna, il 30 aprile) né una concessione demaniale (l'atmosfera non è un bene demaniale, non si ha un uso esclusivo del bene oggetto di concessione e si può trasmettere senza previa autorizzazione), essendo in realtà una semplice abilitazione ad emettere determinati gas, come ha spiegato la dottrina³. Dall'altro, la commercializzazione delle quote ricade sui beni incorporali di proprietà privata, liberamente trasmissibili ma con limitazioni temporali e di utilizzo⁴.

Riguardo alla qualificazione giuridica delle operazioni realizzate con i diritti di emissione dipenderà dal regime legale applicabile in ciascun Stato membro, dato che la Direttiva non determina la natura degli stessi⁵. Così,

³ Contro la tesi di cosa sia una licenza o autorizzazione si può dedurre che una cosa è l'autorizzazione di emissione – autentica autorizzazione - e altra la quota - che non lo è. Inoltre, l'autorizzazione richiede il previo accertamento di adeguamento dell'attività all'interesse generale, mentre le quote si assegnano senza verificare la conformità del progetto di emissioni alla legge. E non è neppure obbligatorio il suo possesso prima dell'emissione, poiché basti avere le quote sufficienti quando si debba rilasciare i diritti; né si prevede alcuna interpretazione amministrativa sulla quota (potere di annullamento e/o revoca). Non quadra neppure con la sua natura «autorizzatoria» che possono trasmettersi a soggetti non autorizzati per emettere GEI. In conclusione, la qualificazione delle quote come autorizzazioni può servire per spiegare la loro origine pubblica ma non spiega in modo soddisfacente il libero scambio di questi diritti. Cfr. AA. VV. (dir. SANZ RUBIALES, I.), *El mercado de derechos a contaminar (Régimen jurídico-público del mercado comunitario de derechos de emisión en España*, Lex Nova, Valladolid, 2007, pag. 195 e 196.

In quanto alla sua qualificazione come concessioni demaniali, c'è da dire che l'atmosfera non è un bene demaniale, un bene di dominio pubblico che si può concedere conferendo un diritto reale, ma un bene collettivo. Inoltre, la compravendita di quote permette che i diritti assegnati in Spagna (e interessati all'atmosfera spagnola) si consumano in un altro Stato membro, con cui l'atmosfera interessata non sarà la spagnola. Non c'è neppure un utilizzo esclusivo nello sfruttamento del bene, come accade nelle concessioni, che impediscono agli altri l'esercizio del diritto di usare la cosa, mentre qui potranno usarla tutti quelli che non pregiudichino gravemente l'ambiente atmosferico. In realtà la «titolarità originaria» della AGE sulle quote non risponde a quella che si esercita su un bene suscettibile di concessione, ma si cerca di assicurare le competenze dello Stato nell'assegnazione di quote alle imprese installate in Spagna; non si riserva la titolarità del bene - che mai è posseduto - bensì i poteri di polizia. Alla fine, la trasmissione di una concessione demaniale deve essere previamente autorizzata, la trasmissione dei diritti di emissione non richiede autorizzazione. Cfr. op. cit., pag. 198 a 200. Secondo questi autori, dalla prospettiva dell'assegnatario è una «semplice abilitazione per emettere determinati gas» (pag. 200).

⁴ Inoltre, la spedizione, la titolarità, il trasferimento, la trasmissione, il rilascio e la cancellazione dei diritti di emissione dovrà essere oggetto di iscrizione nel Registro nazionale dei diritti di emissione.

⁵ Cfr. FIELD (Foundation for International Environmental Law and Development), *International Workshop on The Legal Nature of Emissions Reductions*, 25-26 maggio, 2004,

in Spagna le quote hanno un contenuto patrimoniale qualificato come diritti soggettivi, in Francia sono beni mobili incorporeali, e negli Stati Uniti sono *allowances* o autorizzazioni⁶.

Nell'Imposta sulle Società la qualificazione varierà in funzione della finalità che si persegue con la commercializzazione dei diritti, allo stesso modo che un immobile possa considerarsi come immobilizzato tangibile, merce o attivo finanziario, a seconda se si traffica con lo stesso in forma sporadica, abituale o sia oggetto di cartolarizzazione. Per tanto, si deve determinare nel primo termine il suo possibile uso, sia per adempiere al rilascio di diritti imposto dalla Direttiva 2003/87/CE, sia per realizzare con quelli il traffico abituale dell'impresa – come possibilità teorica, dato che in pratica non si applica eccetto ai Certificati di Riduzione di Emissioni o Unità di Riduzione di Emissioni generati dalla propria impresa – sia per commercializzarli e ottenere una redditività con scopi meramente speculativi⁷.

Per le imprese appartenenti a settori inclusi nella Legge 1/2005, iniziando dal fatto che si tratta di diritti di proprietà sui beni immateriali (l'emissione di gas e l'atmosfera), di carattere temporale per ciascun periodo di assegnazione, e suscettibili di scambio economico, la cosa più corretta è qualificarli come attivi intangibili. Specificatamente, la Risoluzione del ICAC dell'8 febbraio 2006 che fissa il trattamento contabile sotto il precedente Piano Generale di Contabilità (da ora in poi, PGC) ma può applicarsi al nuovo, secondo quanto dispone la DT 5^a del nuovo PGC approvato con il RD 1514/2007, sempre che non lo trasgredisca, lo qualifica come immobilizzato immateriale all'interno del conto 216 «Diritti di emissioni di gas a effetto serra»⁸. Dato che il quadro dei conti non è obbligatorio,

Londra, pag. 16.

⁶ Cfr. AA.VV. (dir. SANZ RUBIALES I.), *El mercado de derechos a contaminar...*, ob. cit., pag. 235.

⁷ Questa differenziazione è indicata da BILBAO ESTRADA, I. – MATEOS ANSÓTEGUI, A.I., *El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, num. 78, 2006, pag. 110. Inoltre la propone GALLEGGO LÓPEZ, J.B., *La tributación del comercio de los derechos de emisión en el ámbito de la imposición directa*, in *Nueva fiscalidad*, num. 4, 2008, pag. 83 e ss. Anteriormente si era pronunciato riguardo la qualificazione come attivo immateriale o merce CSIKOS, K., *International Tax Implications of Tradable Allowances*, in *European Taxation*, vol. 47, num. 3, 2007, quando afferma che «*if a company holds the allowance for compliance purposes, it should be treated as an intangible asset. Where the company holds the allowance for trading purposes, it should be classified as inventory*» (p. 143).

⁸ La Risoluzione si applica unicamente alle imprese emittenti secondo quanto si evince letteralmente: «per il quale si riferisce al registro dei diritti di emissione, ottenuti attraverso un Piano nazionale di assegnazione, la presente Risoluzione si decanta dal suo riflesso nel bilancio come immobilizzati immateriali...».

potrà utilizzarsi un conto con la stessa denominazione nel nuovo Piano all'interno del sottogruppo 20.

Riguardo all'eccesso di diritti sui gas emessi potrà essere incluso nella categoria dell'«Attivo non corrente mantenuto per la vendita» in quanto si tratta di un elemento attivo che è destinato alla vendita⁹, il quale presumerà quantificarli meno degli importi seguenti: il suo valore contabile e il suo valore ragionevole meno i costi di vendita. Ciò richiederà un piano di vendita prestabilito con la previsione di prepararlo nello spazio di un anno e a un prezzo adeguato in relazione al suo valore ragionevole attuale¹⁰. Ciò nonostante, consideriamo migliore mantenere la sua qualificazione come attivi intangibili dato che non si pregiudica l'immagine fedele e ridondante per una migliore sicurezza giuridica. Inoltre, la norma di valutazione 7^a obbliga a contabilizzarlo nel momento della sua classificazione in misura minore dei due valori suggeriti, il quale impedirà una sua rivalutazione, e in un mercato tanto volatile come questo non rifletterà l'immagine fedele.

Nelle imprese che commerciano abitualmente con quei diritti si tratterà di «attivi posseduti per essere venduti nel corso normale dello sfruttamento», definizione che coincide con quella contenuta nel gruppo 3 del Piano Generale di Contabilità relativa agli accantonamenti e, trattandosi di beni acquisiti dall'impresa e sottoposti a vendita senza trasformazione, saranno concretamente merci.

Nella terza ipotesi, le imprese che li commercializzano con un fine speculativo, considerando che la regolazione di questi diritti e il suo contenuto

⁹ Si veda GALLEGÓ LÓPEZ, J.B., *La tributación del comercio de los derechos de emisión ...*, op. cit., pag 80.

¹⁰ Secondo il PGC, l'impresa classificherà un attivo non corrente come conservato per la vendita se il suo valore contabile si recupererà fondamentalmente attraverso la sua vendita, in luogo del suo utilizzo continuativo, e sempre che si avverino i seguenti requisiti:

a) L'attivo deve essere disponibile nelle sue condizioni attuali per la vendita immediata, soggetto ai termini usuali e abituali per la sua vendita; e

La sua vendita deve essere altamente probabile, perché concorrono le seguenti circostanze:

b1) L'impresa deve trovarsi impegnata in un piano per vendere l'attivo e aver iniziato un programma per incontrare l'acquirente e completare il piano.

b2) La vendita dell'attivo deve negoziarsi attivamente ad un prezzo adeguato in relazione al suo valore ragionevole attuale.

b3) Si spera di completare la vendita entro l'anno successivo alla data di classificazione dell'attivo come conservato per la vendita, salvo che, per fatti o circostanze fuori dal controllo dell'impresa, la scadenza della vendita si debba prolungare ed esista evidenza sufficiente che l'impresa sia impegnata con il piano di disposizione dell'attivo.

b4) Le azioni per completare il piano indichino che è improbabile che ci siano cambiamenti significativi nello stesso o che vada ad essere ritirato.

omogeneo permettono la sua assegnazione individualizzata – convertendo un bene comune o libero in proprietà privata – e la sua integrazione in un certificato o titolo per facilitare la sua transazione in mercati organizzati e la sua internazionalizzazione, potranno considerarsi come attivi finanziari¹¹. Infatti, sebbene possano anche acquisirsi fuori dal mercato, esistono diversi mercati organizzati nei quali si commercializzano tali diritti come l'European Climate Exchange (ECX)¹² a Londra, il Blue Text a Parigi, e il mercato finanziario organizzato dai Paesi del Nord (Norvegia, Svezia, Finlandia e Danimarca), il Nord Pool¹³. In tutti questi incontriamo mercati spot per contratti fisici e anche opzioni e futuri.

Concretamente, si tratta di uno strumento finanziario derivato il cui valore deriva dal comportamento di un attivo sottostante, il diritto di emissione¹⁴. Contabilmente si rivela nel paragrafo 4.5 della norma di registrazione e valutazione 9^a del PCG, relativa ai «contratti che si conservano con il proposito di ricevere o consegnare un attivo non finanziario», essendo un caso particolare di strumento finanziario. Secondo questo paragrafo «si riconosceranno e valuteranno secondo ciò che è disposto in questa norma per gli strumenti finanziari derivati, quei contratti che si possono liquidare per differenze, in contanti o in un altro strumento finanziario, o mediante

¹¹ La Direttiva prevede nel suo art. 12.1 che «gli Stati membri garantiranno per quali diritti di emissione possono trasferirsi tra a) persone nella Comunità; e b) persone nella Comunità e persone in paesi terzi dove tali diritti di emissione siano riconosciuti in conformità con il procedimento contemplato nell'articolo 25, senza più restrizioni considerate nell'attuale Direttiva o quelle adottate in conformità con questa». L'art. 25 menziona la possibilità di celebrare accordi con paesi terzi menzionati nell'allegato B del Protocollo di Kyoto che abbiano ratificato detto Protocollo, effetto di stabilire il riconoscimento reciproco dei diritti di emissione tra il regime comunitario e altri regimi di scambio dei diritti di emissione di gas a effetto serra.

¹² Il principale mercato di emissioni dell'UE è l'ICE Futures Europe di Londra e il mercato dei futuri ECX di Londra è la principale Borsa dove si negoziano le transazioni del piano EU Emissions Trading Scheme (EU ETS).

¹³ Il Nord Pool è un mercato nel quale gli agenti con differenti capacità di generazione e necessità di consumo vendono e comprano energia elettrica. Gran parte di queste transazioni si fanno con contratti bilaterali comuni, senza dubbio esiste un mercato di contratti finanziari in crescita che include derivati finanziari come futuri e opzioni per realizzare queste transazioni di elettricità. Cfr. GARCÍA RENDÓN – PALACIOS BUILES, *La integración del mercado eléctrico de los países nórdicos – nord pool – lecciones para otros mercados*, Università EAFIT, Medellín, Colombia, pag. 28.

¹⁴ I derivati sono strumenti finanziari il cui valore deriva dal comportamento di un attivo sottostante, trasmettendo rischi come l'evoluzione del prezzo delle materie prime, tassi di interesse, tassi di cambio, quotazioni di azioni, o perfino grandezze come l'inflazione o la piovosità di una determinata zona geografica. Su questa materia dal punto di vista mercantile si può consultare RAMOS VILLAR, I., *La concertación de derivados over the counter sobre derechos de emisión europeos*, in *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, num. 1, 2007, pag. 2007.

lo scambio di strumenti finanziari, o perfino quando si liquidano mediante il rilascio di un attivo non finanziario, l'impresa ha la pratica di venderlo in un periodo di tempo breve e inferiore al periodo normale del settore nel quale opera l'impresa con l'intenzione di ottenere un beneficio per la sua intermediazione o per le fluttuazioni del suo prezzo, o nell'attivo non finanziario sia facilmente convertibile in contanti». Per essere un derivato finanziario a breve scadenza si inserirà come «derivati finanziari a breve termine» all'interno degli «attivi finanziari conservati per negoziare» e l'aumento o perdita di valore porterà direttamente a perdite e guadagni. Sebbene non sia abituale, se l'intenzione fosse mantenerlo durante più di un anno si inquadrerà negli «attivi dai derivati finanziari a lungo termine»¹⁵.

Nell'IVA il problema fu risolto nel 2006 dalla Direzione Generale dei Tributi concludendo che il servizio consistente nel rilascio o trasmissione dei diritti di emissione si configura come la trasmissione di una licenza amministrativa che abilita il suo titolare all'emissione nell'atmosfera di un volume determinato di diossido di carbonio proveniente dalla produzione di energia¹⁶. Nonostante, come nell'Imposta sulle Società, nella commercializzazione di questi diritti si deve distinguere se il rilascio è per adempiere al regime della Legge 1/2005, se costituisce il traffico abituale dell'impresa, o se è un derivato finanziario, dato che le regole della Legge 37/1992 sono differenti in ciascun caso, come vedremo.

III. La tassazione nell'Imposta sulle Società

L'assegnazione: valutazione fiscale e imputazione temporale

Analizzeremo in questo paragrafo la valutazione fiscale dei diritti di emissione e l'imputazione temporale generata dal suo stanziamento.

Nell'Imposta sulle Società la valutazione trae origine dal risultato contabile, sul quale si applicheranno con gli aggiustamenti extracontabili previsti

¹⁵ In accordo con ciò che è disposto nelle norme di elaborazione dei conteggi annuali, nell'attivo non corrente non si possono includere gli attivi finanziari a lungo termine che si devono classificare nel momento del loro riconoscimento iniziale nella categoria di «Attivi finanziari conservati per negoziare» per adempiere i requisiti stabiliti nelle norme di registro e di valutazione, salvo i derivati finanziari il cui termine di liquidazione sia superiore ad un anno. Lo stesso si dispone nella quarta parte del PGC relativa al quadro dei conteggi, nel gruppo 2, attivo non corrente.

¹⁶ Consultazione vincolante V1335-06, del 5 luglio 2006, della Sottodirezione Generale delle Imposte sul Consumo, ribadita dalla Consultazione vincolante V2587-06, del 27 dicembre 2006.

nel TRLIS. Gli aggiustamenti rispondono alle differenze del criterio contabile e fiscale in quattro aspetti: qualificazione di entrate e spese; valutazione degli attivi, passivi e determinati strumenti del patrimonio propri di rilevanza; imputazione temporale di entrate e spese; e compensazione di basi imponibili negative di esercizi anteriori.

All'atto dell'assegnazione essi dovranno inserirsi come diritti ricevuti gratuitamente (art. 15.2° TRLIS) dal suo valore di mercato. Questo è quello che dispose la Risoluzione del ICAC dell'8 febbraio del 2006, nell'adottare il valore venale, intendendo per valore venale quello di mercato¹⁷, per il quale il criterio contabile coincide con il fiscale nella sua valutazione. Ma ci sono due interrogativi nella fissazione del valore di mercato. In quale data si computa e quale mercato si sceglie? La data dovrà essere quella dell'assegnazione e il mercato sarà quello nel quale opera normalmente l'impresa¹⁸. Si potrà anche prendere un riferimento medio dei mercati più importanti come la raccolta contenuta nel <http://www.pointcarbon.com>.

Da un lato si dovrà contabilizzare e imputare fiscalmente alla fine di ciascun esercizio il provento derivato dall'acquisizione gratuita per l'assegnazione. Dall'altro, se si cedono i diritti prima della data del loro rilascio si dovrà effettuare la conseguente annotazione contabile e fiscale.

L'assegnazione gratuita si contabilizza come una sovvenzione, per la quale l'entrata si accompagnerà ai risultati – con imputazione fiscale – via via che l'impresa inquina o quando trasmette i diritti se la sovvenzione non è stata già imputata ai risultati (per esempio, se si vendono prima del 31 dicembre o c'è eccesso di diritti), al tempo che si rifletterà la spesa per i diritti che a fine anno si calcola debbano consegnarsi all'Amministrazione per le emissioni realizzate.

Una volta che i diritti di emissione assegnati sono trasferiti nel Registro Nazionale dal conteggio della ricchezza dell'Amministrazione Generale dello Stato a quella del titolare dell'installazione, in aderenza a quanto è disposto negli articoli 26.2 e 19.5 della Legge 1/2005, la Risoluzione del

¹⁷ BOIAC 64. Sebbene il valore venale, nel paragrafo 4 della norma di valutazione 2ª del PGC, è definito come «il prezzo che si presume sarà disposto a pagare un acquirente eventuale tenendo in considerazione lo stato e il luogo nel quale si trova detto bene», spetta sottolineare che, nel caso dei diritti di emissione secondo il punto 2 della norma seconda della Risoluzione dell'ICAC dell'8 di febbraio, «il suo valore venale sarà, con carattere generale, il valore di mercato» all'inizio dell'anno solare.

¹⁸ BILBAO ESTRADA e MATEOS ANSÓTEGUI propongono di adottare il prezzo più basso secondo il principio di prudenza valorativa, per il rischio che i mercati si omogeneizzano alla perdita. Cfr. In tal senso *El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión...*, op.cit. pag. 110.

ICAC segnala che se si contabilizzeranno come «Immobilizzazioni Immateriali» e la sua corrispondente contropartita «Entrate da distribuire nei vari esercizi» solo i diritti effettivamente trasferiti al conteggio della ricchezza dell'impresa, questo è, la parte proporzionale dei diritti assegnati per ciascuno degli anni di vigenza del PNA¹⁹. Pertanto, contabilmente si depenerà per ciascun anno la parte di sovvenzione equivalente ai diritti emessi e si accrediteranno al conteggio delle entrate sovvenzioni, donazioni e legati di capitale. E per detrarre l'imposta della sovvenzione si accrediterà il conteggio dei Passivi per differenze temporanee imponibili.

Logicamente, quando opera il regime dell'asta si computerà per il suo valore di acquisizione.

2. *La trasmissione dei diritti di emissione*

L'impresa può conservare o vendere i diritti, tutti o parte degli stessi, dalla loro assegnazione il 28 febbraio (o acquisizione o generazione) fino al 30 aprile dell'anno successivo, ottenendo un beneficio o perdita contabile. La normalità per le imprese emittenti sarà vendere quelli di cui non hanno bisogno. A metà del 2008, con la situazione di crisi su tutto il settore della costruzione (cementifici, fabbriche di ceramiche, vetro, mattone e tegole, piastrelle e maioliche) e approfittando dell'alto prezzo dei diritti di emissione, molte imprese pianificarono la vendita dei diritti. Alcune cessarono di produrli e li venderono tutti, altre prevedendo una riduzione venderono quelli che considerarono sovrabbondanti per quell'anno - per esempio la metà -, e altre pianificarono la riduzione di emissioni di tutto il quinquennio e venderono tutti i diritti che prevedibilmente non andavano ad usare fino al 2012.

Nella trasmissione dei diritti di emissione si produrrà un utile o una perdita per la differenza tra il valore dell'alienazione e il valore netto contabile. Fiscalmente si computerà nella stessa quantità per cui non si devono fare aggiustamenti.

¹⁹ In questo modo, si elimina la possibilità che un'impresa che abbia consumato in un anno la totalità dei diritti assegnati per quell'anno, possa trasferire gli assegnati per gli anni successivi. Invece, se resta aperta la possibilità di usarli, dato che l'impresa riceverà gli assegnati in ciascun anno prima del 28 febbraio, ma non deve restituire i corrispondenti alle emissioni dell'anno precedente fino al 20 aprile dell'anno successivo. Pertanto, durante i mesi di marzo e aprile, e dipendendo dall'evoluzione prevista delle sue emissioni e il prezzo di mercato dei diritti, l'impresa può decidere di usare i nuovi assegnati, per coprire la sua restituzione o comprarli nel mercato. Cfr. BILBAO ESTRADA, I. e MATEOS ANSÓTEGUI, A.I., *El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión...*, cit., pag. 113.

Inoltre si produrrà un'entrata contabile e fiscale per la parte di sovvenzione dei diritti trasmessi non imputati, che dipenderà dalla forma nella quale si ottengono:

- a) Diritti assegnati: entrerà la totalità del valore dell'alienazione nell'averlo acquisito gratuitamente.
- b) Diritti acquisiti o generati: dipenderà dal valore dell'alienazione, dal valore del costo di acquisizione e dalle perdite a causa del deterioramento, che diminuiranno detto valore.

Nelle ipotesi di acquisizione da terzi, la valutazione si farà per il prezzo dell'acquisizione, e trattandosi di generazione propria per il costo di produzione. Non deve essere difficile calcolare il prezzo di acquisizione: l'importo effettivo e altre parti equivalenti pagate o pendenti di altro pagamento, nel suo caso e quando deriva, il valore ragionevole delle restanti controprestazioni impegnate derivate dall'acquisizione, dovendo essere tutte quelle direttamente relazionate con questa e essere necessarie per la posta dell'attivo in condizioni operative. Più complicato è trovare il costo di produzione, dato che include il prezzo di acquisizione delle materie prime e altre materie consumabili, i cui fattori di produzione sono direttamente imputabili all'attivo, e la frazione che ragionevolmente corrisponda ai costi di produzione indirettamente relazionati con l'attivo, nella misura in cui si riferiscono al periodo di produzione costruzione o fabbricazione, si basano sul livello di utilizzazione della capacità normale di lavoro dei mezzi di produzione e sono necessari per la posta dell'attivo in condizioni operative.

I soggetti che commercializzano abitualmente questi diritti li qualificheranno come merci, contabilizzandoli per il loro costo di acquisizione, nei termini riferiti nel paragrafo precedente. Quelli che in modo sporadico commerciano con gli stessi con uno scopo speculativo li includeranno nel loro bilancio come derivati finanziari. Siccome si tratta di contratti non designati per coprire il rischio specificatamente identificato saranno integrati nella categoria degli «attivi finanziari conservati per negoziare», computandosi per il loro valore ragionevole²⁰, e l'aumento o perdita di valore porterà direttamente a perdite e guadagni, seguendo la NRV 9^a paragrafi 2.3 e 3.2. Di uguale forma, gli aggiustamenti derivati dalla prima applicazione nel conteggio delle riserve il cui importo si annoterà nel conteggio delle perdite e guadagni, riguardando la determinazione della base imponibile.

²⁰ L'importo per il quale può essere acquisito un attivo o liquidato un passivo, tra parti interessate e debitamente informate, che realizzano una transazione in condizioni di indipendenza reciproca.

Invece, gli aggiustamenti che non si imputano al conteggio dei risultati non avranno incidenza nella base imponibile, così come rivelò la Consultazione V2205-05, del 31 ottobre, presentata in occasione dell'entrata in vigore della Circolare 4/2004 della Banca di Spagna²¹.

Ciascun esercizio, gli «attivi finanziari conservati per negoziare», siccome si valutano per il valore ragionevole della controprestazione rilasciata, non potranno applicare le perdite per deterioramento, dato che il valore di mercato dovrà rivelarlo in ogni momento. E nell'ambito fiscale, siccome le variazioni si imputano a perdite e a guadagni si integreranno automaticamente alla base imponibile dell'imposta, così come stabilito nell'art. 15.1 TRLIS: «...le variazioni di valore originate dall'applicazione del criterio del valore ragionevole non avranno effetti fiscali mentre non devono imputarsi al conteggio delle perdite e dei guadagni». Quello è logico dato che fino a quel momento non c'è stato un risultato suscettibile di distribuzione tra gli azionisti, un beneficio realizzato in modo contabile²², conforme al concetto di rendita disponibile.

3. Spese deducibili: perdite per deterioramento, accantonamento per i diritti di emissione, accantonamento per azioni ambientali e accantonamento per responsabilità

Durante ciascun anno, in relazione ai diritti di emissione si possono manifestare in modo contabile spese per quattro motivi diversi:

- perdita di valore nel mercato, se a chiusura dell'esercizio il suo valore è inferiore a quello dell'acquisizione;
- accantonamento per tener conto della restituzione dei diritti;
- accantonamento per spese ambientali che implicino un minore inquinamento;
- accantonamento per responsabilità per disaccordo nella certificazione dei diritti, per imposizione di sanzioni o per spese derivate da litigi con l'Amministrazione.

Alcune scorte sono regolate espressamente nella LIS e nelle altre dovremo fare riferimento alla contabilità, salvo che la Legge disponga la sua non deducibilità. Nelle prime, l'importo deducibile è quello che risulta dall'applicazione dei criteri stabiliti nella propria LIS. Nelle seconde, dato che la

²¹ Cfr. AA VV, *El Impuesto sobre Sociedades tras la reforma contable*, CISS, Valencia, 2007, pag.23.

²² Cfr. AA VV, *El Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pag 91.

LIS non regola niente, l'importo fiscalmente deducibile sarà quello che è stato contabilizzato in base a criteri ragionevoli che permettano di stimare l'ammontare del rischio.

Per la deducibilità della spesa nell'Imposta sulle Società devono concorrere i seguenti requisiti:

1. contabilizzazione del conteggio dei risultati (salvo eccezioni);
2. giustificazione documentale;
3. imputazione al periodo di rendita e correlazione di entrate e spese, conforme all'art. 19.1 TRLIS;
4. esclusione delle ipotesi del 14.1 TRLIS, che comprende tra le spese non deducibili il costo di multe e sanzioni penali e amministrative.

La prima spesa da analizzare riguarda le perdite per deterioramento. La diminuzione del valore di mercato dei diritti di emissione eccedenti delle imprese emittenti davanti al computato nella loro assegnazione o acquisizione permette di computare una perdita per svalutazione dell'immobilizzato. Quelli che devono rilasciarsi l'anno successivo verranno inclusi nell'accantonamento per i diritti di emissione, per cui non è opportuna la sua dotazione a nostro giudizio²³. La Legge 16/2007 denomina «perdite per deterioramento» gli accantonamenti anteriori dell'attivo. Secondo l'art. 12 TRLIS, la perdita di valore degli elementi dell'attivo se non viene regolata nel TRLIS sarà deducibile in base ai criteri contabili. Di conseguenza, si ammettono le perdite per deterioramento dei diritti di emissione, dato che non si dice il contrario nel TRLIS.

Se si recupera il valore o nel caso di restituzione o trasmissione si dovrà eliminare in accordo con l'art. 16 del TRLIS, costituendo un'entrata contabile e fiscale.

Per le persone o organismi che si dedichino abitualmente a commercializzare questi diritti la dotazione sarà deducibile anche fiscalmente.

Invece, le persone o organismi che le commercializzino in modo accessorio hanno un regime distinto. Essi contabilizzeranno questi diritti come derivati finanziari nella categoria degli attivi «attivi finanziari conservati per negoziare», computando dal loro valore ragionevole l'ultimo giorno dell'esercizio, e l'aumento o perdita del valore porterà direttamente a perdite o

²³ Indicano BILBAO ESTRADA e MATEOS ANSÓTEGUI che «sembra ragionevole pensare che ... riguarderà i diritti eccedenti delle imprese emittenti, si dice, quelli che alla fine dell'anno superano le emissioni di gas realizzate, e pertanto, dato che non vanno ad essere restituiti all'Amministrazione, devono fruttare nel Bilancio per l'anno successivo per il loro valore adeguato al mercato». Cfr. *El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión...*, cit., pag. 110.

guadagni, per cui non è opportuno dotare le perdite per deterioramento, benché l'effetto sia lo stesso, dato che alla fine si avrà una perdita contabile con riflesso nella base imponibile.

Una seconda spesa deriva dall'accantonamento per i diritti di emissione del GEI. A differenza della spesa precedente, questo accantonamento toccherà unicamente i diritti che devono essere rilasciati, per cui in nessun caso potrà dotarsi dell'eccesso dei diritti che l'impresa conservi nell'immobilizzato sulle emissioni certificate. Infatti, detto accantonamento deve dotarsi perché l'emissione di gas obbliga a rilasciare diritti di emissione (fino al 30-4) e provocherà una spesa contabile che tuttavia non è stata prodotta (alla data di chiusura) ma si sa con certezza che si produrrà, benché si disconosce la quantità. Quello mette il dubbio della sua deducibilità fiscale²⁴.

Il PGC del 2007 già non conferisce superiorità al principio di prudenza stabilendo alcuni requisiti più restrittivi per dotare gli accantonamenti, e non ammette la spesa per i passivi contingenti – rischi prevedibili, perdite eventuali e spese o debiti probabili –. Inoltre riguardo alla non deducibilità fiscale di queste spese, al non poter riflettersi in modo contabile, il TRILIS segnala all'art. 13.1. a) che non costituiscono spesa fiscale «i derivati delle obbligazioni implicite o tacite», che sono le motivazioni per i datori di lavoro di comportamento o politiche imprenditoriali del dominio pubblico che creano un'aspettativa valida a terzi con i quali l'impresa deve adempiere al suo compromesso. Pertanto, se sono deducibili quelli che derivano dalle obbligazioni legali o contrattuali, e questo è il caso del rilascio dei diritti, di obbligato adempimento per la Legge 1/2005.

L'importo risulta moltiplicando il numero dei diritti da restituire rispetto alle emissioni, potendo esserci due situazioni:

- a) Se ci sono diritti sufficienti l'accantonamento sarà pari al loro valore contabile. Per quelli stanziati sarà il valore di mercato, per quelli acquisiti il prezzo di acquisizione, e per quelli generati il costo di produzione.
- b) Se non lo sono, e non si è proceduto al loro acquisto o generazione, per il costo stimato che supporterà acquisirli o generarli, secondo la migliore stima possibile dell'importo necessario per coprire il deficit che ha l'impresa. La domanda è: per quale quantità? Dipende

²⁴ Un esame completo su questa materia, sebbene precedente alla riforma del PGC e del TRILIS, può vedersi in BILBAO ESTRADA, I. e MATEOS ANSÓTEGUI, A.I., *La provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero: instrumento de planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades?*, in *Tribuna Fiscal*, n. 194, 2006, pp. 16 a 31.

dal valore che si prende come riferimento: la quotazione massima dell'esercizio, quella del giorno di chiusura, la quotazione media²⁵. L'esperienza è quella che determinerà il suo importo a dotare ciascun esercizio come riflesso dell'immagine fedele e con attenzione al principio di prudenza, dato che anche se questo non sia prioritario, così come dispone il PGC del 2007 il registro dei rischi dovrà derivare realizzandosi dall'imparzialità e l'obiettività che si esige dal Piano del 1990 per l'analisi delle obbligazioni, di tale genere che, con carattere generale, non si devono registrare nel passato scorte che non rispondano a veri rischi dell'impresa.

In terzo luogo c'è l'accantonamento per azioni ambientali. L'art. 13.2 TRLIS considera come accantonamento fiscalmente deducibile quello dotato da spese corrispondenti a azioni ambientali «quando corrispondano a un piano formulato dal soggetto passivo e accettato dall'Amministrazione tributaria». Si contabilizza nel conto 145 come «accantonamento per azioni ambientali», con addebito della spesa «riparazione e conservazione» o «servizi di professionali indipendenti».

Rappresentano obbligazioni legali, contrattuali o implicite delle imprese o impegni acquisiti dalla stessa di quantità indeterminata, per prevenire o riparare danni all'ambiente, che non corrispondano a spese di smantellamento, ritiro o riabilitazione del luogo nel quale si assesta un immobilizzato.

Questo accantonamento ha per oggetto la copertura, tra le altre, delle spese di disinquinamento e di ripristino di luoghi inquinati, di eliminazione di residui accumulati e di chiusura o eliminazione di attivi immobilizzati.

²⁵ BILBAO ESTRADA, I. e MATEOS ANSÓTEGUI, *La provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero...*, cit., pag. 26, anteriormente alla riforma del PGC così come del TRLIS, prospettavano diverse opzioni: la prima, dotare la scorta per il massimo della quotazione raggiunta nell'esercizio precedente, sulla base del principio di prudenza valutativa dato che si tratta di una previsione della maggior spesa nella quale potremmo incorrere; la seconda, rifornire al minor prezzo di quotazione raggiunto nell'anno, prevedendo di approfittare dei vantaggi del mercato in condizioni ottimali; la terza, dotare per l'importo di generazione che potrà essere abbastanza elevato, sebbene si approfitterà dell'applicazione di altri incentivi fiscali (detrazioni, principalmente); e la quarta, in una posizione intermedia e con meno rischio di contestazione amministrativa, si potrà optare per un valore compreso tra i valori di quotazione come può essere la media della quotazione della borsa di riferimento, o per la quotazione in chiusura, si dice, il valore dei diritti lo stesso giorno nel quale si deve contabilizzare la scorta. Annotavano, inoltre, questi autori la possibilità dell'impresa, all'interno di una strategia di pianificazione fiscale, di privarsi di tutti i loro diritti prima del 31 dicembre con l'obiettivo di approfittare della spesa risultante da detta stima, sebbene ciò implichi un rischio evidente a causa della volatilità del mercato dei diritti di emissione.

A differenza del regime generale, la spesa associata a queste scorte è fiscalmente deducibile, perfino quando corrisponda a obbligazioni tacite assunte dall'impresa se corrisponda ad un piano formulato dal soggetto passivo e accettato dall'Amministrazione tributaria. Obbligazione tacita sarà quella che nasce da propri comportamenti dell'impresa se questa si è impegnata ad evitare, ridurre o riparare il danno ambientale e non può sottrarsi a tale azione perché, come conseguenza delle dichiarazioni di principi e intenzioni pubblicate o dai suoi esempi di comportamento nel passato, ha segnalato a terzi che si assumerà la responsabilità di evitare, ridurre o riparare un danno²⁶.

Per ultimo, incontriamo l'accantonamento per responsabilità, inclusa nel conteggio 142 «Accantonamento per altre responsabilità». Rispondono a obbligazioni certe maturate nell'esercizio ma indeterminate nella loro quantità e scadenza, come quelle provenienti da liti in corso, risarcimenti o obbligazioni derivate da garanzie o altre garanzie simili a carico dell'impresa. Questo accantonamento può essere calcolato in due ipotesi:

- a) Discrepanze nel numero dei diritti come conseguenza della non validità del rapporto verificato rinviato o la non remissione nel mercato, dando luogo ad un litigio.
- b) Inadempimento dell'obbligazione di rilascio dei diritti dovuti, il quale costituisce un'infrazione dell'art. 30 Legge 1/2005, che prevede l'imposizione di una sanzione o la consegna nell'anno successivo.

Nella prima ipotesi, dato che il rilascio deriva da un'obbligazione legale e la discrepanza nel numero di diritti darà motivo a un litigio o ad un'obbligazione pendente, si tratta di una spesa fiscalmente deducibile, dato che si ha una responsabilità certa benché la quantità sia indeterminata alla data della rendita dell'imposta. In accordo con la dottrina del TEAC è necessario che si accrediti l'esistenza di responsabilità prossime, certe e esigibili; questa esigibilità può venire per esempio da un litigio o intimazione incontrovertibile, da un'incompletezza di contratti o da pagamenti debitamente giustificati, benché la loro quantità non è stata definitivamente stabilita. Consideriamo che sarà deducibile tanto in caso di litigio come di arbitrato per giungere a un accordo con l'Amministrazione.

Nella seconda, benché in principio sarà deducibile per lo stesso motivo, l'art. 14.1 c) TRLIS tipizza come spesa non deducibile il derivato da multe e sanzioni penali e amministrative, per il quale non si ammette la sua de-

²⁶ Cfr. Memento pratico Francis Lefebvre Contable 2009, parag. 4180

ducibilità al derivare di una sanzione. Quello provocherà un aggiustamento positivo sul risultato contabile.

Infine, nel caso che un accantonamento per rischi e spese contabili, e pertanto non deducibile, genera una spesa reale, l'art. 13.3 dispone che «Le spese che, in conformità con i due paragrafi precedenti, non otterranno risultati fiscalmente deducibili, si integreranno nella base imponibile del periodo impositivo nel quale si applica l'accantonamento alla sua finalità». In quel momento si dovrà praticare un aggiustamento negativo sul risultato contabile dato che contabilmente non si avrà spesa e fiscalmente sì.

4. Spese non deducibili: sanzioni amministrative

L'inadempimento del regime amministrativo dei diritti di emissione può dar luogo a infrazioni amministrative lievi, gravi o molto gravi. Concretamente, l'inadempimento dell'obbligo di rilasciare i diritti di emissione si tipizza come molto grave e si sanziona con una multa di 100 euro per ogni tonnellata emessa in eccesso, senza che si esenti il titolare di consegnare una quantità di diritti di emissione equivalente a quella delle emissioni in eccesso, nel momento di rilasciare i diritti di emissione corrispondenti all'anno naturale successivo a quello del compimento dell'infrazione (art. 30 a) paragrafo. 5 Legge 1/2005)²⁷.

Contabilmente, detta spesa è deducibile, ma fiscalmente l'art. 14.1 c) TRLIS impedisce di computare come spesa il derivato di multe e sanzioni penali e amministrative, per la quale si dovrà fare un aggiustamento positivo sul risultato contabile.

²⁷ Nell'ottobre del 2008 la Commissione Ambiente del Parlamento Europeo approvò un rapporto segnalando che i paesi dell'UE dovranno pagare multe a causa della violazione degli obiettivi di riduzione delle emissioni di CO₂ originate alla fonte non coperte dal regime di scambio dei diritti di emissione. Inoltre inserisce una nuova proposta: che le emissioni del 2050 rappresentino, come massimo del 60% all'80% di quelle del 1990. Dopo la sua approvazione da parte del Parlamento Europeo e del Consiglio per codecisione, si applicheranno multe di 100 euro per tonnellata di CO₂ ai paesi dell'UE che non raggiungano i proprio traguardi. Agli Stati che non paghino il loro importo se ridurrebbero le loro emissioni eccessive dei crediti del regime di scambio dei diritti di emissione, per cui invece di essere il paese trasgressore chi venda all'asta i suoi crediti sarà la Commissione Europea, creando un fondo comunitario per promuovere l'efficienza energetica e le fonti di energia rinnovabili.

5. Rilascio e cancellazione dei diritti di emissione

L'art. 27.2 della Legge 1/2005 obbliga a rilasciare un numero di diritti di emissione equivalente al dato di emissioni verificate in ciascun esercizio, fino al 30 aprile dell'anno successivo.

Il risultato contabile e fiscale sarà neutro se si coprono tutte le emissioni alla fine dell'anno anteriore. Nell'altro caso, l'entrata o la spesa si determinerà in funzione del valore di mercato dei nuovi diritti comprati per far fronte al compromesso di emissioni. Se il valore di mercato dei nuovi diritti è al di sopra di quello stimato al dotare il citato accantonamento, risulterà una spesa per la differenza dell'aver dotato un accantonamento più basso della spesa reale. Al contrario, se detto valore è inferiore a quello stimato, genererà un'entrata per l'eccesso dell'accantonamento.

6. Benefici fiscali conseguibili generando o trasmettendo diritti

Esistono due detrazioni applicabili in questo ambito: una per il reinvestimento dei benefici straordinari e un'altra per l'investimento ambientali. Il loro ammontare non può annullare la quota dell'imposta salvo che derivino dal reinvestimento di benefici straordinari.

a) Detrazioni per il reinvestimento di benefici straordinari:

Ha lo scopo di adeguare il costo fiscale netto dei plusvalori nell'Imposta sulle Società (30% con carattere generale) a quello dell'IRPF (che fino al 2009 era pari al 18 per cento); ci si chiede se è applicabile agli organismi che trasmettono diritti di emissione.

I suoi requisiti di applicazione sono:

- Gli organismi ai quali si applica devono tenere un tasso nominale superiore o uguale al 20 per cento.
- Opera solamente nelle trasmissioni onerose.
- Gli elementi patrimoniali trasmessi o reinvestiti devono essere: immobilizzato materiale, intangibile o investimenti immobiliari destinati allo sfruttamento economico, o bene azioni che suppongano una partecipazione superiore al 5 per 100.
- Gli attivi trasmessi devono essere in funzione un anno entro tre anni prima della trasmissione.
- Ammontare del reinvestimento: importo della trasmissione, sebbene spetti un reinvestimento parziale.

- Scadenza: un anno prima o tre dopo.
- La base della detrazione è il plusvalore fiscale meno l'accantonamento per la svalutazione. Il tasso della detrazione è il 12%. Non è stato modificato il peso del rialzo del tasso degli utili patrimoniali delle persone fisiche per l'anno 2010: dal 18 al 19% fino a 6.000 euro, e il 21% a partire da 6.000,01 euro, per conservare la concorrenza delle imprese, sebbene pregiudichi gli imprenditori individuali.

Si esige il mantenimento del reinvestimento 5 anni salvo la perdita o vita utile minore.

Questa riduzione per la sua trasmissione onerosa con reinvestimento negli elementi previsti nel TRLIS è applicabile ai diritti di emissione?

Per le imprese emittenti la risposta è affermativa, trattandosi di beni mobili di proprietà privata e titolarità temporale che concedono un diritto di utilizzo sull'atmosfera qualificati come attivo immobilizzato immateriale destinato all'attività. Sarà necessario che la trasmissione dei diritti si produca tra la fine del periodo di emissioni e il termine di rilascio all'Amministrazione, per adempiere al requisito di un anno di possesso.

Per le imprese non emittenti, la loro qualificazione come merci o derivati finanziari impedisce l'applicazione di detto beneficio fiscale.

b) Detrazioni per investimenti ambientali

Una prima detrazione è quella relativa all'acquisizione dell'immobilizzato materiale che eviti o riduca l'inquinamento (art. 39.1 TRLIS). Si applica agli impianti il cui obiettivo sia evitare l'inquinamento atmosferico proveniente dagli impianti industriali, di evitare l'effetto inquinante dello sversamento dei residui industriale nelle acque superficiali, sotterranee e marine, o di ridurre, recuperare o trattare correttamente i residui industriali. È necessario un certificato di convalida rilasciato dall'Amministrazione competente, a domanda del soggetto passivo.

Trattandosi di elementi dell'immobilizzato materiale dell'impresa acquisiti con la finalità di difendere l'ambiente, può beneficiare della detrazione soltanto la parte dell'investimento di cui il soggetto passivo giustifichi l'anzidetta destinazione.

La seconda detrazione opera nell'acquisizione dell'immobilizzato materiale nuovo destinato allo sfruttamento di fonti di energia rinnovabili (art. 39.3 TRLIS). Le installazioni o gli impianti devono rispondere bene allo sfruttamento dell'energia solare per trasformarla in calore o elettricità, bene al trattamento di residui per la loro trasformazione in calore o elettricità come combustibile, in biogas o in biocarburanti.

Nelle due ipotesi, la base della detrazione è l'ammontare dell'investimento realizzato (prezzo dell'acquisizione o costo di produzione). La parte del costo sovvenzionata non formerà parte della base della detrazione.

Le percentuali di detrazione dipendono dalla data di inizio del periodo impositivo: nel 2008 il 6%, nel 2009 il 4%, nel 2010 il 2%. Si prevedeva la sua deroga per i periodi impositivi iniziati il 1 gennaio 2011, ma l'articolo 92 della Legge n. 2, del 4 marzo 2011, in materia di Economia Sostenibile, ha disposto il suo incremento dal 4 all'8%.

A nostro giudizio, queste detrazioni sono compatibili con la detrazione per il reinvestimento, compendosi i requisiti già visti, e con la generazione di diritti di emissione attraverso meccanismi di sviluppo ecosostenibile e progetti di applicazione congiunta.

IV. La tassazione nell'Imposta sul Valore Aggiunto

1. *L'assegnazione gratuita e mediante l'asta*

a) *Assegnazione gratuita*

Come si è detto, attualmente l'assegnazione è totalmente gratuita eccetto la quantità riservata ai nuovi entranti, dato che secondo l'art. 18.3 della Legge 1/2005 i diritti inclusi nella dotazione dei nuovi entranti che non siano stati assegnati prima del 30 giugno dell'ultimo anno del periodo corrispondente al Piano Nazionale di assegnazione in vigore (cioè nel 2012) potranno essere alienati in base alla Legge n. 33, del 3 novembre 2003, sul Patrimonio delle Amministrazioni Pubbliche. Ma la Direttiva 2009/29/CE ha previsto l'assegnazione mediante asta a partire dal 2013 con quote crescenti gradualmente²⁸ fino al 2027, anno nel quale dovrà essere totale.

È necessario, pertanto analizzare la tassazione nei due casi, partendo dal fondamento dato che si tratta di una prestazione di servizi che, in via di principio, è soggetta a IVA.

Cominciando con il rilascio gratuito dei diritti dall'Amministrazione in accordo al PNA, l'art. 7.8 LIVA stabilisce il non assoggettamento de «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi realizzate direttamente dagli enti pubblici senza controprestazione o mediante controprestazione di natura tribu-

²⁸ Eccetto per le imprese elettriche, che sarà del 100% già a partire dal 2013 per evitare possibili ripercussioni sul mercato.

taria», salvo che «i richiamati enti agiscano per mezzo dell'impresa pubblica, privata, mista o, in generale, di imprese mercantili». E conclude che, in tutti i casi, sono soggette a determinate attività sviluppate dagli enti pubblici, tra le quali non si trova l'assegnazione di diritti di emissione»²⁹. Ciò permetterà di ritenere l'inesistenza, in questo caso, di una controprestazione.

Senza dubbio, l'art. 13.1 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre del 2006, relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, stabilisce come fondamento della non soggezione il carattere di pubblica autorità ed il conseguente regime giuridico di diritto pubblico con il quale agisce l'organismo prestatore, disponendo che:

«1. Gli Stati, le regioni, le province, i municipi e i restanti organismi di Diritto Pubblico non avranno la condizione di soggetti passivi in quanto alle attività o operazioni nelle quali agiscono come autorità pubbliche, neppure nel caso in cui in occasione di tali attività o operazioni percepiscano diritti, rendite, quotazioni o retribuzioni.

Tuttavia, quando effettuano tali attività o operazioni dovranno essere considerati soggetti passivi in quanto a dette attività o operazioni, nella misura in cui il fatto di non considerarli soggetti passivi porta a distorsioni significative della concorrenza.

In qualsiasi caso, gli organismi di Diritto pubblico avranno la condizione di soggetti passivi in relazione alle attività che figurano nell'Allegato I, eccetto quando il volume di queste sia insignificante».

²⁹ Dette attività sono:

Telecomunicazioni.

Distribuzione di acqua, gas, calore, freddo, energia elettrica e le restanti modalità di energia.

Trasporti di persone e beni.

Servizi portuali e aeroportuali e sfruttamento di infrastrutture ferroviarie, includendo, a questi effetti, le concessioni e autorizzazioni ad eccezione della non soggezione dell'Imposta al numero 9 successivo.

Ottenimento, fabbricazione o trasformazione di prodotti per la loro trasmissione posteriore.

Intervento sui prodotti agro-pecuari rivolto alla regolazione del mercato di questi prodotti

Sfruttamento di fiere e di esposizioni di carattere commerciale.

Immagazzinaggio e deposito.

Quelle degli uffici commerciali di pubblicità

Sfruttamento di mense e mense di imprese, economati, cooperative e stabilimenti simili.

Quelle delle agenzie di viaggio.

Quelle commerciali o mercantili di enti pubblici di radio o televisione, incluse quelle relative alla cessione dell'utilizzo delle loro installazioni.

Quelle di macello.

Data l'efficacia diretta delle Direttive, e tenuto conto dell'interpretazione dell'art. 4.5. della Direttiva 77/388/CEE data – antecedente al citato art. 13.1. – dalla Corte di Giustizia UE³⁰, fondamentale è il carattere pubblico dell'intervento dell'Amministrazione, non la natura della controprestazione o la sua gratuità.

Lo stesso ha segnalato la Direzione Generale dei Tributi Spagnola affermando che non sono soggette ad IVA le operazioni realizzate da un ente pubblico al di fuori dell'esercizio di attività imprenditoriali o professionali (o, per meglio dire, agendo in regime di diritto pubblico), sebbene la controprestazione di dette operazioni non abbia natura tributaria³¹. Inoltre, quando la Legge IVA parla di controprestazione di natura tributaria si riferisce alle imposte e, in una applicazione rigorosa di questo criterio, dovrà cambiare il regime giuridico secondo la definizione che da la legge di tassa o prezzo pubblico³².

Di conseguenza la non soggezione dipenderà da quattro requisiti:

- l'esercizio dell'attività da parte di un organismo pubblico
- lo sviluppo della sua attività nell'esercizio delle sue funzioni pubbliche
- l'assenza di distorsioni significative della concorrenza (per assicurare la neutralità dell'imposta)
- la non inclusione nell'allegato I, eccetto che l'attività abbia un volume insignificante

Nell'assegnazione gratuita dei diritti di emissione, si adempiono chiaramente i primi due: l'approvazione del Governo del PNA (art. 14.3) e l'assegnazione individualizzata dei diritti che compete al Consiglio dei Ministri previa richiesta individualizzata al Ministero del Medio Ambiente (art. 19.4), costituiscono una prerogativa dell'Amministrazione che limita agli operatori privati la possibilità di realizzare emissioni nell'atmosfera, nell'esercizio delle sue funzioni pubbliche. Anche l'ultimo requisito è soddisfatto, in quanto l'attività riferita non è inclusa tra quelle dell'allegato I.

In quanto al fatto che non si producano distorsioni significative, potranno esserci nell'assegnazione in quanto come abbiamo visto esiste un mercato di diritti di emissione al margine dell'assegnazione iniziale.

³⁰ Tra le altre le sentenze del 25 luglio 1991, *Comune di Siviglia c/Esattori di Tributi della prima e seconda Area*, Causa C-202/90; del 14 dicembre 2000, *Fazenda Publica*, Causa C-446/98; e dell'8 marzo 2001, *Commissione c/Repubblica Portoghese*, Causa C-276/98.

³¹ Contestazioni della DGT alle consultazioni del 6 novembre 2000 e 13 febbraio 2003.

³² Così ANÍBARRO PÉREZ, S., *Incidencia del impuesto sobre el valor añadido en el mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, in *Nueva Fiscalidad*, n. 10, 2005, p. 5.

Inoltre, la giurisprudenza recente della Corte di Giustizia UE ha dato un'interpretazione estensiva del concetto e considera che la distorsione della concorrenza deve stimarsi in funzione delle caratteristiche dell'attività sviluppata, che può produrre prima una mera concorrenza potenziale – sempre che si abbia una possibilità reale che un operatore privato entri nel mercato di riferimento – e che deve essere grave, secondo qualcuno più che significativa³³.

Tuttavia, viene osservato che³⁴, malgrado l'ampliamento del concetto di distorsione non sembra applicabile all'assegnazione dei diritti di emissione, dato che questa costituisce un mercato «primario», soggetto a monopolio statale, limitato, regolato e attualmente gratuito nella sua pratica totalità, distinto dal mercato «secondario», aperto ai privati nel quale la trasmissione di quelli può costituire una attività imprenditoriale soggetta ad imposta³⁵. Si vuole intendere che la differenza essenziale si trova nel fatto che nel mercato primario l'assegnazione è prestabilita in funzione della quota assegnata a ciascun impresa e questo impedisce la distorsione della concorrenza.

La Direzione Generale dei Tributi in contestazioni vincolanti del 14-02-2006, num. V0276-06 e del 27-12-2006, num. V2587-06, segnala ugualmente che l'assoggettamento ad Imposta dell'assegnazione iniziale e gratuita dei diritti di emissione, che ha luogo in Spagna come conseguenza del denominato Piano Nazionale di Assegnazione con validità 2005-2007, rinvia al corrispondente del mercato secondario intorno al quale si organizza la compravendita di tali diritti. Nell'assegnazione gratuita si tratta di una prestazione di servizi realizzata da un ente di diritto pubblico, nell'esercizio di una funzione pubblica e, per questo, l'imposta non è dovuta.

a) Assegnazione mediante asta

Insieme alla trasmissione dei residui accantonamenti dei nuovi entranti in ciascun periodo di assegnazione, a partire dal 2013 si inizierà il regime di asta (art. 10 Direttiva 2009/29/CE).

³³ Ci riferiamo alla sentenza della Corte di Giustizia UE del 16 settembre del 2008 (Causa C-288/07, *Ile of Wight Council e altri*), che esaminando il caso di una attività di gestione di un parcheggio sviluppata nei diversi municipi britannici ha ipotizzato, nel caso di non soggezione, una distorsione della concorrenza sebbene in nessun municipio esistessero imprese che sfruttasse parcheggi sotterranei. Come avverte la Corte, la norma in esame considera gli enti pubblici come soggetti passivi quando è necessario «rispettare la regola generale di soggezione all'IVA di tutta l'attività economica». E aggiunge che da un'interpretazione dei paragrafi secondo e terzo dell'art. 13.1 della Direttiva 112, si coglie che la distorsione non deve essere insignificante.

³⁴ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Los derechos de emisión de CO2 y el Impuesto sobre el Valor Añadido*, in AAVV, *La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro*, IEF, in corso di pubblicazione.

³⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Los derechos de emisión de CO2 ...*, op. cit..

Le imprese dovranno acquisire i diritti mediante un prezzo per il quale può porsi la distorsione che implicherà di non applicare l'IVA sulle cessioni fatte dagli Stati e di applicarla sulle cessioni fatte dai venditori privati. Ciò nonostante, noi ci muoviamo nel mercato primario, di assegnazione dei diritti nell'esercizio di una funzione pubblica, differente dalla successiva trasmissione di quei diritti nel mercato secondario.

Seguendo Rodríguez Márquez, si può cogliere una similitudine con quella della sentenza della Corte di Giustizia del 26 giugno del 2007 (Causa C-369/04, *Hutchison 3G UK Ltd e altri*). La questione che si prospettava consisteva nel determinare la soggezione ad IVA dell'attività consistente nel rilascio di autorizzazioni che permettono agli operatori economici di procedere allo sfruttamento dei diritti di utilizzazione che derivano da quelle, offrendo i loro servizi al pubblico nel mercato delle telecomunicazioni mobili in cambio di una controprestazione. Inoltre, a somiglianza di quello che succede con i permessi di emissione, la concessione di queste autorizzazioni non è gratuita, bensì gli operatori si vedono obbligati a corrispondere un canone ed esiste la possibilità che gli operatori trasmettano i loro diritti di utilizzazione di radiofrequenze.

La Corte considera che «un'attività come la controversia nella causa principale costituisce un requisito previo e necessario per l'ingresso di operatori economici come i richiedenti in un litigio principale nel mercato delle telecomunicazioni mobili. Questa attività non costituisce una partecipazione dell'autorità nazionale competente nel suddetto mercato», per cui non può qualificarsi come economica, bensì «con quel procedimento di concessione, detta autorità esercita esclusivamente un'attività di controllo e di regolamentazione dell'utilizzazione dello spettro elettromagnetico che è stato conferito in modo esplicito». E siccome non c'è attività economica neppure si prospetta la sua soggezione all'imposta, giacché non si realizza il requisito fondamentale l'imponibilità. Si aggiunge che il pagamento di un canone non altera la natura dell'attività, che non è economica, bensì realizzata nell'esercizio di funzioni pubbliche.

Inoltre, la Corte distingue quello che potremmo denominare mercato primario dal secondario, quando osserva che la possibilità di trasmettere questi diritti non smentisce la conclusione precedente, giacché «quella trasmissione, oltre ad essere soggetta al controllo dell'autorità nazionale responsabile dell'assegnazione delle frequenze, conforme all'articolo 9, paragrafo 4, della Direttiva 2002/21, non assomiglia all'invio di un'autorizzazione da parte dei poteri pubblici».

Pertanto, l'assegnazione iniziale dei diritti di emissione non è soggetta ad IVA anche se è previsto un prezzo, sebbene, pur non realizzandosi nell'esercizio di un'attività imprenditoriale, potrà essere soggetta ad ITP e AJD (Imposta sui Trasferimenti Patrimoniali e sugli Atti Giuridici Documentali)³⁶, come trasmissione onerosa di un diritto da parte dello Stato, con l'aliquota del 4%.

2. La trasmissione dei diritti di emissione

Noi ci muoviamo già nel mercato secondario, nel quale possono operare tanto imprese del settore come altri soggetti che li comprano per rivenderli. Qui si deve fare la stessa distinzione che abbiamo visto nell'Imposta sulle Società tra le diverse imprese titolari delle installazioni definite dalla Legge 1/2005 quelle per le quali la cessione dei diritti costituisce attività abituale dell'impresa, e quelle che li commercializzano in forma sporadica con fini meramente speculativi, come derivati finanziari.

Per le prime si tratta della cessione di un attivo facente parte dell'attività principale, realizzata da un soggetto passivo IVA, sulla quale è applicabile l'imposta con l'aliquota ordinaria del 16% (dal 1 luglio 2010 il 18%). Su questo punto il Comitato IVA si è pronunciato con parere unanime nella riunione n. 75 del 14 ottobre del 2004, dove si segnalò che «la trasmissione di diritti di emissione di gas a effetto serra descritta nell'art. 12 della Direttiva 2003/87/CE realizzata dai soggetti passivi dell'imposta costituisce una prestazione di servizi inclusa nell'ambito di applicazione dell'art. 9.2 e) della Direttiva 77/388/CEE» che regola il luogo di realizzazione delle prestazioni di servizi e stabilisce l'inversione del soggetto passivo nella trasmissione delle licenze³⁷.

Secondo le consultazioni della Direzione Generale dei Tributi (da ora in poi, DGT) del 14-02-2006 e del 27-12-2006, il servizio consistente nel rilascio o trasmissione dei diritti di emissione si configura come la trasmissione di una licenza amministrativa e costituisce una prestazione di servizi che sarà soggetta all'Imposta nei termini che vedremo al momento di analizzare la questione del soggetto passivo.

³⁶ In tal senso si pronuncia RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Los derechos de emisión de CO2 ...*, op. ult. cit..

³⁷ Trascriviamo testualmente le sue conclusioni: «*The delegations agreed unanimously that the transfer of greenhouse gas emission allowances as described in Art. 12 of Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003, when made for consideration by a taxable person is a taxable supply of services falling within the scope of Art. 9(2)(e) of Directive 77/388/EEC.*».

Anche le imprese che li commercializzano in modo abituale saranno assoggettate ad IVA svolgendo un'attività economica rientrante nel campo di applicazione dell'imposta. Costituiscono prestazioni di servizi realizzate a titolo oneroso con carattere abituale o occasionale per gli imprenditori o professionisti che esercitano un'attività economica (art. 4.1. LIVA), e sono imprenditori perché realizzano una o varie cessioni di beni o prestazioni di servizi che suppongono lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale con il fine di ottenere entrate continuative nel tempo (art. 5.1. LIVA)

In quanto alla commercializzazione dei derivati finanziari, spetta prospettare se è applicabile l'esenzione dell'art. 20 LIVA, per «i servizi e le operazioni, eccetto il deposito e la gestione, relativi ad azioni, partecipazioni in società, obbligazioni e altri valori non menzionati nelle lettere anteriori di questo numero, con eccezione dei seguenti: i rappresentativi di merci, e quelli il cui possesso assicura di fatto o di diritto la proprietà, l'utilizzazione o il godimento esclusivo della totalità o di una parte di un bene immobile, salvo le azioni o le partecipazioni in società».

L'art. 135.1 f) della Direttiva 112 stabilisce l'esenzione per «le operazioni, inclusa la negoziazione, ma eccetto il deposito e la gestione, relative ad azioni, partecipazioni in società o associazioni, obbligazioni e gli altri titoli-valori, con eccezione dei titoli rappresentativi di merci e i diritti o titoli enunciati nel paragrafo 2 dell'art. 15».

A differenza delle due ipotesi anteriori³⁸, trattandosi di titoli-valori vincolati alla quotazione dei diritti di emissione nei mercati organizzati se si applicherà l'esenzione al traffico degli strumenti finanziari il cui valore deriva da un attivo sottostante dato che è un diritto di emissione.

3. Rilascio e cancellazione dei diritti di emissione

La consegna forzata che si realizza il 30 aprile successivo a ciascun esercizio d'accordo con il PNA ha carattere gratuito, per cui si deve determinare se si tratta di un'ipotesi di autoconsumo che grava sull'imposta.

L'art. 12.3 LIVA qualifica come autoconsumo di servizi «le restanti prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito dal soggetto passivo non men-

³⁸ Il Comitato IVA nella riunione num. 75 del 14 ottobre 2004 segnalò che «nessuna delle esenzioni previste nell'articolo 13 della Direttiva 77/388/CEE è applicabile a questi trasferimenti di diritti» (*none of the exemptions provided for in Art. 13 of Directive 77/388/EEC can be applied to these transfers of allowances*).

zionate nei numeri anteriori di questo articolo, sempre che si realizzino per fini estranei a quelli dell'attività di impresa o professionale»³⁹. In questo caso, dato che il rilascio si realizza per adempiere all'obiettivo dell'attività non si considera autoconsumo di servizi, e pertanto, non si grava.

Inoltre, l'art. 7.7° LIVA considera non soggetto l'autoconsumo di servizi previsto nell'art. 12.3 LIVA quando il soggetto passivo si limita a prestare lo stesso servizio ricevuto da terzi e non le viene attribuito il diritto a detrarre totalmente o parzialmente l'Imposta sul Valore Aggiunto effettivamente sopportato nella ricezione del detto servizio. E nel caso di assegnazione gratuita non si avrà diritto alla detrazione perché non si sostiene l'IVA, sebbene a nostro giudizio basterà l'applicazione dell'art. 12.3 per escludere entrambi i casi – acquisizione gratuita od onerosa – l'applicazione dell'imposta.

4. Luogo di effettuazione della cessione dei diritti di emissione

Secondo le consultazioni della DGT del 14-02-2006 e 27-12-2006, il rilascio dei diritti di emissione si configura come la trasmissione di una licenza amministrativa che abilita il suo titolare all'emissione nell'atmosfera di un volume determinato di diossido di carbonio proveniente dalla produzione di energia, per cui il rilascio dei richiamati diritti da parte dell'imprenditore o del professionista costituirà una prestazione di servizi soggetta all'Imposta quando realizza il disposto dalle lettere a) o b) dell'articolo 70.uno.5°.A, ove si stabilisce:

«a) Quando il destinatario sia un imprenditore o professionista che agisca come tale e radichi nel citato territorio la sede della sua attività economica, o abbia nello stesso uno stabilimento permanente o, in sua mancanza, il luogo del suo domicilio, sempre che si tratti di servizi che abbiamo come destinatari la suddetta sede, stabilimento permanente o domicilio. Il

³⁹ Secondo l'art. 12 LIVA «Si considereranno operazioni assimilate alle prestazioni di servizi a titolo oneroso gli autoconsumi di servizi.

Agli effetti di questa imposta saranno autoconsumi di servizi le seguenti operazioni realizzate senza controprestazione:

1. I trasferimenti di beni e diritti, non compresi nell'articolo 9.1 di questa Legge, dal patrimonio imprenditoriale o professionale al patrimonio personale del soggetto passivo.
2. L'applicazione totale o parziale all'utilizzo particolare del soggetto passivo o, in generale, per altri fini alla sua attività imprenditoriale o professionale dei beni integranti del suo patrimonio imprenditoriale o professionale».

disposto in questa lettera si applicherà indipendentemente da dove si stabilisca il prestatore di servizi e del luogo dal quale li presti.

b) Quando i servizi si prestano da un imprenditore o professionista e la sede della sua attività economica o stabilimento permanente dal quale si prestano i servizi si trovi nel territorio di applicazione dell'Imposta, sempre che il destinatario dello stesso non abbia la condizione di imprenditore o professionista agendo come tale e si stabilisca o abbia la sua residenza abituale o domicilio nella Comunità, nelle Canarie, a Ceuta o Melilla, così come quando non sia possibile determinare il suo domicilio».

Ciò implica che quando il destinatario sia un imprenditore con sede nel territorio di applicazione dell'Imposta (da ora in poi TAI) si localizza l'IVA a destinazione⁴⁰, mentre se è un privato con domicilio nella Comunità, nelle Canarie, a Ceuta o Melilla, o non sia possibile determinare il suo domicilio, si applica la regola generale di localizzazione nella sede del prestatore di servizio. Nella prima ipotesi, trattandosi di un'operazione internazionale si produrrà l'inversione del soggetto passivo, essendo detto soggetto incaricato di liquidare l'Imposta incorporando l'IVA nella sua dichiarazione.

Per il 2010 è pendente la trasposizione della Direttiva 2008/8/CE, del 12 febbraio 2008, per la quale si modifica la Direttiva 112⁴¹, che vuole chiarire la regola generale di localizzazione delle prestazioni di servizi stabilendo un doppio versante (attualmente la regola generale è la sede del prestatore del servizio, con numerose eccezioni). Nel nuovo sistema, si distinguono le operazioni puramente imprenditoriali, nelle quali prestatore e destinatario hanno tale condizione, da quelle altre il cui destinatario è un privato. Nel primo gruppo, l'onere si localizza nello Stato di destinazione – destinatario soggetto passivo radicato nel TAI, indipendentemente da dove si radichi il prestatore di servizio –, mentre nel secondo gruppo – destinatario privato e prestatore un soggetto passivo radicato nel TAI – lo fa in quella di origine.

Questa regola generale si applica anche ai servizi che possiamo denominare «professionali» tra i quali troviamo le cessioni di licenze e, pertanto, la trasmissione di diritti di emissione, quando la trasmissione si realizza

⁴⁰ Con ciò si conferisce l'onere al paese di consumo, essendo il fatto imponibile effettivo dell'acquisizione del servizio, il quale è logico se il prestatore del servizio è una persona non stabilita nel territorio spagnolo di applicazione dell'IVA, né identificata dinanzi all'Amministrazione tributaria spagnola.

⁴¹ Progetto di Legge per il quale scompaiono determinate direttive nell'ambito dell'imposizione indiretta e si modifica la Legge di Imposta sul Reddito dei non Residenti per adattarla alla normativa comunitaria.

nell'ambito dell'Unione Europea (incluso anche, in modo eccezionale, Canarie, Ceuta e Melilla): tassazione a destino quando il cliente è un soggetto passivo dell'IVA e la tassazione all'origine quando non è soggetto passivo. Invece, se la trasmissione si fa in un paese terzo, si applica la regola generale di tassazione a destino se il cliente è un soggetto passivo, ma non quella di tassazione all'origine quando il cliente sia un privato, per cui il servizio non si intende realizzato nel TAI quando l'acquirente del diritto di emissione sia un privato con domicilio in un paese terzo.

In conseguenza, la regolazione permane essendo la stessa. Normalmente la tassazione sarà a destino perché il cliente suole essere un imprenditore, operando l'inversione del soggetto passivo, e se il cliente è un privato con residenza nell'UE, nelle Canarie, a Ceuta o Melilla, pagherà i tributi nella sede del cedente del diritto di emissione.

5. Il soggetto passivo nella cessione del diritto di emissione

La regola generale è considerare soggetto passivo il prestatore del servizio (art. 84.Uno.1 LIVA). Ma come abbiamo visto, quando il servizio si realizza da persone o organismi non stabiliti nel territorio di applicazione dell'imposta si produce l'inversione del soggetto passivo, in modo che lo saranno gli imprenditori o professionali perché per coloro si realizzano le operazioni soggette a onere (art. 84. Uno.2.a) LIVA).

Inoltre, si sono prodotte operazioni fraudolente nel commercio dei diritti di emissione, che hanno dato luogo alla modifica delle norme applicabili al soggetto passivo in alcuni paesi. Questa frode si verifica tanto in operazioni interne quanto in operazioni intracomunitarie, quando il soggetto passivo incide sulla determinazione dell'imposta, si rende irreperibile o non la versa. La forma più comune di evasione consiste nel mancato versamento, da parte di un fornitore censito agli effetti dell'IVA applicata su una fattura rilasciata al proprio cliente soggetto passivo, titolare del diritto alla detrazione. In questo modo, il Fisco non percepisce l'IVA, ma deve consentire che il successivo operatore della catena detragga l'IVA addebitata. In alcuni casi, questo fenomeno realizza lo schema tipico della frode intracomunitaria, che rappresenta un attacco organizzato al sistema dell'IVA: i soggetti che cedono i diritti, per il principio della neutralità dell'imposta nelle operazioni transfrontaliere, vengono esonerati dal pagamento dell'IVA mentre le società acquirenti li rivendono incidendo sull'imposta

ma sciolgono l'impresa senza liquidare il loro debito con il fisco. Inoltre, queste frodi sono solite organizzarsi in una serie di operazioni nelle quali gli stessi beni circolano varie volte da alcuni Stati membri ad altri (per questo motivo il sistema è noto come «frode carosello»). Secondo le informazioni acquisite dai vari Stati membri, questo tipo di frode si sta diffondendo anche alle prestazioni di servizi.

La Commissione Europea è stata informata di alcuni supposti casi di frode in relazione al commercio di diritti di emissione di gas a effetto serra⁴², e le differenze osservate nelle risposte individuali degli Stati membri hanno spinto la Commissione a elaborare una Proposta di Direttiva come risposta coordinata a questi comportamenti. Così, la Francia ha dichiarato esenti queste cessioni, il Regno Unito ha fissato il tasso zero e l'Olanda ha previsto un'inversione del soggetto passivo, anche se si tratta di operazioni interne. Con l'obiettivo di permettere l'applicazione temporanea del meccanismo di inversione del soggetto passivo, come mezzo coordinato per combattere la frode di cui sono oggetto attualmente il commercio dei certificati di emissione e le transazioni con determinati beni vulnerabili alla frode è stata approvata la Proposta del 29 settembre 2009, con la quale si modifica la Direttiva 2006/112/CE relativamente all'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo di inversione del soggetto passivo in determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi suscettibili di frode.

La Spagna ha seguito l'esempio dell'Olanda, anticipando l'approvazione della Direttiva e disponendo l'inversione generalizzata del soggetto passivo⁴³. Così, la Legge 11/2009, con la quale si regolano le Società Anonime Quotate nel Mercato Mobiliare, ha introdotto un nuova lettera d) all'art. 84.Uno.2, considerando soggetto passivo l'imprenditore destinatario, «quando si tratta di prestazioni di servizi che abbiano per oggetto diritti di emissione, riduzioni certificate di emissioni e unità di riduzione di emissione di gas a effetto serra che si riferiscono alla Legge 1/2005, del 9 marzo, per la quale si regola il regime del commercio dei diritti di emissione dei gas a effetto serra e il Decreto Reale 1031/2007, del 20 luglio, per il

⁴² Altri prodotti oggetto di frode sono i telefoni cellulari, i dispositivi di circuiti integrati, profumi e metalli preziosi (es. il platino).

⁴³ Secondo la Proposta, dal punto di vista procedimentale conviene che gli Stati membri informino in primo luogo la Commissione circa la loro intenzione di introdurre quel meccanismo. Si dovrà vedere che conseguenze si hanno in Spagna per la sua adozione con carattere previo all'approvazione della Direttiva, dato che la Commissione europea potrà considerarla in contrasto con la Direttiva 112.

quale si sviluppa il quadro di partecipazione ai meccanismi di flessibilità del Protocollo di Kyoto».

Di conseguenza, sempre che il destinatario sia un imprenditore – quello che succederà in pratica nella totalità dei casi –, questo sarà il soggetto passivo dell'operazione, sebbene il prestatore del servizio sia anche stabilito in Spagna. La modifica entrò in vigore il giorno successivo alla pubblicazione della Legge, il 28 ottobre del 2009. Il meccanismo di inversione del soggetto passivo suppone che il fornitore non incassa alcuna IVA ai suoi clienti soggetti passivi, i quali, a loro volta, passano ad essere responsabili del pagamento dell'imposta. Nella pratica, i clienti, (nella misura in cui siano soggetti passivi normali con diritto a detrazione completa) realizzeranno la dichiarazione e la detrazione nello stesso tempo, senza effettuare nessuna entrata effettiva alla Finanza. In questo senso, si elimina la possibilità teorica di commettere frode, evitando la possibilità che il soggetto passivo incida sul tributo e non lo versa.

V. Conclusioni

La tassazione dei diritti di emissione pone diversi interrogativi, tanto sull'Imposta sulle Società come sull'IVA. Ciò nonostante, dato il carattere armonizzato dell'IVA, consideriamo alcuni pareri del Comitato IVA e della Direzione Generale dei Tributi che portano un po' di chiarimenti. Inoltre, recentemente è stata approvata in Spagna una riforma della Legge 37/1992, dell'IVA, per combattere la frode nella trasmissione di questi diritti.

Prendendo in considerazione l'attività sviluppata dalla società, i diritti di emissione di gas a effetto serra possono qualificarsi essenzialmente come attivi intangibili – nelle imprese emittenti – o come strumenti finanziari derivati – se posseggono come unico obiettivo quello di speculare –. In tutti i casi la tassazione sarà di regola del 30%.

Nell'Imposta sulle Società, l'assegnazione gratuita si tratta fiscalmente come una sovvenzione di capitale, stimandosi per il valore venale e imputandosi ai risultati secondo le emissioni. Gli intangibili si quantificheranno al prezzo di acquisizione o costo di produzione e gli strumenti finanziari per il loro valore ragionevole.

La trasmissione genererà un guadagno o perdita per la differenza tra il valore dell'alienazione e il valore netto contabile. Si produrrà anche un beneficio per la parte di sovvenzione dei diritti trasmessi non imputati as-

segnati gratuitamente, e un beneficio o perdita per la trasmissione degli acquisiti o generati non imputati.

Durante l'esercizio si potrà computare la spesa fiscale per deterioramento – eccetto negli strumenti finanziari che portano direttamente ai risultati – e gli accantonamenti per la restituzione dei diritti, per azioni ambientali e per responsabilità, ad eccezione della responsabilità per infrazioni derivanti da una sanzione, che determinerà un aggiustamento positivo nella base imponibile.

La consegna dei diritti di emissione genererà un'entrata o una spesa per la differenza tra il valore del mercato in quella data e l'importo dell'accantonamento per prendere in considerazione la restituzione dei diritti. Se la dotazione fosse eccessiva si computerà un'entrata, e se risultasse insufficiente una spesa addizionale.

L'inadempimento del regime amministrativo dei diritti di emissione può provocare sanzioni che non sono fiscalmente deducibili, il quale provocherà un aggiustamento positivo.

La trasmissione dei diritti permette di approfittare della detrazione per il reinvestimento dei benefici straordinari nelle imprese emittenti, all'essere un attivo intangibile assegnato all'attività, sempre che trascorre un anno dall'assegnazione, acquisizione o generazione del diritto.

Possono anche godere dei benefici fiscali per investimenti ambientali mediante l'acquisizione dell'immobilizzato materiale che eviti o riduca l'inquinamento, così come l'immobilizzato materiale nuovo destinato allo sfruttamento di fonti di energia rinnovabili. Inoltre, queste detrazioni potranno essere compatibili con la detrazione per il reinvestimento, compendosi i requisiti legali, e con la generazione dei diritti di emissione attraverso i meccanismi di sviluppo pulito e progetti di applicazione congiunta.

Nell'IVA, l'assegnazione gratuita non sarà fissata al realizzarsi attraverso un ente pubblico nel quadro di una funzione pubblica e senza provocare distorsioni significative nella concorrenza, trattandosi di un mercato primario – distinto dal secondario aperto ai privati con i quali può competere – e essendo l'assegnazione prestabilita in funzione della quota assegnata a ciascuna impresa.

L'assegnazione mediante asta, che può operare già negli accantonamenti per i nuovi entranti e inizierà ad applicarsi progressivamente a partire dal 2013, per somiglianza con la concessione di utilizzazione di radiofrequenze – analizzata nella sentenza della Corte di Giustizia UE del 26 giugno 2007, caso Hutchinson –, non costituisce una partecipazione dell'autorità nazionale nel mercato dei diritti di emissione, trattandosi di un'attività di

controllo e regolamentazione nell'esercizio di funzioni pubbliche. Dato che non si ha attività economica non sta soggetta all'imposta. Ciò nonostante, al realizzarsi per l'Amministrazione agendo come privato può sostenersi la sua tassazione dal ITP e AJD, come trasmissione onerosa di un diritto.

La trasmissione dei diritti di emissione per le imprese titolari degli impianti definiti nella Legge 1/2005 costituisce il rilascio di un attivo destinato alla loro attività, realizzata dal soggetto passivo dell'IVA nello sviluppo della loro attività, per il quale è soggetta. Così lo ha considerato all'unanimità il Comitato IVA nella riunione n. 75 del 14 ottobre del 2004, e la DGT nelle consultazioni del 14-02-2006 e 27-12-2006, che lo qualifica come prestazione di servizi.

Lo stesso succede con il mercato degli strumenti finanziari derivati, sebbene in quest'ultimo consideriamo applicabile l'esenzione dell'art. 20.Uno.18°.k) LIVA, riflesso dell'art. 135.1.f) della Direttiva 112, trattandosi di titoli-valori vincolati alla quotazione dei diritti di emissione nei mercati organizzati.

Il rilascio forzato dei diritti senza controprestazione che si realizza il 30 aprile successivo a ciascun esercizio in accordo con il PNA, non costituisce autoconsumo di servizi al non realizzarsi per altre finalità a quelle dell'attività imprenditoriale o professionale, dato che il rilascio si realizza per adempiere all'obiettivo dell'attività.

Nelle operazioni intracomunitarie, la localizzazione fiscale sarà alla destinazione quando il cliente sia il soggetto passivo dell'IVA e si fisserà all'origine quando non lo sia. Invece, se la cessione si fa in un paese terzo, si applica la regola generale di tassazione alla destinazione se il cliente è un soggetto passivo, ma non quella della tassazione all'origine quando lo sia un privato, per il quale il servizio non si intende realizzato nel TAI quando l'acquirente di diritti di emissione sia un privato con domicilio in un paese terzo.

La Legge 11/2009 ha disposto un'ipotesi di inversione generalizzata del soggetto passivo, tanto nelle operazioni internazionali come interne, per evitare situazioni di frode consistente nella ripercussione dell'IVA senza successiva entrata.

Ability to pay and territoriality principles in the thought of Gian Antonio Micheli*

Giovanni Puoti

* Translated in English by Andrea Catasti

CONTENTS: 1. *Gian Antonio Micheli's reflections on the principle of ability to pay*; 2. *Article 53, first paragraph of the Italian Constitution: an immediately enforceable rule*; 3. *The notion of ability to pay*; 4. *Ability to pay and territoriality*; 5. *Ability to pay and presumptions*; 6. *Ability to pay and retroactive tax laws*; 7. *Current interest for the thought of Gian Antonio Micheli*.

1. Gian Antonio Micheli's reflections on the principle of ability to pay.

The time wherein Gian Antonio Micheli's interest became relevant and consistent with regard to the ability-to-pay principle is certainly upon the opening lecture of the Tax Law course in the Faculty of Law of the University «La Sapienza» of Rome, the chair where Micheli was called in 1964. The lecture has been published under the title «*Profili critici in tema di potestà di imposizione*» in *Rivista di diritto finanziario e Scienza delle Finanze* (1964, I, p. 3 et seq.).

I believe that to assess properly the thought of Micheli in this comprehensive approach to the different issues and problems related to the ability-to-pay principle is appropriate, if not essential, to place this in-depth examination in a chronological or, better, historical perspective.

I mean that when Micheli devoted himself to writing his inaugural address in 1963, the Republican Constitution had come into force just fifteen years before, the Constitutional Court had had its first inaugural Tax law.

The significance of these findings is that Micheli, from one hand, addressed the ability-to-pay principle without so-called «ideological preju-

dices». That's why he did not participate in the creation of any doctrinal guidance that, in this respect, was accepted or rejected in the preparatory work of the Constitution.

On the other hand, Micheli was faced with a constitutional jurisprudence that was still in its infancy, given the delays in the settlement of the Court with respect to the entry into force of the Constitution and the fact that the Court itself was still very dependent on the sensitivity of the courts in constitutional matters, that is to say from the contents of the references for preliminary ruling to the Court.

For a more thorough chronology of the thought of Micheli, I would add that before this lecture had intervened only the monograph of Emilio Giardina (*Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milan, 1961), as later are the works of Ignazio Manzoni (*Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale*, Milan, 1965), Gianfranco Gaffuri (*L'attitudine alla contribuzione*, Milan, 1969), Federico Maffezzoni (*Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, 1970) even later the Francesco Moschetti's, which dates back to 1973 (*Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973).

That said, I just remind that the objective of Micheli's paper was to assess the possibility of assuming a unitary notion of tribute, suitable also to outline the concept of taxation power, and therefore the subject of tax law, continuing in this respect the aspiration of a part of the doctrine, including Ezio Vanoni and Luigi Vittorio Berliri, whose works Micheli rightly considered, however, as unsuccessful endeavours.

Since the Constitution contains no definition of either tribute or power to tax, Micheli used to draw on the contents of art. 53, first paragraph, to initiate a path stretching out towards the definition of tribute and, then as a second step, the power to tax.

Now, let us have a more in-depth approach to the theoretical contents of art. 53 of the Italian Constitution.

2. Article 53, first paragraph of the Italian Constitution: an immediately enforceable rule.

With regard to this rule, the first issue Micheli deal with was understanding the juridical features of this rule, wondering whether it was immediately enforceable or in need of being implemented by the Parliament: disregarding

the opinions of such writers as Balladore Pallieri, Achille Donato Giannini, Romanelli Grimaldi and Benedetto Cocivera, Micheli straightforwardly advocating for the immediate enforceability, so adhering to the thesis already well advocated by Lavagna, Giardina, Lombardi, and Andrea Fedele.

The controversiality of this issue is confirmed, as I believe and noted above, by the uselessness at that time part of constitutional law jurisprudence, since, at that time, it was just taking its first steps.

However a few years later, in the late sixties, the ones who advocated the “programmatic” nature of art. 53, had almost disappeared and the Court would not cast any doubts on the immediate binding nature of the constitutional provision. Anyway, the Court would also add, as early as the original ruling in 1956, that the constitutional lawfulness of this type of provisions could be subject to the ruling of the Constitutional Court.

There is no doubt, however, that the tendency devalued the ability-to-pay principle and this because of the obviously programmatic nature of the provision contained in the first paragraph of art. 53 of the Italian Constitution, had great significance in the 50's: among the first and principal supporters, A.D. Giannini, who since 1950 (*«I rapporti tributari»* in *«Commentario sistematico alla Costituzione italiana»*, 1950, I) underlined, on the one hand, the very wide discretion of the legislator in singling out the pre-conditions for taxation and, on the other, the inability of the ability-to-pay principle, in its vagueness, to creating a legal precept, and to put constraints of any kind to the legislator.

I would like to remind, in this regard, that sometimes some scholars are improperly ascribed to the category of the ones who disregard the real significance of the ability-to-pay principle: I refer, namely, to the writing of Gaspare Falsitta, *Il doppio concetto di capacità contributiva* (in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, I, p. 889 et seq.) who puts, along with AD. Giannini who was of the same opinion as Falsitta, besides Forte, Berlin, and Gustavo Bartolini Ingrosso, even Fedele and Gallo.

I do not think, however, that the position of these latter authors, which certainly differs from the views of so called «predominant doctrine», which moves from the thought of Giardina and includes authors such as Moschetti, Manzoni, Gaffuri, De Mita and Fantozzi, may be considered somewhat as a doctrine «devaluating» the immediate enforceability of the provisions of art. 53.

I conclude by stressing on the point, however, that Micheli decisively regarded not only the art. 53 of the Italian Constitution as legal precept

immediately enforceable, but he also fully supported the requirements of actuality and timeliness that he will develop and clarify, as we shall see, with reference to the issues of legal presumptions in tax law and the retroactivity of the tax rule.

3. The notion of ability to pay

The scheme Micheli adopts in expressing his thoughts on the legal significance of the ability-to-pay principle is very straightforward: the ability-to-pay principle defines the scope of the power of taxation, and therefore helps to determine the concept of tax.

Hence, it is not reliable to make reference only to a constant and intrinsic quality of the subject (as the capacity is meant in the strict sense), nor, least of all, the advantages one may benefit from the use of public services: when it comes to the ability-to-pay principle, what should be considered is the relationship between the subject and the pre-condition for taxation established by the legislator because the performance be coercively due.

Micheli, with great clarity, even in later writings, including the *Corso di Diritto Tributario*, excludes the relevance, in order to define the concept of the ability to pay, the correlation between the financial performance of the individuals and the benefit they receive from the State: the facts that can be taken into account by the legislature for taxation purposes are not, under a legal point of view, concrete manifestations of the individual utility derived from all services or the single service supplied by the creditor levying entity but rather all the facts which are symptoms of the interest the individual may have to contribute solely because of the fact he lives in a organized community.

In short, this interest is the *prius* and not the *posterius* compared to the enjoyment of the benefits an individual may take advantage of by using the services public entity supplies.

As is evident in this reconstruction live together the moment of solidarity and the one related to the safeguard of the fundamental principles the Constitution states, and these principle balance each other that seems to be particularly in line with what the «fathers of the Constitution» wanted to outline, and this equilibrium has been taken up in subsequent monographic by authors such as Manzoni, Gaffuri, Moschetti and also, albeit not always clearly, by the jurisprudence of the Constitutional Court.

Nonetheless, more recently, an impairment of the function of solidarity has been operated, as I said, by a minor thought stream which advocates the art. 53, first paragraph, of the Constitution to be read as a principle of rational and equitable allocation of the public expenses.

On the one hand, the citizen is bound to contribute to the public expenditure because it has an interest in the existence and functioning of the state community, wherein he is inserted into or with which he is connected permanently and from a juridical point of view: and this falls within the fulfilment of the mandatory duties of solidarity contained in art. 2 of the Italian Constitution.

On the other hand, the legislator, albeit with broad discretion, must identify the precondition for taxation best able to assure the (abstract) suitability of the taxpayer to bear the burden of the tax.

I therefore feel that the thought of Micheli is ahead of its time when he rules out the conception of art. 53, first paragraph, as a function identified in the rational allocation of the expenses among the citizens. By contrast, I would ascribe this function to the art. 3 of the Constitution, wherein the tax basis and the scope of taxpayers has been identified.

It's important to note that, from Micheli's point of view, and on both sides of solidarity and the safeguard of the fundamental principles, the ability-to-pay principle covers all duties and taxes or at least not only the taxes needed to finance the so called «indivisible services»; it also concerns the exercise of the taxation power not only by the State but also by Regions and Cities according the lawmaking acts they are entitle to issue.

Along the same lines it is easy to be placed the creation of tributes featuring non-fiscal purposes: the fact that the compulsory fulfilment, in the scheme of the taxation charge, can be introduced for economic, political or other social with the objective of supporting public expenditure is not reason of breach of art. 53, first paragraph of the Constitution which, on the contrary, according to the thought of Micheli, does not accept at all a policy of fiscal neutrality.

In this regard, I think I can detect a hint (drawn on what I just mentioned and that may be interesting to deepen) from the Micheli's statement which is a legal as well as financial illusion the existence of charges that correspond to purely fiscal conception, i.e. to perceive the revenue.

In essence, says Micheli, various needs can induce the legislator to conceive the tax's framework in order to achieve non-fiscal purposes, earning less than he would have through different means of taxation: a case in point is the policy of incentives through exemptions which, not to knock against

the constitutional precept of art. 53, first paragraph, must be justified by other competing constitutional principles. But I think it is appropriate to make some distinctions.

Within the making process of the tax rule, the legislator usually identifies the precondition for the taxation, and then the taxpayers to whom that assumption is referred to as symptom of their ability to pay.

There is no doubt that in choosing the condition should, indeed must, intervene non-fiscal purpose on the grounds that it is regarded as a “good” precondition for taxation not only the one which is considered likely to create significant revenue for state coffers, but also the one that, simultaneously, meets certain policy objectives (economic or social).

This is to verify whether the requirement that prompted the creation of the tax levy should be considered primarily fiscal or predominantly non-fiscal: in other words, it should be ascertained if the tax, or the tax law, is created to get more revenue or to achieve a specific purpose (e.g. hitting consumption of luxury goods, discouraging consumption of certain assets, address the activities to a particular private sector and so on).

It is clear that as to the cases wherein prime (or even exclusive) is the purpose of creating more revenue, the non-fiscal purpose which is likely to coexist with them it is not adequate to qualify the tax as a tribute for non-fiscal purposes and, therefore, there will be no need to address the problem of coordination with other constitutional provisions.

This problem, by contrast, arises when the non-fiscal purpose takes the main role in the creation of the tax rule.

I have been realizing that often the boundary between the non-fiscal purpose and the fiscal one may be very subtle and I guess Micheli felt the same in this regard. Indeed, he believed it is practically very difficult to ascertain when the fiscal choice does not ground on non-fiscal purposes and when it does.

I say this because more and more often in modern finance the non-fiscal assessment largely determines the choice of the elements that make up the precondition for taxation as well as the taxpayers called to pay it.

In fact, the tax levying of the Financial authority is instrumental to any other, conducted for the pursuit of public purposes, and therefore the expenditure policy, and the choices that determine it, directly affects the choice of the fiscal charge and discipline of it.

It is also true, however, it is necessary to define what is meant by taxation for economic and social purposes as well as redistributive non-fiscal purposes.

It is obvious that the tax revenue is used to support public spending, and then to make the pursuit of public purposes: no one would dream of seeing a non-fiscal function in the fact that the use of the proceeds will be used not only for the financial support the financial needs of the levying entity but also to pursue a particular of economic, social, redistributive purpose.

Therefore, the use of non-fiscal-purpose taxes should be characterized by the fact that the pattern of the coercive pecuniary fulfilment is not used to implement the contribution of the taxpayer to public spending, but to achieve a different goal, though constitutionally important.

In this respect, one might also cast doubts on the actual enforceability of art. 53, first paragraph of the Constitution, with regard to non-fiscal-purpose tax income as did Forte, that believes that this kind of revenues should be subject to the principles expressed in art. 41 of the Constitution.

In fact, since the non-fiscal purpose is still attained through the creation of a tax, it is not clear why art. 53, first paragraph of the Constitution should not apply to these cases too.

This, on the grounds of its role intended to safeguard the fundamental principles of the Constitution and also because the achievement of a non-fiscal purpose always requires the fulfilment of the duty of solidarity on behalf of the individual called upon to contribute. I would also add that the Spanish doctrine, among other things by invoking the above-mentioned thought of Micheli, just confirms that it is difficult to distinguish between taxes according to their purposes, being both the objectives pursued simultaneously by the same tax (J.L. PEREZ DE AYALA, *Art. 4, Commentario alle leggi tributarie e finanziarie*, Madrid) and yet considers appropriate to distinguish the case of non-fiscal purposes pursued by a particular tax alongside the aim of achieving an income from the intention of establishing a tax expressly designed and established to achieve non-fiscal purposes, independently from the prospective, second aim which consists in providing the government with an income (L. MATEO, *Analisis y critica de un impuesto de ordenamiento moral*, in *Civitas*, REDE, No. 39, 1983).

It does not fall within the non-fiscal scope, although Micheli deals with it in this context, the exemption of minimum income needed for the livelihood of the taxpayer, that is the question of the so called «protection of the subsistence minimum».

That is, I believe, something that relates to the structure of the precondition for taxation, in the sense that once identified the revenues (or rather the possession of revenues) that make the tax due, is necessary to

exclude from the pre-condition for taxation that minimum income which guarantees the survival of taxpayer.

So, no exemption for non-fiscal (social) purposes, but real limit to fiscal levying, as an indication of the minimum benchmark, or rather the lower limit of the compulsory fulfilment.

I would like to dwell on this point to recall that the tax exemption made up of the minimum necessary to personal and family needs is a criterion that, peacefully, is covered in the traditional contents of the principle of ability to pay, and is a matter of undoubted importance to strengthen the thesis of those who tend to subjectivize such a principle: and it is evident that the more pronounced is the customization of the tax system, the more easily the «minimum exemption» will be accomplished, taking into account the complexity of the taxpayer's economic condition.

In the current personal income tax system the need for guaranteeing the minimum subsistence is being implemented in two ways, that is to say either by the deduction of expenses and liabilities which, although not inherent to the personal income, affect the economic situation of the debtor (even if the Italian Income Tax Law limits the deduction to specific charges listed therein, sometimes setting a maximum limit, see Art. 10 of TUIR (the Italian Income Tax Act approved by Presidential Decree 22 December 1986, n° 917), as well as through the exclusion from tax for the minimum income, on the one hand, and the deduction of allowances corresponding to the minimum livelihood, on the other hand (deductions for loads of family employment income, for certain charges, for rents).

There is no doubt that the judgement on the compliance of the provisions related to the principle of ability to pay is far from being easy, because of the difficulty to identify what can be meant by «minimum subsistence» and especially what should be its extent: the fact remains, however, that the path followed by the Constitutional Court, namely the assertion that the measure of the «minimum subsistence» is a matter of discretion entrusted to the ordinary legislator and as such unquestionable is liable to be criticized since the arbitrariness, the unreasonableness and the incongruity of regulatory measures undoubtedly fall within the Constitutional Court's powers.

Here just helps the timely opinion of Micheli that stressed the very wide margin of freedom of the legislator and noted that his concept of the ability-to-pay principle would not mean that taxpayers should be affected until their livelihoods are entirely drained.

The problem is whether to consider the issue of the *minimum subsistence* as a minimum income's exemption (as Micheli stated) and then say, with him, that the legislator shall have ample play in determining the least of these, with regard to the political and economic criteria which address, in a given historical moment, the real action of the Parliament and Government; or, by contrast, to understand the principle of the «minimum subsistence» in the sense that the obligation to contribute to public expenditure should be charged to those who, once accomplished their vital needs and family, still have the ability to contribute to these costs: it could happen, in fact, that despite the deduction of the charges, the family expenses, the amount of income which is ultimately levied by the tax is the manifestation of a state of need rather than ability to pay, also because of the heavy impact of the levy in the forms of indirect taxation (see Constitutional Court, judg. n° 97 of 1967; judg. n° 151 of 1982).

4. Ability-to-pay and territoriality

One thing that Micheli intuits clearly - to which he does not devote any special in-depth study insofar by him not regarded as relevant to his aims pursued in his scholarly piece of writing dedicated to the power of taxation - is the link between the territoriality and ability to pay.

In this respects, the Author does not deepen, and perhaps address directly, the Article 53, par. 1, of the Italian Constitution. Micheli points out that by means of the above-mentioned norm the territoriality principle of taxation has acquired constitutional relevance, as States can consider as relevant only situations and circumstances occurring in their own territory, even when referring to foreigners.

This way, the uncertainty on foreigners being or not being subject to tax - that here Micheli compares to Italian citizens, although by not placing the problem in terms of resident / non-residents citizens - for tax-relevant operations which have come into existence within the boundaries of the country, seems to be overcome; however, it seems neglected the aspect that gives substance to the principle of universality of taxation, namely that tax-relevant situations created abroad by residents of the country.

This incompleteness is somewhat anomalous, since, as stated above, Micheli had in mind the connection between the Article 53, par. 1, and Article 2 of the Constitution, noting that the first provision is an application and the specification of the second, where it states that the Republic

requires the fulfilment of the mandatory duties of political and economic solidarity and social development.

Therefore, it would have been desirable a further control in order to target the ones subject to the duties of solidarity, also in order to understand the relationship in terms of space between the holders of such obligations and the community to which the taxpayer belongs.

If the obligation to contribute under Article 53, par. 1, is part of the duty of solidarity provided for by Article 2, it is necessary to properly determine who take on these duties, and in relation to what kind of status.

If it is (and was) incontrovertible that belonging to the «People's Community» - from a substantial point of view intended as the placement of the taxpayer in it and his constant presence in the country's territory - requires the solidarity and therefore the obligation of contribution, the same is true for the duty of solidarity that can also be considered against those who, although not resident in the territory, have established a steady and legally-consistent link with the country.

Hence, it must be considered with favour the constitutionality of the application of a tax rule in respect of non-residents - when the above juridical link actually exists and takes its shape through the realisation of the pre-condition for taxation within the country's territory – as well as the need of distinguishing between residents and non-residents with regard to their ability to pay.

Even in Micheli's writing *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali* (published in *Diritto e pratica tributaria*, 1965, I, p. 217 et seq.) the link between territoriality and ability to pay is confirmed and deepened by Micheli.

The solidarity-related foundation of the ability-to-pay principle is reaffirmed, and thus requires the non-resident to be linked to the country's system of taxation by means of a qualified legal situation capable of economic assessment: thinking in terms of benefit, it could not possibly be set the gauge to measure the taxpayer's participation in the sovereignty and the his benefit from the services of the State. Therefore, it is necessary to seek the interests of non-resident for the very existence of the «People's community State», with reference to the objective (and legally relevant) situation in connection with the country's system of taxation.

Micheli notes, without going into details, that the diversity of ties that can unite the taxpayer to the country's system of taxation may differentiate the ability to pay of foreigners in respect to the citizen's. Indeed, raising the question in terms of resident / non-resident, the full inclusion in the «Peo-

ple's community State» typical of the resident citizen justifies and legitimises the view of the his own economic capacity as a whole, which should be called on to contribute with all of his income wherever it has been yielded.

Unlike the non-resident - whose obligations of contribution must be consistent with the parameters originating from the different liaison - he has with the «People's community State» namely on the basis of the legal bonds that tie him to the country's system of taxation.

This differentiation - which, as everybody knows, is to be implemented through the principle of «worldwide taxation» for the residents and «the principle of the source» of the income for non-residents with respect to income taxation - could certainly be based on the principle of equality under Article 3 of the Italian Constitution, which requires different treatment for different situations.

This justifies the greater contributory requirement incumbent on the resident, especially with respect to the resident's income taxation compared to the non-resident's. So holds the great majority of the scholars.

However, Micheli properly notes that the Article 3 of the Italian Constitution establishes the principle of equality only in relation to citizens, whereas Article 10 refers to the treatment of the alien originating from ordinary laws or international treaties.

It follows that under the same levy - such as the taxation on income - once determined the non-resident's ability to pay in relation to the objective connection with the country's tax system, his position can be differentiated from the resident - who is also a citizen - without the need for the comparison that Article 3 would require if the rule were to apply to both citizens and foreigners.

The lawmaker could thus discriminate the tax treatment of foreigners either with a more favourable regime in respect to the citizen (to facilitate the investment in the country) or in a more burdensome one, at the same time abiding-by the limitations arising from the principles and rules of the EU Law (such as non-discrimination, freedom of establishment, harmful tax competition).

5. Ability-to-pay and presumptions

In the same context concerning the different profiles and areas of operation of the principle of ability to pay separate consideration is reserved the subject of presumptions, which can be easily explained on the basis of

two circumstances: first, Micheli's specialization in procedural law subjects and, secondly, the fact that the Sixties were the early years of the Constitutional Court's activity and the Court had to consider a number of issues relating to the constitutionality of presumptions contained in many cases of the tax legislation.

The approach is very balanced in the sense that Micheli - tackling the problem of the legitimacy of the presumptions raised by Tax law to determine the existence and consistency of a taxable event, makes some preliminary remarks stating that, in itself, the presumption *facti* or *hominis* is not contrary to constitutional precepts and instead there may be presumptions *legis*, both absolute and relative, which may conflict with the principles provided for by the Constitution.

Therefore, his stance was opened and, consequently, ideologically neutral. This in the sense of not being *a priori* in favour of the constitutionality of the presumptions, which is developed in some writings close the ones to the others in time, and namely: *Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge* (Equality of treatment, ability to pay and presumptions of the law) regarding Art. 31, paragraphs I and II, of Inheritance Tax Law, published in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1966, 1454 et seq., and *Capacità contributiva reale e presunta* (Real and presumptive ability to pay), in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1967, 1525 et seq..

These writings are followed by *Note sulla capacità contributiva presunta* (Notes about presumptive ability to pay), in *Il Foro Italiano*, 1970, V, c. 134 et seq, - which has been written in the context of a controversy between the then President of the Constitutional Court, Giuseppe Branca and a group of Tax law scholars, including Micheli as well as Fedele and Adonnino on the criteria to follow when annotating judgements - and in the second half of the Seventies from the writings *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario* (Presumptions and abuse of law in Tax law), in *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, 1976, I, p. 396 et seq., and *Ancora in tema di presunzioni tributarie* (Again about tax presumptions) in *Rivista di diritto processuale*, 1978, 107 et seq..

In the first two writings mentioned above, expressing the initial position on the issue concerning Tax law presumptions, emerges much caution in assessing the scope and content of the Constitutional Court's decisions, being likely to the scholar that Constitutional judges make use - perhaps too casually - of the «label» of «presumptions» even in cases not classifiable as such and putting on the same plane presumptions with different legal nature.

A case in point is the Constitutional Court, judg. n° 103 of 12 July 1967, concerning the constitutionality of Article 22, paragraph I of Law n° 573/1951 relating to the increase of 10% for the income Tax on movable wealth, categories A, B, C (capital gains, business and labour income) to be entered on the list of enforceable credits in case of ascertained tax evasion. In essence, the Court has detected the existence of a legal presumption identified in the mechanism outlined by the rule at issue and ruled out the possibility to consider legitimate an ability-to-pay presumptions which grounds on the alleged basis of the increase of 10%.

Micheli expresses its opposition to such a conclusion and not, of course, because the he advocates or supports the legality of a presumed ability to pay, but rather because it considers that the Court failed to consider the real scope of the provision, which contains penalties: the commission of the offence by the taxpayer - i.e. the omitted submission of the income tax return - has a consequence, in terms of penalty, expressed in a 10% increase in the previous year's income.

Hence, the scholar formally invited the Court – and, indeed, all the interpreters of the tax rule – to carefully analyse the hypothesis in which the legislative provision may be deemed independent from reality and find a general legal rule.

It cannot be taken for granted that exists a common concept of presumption which is valid for both *hominis* presumptions and *legis* presumptions. When it comes to introducing legal presumptions, the lawmaker does not think on the grounds of an empirical rule, but it lays down a legal criterion to determine (in whole or in part) the tax case.

Consequently, the foundation of the rule and the constitutionality thereof are not to be found in the *id quod plerumque accidit*, but rather in verifying whether the legal criterion might lead to a legal case which, from an abstract point of view, results in line with the principle of ability to pay.

Therefore, the constitutionality of irrefutable - or absolute - presumptions must be ruled out, mostly because they determine a fiction that cannot be countered by the taxpayer and, by contrast, the eligibility of the rebuttable – or relative – presumptions should be taken into consideration, since the latter simplifies the process of detection and recognition of taxable income, avoiding the phenomenon of evasion and making the procedure more rapid and precise.

I would say that this approach, but above all the invitation to rigorously analyse and classify the different cases, had great hold on the development of the doctrine as well as the Constitutional Court's rulings.

In fact, among other authors, I remember the distinction made by Enrico De Mita in *Principi di diritto tributario* (Principles of Tax Law), Milan, 2004, p. 92 et seq., between some legal exemptions like Art. 67, Lett. b), TUIR, referring to taxation on income other than capital gains realized by selling real estate which have been purchased or built for no more than five years, the analogical application of rules (such as fees for the provision of guarantees or warranties, considered among the capital gains) and the actual presumptions.

I think that making such distinctions - as well as verifying whether the effect of creating a tax obligation cannot be linked to a pre-determined presumptively but to a real sanction - would be greatly useful in order to achieve a fine-tune connection between the case provided for by the law and the ability to pay.

I mean, for example, that in the case of legal exemptions, the assessment of constitutionality must be made with regard to the suitability of the legal situation considered to express the ability to pay of the taxpayer.

For instance, does the realization of capital gains - resulting before five years are elapsed since the purchase of the property - express the suitability for taxation? I would say that the answer is certainly positive, being understood that further comparison with the principle of equality is needed. This in view of the fact that the lawmaker, rather than providing for the general levy of capital gains originating from private property assignments, opted for the taxation on time grounds (the before-five-years-sale limit).

Otherwise, for cases of actual presumption, the comparison is made between the criterion of identifying, on a presumptive basis, a fact that makes the pre-condition for taxation or the tax base (for example, the presence of money within an inherited asset, jewellery and furniture for an amount equal to 10% of the total net taxable value of the fortune) and the rationality and validity of the fact (i.e. the pre-condition for taxation) as an expression of ability to pay of the taxpayer.

According to the Constitutional Court, as everybody knows, the legal presumptions - to be compatible with the principle of ability to pay - must be substantiated by positive evidence, that justify rationally, and, in any case, they must admit the right to refute it (even though not always can be considered as such the ability of the taxpayer to present facts in the manner and extent indicated by the rule).

Thinking again on Micheli's stance with regard to the presumption of jewels, money and furniture belonging to the inherited fortune (art. 31 of

Royal Decree of 30 December 1923 n° 3270) - whose question of constitutionality was deemed unfounded by the decision in n. 109/1967 - it is perhaps possible to detect a high resistance to frame this case - like the others taken into account in the writing *Capacità contributiva reale e presunta* (Actual and presumptive ability to pay), and namely the judgments n. 77/1967 and 103/1967 - within the scheme of the rebuttable legal presumptions.

In fact, Micheli argues that when the legal presumption, although refutable, substantially precludes the provability of the contrary, it should not be comprised within the concept of presumptions rather in that of the substantive rule which provides for the regulation of the case.

The empirical rule crystallized by the lawmaker has no effect on itself but, rather, when it is assumed as a criterion for the discipline of a particular case.

In essence, the legal qualification of the case provided for by the rule - as a legal presumption or a substantive rule of discipline of the pre-condition for taxation - seems, according to Micheli, to depend on the permissibility or not of the evidence to the contrary: if this right may be really exercised, we are in the field of presumption; if not, we are in the field of the law providing for an ordinary discipline of the pre-condition for taxation.

On closer inspection, this approach seems to ground on the basis of the discipline provided for by the Legislative Decree n. 346, October 31, 1990, with special regard to Article 9 (the second paragraph corresponds literally to Article 31, RD, 3270/192) and Article 11. It should be considered, in fact, that the case related to the presence of money, jewellery and furniture is not included in Article 11, which has the heading «*presunzione di appartenenza all'attivo ereditario*» (presumption of belonging to the inherited fortune), but just in Article 9, dedicated to the definition of inherited assets. Therefore, we are not in front of a presumption but a positive determination of the taxable estate.

In fact, the same approach could be used to configure the legal nature of provisions (Article 110, par. 10, TUIR) relating to the non-deductibility of expenses and other negative components arising from transactions with businesses which are resident in the country or located in countries or territories other than those allowing an adequate exchange of information (as identified by Ministerial Order in Art. 168 *bis* of the Income Tax Code), as well as the legal nature of the provisions relating to the imputation of the income of controlled foreign companies under Article 167 TUIR.

In both cases, it is arguable that we are dealing with a refutable presumption: in the first case, the absence of costs and other negative com-

ponents of income and, in the second case, the direct and immediate availability of income in the hands of the controlling entity, with the right to disprove these presumptions through the exercise of the right to evidence to the contrary provided under Article 110, par. 11 and 167, par. 5, TUIR.

However, if we contend that the last-mentioned provisions substantially preclude the provability of the contrary, we should conclude - as Micheli did - that both measures - although formulated according to the form of the logical scheme of presumption - constitute the actual regulation of any transaction that should be made with companies resident or located in certain countries as well as the discipline of any business relationship with foreign subsidiaries or affiliated companies that should come into existence, resident or located in those countries, with the aim of defining the tax base of the resident in Italy, who is part in the transactions and the obligations thereof.

Therefore, for the purposes of verification of the constitutionality of such provisions with reference to the principle of ability to pay, it would be advisable not to check whether those provisions are in line with the empirical rule - according to which these costs are usually non-existent and these incomes are usually immediately available to their controllers - but, rather, to verify whether the implementation of those operations and the obligations thereof are facts that could be deemed as real, independent expressions of the taxpayer's ability to pay. This, in order to consider the latter as legally bound to contribute a quantitatively superior amount than an individual who has never realized such operations.

Ultimately, it comes to identifying the existence of an actual ability to pay, which must express itself through facts, and not a presumed ability to pay, in the sense that there should be no presumption of the ownership of income in the provisions indicated.

6. Ability to pay and retroactive tax laws

Finally, it deserves to be emphasized Micheli's consideration of the principle of ability to pay as a part of the problem concerning the retroactivity of the tax rule.

I want to point out immediately how rigorous is, in this regard, the thought of Micheli. In fact, the scholar adheres with momentum to what has been said by others, like Paolo Barile, as he emphasises not only that retroactive law - and especially retroactive tax laws - should be regarded as

uncivilized, but also that they should be regarded as a policy incoherent with the principles of the Italian Constitution.

That said, I must remember that - although in a brief annotation of judgement n.174 of 23 December 1963, *Note minime sulla retroattività della legge tributaria* (Brief considerations on the retroactivity of Tax law) published in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1963, p. 1702 et seq., - Micheli identified very clearly the issues relating to the constitutional coherence of retroactive tax law.

First, it affirms the exclusion of a sharp contrast with Article 23 of the Constitution. Some had contended - among others Lombardi, *Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria* (Political solidarity, economic solidarity and social solidarity in the framework of the constitutional duty of fulfilment of the obligation to pay taxes), in *Temi tributari* 1964, p. 105 e seq. - that the retroactive tax law, giving an *ex post* qualification of data, facts or events, inexorably refers to situations already historically determined and thus assuming the connotations of an administrative act, contrary to the statutory reserve, and also with the inability (or rather controversial possibility) for the lawmaker to enact administrative acts.

With great precision, Micheli rules out both possibilities, especially for the substantive content of the retroactive rule, provided with the qualities of abstraction and generality which make it suitable to regulate an indefinite series of cases even if they are already historically determined and determinable at the time of the entry into force of the norm.

However, the scholar poses the question of the adequacy of a retroactive tax law in relation to Article 53 of the Italian Constitution to say that comparing the concept of a tribute to the concept of ability to pay, the interpretation of the norm is not followed in any case by the violation on behalf of the retroactive tax law of Article 53 of the Italian Constitution.

By contrast, such opposition depends on the fact that the retroactive rule impacts against the empirical rule, according to which a past event revealing the ability to pay is not likely - according to the *id quod plerumque accidit* - to demonstrate the taxpayer's economic capability to contribute to public expenditure.

In the above-mentioned writing, Micheli merely considers that the ability to pay is likely to exist in the recent past with regard to the time of adoption of the rule whereas an event occurred in the distant past would cast doubts on its existence, even if later clarifies in *Corso di diritto tribu-*

tario (Tax Law Course), Turin, 1970, p. 26, that Article 53, par. I, may be violated by a rule that gives importance to a circumstance that occurred in the past (no matter how close or distant) and can no longer be considered a revealing sign of the ability to pay.

That statement was later reflected in a ruling of the Constitutional Court, which emphasised the need for the ability to pay to be actual on time grounds or, in other words, existing at the time of imposition (Cases n. 44/1966 and 75/1969).

However, Tax law scholars later emphasised the close connection between timeliness and effectiveness, in the sense that the current ability to pay must be effective and to be effective must be present (Case n. 54/1980).

In fact, Micheli's indications with regard to past events, *i.e.* the distance of time between an event under consideration and the subsequent entry into force of the tax rule, seem endorsed by the Constitutional Court, as in the Case n. 44/1966 on Tax on building lots, where the Court found excessive the temporal distance and, therefore, the incompatibility of the precondition for taxation with an actual ability to pay.

7. Current interest for the thought of Gian Antonio Micheli

I do not think I overestimate - if anything, this would solely be due to emotional reasons - the importance of the thought of Micheli on the issues I have been dealing with, saying that, on the one hand, he has placed much of the premises that afterwards have guided the development of Tax law doctrine, and secondly, that his insights have been reflected in these developments and nowadays result invigorated and strengthened in their significance.

In short, his coherent and lucid opinions have not been clouded by the passage of time, and especially by the changes in the legal system at all levels, from the Constitution to administrative practice.

The dual role of the solidarity and protective nature of Article 53, I par. of the Constitution has been confirmed by the scholars active after the time of Micheli's writings (1964 - 1970) and by the Constitutional Court.

On the other hand, the latest theory that attributes to the principle of ability to pay the role of a criterion of rationality and consistency in the allocation of public expenditure not only can undoubtedly be considered a minority, but has been subject to criticism (among others Moschetti and Falsitta), which, at the present time, does not seem to have been overcome.

There are those who have even contended that the ability-to-pay principle is declining, highlighting an ongoing evolution of our legal system characterized by trends towards the privatization of the relationships between the taxpayer and the tax authorities - trends that are seemingly abandoning the cardinal principle of ability to pay.

Along with others, I am inclined to confirm the existence of such an evolution: on the contrary, the roadmap seems to draw more strongly the need for a reference to the ability-to pay principle's protective nature in the sense of solidarity.

First of all, the loss of authoritarian spaces, the increasingly extensive participation of the taxpayer in the training phase of the tax claim, the increasingly pronounced transfer to taxpayers of acts and formalities necessary for the implementation of the levy are all elements that in themselves do not justify the weakening of the principle of ability to pay.

We must bear in mind that it is the ordinary lawmaker - and certainly not the constitutional one - who is in charge of changing over time the forms of application of taxes - to outline a different time in the formal obligations, differentiating powers of tax bureaux, to pose different behaviours between the phase of assessment and the phase of collection of taxes: it would be nonsense to consider a path that was defined for liberalization like something that could affect the consistency and applicability of ability to pay.

Falsitta properly recalled that the principle of ability to pay is not a doctrinal or jurisprudential creation, but a principle laid down in Article 53, I par. of the Italian Constitution, which is neither repealed nor currently being repealed - *Il doppio concetto di capacità contributiva* (The dual concept of ability to pay) in *Rivista di diritto tributario*, 2004, I, p. 888): so the only problem that may arise is to assess what should be the interpretation, whether the dominant doctrine and Constitutional Court's one or the one held - not too long ago - by a thought which can be considered a minority.

I should add that I think I can notice a basic misunderstanding in the opinion mentioned above, where it is has been stated that the text of Article 53, I par. seems to leave open spaces for the concrete definition of the principle of ability to pay and the lawmaker's discretion seems to be entitled to manifest itself in different ways and this is perhaps linked to the era in which this discretion is exercised.

But this time the evolutionary principle of ability to pay, while it can certainly lead over time to a different appreciation of a certain fact by the lawmaker, following the evolution of the economy, technology, social and

political conditions and so that new pre-conditions for taxation are detected for new basis of the tax which in the past have not been taken into account, it certainly cannot mean that it is to change the meaning to be attributed to the ability to contribute, in some way reducing the scope and relevance of it.

I would add that, indeed, the configuration of the principle of ability to pay, as outlined above, it should be emphasized and perhaps further developed in a historical moment in which the drive towards federalism is - perhaps rightly - unstoppable.

As I stated above, the obligation of contribution is not reserved to public expenditure, but also to public entities, primarily the local ones such as regions and municipalities: and, therefore, the performance of solidarity duties are incumbent upon those who have an interest in the existence and functioning of the community not only at a State-level but also at a local-level - i.e. communities, regional and municipal levels - .

We have been accustomed to a tax system in which the central government taxes have always done the lion's share, so the problem with the coexistence of different and, so to speak, «multidirectional» contributory obligations has not been posed in the prospective of the application of constitutional principles, except for the problem of identity of the events likely to constitute a pre-condition for taxation at both national and local level.

However, should the implementation of fiscal federalism imply the rise the methods of taxation by the various governmental entities (state, regions, municipalities, metropolitan cities and so on) – although with reference to different pre-conditions for taxation – it would be needed once again to make reference to the principle of ability to pay so as to put a limit on multiple-taxation as well as to ensure and safeguard the integrity of the taxpayer's fortune.

It would be needed to acknowledge that, in a federalist system, the duties of solidarity must be graduated according to the different responsibilities of taxation bureaux, so that, for example, the central government whose institutional duties are limited to the areas of Defence, Justice, Foreign relations and Public policy, may not require a greater contribution, or even equal to that of other bodies with greater powers in respect of individuals.

This is not to dust off the old thesis about the benefit from public services, or join those relating to the criterion of rationality and consistency in the allocation of public expenditure, but, rather, to review the solidarity-related origin of the principle of ability to pay, in order to take into account the coexistence of different communities in which the subject is inserted.

Consequently, the obligations of contribution should be graded in a consistent manner with regard to the coexistence of those communities, understanding the need to safeguard the achievement of the economic strength of the individual called upon to contribute.

If the comments made are reliable, I wholeheartedly believe that the principle of ability to pay still enjoys great topicality the way it has been reconstructed by a still valid and dominant doctrine even on the basis of the reflections developed by Micheli in the most delicate phase, such as that of the Sixties and of the early Seventies, devoted to the theoretical studies of this principle.

La capacità contributiva e la territorialità dell'imposizione nel pensiero di Gian Antonio Micheli

Giovanni Puoti

SOMMARIO: 1. *Le riflessioni di Gian Antonio Micheli sul principio di capacità contributiva*; 2. *Efficacia precettiva dell'art. 53, primo comma, Cost.*; 3. *La nozione di capacità contributiva*; 4. *Capacità contributiva e territorialità dell'imposizione*; 5. *Capacità contributiva e presunzioni*; 6. *Capacità contributiva e retroattività delle norme tributarie*; 7. *Attualità del pensiero di Gian Antonio Micheli*

1. Le riflessioni di Gian Antonio Micheli sul principio di capacità contributiva.

Il momento nel quale l'attenzione di Gian Antonio Micheli viene tratta in modo rilevante e consistente dal principio di capacità contributiva è certamente quello della prolusione al corso di diritto tributario nella facoltà di Giurisprudenza della Università «La Sapienza» di Roma, alla cui cattedra Micheli venne chiamato nel 1964. La prolusione viene pubblicata con il titolo *Profili critici in tema di potestà di imposizione* nella Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze del 1964 (I, p. 3 e ss.).

Credo che per valutare in modo adeguato il pensiero del Micheli in questo approccio a tutto tondo con i diversi aspetti e problemi legati alla nozione di capacità contributiva sia opportuno, per non dire essenziale, collocare questo primo approfondimento in una prospettiva storica o meglio cronologica.

Voglio dire che quando Micheli si dedicò alla redazione della sua prolusione, nel 1963, la Costituzione repubblicana era entrata in vigore appena quindici anni prima, la Corte Costituzionale aveva avuto la sua prima udienza inaugurale sette anni prima, nell'aprile del 1956, e lo stesso Micheli aveva

percorso la sua carriera scientifica nell'area del diritto processuale civile, sia pur con notevole attenzione agli aspetti processuali del diritto tributario.

Il senso di tali osservazioni è che Micheli affronta il tema della capacità contributiva da un lato senza pregiudizi per così dire «ideologici», non avendo concorso alla creazione di alcun orientamento dottrinale in proposito, che sia stato accolto o disatteso nei lavori preparatori alla Costituzione; dall'altro che Egli si trovava a confrontarsi con una giurisprudenza costituzionale ancora ai primi passi che, del resto, tenuto conto del ritardo nell'insediamento della Corte rispetto alla entrata in vigore della Costituzione, era ancora particolarmente dipendente dalla sensibilità in materia costituzionale dei giudici *a quibus*, vale a dire dalle impostazioni delle ordinanze di rinvio.

Vorrei aggiungere, per la più esatta collocazione cronologica del pensiero di Micheli, che anteriormente allo scritto in argomento era intervenuta soltanto la monografia di Giardina (*Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano 1961), essendo posteriori le opere di Manzoni, del 1965 (*Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale*, Milano, 1965) di Gaffuri, del 1969, (*L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969), di Maffezzoni, del 1970 (*Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*) e ancor più quella di Moschetti, del 1973 (*Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973).

Ciò premesso, mi limito a ricordare che l'obiettivo dello scritto in argomento era quello di verificare la possibilità di assumere una nozione unitaria di tributo, idonea anche a delineare la nozione di potere o potestà di imposizione, e pertanto l'oggetto del diritto tributario, proseguendo nell'aspirazione in tal senso di una parte della dottrina, tra cui Vanoni e L. V. Berliri, che Micheli giustamente considerava, però, tentativi non coronati dal successo.

Posto che la Costituzione non contiene una positiva definizione né del tributo né della potestà di imposizione, Micheli muoveva dalla considerazione dei contenuti dell'art. 53, primo comma, per iniziare un percorso proteso appunto alla definizione prima del tributo e poi del potere di imposizione.

Occupiamoci dell'approccio con tale norma costituzionale.

2. Efficacia precettiva dell'art. 53, primo comma, Cost.

Il primo problema che Micheli si poneva era, allora, ovviamente quello della efficacia, immediatamente precettiva o meramente programmatica, del primo comma dell'art. 53: disattendendo le indicazioni di autori come

Balladore Pallieri, Achille Donato Giannini, Romanelli Grimaldi e Cocivera, Micheli si esprime in modo netto per il valore di norma giuridicamente vincolante, aderendo così a quanto già sostenuto da Lavagna, Giardina, Lombardi, e Andrea Fedele.

Simile problematica, quella della efficacia programmatica o precettiva, conferma, credo, quanto ho segnalato in precedenza, nel senso della parziale inutilizzabilità in quel momento della giurisprudenza costituzionale che aveva appena mosso i primi passi. Già qualche anno dopo, alla fine degli anni sessanta, i fautori della programmaticità della norma costituzionale in parola erano pressoché scomparsi e la Corte non esprimeva più perplessità in ordine alla immediata vincolatività della disposizione costituzionale, pur avendo affermato, fin dalla prima sentenza del 1956, che anche le disposizioni programmatiche potevano essere comunque oggetto del sindacato di legittimità costituzionale. Non v'è dubbio, comunque, che la tendenza svalutativa del principio di capacità contributiva, evidentemente imperniata sulla programmaticità della disposizione contenuta nel primo comma dell'art. 53 Cost., ebbe notevole presa negli anni '50: tra i primi, e principali fautori, A.D. Giannini, che fin dal 1950 (*I rapporti tributari, in Commentario sistematico alla Costituzione italiana, 1950, I*) sottolinea, da un lato, l'amplissima discrezionalità della legge nella individuazione del presupposto d'imposta e dall'altro la inidoneità del criterio di capacità contributiva, nella sua indeterminazione, a costituire un precetto giuridico e a porre vincoli di sorta al legislatore. Vorrei ricordare, al riguardo, che talvolta vengono ascritti alla c.d. corrente svalutativa studiosi il cui pensiero non sembra essere omogeneamente interpretabile in tal senso: mi riferisco soprattutto allo scritto di Falsitta, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, I, p. 889 e ss. il quale colloca in tale corrente assieme a AD. Giannini, oltre che Forte, Berlin, Bartholini e Gustavo Ingrosso, anche Fedele e Gallo.

Non mi sembra, tuttavia, che la posizione di questi ultimi, che indubbiamente si differenzia dalle opinioni della c.d. dottrina di maggioranza, che muove dal pensiero di Giardina e che annovera Autori come Moschetti, Manzoni, Gaffuri, De Mita e Fantozzi, possa essere considerata in qualche modo svalutativa sul piano della vincolatività del disposto dell'art. 53.

Concludo sul punto sottolineando comunque la piena adesione di Micheli non solo alla nozione precettiva della capacità contributiva, ma anche ai requisiti della attualità ed effettività che Egli svilupperà e chiarirà, come vedremo, con riferimento ai temi delle presunzioni legali nel diritto tributario e della retroattività della norma tributaria.

3. La nozione di capacità contributiva

Lo schema che Micheli assume nell'esprimere il suo pensiero in ordine alla portata del principio di capacità contributiva è assai lineare: la capacità contributiva delimita, qualificandolo, il potere di imposizione e pertanto concorre a determinare il concetto di tributo.

Non è attendibile dunque né il riferimento ad una qualità intrinseca e costante del soggetto (come avviene per la capacità in senso stretto) né, tantomeno, ai vantaggi che possono derivare al singolo dal godimento complessivo dei pubblici servizi: si tratta, invece, di una relazione tra il soggetto e il presupposto di fatto stabilito dal legislatore perché la prestazione coattiva sia dovuta.

Con grande lucidità Micheli, anche in scritti successivi, tra i quali il *Corso di diritto tributario*, esclude la rilevanza, ai fini della individuazione della nozione di capacità contributiva, della correlazione tra la prestazione pecuniaria del singolo e il beneficio che questi riceve dall'azione dello Stato: i fatti che possono essere presi in considerazione dal legislatore non sono assunti, sul piano normativo, come manifestazioni della concreta utilità che il singolo ricava dal complesso di servizi o da un singolo servizio dell'ente impositore, bensì come sintomo dell'interesse che il singolo ha alla vita di quella collettività organizzata, per la cui stessa vita egli è chiamato a contribuire.

Insomma, tale interesse è il *prius* e non il *posterius* rispetto al godimento dei vantaggi che possono derivare al singolo dai servizi che l'ente pubblico è in grado di svolgere.

Come è evidente, in questa ricostruzione convivono il momento solidaristico e quello garantistico, fondendosi in un equilibrio che mi pare essere particolarmente in linea con quanto i costituenti intendevano delineare, e che è stato ripreso nei successivi approfondimenti monografici da Autori come Manzoni, Gaffuri, Moschetti ed anche, sia pure in modo non sempre limpido, dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, mentre, in tempi più recenti, una svalutazione della funzione solidaristica è stata operata, come si è detto, da una corrente, peraltro minoritaria, che legge nell'art. 53, primo comma, un principio di razionale ed equa ripartizione dei carichi pubblici.

Da un lato, infatti, il soggetto è tenuto al concorso alle spese pubbliche perché ha interesse alla esistenza e al funzionamento della comunità statale, nella quale è inserito o con la quale è collegato in modo permanente e giuridicamente rilevante: e ciò rientra nell'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà di cui all'art. 2, Cost.. Dall'altro il legislatore, pur

con ampio margine di discrezionalità, deve scegliere il presupposto di fatto in modo che questo sia tale da poter dimostrare la (astratta) idoneità del soggetto passivo a sopportare il carico del tributo.

Mi sembra dunque che il pensiero di Micheli venga ad escludere *ante litteram* la concezione dell'art. 53, primo comma, come funzione identificabile nella razionale ripartizione fra i consociati dei carichi pubblici: funzione che mi sembra collegabile invece all'art. 3 della Costituzione, una volta individuato il presupposto d'imposta e l'ambito dei soggetti passivi.

È importante rilevare che, nella prospettiva espressa dal Micheli, e su tutti e due i versanti, solidaristico e garantistico, il principio di capacità contributiva riguarda tutti i tributi e non soltanto le imposte o comunque i tributi che servono al finanziamento dei c.d. servizi indivisibili; e riguarda, altresì, l'esercizio del potere normativo tributario non solo dello Stato, ma di qualunque altro ente pubblico, dalla Regione al Comune, ovviamente nei diversi atti di produzione normativa ai quali ciascuno è legittimato.

Nella stessa prospettiva è agevole collocare anche la creazione di tributi con finalità extrafiscale: la circostanza che la prestazione coattiva, nello schema del tributo, sia introdotta per finalità economiche, politiche o sociali diverse, dunque, dall'obiettivo di sostenere la spesa pubblica non costituisce motivo di contrasto con l'art. 53, primo comma, Cost. che anzi, nel pensiero del Micheli, non accoglie affatto un criterio di neutralità del tributo.

A questo proposito mi sembra di poter rilevare uno spunto, appena accennato ma che può essere interessante approfondire, nella affermazione del Micheli che costituisce illusione giuridica, oltre che finanziaria, l'esistenza di tributi che rispondano ad una concezione meramente tributaria, cioè di percepire delle entrate.

In sostanza, osserva Micheli, le più varie esigenze possono indurre il legislatore a congegnare il tributo in modo da raggiungere date finalità extrafiscali, conseguendo importi minori di quelli che avrebbero potuto ottenersi per altra via: caso tipico è quello della politica degli incentivi attraverso esenzioni che, per non urtare contro il precetto costituzionale dell'art. 53, primo comma, devono essere giustificate da altri principi costituzionali concorrenti.

Credo che sia però opportuno operare alcune distinzioni.

Nella creazione della norma tributaria il legislatore individua prioritariamente il presupposto della prestazione coattiva e quindi i soggetti passivi cui quel presupposto si riferisce come sintomo della loro capacità contributiva.

Non v'è dubbio che nella scelta del presupposto possano, anzi debbano, intervenire finalità extrafiscali, nel senso che è un «buon» presupposto non

solo quello che si ritiene idoneo a creare un rilevante gettito per le casse dello Stato, ma anche quello che, contemporaneamente, risponde a determinati obiettivi di politica generale (economica o sociale).

Si tratta di verificare se l'esigenza che ha spinto alla creazione del tributo debba considerarsi prevalentemente tributaria o prevalentemente extrafiscale: cioè se il tributo, o comunque la norma tributaria, sia creata per avere maggior gettito o per realizzare una determinata finalità (ad esempio colpire il consumo di beni di lusso, disincentivare il consumo di determinati beni, indirizzare le attività private verso un determinato settore e così via).

È chiaro che ove sia prevalente o esclusivo lo scopo della creazione di un maggior gettito, la eventuale coeva finalità extrafiscale non è idonea a qualificare il tributo come extrafiscale, e non sarà necessario dunque porsi il problema del coordinamento con altre disposizioni costituzionali, problema che invece si pone quando la finalità extrafiscale assuma un ruolo prevalente o esclusivo nella creazione della norma tributaria.

Mi rendo conto come, spesso, il confine tra l'obiettivo tributario e quello extrafiscale sia molto labile: lo stesso Micheli avvertiva, in proposito, come sia praticamente assai difficile sceverare le considerazioni extrafiscali da quelle propriamente tributarie, dal momento che sempre più spesso nella finanza moderna la valutazione extrafiscale determina ampiamente la scelta degli elementi che compongono il presupposto di fatto del tributo e i soggetti passivi di esso.

In effetti, l'attività tributaria dell'ente impositore è strumentale rispetto a tutte le altre, svolte per il perseguimento dei fini pubblici, e quindi la politica della spesa, e le scelte che la determinano, influiscono direttamente sulla scelta del tributo e sulla disciplina positiva dello stesso.

È anche vero, però, che occorre precisare cosa debba intendersi per utilizzo dello strumento fiscale per fini economici, sociali, redistribuivi ed extrafiscali in genere. È ovvio che il gettito del tributo è utilizzato per sostenere la spesa pubblica, e quindi per realizzare il perseguimento di fini pubblici: nessuno si sognerebbe di scorgere una funzione extrafiscale nella circostanza che l'impiego del gettito viene utilizzato, oltre che per il funzionamento dell'ente impositore, anche per la realizzazione di particolari fini, di rilevante impatto economico, sociale, redistributivo e così via.

Dunque l'utilizzo extrafiscale del tributo dovrebbe essere connotato dalla circostanza che lo schema della prestazione pecuniaria coattiva viene utilizzato non per attuare il concorso del soggetto passivo alla spesa pubblica, ma per realizzare un diverso obiettivo, comunque costituzionalmente rilevante.

Sotto tale profilo si sarebbe addirittura portati a dubitare della operatività dell'art. 53, primo comma, Cost. in relazione alle entrate in funzione extrafiscale come ha fatto ad esempio chi, come Forte, ritiene tali entrate soggette ai principi espressi dall'art. 41 Cost. In realtà, dal momento che la realizzazione del fine extrafiscale viene comunque effettuata con la creazione di un tributo, non si vede perché non debba essere applicato l'art. 53, primo comma, sia in funzione garantistica sia perché la realizzazione del fine extrafiscale postula sempre l'adempimento del dovere di solidarietà da parte del soggetto chiamato a contribuire.

Aggiungo che la dottrina spagnola, tra l'altro richiamando il pensiero ora riportato di Micheli, conferma come sia poco agevole distinguere le imposte secondo i loro scopi, essendo d'altra parte entrambe le finalità perseguibili simultaneamente dalla stessa imposta (PEREZ DE AYALA J.L., *Art. 4, Commentario alle leggi tributarie e finanziarie*, Madrid) e tuttavia ritiene opportuno distinguere il caso di fini extrafiscali perseguiti da una determinata imposta parallelamente all'intento di conseguire un'entrata dall'ipotesi di un tributo pensato e istituito espressamente per il raggiungimento di uno scopo extrafiscale, indipendentemente dall'effetto secondario di fornire entrate pubbliche (L. MATEO, *Analisis y critica de un impuesto de ordenamiento moral*, in *Civitas*, REDF, n. 39, 1983).

Non rientra nell'ambito delle finalità extrafiscali, nonostante che Micheli ne tratti in tale contesto, la esenzione dei redditi minimi, necessari per la vita del contribuente, vale a dire la questione della c.d. salvaguardia del minimo vitale. Si tratta, credo, di aspetto che riguarda la struttura del presupposto, nel senso che una volta identificato il reddito (o meglio il possesso del reddito) come fatto generatore della prestazione coattiva, sia necessario escludere dal presupposto il reddito minimo che garantisce la sopravvivenza del contribuente.

Dunque non esenzione per finalità extrafiscale (sociale), ma vero e proprio limite all'imposizione, come identificazione del parametro minimo, o meglio del limite minimo della prestazione coattiva.

Vorrei soffermarmi su tale punto per ricordare che l'esenzione dall'imposta del minimo necessario alle esigenze personali e familiari costituisce un criterio che, pacificamente, viene ricompreso nei contenuti tradizionali del principio di capacità contributiva, e rappresenta un dato di indubbio rilievo a conforto delle tesi di coloro che tendono a soggettivizzare siffatto principio: ed è evidente come tanto più sia marcata la personalizzazione del sistema tributario, tanto più sia agevole realizzare in termini unitari l'esen-

zione del minimo, avendo riguardo alla complessa situazione economica del soggetto passivo.

Nel vigente sistema di imposizione personale sul reddito l'esigenza di garanzia del minimo vitale risulta attuata sotto un duplice profilo, sia mediante la deduzione di spese e passività che, pur non inerendo alla produzione di reddito influiscono sulla situazione economica del soggetto passivo (ma il TUIR limita la deduzione a particolari oneri ivi elencati, talvolta fissando un limite massimo, art. 10 TUIR), sia attraverso l'esclusione dall'imposta per i redditi minimi e la detrazione dall'imposta di quote corrispondenti al minimo vitale personale e familiare (detrazioni per carichi di famiglia, per redditi di lavoro dipendente, per taluni oneri, per canoni di locazione).

Non v'è dubbio che il giudizio sulla conformità delle disposizioni ora richiamate al principio di capacità contributiva sia tutt'altro che agevole, per la difficoltà di individuare cosa possa intendersi per «minimo vitale» e soprattutto quale debba essere la misura di tale entità: ciò non toglie, tuttavia, che la strada battuta dalla Corte costituzionale, e cioè l'affermazione che la misura del minimo vitale costituisce una valutazione discrezionale affidata al legislatore ordinario e, come tale, insindacabile è assai criticabile posto che l'arbitrarietà, la irragionevolezza e la incongruità dei provvedimenti normativi rientrano senza dubbio nel sindacato di legittimità costituzionale. Soccorre qui proprio la puntuale opinione di Micheli che mentre sottolineava l'assai largo margine alla libertà del legislatore, rilevava come dalla nozione da lui delineata di capacità contributiva non dovessero essere colpiti i soggetti in modo che sia loro tolta ogni possibilità di vita.

Il problema è quello se considerare la questione del minimo vitale come esenzione dei redditi minimi (come riteneva Micheli) per poi ammettere, con lui, che il legislatore avrà ampio gioco nel determinare questi minimi, in vista appunto dei criteri politici ed economici che indirizzano, in un dato momento storico, la concreta azione del Parlamento e del Governo; ovvero intendere il principio del minimo vitale nel senso che l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche debba essere posto a carico di chi, una volta realizzate le esigenze vitali proprie e della famiglia, abbia ancora attitudine a concorrere a tali spese: può accadere, infatti, che nonostante la deduzione degli oneri, della quota esente e della quota per carichi familiari, l'entità di reddito sulla quale venga in definitiva a gravare l'imposta sia manifestazione di uno stato di bisogno piuttosto che di capacità contributiva, anche a causa della pesante incidenza del prelievo nelle forme della imposizione indiretta (v. Corte Cost., 1967 n. 97; 1982 n. 151).

4. Capacità contributiva e territorialità dell'imposizione

Un aspetto che Micheli intuisce lucidamente, ma al quale non dedica un particolare approfondimento, nello scritto dedicato alla potestà di imposizione, poiché estraneo all'obiettivo che si prefiggeva, è quello del collegamento tra capacità contributiva e territorialità dell'imposizione.

Non approfondisce e forse affronta in modo non completo: con l'art. 53, primo comma, sottolinea infatti Micheli, ha acquistato rilevanza costituzionale il principio della territorialità del tributo, dato che lo Stato non può considerare come rilevanti se non situazioni e circostanze che si verificano nel proprio territorio, anche se riferentisi a stranieri.

In tal modo viene superata l'incertezza relativa alla assoggettabilità o meno al tributo degli stranieri (che qui Micheli contrappone ai cittadini italiani, non ponendosi dunque il problema in termini di residenti/non residenti) per le situazioni giuridiche realizzate nell'ambito del territorio dello Stato; sembrerebbe tuttavia trascurato l'aspetto che concretizza il principio della universalità della tassazione, e cioè quello della rilevanza per lo Stato delle situazioni giuridiche che si realizzano all'estero da parte dei soggetti residenti sul territorio nazionale. Tale incompletezza appare in qualche modo anomala, dal momento che, come si è detto, Micheli aveva ben presente il collegamento tra l'art. 53, primo comma e l'art. 2, sottolineando che la prima disposizione costituisce l'applicazione e la specificazione della seconda, laddove questa stabilisce che la Repubblica richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

Sarebbe stata, dunque, opportuna una ulteriore verifica in ordine ai destinatari dei doveri di solidarietà, per tentare di cogliere il rapporto in termini spaziali tra i titolari di tali doveri e la comunità statale. Se l'obbligo di contribuzione di cui all'art. 53 primo comma, rientra nell'ambito dei doveri di solidarietà di cui all'art. 2, è necessario appunto stabilire a chi facciano carico tali doveri, ed in relazione a quale tipo di situazione giuridica. Se è (ed era) pacifico che l'appartenenza alla comunità statale, dal punto di vista sostanziale, come inserimento in essa e presenza costante sul territorio, comporta il dovere di solidarietà e dunque anche l'obbligo di contribuzione, è altresì vero che il dovere di solidarietà può considerarsi anche a carico di chi, pur non essendo presente sul territorio, abbia comunque un legame giuridico qualificato e stabile con il territorio.

Di qui la legittimazione costituzionale alla applicazione del tributo nei confronti dei soggetti non residenti, quando il predetto collegamento giu-

ridico sussista e si concretizzi quindi nella realizzazione del presupposto all'interno del territorio dello Stato, ma anche la necessità di operare una distinzione tra residenti e non residenti proprio con riferimento alla capacità contributiva.

Anche nello scritto *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, pubblicato in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1965 (I, p. 217 e ss.) viene confermato e approfondito da Micheli il collegamento tra capacità contributiva e territorialità.

La matrice solidaristica della capacità contributiva viene ribadita, e si richiede dunque per il non residente che esso si trovi, con l'ordinamento statale, in un rapporto giuridicamente qualificabile riferentesi ad una situazione suscettibile di valutazione economica: se si ragionasse in termini di beneficio, non sarebbe comunque possibile fissare il metro per misurare la partecipazione del soggetto alla sovranità, e cioè il beneficio derivante da attività dello Stato, ed è quindi necessario ricorrere all'interesse del non residente per l'esistenza stessa della comunità statale, con riferimento alla obiettiva (e giuridicamente rilevante) situazione di collegamento con l'ordinamento statale.

Micheli rileva, senza peraltro approfondirne i connotati, che la diversità dei legami che possono congiungere il soggetto all'ordinamento statale può differenziare la capacità contributiva dello straniero rispetto a quella del cittadino. Effettivamente, ponendo la questione in termini di residente/non residente, il pieno inserimento nella comunità statale, proprio del residente, giustifica e legittima la considerazione della capacità economica globale dello stesso, che quindi può e deve essere chiamato a contribuire per le situazioni giuridiche ovunque esistenti, per i redditi ovunque prodotti. Diversamente da quanto avviene per il non residente, i cui obblighi di contribuzione non possono essere che coerenti e parametrati al diverso collegamento con la comunità statale, sulla base appunto delle situazioni giuridiche realizzate all'interno della stessa.

Tale differenziazione che, come è noto, in materia di imposte sui redditi viene attuata attraverso il principio della tassazione universale per i residenti e il principio della fonte per i non residenti, potrebbe sicuramente fondarsi sul principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., che impone un trattamento differenziato per situazioni diverse, e legittimare così il maggior obbligo contributivo che al residente viene richiesto, soprattutto in materia di imposte sul reddito, rispetto al non residente: così la maggior parte della dottrina.

Tuttavia osserva esattamente il Micheli che l'art. 3 Cost. pone il principio di eguaglianza solo con riferimento ai cittadini, mentre il successivo art. 10 fa riferimento al trattamento dello straniero che discende da norme di legge ordinarie o da trattati internazionali.

Ne consegue che nell'ambito della stessa imposizione, come quella sui redditi, una volta presente la capacità contributiva del non residente con riferimento alla obiettiva situazione di collegamento con l'ordinamento statale, la posizione dello stesso (sempre che non cittadino) può essere differenziata rispetto a quella del residente (cittadino) senza necessità di quella comparazione che invece l'art. 3 richiederebbe se fosse applicabile sia ai cittadini che agli stranieri: il legislatore potrebbe dunque discriminare il trattamento tributario dello straniero sia in modo più favorevole rispetto al cittadino (per agevolare gli investimenti in Italia) sia in modo più penalizzante, fermi peraltro i limiti derivanti da norme e principi comunitari (come la non discriminazione, la libertà di stabilimento, la concorrenza fiscale nociva).

5. Capacità contributiva e presunzioni

Nell'ambito dell'attenzione per i diversi profili e gli ambiti di operatività del principio di capacità contributiva una particolare collocazione ha l'argomento delle presunzioni, ciò che si spiega facilmente sulla base di due concorrenti circostanze: da un lato la provenienza processualistica di Micheli e dall'altro che proprio negli anni sessanta, come ho detto primi anni di lavoro dal momento dell'insediamento, la Corte Costituzionale ebbe a prendere in esame questioni di costituzionalità relative a molteplici ipotesi di presunzioni contenute nella normativa tributaria.

L'approccio è molto equilibrato, nel senso che Micheli, nell'affrontare il problema della legittimità delle presunzioni poste dalla legge tributaria per determinare l'esistenza e la consistenza di un certo fatto imponibile, premette che in sé la presunzione *facti* o *hominis* non è in contrasto con precetti costituzionali e che invece vi possono essere presunzioni *legis*, tanto assolute quanto relative, idonee a confliggere con norme della Costituzione.

Una posizione dunque aperta e ideologicamente neutrale, nel senso di non essere aprioristicamente a favore della illegittimità costituzionale delle presunzioni, che viene sviluppata in alcuni scritti ravvicinati nel tempo, vale a dire: *Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge*

(a proposito dell'art. 31, commi i e 2 della legge tributaria delle successioni) in *Giurisprudenza Costituzionale* 1966, 1454 e ss. e *Capacità contributiva reale e presunta* in *Giurisprudenza Costituzionale* 1967, p. 1525 e ss. Tali scritti sono seguiti da *Note sulla capacità contributiva presunta* in *Foro italiano* 1970, V, c. 134 e ss, (peraltro redatto nel contesto di una polemica tra l'allora Presidente della Corte Costituzionale, Giuseppe Branca ed alcuni tributaristi, tra cui lo stesso Micheli, oltre che Fedele e Adonnino, sul modo di annotare le sentenze) e, nella seconda metà degli anni settanta, dagli scritti *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Rivista di scienza delle finanze e diritto finanziario* 1976, I, p. 396 e ss. e *Ancora in tema di presunzioni tributarie* in *Rivista di diritto processuale* 1978, p. 107 e ss..

Nei primi due scritti sopra indicati, che esprimono la posizione iniziale di Micheli sulla questione delle presunzioni, vi è molta cautela nel valutare la portata e i contenuti delle decisioni della Corte Costituzionale, sembrando allo studioso che i giudici della Consulta utilizzino forse con eccessiva disinvoltura l'etichetta della presunzioni, anche in ipotesi non qualificabili come tali, e comunque parificando schemi presuntivi aventi diversa natura giuridica.

È il caso della sentenza n. 103 del 12 luglio 1967, relativa alla legittimità costituzionale dell'art. 22, comma 1, della legge 1951 n. 573 nella parte in cui si disponeva l'aumento del 10% per i redditi assoggettati ad imposta di ricchezza mobile, categorie A, B, C (redditi di capitale, impresa e lavoro) da iscrivere a ruolo, in caso di omessa dichiarazione. La Corte ha, in sostanza, ravvisato una presunzione legale nel meccanismo delineato dalla norma *de qua* ed ha escluso la possibilità di ritenere legittima una c.d. capacità contributiva presunta a fondamento dell'aumento del 10%. Micheli esprime la sua contrarietà a tale conclusione e non già, ovviamente, perché sia assertore o fautore della legittimità di una capacità contributiva presunta, quanto piuttosto perché ritiene che i giudici abbiano omesso di considerare la reale portata della disposizione, che è di contenuto sanzionatorio: la commissione dell'illecito da parte del contribuente, vale a dire l'omessa dichiarazione, ha una conseguenza, in termini di sanzione, espressa con l'aumento del 10% del reddito dell'anno precedente.

Di qui l'invito, formalmente ai giudici, ma in realtà a tutti gli interpreti della norma tributaria, di analizzare attentamente le ipotesi nelle quali la disposizione normativa prescinde dalla realtà effettiva per individuare una regola legale.

Non è detto, in primo luogo, che vi sia una nozione comune di presunzione che sia valida sia per le c.d. presunzioni *hominis*, sia per le c.d.

presunzioni legali. Quando ricorre alle presunzioni legali, il legislatore non assume a fondamento della norma una regola di esperienza, ma fissa un criterio legale per determinare (in tutto o in parte) la fattispecie imponibile. Di conseguenza il fondamento della norma, e la legittimità costituzionale della stessa, non va ricercato nel richiamare l'*id quod plerumque accidit*, ma invece nel verificare se il criterio legale possa determinare una fattispecie astrattamente in linea con il principio della capacità contributiva.

Dunque esclusione in ogni caso della legittimità costituzionale delle presunzioni assolute, che determinano una finzione che non può essere contrastata dal contribuente con la prova contraria, ed ammissibilità delle presunzioni relative, che semplifica la procedura di accertamento e rende rapida e precisa la rilevazione del reddito, evitando il fenomeno della evasione.

Direi che questa impostazione, ma soprattutto l'invito ad analizzare e qualificare con rigore le diverse fattispecie, ha avuto maggiore presa sullo sviluppo della dottrina che sugli orientamenti della giurisprudenza costituzionale.

Così, tra i diversi Autori, ricordo la distinzione operata da De Mita (*Principi di diritto tributario*, 2004, p. 92 e ss.) tra le esemplificazioni legali (ad es. , art. 67, lett. b) TUIR, tassazione tra i redditi diversi delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso dei beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni), le assimilazioni normative (come i compensi per prestazione di fidejussioni o garanzie, considerati tra i redditi di capitale) e le presunzioni vere e proprie.

Credo che operare tali distinzioni, come pure verificare se l'effetto della creazione della obbligazione tributaria non sia ricollegabile anziché ad un presupposto presuntivamente determinato, ad una vera e propria fattispecie sanzionatoria, sia di grande utilità per riuscire a calibrare bene il collegamento tra la fattispecie e la capacità contributiva.

Voglio dire che, ad esempio, nella ipotesi di esemplificazione legale, la valutazione di costituzionalità deve essere operata con riferimento alla idoneità della situazione giuridica considerata ad esprimere la capacità contributiva del soggetto passivo: ad esempio, il realizzo di plusvalenza conseguente a cessione infraquinquennale dell'immobile esprime o meno tale idoneità? Direi che la risposta è senz'altro positiva, fermo restando la necessità dell'ulteriore raffronto con il principio di eguaglianza, in considerazione del fatto che il legislatore, anziché prevedere l'assoggettamento generale delle plusvalenze realizzate dal privato sulle cessioni immobiliari, ha limitato l'imponibilità attraverso la considerazione temporale (limitatamente al quinquennio).

Diversamente, per le fattispecie di presunzione vera e propria, il raffronto viene operato tra il criterio di individuazione, in via presuntiva, di un fatto che compone il presupposto o la base imponibile (ad esempio, la presenza nell'attivo ereditario di denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario) e la razionalità e fondatezza del fatto come espressione della capacità contributiva del soggetto passivo.

Secondo la Corte costituzionale, come è noto, le presunzioni — ai fini della compatibilità con il principio di capacità contributiva — devono essere confortate da elementi concretamente positivi, che le giustifichino razionalmente, e in ogni caso devono ammettere la prova contraria (anche se non sempre può considerarsi tale la facoltà del contribuente di addurre fatti nei modi e limiti precisati dalla norma).

Riflettendo ancora sulla posizione di Micheli in ordine alla presunzione di appartenenza all'asse ereditario di gioielli, denaro e mobilia (l'art. 31 del R.D. 30 dicembre 1923 n. 3270), la cui questione di costituzionalità era stata ritenuta infondata dalla sentenza 1967 n. 109, può forse individuarsi una notevole resistenza ad inquadrare tale fattispecie, come le altre prese in considerazione nello scritto *Capacità contributiva reale e presunta*, e cioè le sentenze 1967 n. 77 e 103, nello schema delle presunzioni legali, relative. Sostiene, infatti Micheli, che quando la presunzione, pur apparendo relativa, sostanzialmente preclude la dimostrabilità del contrario, non ci si può mantenere nell'ambito delle presunzioni, ma piuttosto in quello della norma sostanziale che detta una disciplina: la regola dell'esperienza cristallizzata dal legislatore non ha più efficacia come tale, ma in quanto assunta dal legislatore come criterio di disciplina di una determinata fattispecie.

In sostanza, la qualificazione giuridica della fattispecie, come presunzione legale o come norma sostanziale di disciplina del presupposto sembra dal Micheli dipendere dall'ammissibilità o meno della prova contraria: se la facoltà di prova è veramente esercitabile, siamo nel campo della presunzione, in caso contrario in quello della disciplina legale del presupposto.

A ben vedere tale impostazione sembra essere proprio alla base della vigente disciplina recata dal D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346, all'art. 9 (il cui secondo comma corrisponde letteralmente all'art. 31 del R.D. 1923 n. 3270) e al successivo art. 11: si consideri, infatti, che la fattispecie relativa alla presenza di denaro, gioielli e mobilia non è inserita nell'art. 11, che ha come rubrica «presunzione di appartenenza all'attivo ereditario», ma ap-

punto nel precedente art. 9, dedicato alla definizione dell'attivo ereditario, risultando quindi non presunzione ma fissazione della base imponibile del tributo successorio. In realtà la stessa impostazione potrebbe essere utilizzata per configurare la natura giuridica delle fattispecie (art. 110, comma 10, TUIR) relative alla indeducibilità di spese e altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati o territori diversi da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni (individuati dal decreto ministeriale di cui all'art. 168 bis del TUIR), come pure la natura giuridica delle fattispecie di imputazione del reddito di imprese estere collegate ai sensi dell'art. 167 TUIR.

In entrambi i casi, infatti, si potrebbe parlare di una presunzione relativa: nel primo, di inesistenza delle spese e degli altri componenti negativi di reddito, nel secondo della diretta e immediata disponibilità del reddito in capo al soggetto controllante, con la facoltà di vincere la presunzione con la prova prevista dagli art. 110, comma 11 e 167, comma 5, del TUIR.

Peraltro, ove si ritenesse che le disposizioni da ultimo richiamate precludono sostanzialmente la dimostrabilità del contrario, dovrebbe concludersi - come ha fatto a suo tempo Micheli - che entrambe le disposizioni, pur formulate nella forma dello schema logico della presunzione, costituiscono in realtà la disciplina sostanziale delle operazioni con imprese residenti o localizzate in determinati Paesi, e dei rapporti con imprese estere controllate o collegate, residenti o localizzate nei predetti Paesi, nell'ottica della definizione della base imponibile del soggetto residente in Italia, titolare delle predette operazioni e dei predetti rapporti.

Si tratterebbe pertanto, ai fini della verifica della legittimità costituzionale di tali fattispecie con riferimento al principio di capacità contributiva, non già di controllare se esse siano in linea con una regola dell'esperienza, in base alla quale i predetti costi sono normalmente inesistenti e i predetti redditi sono normalmente nella diretta e immediata disponibilità dei soggetti controllanti, quanto invece di verificare se la realizzazione delle predette operazioni e dei predetti rapporti siano fatti autonomamente espressivi della capacità contributiva del soggetto, tenuto dunque ad un obbligo di contribuzione quantitativamente superiore rispetto al soggetto che tali operazioni e tali rapporti non abbia realizzato.

In definitiva, si tratta di identificare la sussistenza di una capacità contributiva effettiva, espressa dal fatto in quanto tale, e non di una capacità contributiva presunta, nel senso che vi sarebbe presunzione di possesso di reddito nelle fattispecie indicate.

6. Capacità contributiva e retroattività delle norme tributarie

È infine da sottolineare la considerazione da parte di Micheli, del principio di capacità contributiva nell'ambito della problematica concernente la retroattività della norma tributaria.

Voglio segnalare subito il rigore, a questo proposito, del pensiero del Micheli che aderendo con slancio a quanto già affermato da altri, come Paolo Barile, sottolineava non solo come le leggi retroattive, e soprattutto le leggi tributarie retroattive, debbano considerarsi incivili, ma anche che esse dovrebbero essere considerate contrarie ad una linea politica che sia espressione di un indirizzo politico costituzionalmente corretto.

Ciò premesso, debbo ricordare che, seppure in una breve nota di commento dalla sentenza 23 dicembre 1963 n. 174 (*Note minime sulla retroattività della legge tributaria*) apparsa in *Giurisprudenza costituzionale* 1963 p. 1702 e ss. Micheli individuò molto lucidamente i profili di problematicità costituzionale delle norme tributarie retroattive. In primo luogo, viene affermata la netta esclusione di un contrasto con l'art. 23 della Costituzione.

Taluno aveva infatti sostenuto (tra gli altri, LOMBARDI, *Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria* in *Temi tributari* 1964, 105 e ss.) che la norma tributaria retroattiva, dando una qualificazione *ex post* a dati, fatti o accadimenti, si riferisse a situazioni storicamente già determinate e assumesse dunque la natura giuridica di una legge provvedimento: ciò che contrasterebbe sia con il principio della riserva di legge, sia anche con la impossibilità (o meglio controversa possibilità) che il potere legislativo ponga in essere atti amministrativi.

Con grande precisione Micheli esclude entrambe le possibilità, soprattutto per il contenuto sostanziale della norma retroattiva, dotata di astrattezza e generalità in quanto idonea a disciplinare una serie indefinita di casi, anche se questi sono già storicamente determinati e determinabili al momento della entrata in vigore della norma.

Pone, invece, la questione della congruità della norma tributaria retroattiva, rispetto all'art. 53 Cost. per affermare che, correlando la nozione di tributo al concetto di capacità contributiva, non discende ineluttabilmente in ogni caso la contrarietà della norma tributaria retroattiva con l'art. 53, Cost. Siffatta contrarietà dipende invece dalla circostanza che la norma retroattiva urti contro una regola della comune esperienza, secondo la quale

un fatto, rivelatore di capacità contributiva, realizzatosi in passato non sia idoneo, secondo l'*id quod plerumque accidit* a dimostrare la potenzialità in astratto del soggetto a contribuire alle spese pubbliche.

Nello scritto citato, Micheli si limita a considerare un passato prossimo, rispetto al quale la capacità contributiva potrebbe sussistere al momento della emanazione della norma, ed un passato remoto, che farebbe dubitare di tale sussistenza per poi precisare successivamente, nel *Corso di diritto tributario*, 1970, p. 26, che l'art. 53, primo comma, può essere violato da una norma legislativa che dia rilevanza ad una circostanza verificatasi nel passato (non importa se prossimo o remoto) e che non può più essere considerata sintomo di capacità contributiva,

Tale indicazione trovava riscontro in un primo orientamento della Corte Costituzionale, che sottolineava l'esigenza che la capacità contributiva fosse attuale, e presente al momento della imposizione (sentenza 1966 n. 44 e 1969 n. 75). La dottrina successiva poneva, peraltro l'accento sullo stretto collegamento tra attualità ed effettività, nel senso che la capacità contributiva per essere attuale deve risultare effettiva e per essere effettiva deve risultare attuale (Corte Costituzionale, sentenza 1980 n. 54).

In effetti, le indicazioni di Micheli in ordine al tempo passato, vale a dire alla distanza di tempo tra il fatto preso in considerazione e la successiva entrata in vigore della norma tributaria, sembrano recepite dalla giurisprudenza costituzionale, come nella sentenza 1966 n. 44 relativa all'imposta sulle aree fabbricabili, che ha ritenuto eccessiva la distanza temporale, che risulta dunque incompatibile con la capacità contributiva attuale.

7. Attualità del pensiero di Gian Antonio Micheli

Non credo di sopravvalutare, e ciò potrebbe semmai essere dovuto esclusivamente a motivi affettivi, l'importanza del pensiero del Micheli sulle tematiche che ho trattato, affermando che da un lato Egli ha posto delle premesse che hanno decisamente orientato i successivi sviluppi della dottrina del diritto tributario, e dall'altro che le sue intuizioni hanno trovato riscontro in tali sviluppi giungendo oggi quasi rinvigorite e irrobustite.

Insomma: opinioni lucide e conferenti che non sono state appannate dal trascorrere del tempo, e soprattutto dai mutamenti intervenuti nell'ordinamento giuridico a tutti i livelli, dalla Carta Costituzionale alla prassi amministrativa.

La duplice funzione solidaristica e garantistica dell'art. 53, primo comma Costituzione, è stata confermata dalla dottrina successiva agli scritti di Micheli (1964-1970), e dagli orientamenti della Corte Costituzionale.

D'altra parte la teoria più recente che attribuisce al principio di capacità contributiva il ruolo di un criterio di razionalità e coerenza nella ripartizione delle spese pubbliche non solo può considerarsi indubbiamente minoritaria, ma è stata sottoposta a critiche (tra gli altri da Moschetti e da Falsitta), che ad oggi non sembrano essere state superate.

Vi è chi si è addirittura espresso in termini di declino della capacità contributiva, lumeggiando un percorso evolutivo in atto del nostro ordinamento caratterizzato per le tendenze verso la privatizzazione dei rapporti tra fisco e contribuente che, tra l'altro, sembrerebbero abbandonare il principio cardine della capacità contributiva,

Assieme ad altri, sarei portato a non confermare l'esistenza di una siffatta evoluzione: che anzi il percorso delineato sembra più fortemente richiamare l'esigenza di un riferimento alla capacità contributiva nella accezione garantistico- solidaristica. In primo luogo, il venir meno di spazi di autoritativismo, la sempre più estesa partecipazione del contribuente nella fase di formazione della pretesa tributaria, il trasferimento in modo sempre più accentuato ai privati di atti e adempimenti necessari per l'attuazione del prelievo sono elementi che di per sé non giustificano affatto l'indebolimento del principio di capacità contributiva.

Non dimentichiamo che è il legislatore ordinario, e non certo quello costituzionale, a variare nel tempo i moduli di applicazione dei tributi, a delineare in modo diverso nel tempo gli obblighi formali, a differenziare i poteri degli uffici, ad atteggiare in modo differente i rapporti tra l'accertamento e la riscossione dei tributi: non si vede dunque perché un percorso che è stato definito di liberalizzazione possa influenzare la consistenza e l'applicabilità della capacità contributiva.

Molto bene Falsitta ha ricordato che il principio della capacità contributiva non è una creazione dottrinale o giurisprudenziale, ma un principio enunciato nell'art. 53, primo comma Cost., che non risulta né abrogato né in corso di abrogazione (*Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, I, p. 888): per cui l'unico problema che si può porre è quello di verificare quale debba essere l'interpretazione, se quella della dottrina dominante, e di gran parte delle sentenze della Corte Costituzionale o quello espresso, in tempi non lontani, da una corrente che può considerarsi minoritaria.

Vorrei aggiungere che mi sembra di poter ravvisare anche un equivoco di fondo nella opinione sopra richiamata, laddove si afferma che il testo dell'art. 53, primo comma, sembra lasciare ampi spazi nella concreta determinazione del contenuto del principio di capacità contributiva, per cui tale discrezionalità sembra potersi manifestare con modalità differenti anche in ragione dell'epoca in cui si esplica. Ma tale evolutività nel tempo del principio di capacità contributiva, mentre può certamente comportare che l'apprezzamento da parte del legislatore di un certo fatto da assumere a presupposto del tributo possa modificarsi, seguendo le evoluzioni della economia, della tecnica, delle condizioni sociali e politiche, di modo che vengano individuati nuovi presupposti dell'obbligo tributario, in passato non presi in considerazione, non può certamente significare che si venga così a modificare il significato da attribuire alla capacità contributiva, in qualche modo riducendosene la portata e la rilevanza.

Vorrei ancora aggiungere che, anzi, la configurazione del principio di capacità contributiva, così come sopra delineato, andrebbe sottolineata e forse ulteriormente approfondita in un momento storico in cui la spinta verso il federalismo fiscale appare (e forse a ragione) inarrestabile.

Come affermato in precedenza, l'obbligo di contribuzione non è riservato alle spese dello Stato, ma anche a quelle degli enti pubblici, in primis quelli territoriali come le Regioni e i Comuni: e, dunque, l'adempimento dei doveri di solidarietà incombe su coloro che hanno interesse alla esistenza e al funzionamento non solo della comunità statale, ma anche delle comunità locali, regionale e comunale in primo luogo.

Noi siamo stati abituati ad un sistema fiscale nel quale i tributi erariali hanno sempre fatto la parte del leone, e quindi il problema della coesistenza di obblighi di contribuzione per così dire 'pluridirezionali' non si è posto, nella prospettiva della applicazione dei principi costituzionali, se non con riferimento ad uno stesso fatto assunto a presupposto della fiscalità nazionale e locale (si pensi, ad esempio, alla tassazione degli immobili con Irpef, Ires, imposte indirette e Ici, o alla tassazione delle attività produttive con Irpef, Ires, Iva e Irap).

Orbene, nel momento in cui l'attuazione del federalismo fiscale dovesse far lievitare le forme di imposizione da parte dei diversi enti pubblici (Stato, Regioni, Comuni, Città metropolitane e quant'altro), anche se con riferimento a presupposti d'imposta diversi, sarebbe necessario ricorrere ancora una volta al principio di capacità contributiva per porre un limite alla pluri-imposizione, e garantire e salvaguardare l'integrità patrimoniale del soggetto passivo.

Si tratterebbe di riconoscere che, in un sistema federalista, i doveri di solidarietà devono essere graduati in ragione delle diverse competenze degli enti impositivi, di modo che, ad esempio, lo Stato centrale al quale vengano limitate le funzioni esercitabili ai settori della Difesa, Giustizia, Relazioni con l'estero e ordine pubblico, non potrebbe pretendere una contribuzione maggiore, o anche pari a quella di altri enti con maggiori competenze nei confronti degli amministrati.

E non si tratterebbe di rispolverare le vecchie tesi sul beneficio derivante dai servizi pubblici, o di aderire a quelle concernenti il criterio di razionalità e coerenza nella ripartizione delle spese pubbliche, quanto piuttosto di rivedere la matrice solidaristica del principio di capacità contributiva in modo da tener conto della coesistenza di diverse comunità nelle quali il soggetto è inserito.

Conseguentemente, anche gli obblighi di contribuzione andrebbero graduati in modo coerente con riferimento alla coesistenza delle predette comunità, fermo restando la necessità di salvaguardare il mantenimento della forza economica del soggetto chiamato a contribuire.

Se le considerazioni formulate sono attendibili, non può non concludersi circa l'attualità del principio di capacità contributiva così come ricostruito da una dottrina ancora valida e dominante, anche sulla base delle riflessioni sviluppate da Micheli nella fase più delicata, come quella degli anni sessanta e del principio degli anni settanta, dell'approfondimento teorico di tale principio.

The reversal of the burden of proof in national tax legislation and EU law compatibility (abstract)*

Fabrizio Amatucci

* Paper presented at the Meeting *The Burden of proof in Tax Law*, Bocconi University, Milano 11 February 2011. Abstract edited in English by the Author.

Usually the reversal of the burden of proof incumbent upon the taxpayer provided in national legislation of EU member States concerns cases in which the taxpayer asks for the recognition of a tax benefit and tax allowances or for non-application of anti-avoidance rules. In such cases the taxpayer who wants to make effective a right is obliged to produce proof. The refusal is a limitation of burden of proof having restrictive effects on taxpayers' guarantees and could be considered a limitation of EU law (economic freedoms) as freedom of establishment and free movement of capital.

ECJ find a justification of the reversal of the shift of the duty to provide information from the tax authorities to taxpayers in the enlarged duty to cooperate. In such cases the principle of free distribution of burden of proof recognized by the ECJ is applied and «nothing prevents the tax authorities concerned from refusing tax benefits applied for if the evidence that they consider they need to make a correct assessment of the tax liability is not supplied» (ECJ cases *Persche* of 27 January 2009 and *Dieter Danmer* of 3 October 2002)

There are some provisions in the national tax legislation that go further than is necessary for preventing such tax evasion. These provisions do not meet the standards in the ECJ judgment as proportionality.

It is necessary to distinguish cases in which Member States refuse tax benefits without any possibility for the taxpayer to provide proof (*Persche* and *Elisa* judgments, case 451/05 of 2007) and cases in which burden of proof is particularly heavy.

There are two conditions for national tax provision containing a reversal burden of proof that are fundamental for compatibility with EU limits:

- reliability and verifiability of information that are particularly relevant. For the purpose of evidence, it is very important that data can

be verified, so that the assessment system is compatible in different Member States for effective tax cooperation;

- the reversal of the burden of proof in the EU context, if is not based on an absence of satisfactory exchange of information between Member States, will be in conflict with the subsidiarity and proportionality principles and create different treatment between taxpayers. Only if the exchange of information is not adequate will it be necessary to require information from taxpayers. Inadequacy of information facilitates the activities of the tax authorities and its evaluation should be objective and not be simply considered on the basis of inefficiency or unjustified refusal.

Considering these limits some Italian anti-avoidance rules as Articles 110 and 167 of the Italian Decree of the President of the Republic n. 917 of 1986 (TUIR) concerning reversal burden of proof on taxpayers for recognition of tax deductions and non-application of CFC rules, respectively, are in conflict with EU economic freedom.

A greater national commitment to provide information would be necessary in the EU context, even if a national tax interest of the requested States is absent to avoid discrimination of taxpayers carrying out intra-Community activities.

Respect is therefore necessary for the Community principles of proportionality, reasonableness and subsidiarity in the national instruments which shift the burden of proof to the taxpayer.

Inversione dell'onere della prova a fini antielusivi ed antievasivi e compatibilità con il diritto UE*

Fabrizio Amatucci

* Relazione tenuta al Convegno dal titolo *The Burden of proof in Tax Law* presso l'Università Bocconi Milano l'11 febbraio 2011

I – Inversione dell'onere della prova e vincoli comunitari

Per poter verificare il rispetto dei limiti di diritto comunitario da parte dei legislatori nazionali e delle norme antielusive ed antievasive che invertono in materia tributaria l'onere della prova a carico del contribuente, è necessario chiarire preliminarmente che non esiste un divieto assoluto di tali disposizioni in quanto le finalità antifrode ed antiabuso sono state sempre riconosciute dalla giurisprudenza comunitaria come giustificazioni valide da parte degli Stati membri.

La norma che inverte l'onere della prova, spesso collegata a trattamenti agevolativi e volta a prevenire un utilizzo indebito di vantaggi fiscali, può diventare eccessivamente gravosa ed in grado di generare indirettamente disparità di trattamento tra contribuenti e restrizioni alle libertà fondamentali previste dal Trattato sul funzionamento dell'UE o ostacoli al riconoscimento dei benefici fiscali dal punto di vista procedimentale, violando il principio di proporzionalità. Tale violazione dei divieti di restrizione non è tuttavia automatica ed è opportuno esaminare, con l'ausilio di alcuni principi giurisprudenziali della Corte di Giustizia UE, in quali casi si verifica l'incompatibilità che condiziona fortemente il sistema probatorio dei sistemi fiscali a livello europeo.

Innanzitutto, va chiarito che è richiesta spesso al contribuente preventivamente la documentazione probatoria necessaria per la mancata applicazione di norme antielusive e che tale onere incombe particolarmente sul contribuente che svolge, diversamente dagli altri, attività economica o effet-

tua investimenti in altri Paesi, in una fase pre-accertamento, incidendo sul riconoscimento di agevolazioni fiscali che consentono un equo trattamento fiscale (si pensi nel nostro ordinamento agli Art. 73 e 167 TUIR che richiedono la dimostrazione del luogo in cui è collocata la sede ove si svolge l'oggetto principale dell'ente o l'effettiva attività economica per non essere considerati residenti nel nostro territorio). In tali casi può ritenersi che il dovere di collaborazione da parte del contribuente sia più oneroso rispetto a quello comunemente richiesto in fase di accertamento di situazioni c.d. puramente interne.

L'inversione dell'onere probatorio attraverso una presunzione di tipo legale è tuttavia molto frequente¹ in fase accertativa ai fini della individuazione della capacità contributiva effettiva anche a livello interno (si pensi agli studi di settore, accertamenti sintetici o accertamenti bancari nel nostro ordinamento ed ai diversi strumenti di pre-determinazione del reddito)² e dovrebbe trovare giustificazione nelle oggettive difficoltà che può incontrare l'amministrazione finanziaria in fase di controllo a causa dell'insufficienza o irreperibilità della documentazione contabile o dell'inidoneità dei mezzi o poteri istruttori a disposizione dei verificatori. Ma ciò che contraddistingue in ambito internazionale e comunitario l'inversione dell'onere probatorio rendendola necessaria è la scarsa collaborazione da parte delle autorità straniere e il minor flusso di informazioni a disposizione. Relativamente a tali ultime fattispecie, c.d. *crossborder* o intracomunitarie, l'Amministrazione Finanziaria, a causa delle limitazioni allo scambio di informazioni (in particolare previste dalla stessa direttiva 77/799/CEE), incontra infatti particolari difficoltà a reperire la prova³.

¹ Tra i più recenti scritti in materia di accertamenti e presunzioni v. P. BORIA *Studi di settore e tutela del contribuente*, Milano 2010, M. BEGHIN *L'accertamento redditometrico tra esigenze di accelerazione dell'azione amministrativa e problemi di affidabilità*, in Riv. dir. trib. 2010, 145, CORRADO *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale de comportamento delle parti in sede amministrativa*, Riv. dir. Trib., 2009, M. BASILAVECCHIA *Studi di settore, contraddittorio e accertamento*, in Dir. prat. trib., 2010, A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario dalla stima agli studi di settore*, Torino, 2008.

² G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 625, ritiene che le presunzioni legali relative non sono strumenti di conoscenza dei fatti e che il fatto presunto ope legis può non rispondere al vero, ma se la parte non assolve al proprio onere dimostrativo, il giudice deve porre quel fatto a fondamento della propria decisione. Vedi inoltre M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, 159.

³ Riguardo ai riflessi della limitazione dello scambio di informazioni sull'onere della prova cfr. F. AMATUCCI, *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in questa Rivista, 2009, n. 1, 113.

In tali casi in ambito UE l'inversione dell'onere prova prevista da diversi sistemi fiscali⁴ nazionali e i maggiori oneri in generale a carico del contribuente trovano giustificazione nella c.d. *cooperazione allargata*⁵ tra contribuenti che svolgono attività economiche oltre i confini nazionali e l'Amministrazione Finanziaria del Paese di stabilimento o della fonte considerata dalla giurisprudenza comunitaria.

Tale obbligo rappresenta certamente un maggiore onere ma è un contrappeso necessario alle nuove garanzie offerte ai contribuenti dalle libertà fondamentali UE. La «cooperazione allargata» determina un fenomeno di notevole rilevanza rappresentato dallo spostamento dell'obbligo di acquisizione di informazioni dalle amministrazioni finanziarie ai contribuenti con conseguente inversione dell'onere della prova a carico di questi ultimi.

Tale nuova forma di cooperazione è stata considerata ai fini antielusivi con riguardo alle persone fisiche dalla Corte di Giustizia (nelle sent. *Dieter Danner* del 3 ottobre 2002, C-36/00 p. 50, *Skandia Ramstedt*, C-422/01 del 26 giugno 2002), la quale, dopo aver affermato che la direttiva 77/799 consente di verificare l'effettivo versamento dei contributi, ha ritenuto che nulla impedisce alle autorità interessate di esigere dal contribuente la prova necessaria per valutare le condizioni del vantaggio o dell'agevolazione fiscale richiesta⁶.

⁴ In alcuni Stati (ad esempio, nell'art. 457 del Netherlands General Tax Act e nei nostri art. 110 e 167 TUIR) si inverte l'onere della prova in casi di operazione *cross-border* sul contribuente che ha un dovere allargato a cooperare con l'Amministrazione Finanziaria (*enlarged cooperation* o cooperazione allargata). In Germania il meccanismo (art. 90 del codice tributario tedesco) è considerato particolarmente oneroso e in alcuni casi è prevista attraverso presunzione assoluta l'esclusione dai vantaggi fiscali società che effettuano trasformazione e fusioni entro un determinato periodo. In altri paesi come Austria e Svezia tali disposizioni che invertono l'onere della prova sono considerate conformi al principio di proporzionalità. Vedi in proposito G. MEUSSEN, *General Report*, convegno EATLP, Uppsala 2-3 giugno 2011, in <http://www.eatlp.org>.

⁵ F. AMATUCCI, *Taxpayers' enlarged duties to co-operate and the reversal of the burden of proof*, in AA.VV., *Mutual assistance in tax affairs*, EATLP series IBFD, Amsterdam, 2010, p. 91.

⁶ F. AMATUCCI, *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in questa Rivista, 2009, n. 1, 113. V. inoltre sent. Corte Giust. CE, causa C-55/98 del 1999 con la quale è stato affermato che la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15) può essere invocata da uno Stato membro per ottenere, da parte delle competenti autorità di un altro Stato membro, ogni informazione idonea a consentirgli di determinare correttamente l'ammontare delle imposte sul reddito. Inoltre, niente impedisce alle autorità fiscali interessate di esigere dallo stesso contribuente le prove che esse ritengano necessarie per valutare se occorra o no concedere la detrazione richiesta.

Tale orientamento è emerso anche nel caso *Hein Persche*, C-318/07 del 27 gennaio 2009 ove la Corte non considera o sottovaluta i limiti previsti dalla direttiva 77/799/CEE (art. 8) che consentono ancora ad uno Stato membro di non fornire ad un altro Stato le prove necessarie al riconoscimento di un'agevolazione fiscale o al versamento di un tributo.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia distingue il caso in cui non è data affatto da uno Stato membro al contribuente la possibilità di fornire la prova dell'antielusività dell'operazione per rifiuto⁷ dall'Amministrazione Finanziaria o dell'esclusione automatica del beneficio e senza verifica dell'effettiva elusione⁸ da quello in cui tale onere probatorio invertito da una legge a carico del contribuente è reso soltanto più difficile (ad es. richiesta di un documento difficilmente reperibile).

Riguardo il caso dell'impossibilità da parte della normativa nazionale di fornire prova, la posizione della giurisprudenza della Corte di Giustizia è abbastanza chiara in quanto si è affermato un principio fondamentale in base al quale non può essere escluso a priori che per una determinata operazione (intracomunitaria o che vede coinvolto un soggetto non residente) il contribuente sia in grado di produrre validi documenti probatori che consentono allo Stato la verifica dell'effettività delle operazioni poste in essere in modo chiaro e preciso (caso *Baxter* dell'8 luglio 1999, causa C-254/97) e che l'art. 56 del Trattato UE osta ad una normativa nazionale che escluda un vantaggio fiscale senza alcuna possibilità per il contribuente di dimostrare la sussistenza dei requisiti⁹. Più in particolare la Corte di giustizia, esaminando il caso in cui la normativa comunitaria non prevedesse la

⁷ Caso *Hein Persche* causa C-318/07, cit..

⁸ In questo senso Corte Giust. CE, sentenza del 17 luglio 1997, caso *Leur Bloem*, C-28/95, che si basa sull'art. 11 della direttiva 90/434/CEE che impone l'esame da parte dell'Amministrazione la verifica dell'obiettivo elusivo o evasivo da parte delle autorità nazionali competenti, che devono svolgere un'analisi generale delle singole operazioni in ogni caso e tale analisi coinvolge anche l'autorità giudiziaria. Le procedure interne devono rispettare il limite della proporzionalità per verificare ad esempio l'esistenza delle valide ragioni economiche. Una regola generale che esclude automaticamente dal vantaggio fiscale alcune operazioni andando oltre il necessario per prevenire evasione e elusione viola il principio di proporzionalità.

⁹ Vedi sent. CGCE *Hein Persche* cit., p. 72 ove si afferma che l'art. 56 del Trattato CE osta ad una normativa di uno Stato membro ai sensi della quale, relativamente alle donazioni disposte a favore di enti riconosciuti di interesse generale, il beneficio della deduzione fiscale è accordato solo per le donazioni a favore di enti stabiliti sul territorio nazionale, senza alcuna possibilità per il soggetto passivo di dimostrare che una donazione a favore di un ente stabilito in un altro Stato membro soddisfa i requisiti imposti dalla suddetta normativa per la concessione del beneficio.

possibilità di uno scambio di informazioni (sent. *Elisa* C-451/05 dell'11 ottobre 2007 e sent. *A* del 18 dicembre 2007, causa C-101/05¹⁰) ad esempio per assenza di un obbligo convenzionale allo scopo di contrastare la frode e l'evasione fiscali da parte del Paese membro di fornire informazioni¹¹, ha considerato che tale difficoltà non può giustificare il rifiuto categorico di concedere un'agevolazione fiscale.

Inoltre, nei citati casi *Persche*, p. 69 ed *Elisa*, p. 95, la Corte di Giustizia, dopo aver rigettato la giustificazione del rifiuto addotta dagli stati e rappresentata dalla necessità di garantire i controlli fiscali, ha affermato che nulla impedisce alle autorità fiscali interessate di esigere dal contribuente le prove che esse reputino necessarie per la corretta determinazione delle imposte e delle tasse di cui trattasi e, se del caso, di rifiutare di concedere l'agevolazione qualora le prove per la corretta determinazione dell'imposta non siano state fornite.

Il divieto sancito dai giudici comunitari nei confronti del legislatore nazionale di impedire in maniera assoluta al contribuente di fornire la prova e il disconoscimento della giustificazione dell'inversione dell'onere della prova basato sull'efficacia dei controlli fiscali¹², evidenziano come sia fortemente garantito a livello comunitario il diritto alla prova¹³ e che assume

¹⁰ Il caso *A* riguardava il rifiuto da parte dell'ordinamento svedese di concedere l'esenzione prevista all'art. 16 del capo 42 della legge, quando i dividendi vengono versati da una società stabilita in un paese terzo con il quale il Regno di Svezia non abbia concluso una convenzione fiscale che preveda uno scambio di informazioni veniva giustificato dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. Veniva rilevato che nei confronti di un paese terzo, l'amministrazione fiscale svedese non potrebbe fare ricorso all'assistenza reciproca tra le autorità competenti prevista dalla direttiva 77/799/CEE.

¹¹ Nella sent. *Elisa*, p. 102 la corte afferma che «L'art. 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE) deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una legislazione nazionale, quale quella di cui trattasi nella causa principale, che esonera le società stabilite in Francia dall'imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti in Francia da persone giuridiche, subordinando invece tale esenzione, per le società stabilite in un altro Stato membro, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra la Repubblica francese e tale Stato allo scopo di contrastare la frode e l'evasione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali società non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite in Francia, e non consente alla società stabilita in un altro Stato membro di fornire elementi di prova intesi a dimostrare l'identità delle persone fisiche sue azioniste».

¹² Cfr. sentenza *Baxter* dell'8 luglio 1999, causa C-254/97, punti 19 e 20.

¹³ S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento* Torino, 2000, 98 osserva come la Corte di Giustizia abbia riconosciuto particolare valore al diritto alla prova come principio generale dell'ordinamento giuridico del diritto di difesa.

notevole rilevanza l'attività probatoria del contribuente ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali. In nessun caso può escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre validi documenti probatori che consentano alle autorità tributarie dello Stato membro d'imposizione la verifica degli stessi.

Tuttavia deve rilevarsi che la cooperazione allargata e il ricorso all'inversione dell'onere della prova dovrebbero, nel rispetto della proporzionalità, essere eccezionali e non volti ad ottenere una prova irreperibile (*probatio diabolica*) ed a sopperire in tal modo alle inefficienze o alle limitazioni allo scambio di informazioni tra le Amministrazioni Finanziarie, altrimenti le due situazioni (impossibilità e difficoltà nel reperimento della prova) distinte dalla giurisprudenza comunitaria di fatto si equiparerebbero. Non dovrebbero pertanto a tal scopo essere ammessi e preferiti criteri predeterminati e automatismi rispetto a quelli di valutazione caso per caso.

Nel caso in cui l'onere della prova invertito a carico del contribuente non è escluso per impossibilità sancita dalla normativa nazionale come nel primo caso, ma solo reso più difficile, sarebbe necessaria una verifica di proporzionalità (cfr sent. *Caldbury Schweppes* del 2006 e *SGI* causa C 311/08 del 21 gennaio 2010).

A tal proposito la Corte di Giustizia, nella sentenza *SGI* (p. 73), ha chiarito che il contribuente dovrebbe essere messo in condizione di produrre e reperire elementi probatori e ciò avviene anche concedendo tempi necessari per fare ciò¹⁴.

Tra i requisiti fondamentali per evitare il contrasto con il diritto comunitario delle norme che creano maggiori oneri da parte del contribuente invertendo l'onere della prova da parte del legislatore nazionale, vi è innanzitutto la possibilità di verificare le informazioni. La CGCE, nella sentenza *Societè Papillon* del 27 novembre 2008, C-418/07, non ha accettato le difficoltà incontrate nel reperimento delle informazioni come giustificazione del mantenimento di tali restrizioni fiscali, riconoscendo che le informazioni fiscali che riguardano *le società, tanto più sono idonee quanto*

¹⁴ La SGI belga aveva versato alla Cobelpin soc. lussemburghese dei compensi per l'ufficio di amministratore. L'amministrazione tributaria belga, ritenendo non soddisfatte le condizioni previste dalla normativa nazionale aveva rifiutato di dedurre tali compensi a titolo di spese professionali per gli esercizi. Si rilevava la circolazione del divieto di restrizione alla libertà di stabilimento la Corte considerava tale normativa in gradi di prevenire pratiche elusive e compatibile con l'art. 43 a demandava al giudice nazionale la verifica del rispetto del principio di proporzionalità.

più si applicano misure comunitarie di armonizzazione in materia di contabilità delle società (dati affidabili e verificabili). Il principio della verificabilità dei dati assume particolare rilevanza ai fini probatori perché consente la compatibilità di sistemi di verifica nei diversi Paesi membri che è alla base di un'efficace cooperazione in materia fiscale ed è in grado di prevenire restrizioni e discriminazioni fiscali. Secondo quanto stabilito nella sentenza della Corte di Giustizia *SGI* (p. 71), rispetta la proporzionalità l'onere della prova previsto dalla legge nazionale basato su dati verificabili e oggettivi e in mancanza di oneri amministrativi eccessivi¹⁵. Il riferimento a tal tipo di ostacolo burocratico-probatorio è particolarmente interessante in quanto determina un ampliamento di restrizioni non sempre tenute in adeguata considerazione a livello nazionale.

C'è da chiedersi se la mancanza o diversa efficacia probatoria di un dato o elemento, o i diversi regimi contabili nei diversi ordinamenti¹⁶ possano rappresentare un limite compatibile con il diritto UE e se sia giustificabile in tal senso il rifiuto di uno Stato a seguito di richiesta di documentazione probatoria (spesso non ritenuta tale e / o inaccessibile) relativa ad un soggetto non residente in quello Stato.

Inoltre, anche se in taluni casi non è facile reperire la prova, non appare condivisibile in tale contesto l'utilizzo ai fini del riconoscimento di agevolazioni fiscali sostenuta dalla giurisprudenza UE di certificazioni rese da parte di soggetti beneficiari (enti caritatevoli nei confronti dei quali vengono effettuate donazioni) come quelle relative agli enti che ricevono donazioni attestanti regolarità di gestione¹⁷.

¹⁵ È stato in tale sentenza affermato in tale sentenza che la norma antielusiva rispetta la proporzionalità «in tutti i casi in cui esiste il sospetto che una transazione ecceda ciò che sarebbe stato convenuto in un regime di piena concorrenza ed il contribuente è messo in condizione senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali» (cfr. anche *Test Cap group litigation* del 2008, C-201/05).

¹⁶ Si pensi ad es. ai limiti della prova nel nostro processo tributario di cui all'art. 7 D.Lgs. n. 546/92.

¹⁷ Nella sent *Hein Persche* cit., p. 72 si afferma (ai p. 57 e 58) infatti che «Se è vero che, a differenza dell'ente beneficiario di una donazione ad una casa di riposo, il donatore non dispone lui stesso di tutte le informazioni necessarie alle autorità fiscali per verificare se tale ente soddisfi le condizioni poste dalla legislazione nazionale per accordare vantaggi fiscali, in particolare quelle relative al modo in cui i fondi versati saranno gestiti, è di solito possibile, per un donatore, ottenere da detto ente documenti che valgano ad attestare l'importo e la natura della donazione elargita, a identificare gli obiettivi perseguiti da tale ente nonché a certificare la regolarità della gestione delle donazioni da esso ricevute nel corso degli anni precedenti. Al riguardo hanno un certo peso gli attestati rilasciati da un

Un altro requisito che garantisce la compatibilità con il diritto UE delle norme presuntive che invertono l'onere della prova è la mancanza di un adeguato scambio di informazioni da parte dello Stato ove tale soggetto svolge attività economica.

Le recenti procedure adottate nell'ordinamento tributario italiano di contrasto all'evasione ed all'elusione fiscale internazionale si riferiscono prevalentemente ai Paesi e territori diversi da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni (art. 168-*bis*, comma 2, del TUIR). Tale adeguatezza è divenuta uno dei requisiti principali per individuare i regimi fiscali privilegiati insieme ad un livello di tassazione sensibilmente inferiore. Le norme che disconoscono ai fini antielusivi vantaggi fiscali o riconducono a tassazione società straniera nel Paese di residenza prevedono per la loro non applicazione l'inversione dell'onere della prova a carico dei contribuenti che dovranno in taluni casi (ad esempio ai sensi dell'art. 167, comma 5, lett. a) dimostrare lo svolgimento prevalente di un'effettiva attività economica nell'altro Stato.

Il riferimento da parte di quelle norme che invertono l'onere della prova ai soli regimi fiscali privilegiati che non forniscono adeguato scambio di informazioni e il cui livello tassazione è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia operato da parte di una serie di disposizioni antielusive, consente il rispetto dei principi comunitari della proporzionalità e della sussidiarietà in quanto, solo se non è fornito adeguato scambio di informazioni da uno stato, in cui è prodotto il reddito, è consentito in via sussidiaria il recepimento da parte dell'ufficio accertatore delle informazioni direttamente dal contribuente ed in mancanza o di insufficienza delle stesse è possibile negare il riconoscimento di un vantaggio.

Ciò, anche se può apparire un comportamento restrittivo, dimostra la fondatezza della teoria comunitaria della doppia prospettiva territoriale di uno Stato nei confronti dei propri residenti, e dunque degli effetti che la norme tributarie provocano inevitabilmente al di là dei confini nazionali. Le restrizioni

ente che soddisfi, nello Stato membro di stabilimento, i requisiti imposti dalla normativa nazionale per la concessione di vantaggi fiscali, specie quando tale normativa subordini a requisiti identici la concessione di vantaggi fiscali finalizzati a promuovere attività di interesse generale».

In proposito è stato osservato (G.T.K. MEUSSEN, *General Report*, convegno EATLP, Uppsala 2-3 giugno 2011, in <http://www.eatlp.org>), che spesso esistono ridotte possibilità di provare che istituzioni straniere svolgono attività di beneficenza o caritatevole e lo Stato membro ha difficoltà ad effettuare tali accertamenti.

e il maggiore onere probatorio sono diretta conseguenza delle politiche fiscali favorevoli adottate in altri ordinamenti nazionali che incrementano comportamenti considerati elusivi o evasivi da altri stati e che legittimano interventi più onerosi da parte di questi ultimi a carico dei propri contribuenti che effettuano operazioni intracomunitarie per arginare o prevenire tali fenomeni.

II – Compatibilità comunitaria di alcune norme antielusive (artt. 73 e 167 TUIR)

Alla luce di tali considerazioni tratte dai recenti orientamenti giurisprudenziali è possibile riesaminare la compatibilità con il diritto UE di alcune disposizioni antielusive del nostro ordinamento che prevedono l'inversione dell'onere della prova¹⁸. Tra le disposizioni antielusive basate sulla cooperazione allargata meritano particolare attenzione l'art. 167 TUIR in materia di società controllate straniere (CFC) il quale ai fini dell'imputazione del reddito nel nostro Paese, fa in parte riferimento agli stati collocati in regimi fiscali privilegiati¹⁹ ma, ai commi 8-*bis* e 8-*ter*, prevede l'applicazione della disciplina antielusiva qualora i soggetti controllati siano localizzati in Stati diversi da quelli richiamati al comma 1 (c.d. regimi fiscali privilegiati) in presenza di alcune condizioni, e l'art. 73, comma 5-*bis*, TUIR in materia di esterovestizione di società con sede all'estero, che si applica ai soli regimi fiscali privilegiati non appartenenti all'UE.

Interessante è verificare la conformità dell'art. 167 con i principi fissati nel caso simile esaminato dalla Corte di Giustizia (caso *Caldbury Schweppes* del 12 settembre 2006, causa C-196/04²⁰).

¹⁸ Per un esame della compatibilità di tali norme TUIR prima delle modifiche del 2009 cfr. F. AMATUCCI, *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in questa Rivista, 2009, n. 1, 113.

¹⁹ L'art. 167, comma 5, TUIR prevede per la non applicazione della normativa antielusiva, la normativa CFC è richiesto l'interpello.

²⁰ Tale caso riguardava l'esclusione da imposta nello stato di residenza (SEC normativa antielusiva CFC britannica) su utili societari trasferiti da società controllate estere alla casa madre che era basata sul livello impositivo dello stato di stabilimento delle prime (solo dunque se la società controllata era collocata in un paese a minor livello impositivo gli utili da essa prodotti venivano tassati in capo alla società madre). La normativa inglese CFC stabiliva in pratica che ove una società controllasse una non residente soggetta ad aliquota inferiore a quella inglese, il reddito di quest'ultima andasse imputato alla prima per trasparenza indipendentemente dalla distribuzione. La norma inglese prevedeva che

La Corte di Giustizia in tale ultima sentenza ha chiarito che la misura antielusiva controversa che «determina restrizione alla libertà di stabilimento è ammessa e compatibile con l'art. 43 Trattato UE solo se concerne operazioni artificiose prive di effettività economica e (attraverso *motive test*) deve consentire prova contraria alla società estera controllata. Il giudice nazionale deve valutare se la normativa consente di verificare l'effettiva esistenza di una operazione elusiva o se si applica indiscriminatamente basandosi su elementi oggettivi relativi ad es. al livello di presenza fisica nell'altro stato in termini di personale e di attrezzature.

In tal senso l'aggiunta prevista al comma 5 dell'art. 167²¹ che stabilisce che la clausola antielusiva CFC non si applica in presenza di effettiva attività industriale nel mercato dello stato di insediamento (nella C. M 51/E del 2010 si fa riferimento alla mera disponibilità in loco di una struttura organizzata), sembrerebbe rendere tale norma conforme alla giurisprudenza UE ed in particolare al caso *Cadbury Schweppes*.

Tuttavia, sempre nel 2009 con il D.L. n. 78, la sfera applicativa della normativa CFC è stata estesa con i commi 8-bis e 8-ter dell'art. 167 ai casi di Paesi con regimi fiscali privilegiati (diversi da quelli richiamati al primo comma), anche se facenti parti della UE nei casi in cui, congiuntamente, il livello impositivo è inferiore al 50% di quello del nostro Paese ed hanno conseguito più del 50% dei proventi in titoli o partecipazioni di società riconducibili a residenti. Tale disposizione non si applica se il residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale²².

essa non si applicasse qualora (*motive test*) la riduzione dell'imposta non costituisse il motivo principale della transazione effettuata tra società residente e filiale estera e qualora la stessa società dimostrasse che lo scopo della costituzione della filiale nel Paese a fiscalità privilegiata non fosse quello di ottenere un illecito risparmio di imposta.

La Corte di Giustizia condivide la giustificazione antievasiva e antielusiva della norma che limitava l'agevolazione nel rispetto del principio di proporzionalità.

²¹ In questa norma è stabilito che «Le disposizioni del comma 1 non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che:

a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento» (lettera così sostituita dall'art. 13, comma 1, lettera a), D.L. 1° luglio 2009, n. 78).

²² La Circolare n. 381/E del 18 dicembre 2007 prevede un elenco piuttosto lungo di documenti che il contribuente, gravandosi del relativo onere, dovrà fornire per ottenere la non

Tale ultimo regime previsto dalla normativa italiana appare - nonostante le precisazioni fornite dal Ministero - restrittivo della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali ostacolando la partecipazioni in società collocate in paesi terzi, in quanto, estendendosi anche ai Paesi UE, inverte l'onere della prova sui contribuenti utilizzando la stessa presunzione legale per le operazioni effettuate in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato considerando il livello impositivo dell'altro Stato ed il collegamento con i residenti, senza valutare l'inadeguatezza dello scambio di informazioni. Nella Circolare n. 51/E del 2010, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli indici per la disapplicazione della normativa CFC per le società *white list* sono individuabili nella Risoluzione del Consiglio UE sulle società controllate dell'8 giugno 2010²³ e che a tal proposito sono considerati idonei gli elementi di prova che il contribuente è tenuto a produrre per la disapplicazione ai sensi del comma 5 art. 167 TUIR che a sua volta richiama il primo comma che opera nei confronti dei regimi fiscali privilegiati. Si pone in essere dunque attraverso tale orientamento ministeriale ai fini probatori una irragionevole equiparazione tra stati non *white list* e Stati UE. Ulteriori elementi di prova sono rappresentati dai dati contabili e di bilancio della società estera.

applicazione del regime CFC. Inoltre, secondo la Circolare n. 51/E del 2010, per dimostrare lo sbocco delle attività nel mercato straniero è necessario effettuare vendite e acquisti ivi localizzate superiori al 50%.

²³ In particolare, ai sensi della citata Risoluzione del Consiglio UE, sono considerati indicatori dell'artificiosità della struttura estera:

- « a. l'insufficienza di motivi economici o commerciali validi per l'attribuzione degli utili, che pertanto non rispecchia la realtà economica;
- b. la costituzione non risponde essenzialmente a una società reale intesa a svolgere attività economiche effettive;
- c. non esiste alcuna correlazione proporzionale tra le attività apparentemente svolte dalla CFC e la misura in cui tale società esiste fiscalmente in termini di locali, personale e attrezzature;
- d. la società non residente è sovracapitalizzata: dispone di un capitale nettamente superiore a quello di cui ha bisogno per svolgere un'attività;
- e. il contribuente ha concluso transazioni prive di realtà economica, aventi poca o nessuna finalità commerciale o che potrebbero essere contrarie agli interessi commerciali generali se non fossero state concluse a fini di evasione fiscale».

Con riferimento, ad esempio, all'indicatore *sub c)*, coerentemente con quanto precisato sia dalla Corte di Giustizia che dalla Commissione Europea, possono essere considerati elementi di prova, volti a dimostrare il livello di presenza fisica della controllata nel territorio estero, la disponibilità *in loco* da parte della stessa di locali, personale e attrezzature (sentenza *Cadbury-Schweppes* e COM(2007) 785 def del 10 dicembre 2007).

Nonostante gli apprezzabili sforzi dell'Amministrazione Finanziaria sull'identificazione della prova tale equiparazione appare irragionevole perché non considera le diverse situazioni nei Paesi UE rispetto agli altri che si rifiutano di fornire informazioni. Inoltre, proprio relativamente a tale caso la Corte di Giustizia nella sentenza *Cadbury Schweppes* (p. 70-75) richiama il principio della verificabilità dei dati e ritiene che la società deve essere messa in condizione di produrre i documenti riguardanti l'effettivo insediamento in altro Stato.

Ciò non pare sempre possibile se si considerano le limitazioni probatorie, ad esempio in ambito processuale, il valore indiziario di alcuni documenti oltre agli ostacoli amministrativi per reperirli (giustificazioni dati bancari) previsti da ordinamenti come il nostro.

Per quanto concerne l'inversione dell'onere della prova operata dall'art. 73, comma 5-bis TUIR aggiunto con L. 223 del 2006²⁴ in materia di esteroinvestizioni di società residenti, prevedendo che salvo prova contraria, si considerano esistenti nel territorio dello Stato le sedi di società che detengono partecipazioni di controllo in società residenti e che sono controllate o amministrate da residenti italiani, prescindendo completamente dall'adeguato scambio di informazioni e dall'art. 168-*bis*, invertendo l'onere

²⁴ All'Art. 73 è previsto:

«5-bis. Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell' articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

a) sono *controllati*, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

5-ter. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-*bis*, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5.

5-quater. Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato le società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di fondi di investimento immobiliare chiusi di cui all'articolo 37 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Il controllo è individuato ai sensi dell' articolo 2359, commi primo e secondo, del codice civile, anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società.

dalla prova a carico delle società e si collega o identifica la residenza della società con quella degli amministratori persone fisiche²⁵.

Qualora i verificatori non svolgano un'accurata ed effettiva indagine non assumendo documenti comprovanti l'esistenza di un'organizzazione idonea all'esercizio dell'attività di impresa, potrebbe essere fatta valere in sede contenziosa la parzialità delle acquisizioni probatorie che dovrebbero essere integrate .

In ogni caso nell'art. 73, comma 5-*bis*, non è prevista l'esclusione dei Paesi UE e la presunzione e la conseguente inversione dell'onere della prova è basata sulla componente del consiglio di amministrazione delle società che la controllano, quindi una *holding* che a sua volta può essere controllata. La norma in esame nonostante i chiarimenti ministeriali²⁶, si pone in contrasto con i principi comunitari di proporzionalità, di sussidiarietà e crea una evidente disparità di trattamento tra *holding* con partecipazioni italiane e *holding* con partecipazioni all'estero²⁷. L'art. 73, comma 5-*bis* prescinde infatti dall'adeguatezza o meno dello scambio di informazioni tra le

²⁵ La Ris. Min 312/E del 2007 chiarisce inoltre che non è consentito l'interpello ordinario ex art. 11 della L. 212 /2000 ai fini della presunzione di residenza ex art. 73, comma 5-*bis*, T.U.I.R.

²⁶ Attraverso interpretazioni ministeriali (Circ. 409/E del 2008 che considera aspetti certi, concreti e sostanziali) l'Agenzia delle Entrate sembra ritenere necessaria l'effettività sostanziale delle prove (*substance over form*) del collegamento di una società estera con il territorio italiano. Cfr. anche la Circ 28/E del 2006. L'art. 73, comma 5-*bis* prevede, l'inversione, a carico del contribuente, dell'onere della prova, dotando l'ordinamento di uno strumento che solleva l'Amministrazione Finanziaria dalla necessità di provare l'effettiva sede della amministrazione di entità che presentano elementi di collegamento con il territorio dello Stato molteplici e significativi. In tale ottica la norma persegue l'obiettivo di migliorare l'efficacia dell'azione di contrasto nei confronti di pratiche elusive, facilitando il compito del verificatore nell'accertamento degli elementi di fatto per la determinazione della residenza effettiva delle società. In particolare, essa intende porre un freno al fenomeno delle cosiddette *esterovestizioni*, consistenti nella localizzazione della residenza fiscale delle società in Stati esteri al prevalente scopo di sottrarsi agli obblighi fiscali previsti dall'ordinamento di appartenenza; a tal fine la norma valorizza gli aspetti certi, concreti e sostanziali della fattispecie, in luogo di quelli formali, in conformità al principio della «*substance over form*» utilizzato in campo internazionale.

²⁷ A. VIOTTO, *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle holding estere*, in Riv. Dir. Trib., 2007 rileva un'alterazione dell'onere della prova che si viene a creare in quanto coinvolge e assorbe l'elemento temporale della residenza al punto da renderlo irrilevante per l'Amministrazione Finanziaria la quale dovrà solo dimostrare che esisteva una delle condizioni previste dal comma 5-*bis*.

amministrazioni finanziarie e inverte immediatamente la prova a carico del contribuente²⁸.

L'art. 73 c., comma 5-*bis* attribuisce maggiore rilevanza all'aspetto formale (criterio di collegamento territoriale soggettivo residenza persone fisiche amministratori consiglieri v. lett. b) per individuare la sede della società, superando quello sostanziale (luogo in cui attività è effettivamente esercitata) previsto al comma 5 art. 73²⁹. La residenza dei soci persone fisiche non può infatti prevalere e sovrapporsi a quella della società e rappresentare l'unico indizio di elusione in quanto risulta una presunzione generale in contrasto con il criterio della proporzionalità.

III - Conclusioni

Non vi è dubbio che l'automatismo dell'inversione dell'onere della prova sul contribuente da parte di uno Stato determina l'esistenza di maggiori oneri di collaborazione da parte dei contribuenti o sostituti di imposta che operano con quel Paese può causare restrizioni alla libertà fondamentali in ambito UE attraverso restrizioni alle libertà fondamentali e maggiori difficoltà di investimento derivanti dai maggiori vincoli probatori.

Per garantire il rispetto dei vincoli UE da parte delle norme nazionali che invertono l'onere della prova sarebbe necessaria una armonizzazione delle procedure di accertamento e delle regole contabili nei Paesi UE per rendere la prova verificabile in quanto le diversità dei sistemi si riflettono sull'onere della prova e sul rifiuto da parte di un altro Stato e sull'effettività della stessa oltre ad uno sforzo comune anche da parte degli Stati che non hanno apparentemente un interesse diretto per evitare restrizioni e discriminazioni.

Inoltre andrebbero fissati degli standard europei per accettare a livello procedimentale e processuale nazionale la prova reperita in altro Paese UE

²⁸ È stato ritenuto (M. BAGAROTTO, *La residenza delle società alla luce delle presunzioni di esteroinvestizioni* in Riv. Dir. trib., 2008, I, 1167), che la *ratio* della presunzione contenuta in tale norma non intende precludere la localizzazione di vere e proprie strutture all'estero; in realtà la mancanza di richiamo all'art. 168-bis determina inevitabilmente il contrasto con il principio della proporzionalità.

²⁹ Inoltre si pongono problemi di compatibilità con la Direttiva n. 90/434/CEE invocata nel caso *Leur Bloem*, trasfusa nel nostro ordinamento con D.Lgs. n. 544/1992 in quanto in contrasto con il principio di neutralità per i conferimenti da un soggetto residente a favore di una società in altro Paese UE (A. VIOTTO, *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle holding estere*, cit., 275).

nel rispetto dei limiti del principio di proporzionalità per consentire un effettivo utilizzo nello Stato in cui è esibita e ciò in particolar modo con riguardo allo svolgimento di attività effettiva e alla mancanza di un indebito vantaggio economico in altro Paese o il perseguimento di obiettivi aziendali extrafiscali da parte del contribuente riconosciute dalla giurisprudenza UE considerate le maggiori difficoltà che si incontrano in quest'ultimi casi (situazioni ransnazionali). In tali casi sarebbe necessaria l'ammissione di prove escluse nel nostro sistema processuale tributario nazionale come il giuramento o la testimonianza nel caso in cui provengano da altri Paesi UE.

E ciò consentirebbe di osservare strettamente il principio della proporzionalità e della specificità della prova da parte dell'Amministrazione Finanziaria in casi in cui non vi è una clausola antielusiva specifica e si ricorre al principio dell'abuso del diritto (che, nonostante le precisazioni della Corte di Giustizia, inverte l'onere della prova sul contribuente tenuto a dimostrare la mancanza valide ragioni economiche o dell'essenzialità del vantaggio fiscale) (Cass. sent. 25374/2008 , 1465/2009 n. 1372 del 21.1.2011).

Le limitazioni probatorie e il valore meramente indiziario di alcuni documenti previste dal nostro ordinamento (perizie, consulenze indizi o prove atipiche rimesse al prudente apprezzamento del giudice), o l'esclusione di prove testimoniali, non consentono in fase procedurale e processuale al contribuente sul quale incombe l'onere della prova, di esercitare pienamente il diritto di difesa.

Rulings and sharing of the burden of proof (abstract)*

Francesco Pistolesi **

* English abstract edited by the Board of Editors – Milan Unit

** University of Siena

Italian taxpayers may recur to the special ruling (*«interpello speciale»*) to know how the Italian Tax Authorities classify a potentially elusive specific case. They may, instead, recur to the advance ruling (*«interpello disapplicativo»*) or to the ordinary ruling (*«interpello ordinario»*), in cases expressly specified by the law, in order to obtain the non-application of specific anti-avoidance rules.

When replying to the rulings, the Italian Tax Authorities both carry out an information activity for taxpayers and proceed with the examination (in a preventative measure rather than repressive) of the accuracy of tax compliance fulfillments.

For what specifically concerns special ruling and sharing of the burden of proof:

- Italian Tax Office is bound to its advice when it has approved the solution proposed by the taxpayer in the instance of ruling and the petitioner has implemented it or has taken doubtless actions in that direction;
- Italian Tax Office can exempt itself from his advice only by proving that the facts and / or evidences, underlying the ruling request, are untrue, or that the facts have otherwise occurred, or that new and different circumstances have emerged;
- the taxpayer is not bound by the Tax Authorities' advice and can defend himself against the legal definition therein contained, but he must prove that facts and / or evidences enclosed with the ruling are not true or he must provide further facts and / or evidences;

- if the taxpayer does not comply with the advice, the Italian Tax Authority may acquire as true the circumstances enclosed with the ruling, as long as the situation specified in the ruling has been carried out in the same terms;
- the legal advice cannot be challenged as it is not binding.

For what specifically concerns advance ruling («*interpello disapplicativo*») and sharing of the burden of proof:

- the non-application of the specific rule is allowed if no one of the goals that led to the introduction of the anti-avoidance regulation has emerged;
- Italian Tax Authority has to recognize the aim of rule which non-application is required and evaluate the evidences produced by the taxpayer;
- the ruling is a right: having omitted to produce the instance does not cause, therefore, any negative consequence for the taxpayer who does not comply with the anti-avoidance rule;
- all other considerations made with reference to the special ruling still apply and, in the litigation possibly arisen because the taxpayer has not comply with the advice, he may produce evidences different than those produced in the ruling.

For what specifically concerns the ordinary ruling and sharing of burden of proof:

- the ordinary ruling is required in order to obtain the non-application of specific anti-avoidance rules: it is an inconvenient choice, as it would have been preferable to recur to the advance ruling;
- the answer given by the Tax Authorities binds the taxpayer and it can be challenged;
- if the answer can be challenged, the subsequent acts (relating to the adjustment of tax declaration or non-refund claims) are not, because – according to the Italian procedure law – there is only one act questionable for reasons concerning the «an» and/or the «*quantum*» of the claim, with reference to the rules which regulate the prerequisite and the taxable amount of the taxes;
- having omitted to challenge the answer provided by the Tax Authorities implies the impossibility to contest the subsequent acts or to act to obtain a refund;
- having omitted to produce the ruling instance, as long as it is required, precludes any subsequent legal action;

- the immediate challenge is useful to light on the rules which characterize these ruling instances;
- a hope for the future: suggestion to avoid the recourse to the ordinary ruling in cases like those considered and to create a new procedure of cross-examination between taxpayer and Tax Authorities, which may lead to a «document» that could be immediately challenged.

Interpelli e ripartizione dell'onere probatorio

Francesco Pistolesi*

* Università degli Studi di Siena

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. Interpello speciale; 3. Interpello disapplicativo; 4. Segue: interpello disapplicativo in tema di «società di comodo»; 5. Interpello ordinario.

1. Premessa

Ciascuno dei diversi interpelli, contemplati dal vigente ordinamento, persegue il fine essenziale di assicurare certezza e stabilità ai rapporti tributari.

Grazie ad essi, l'Amministrazione finanziaria realizza tanto la pubblica funzione di informazione in favore dei contribuenti (in ossequio all'art. 5, l. n. 212/2000), decisiva in un ordinamento (qual è il nostro) fondato sullo spontaneo adempimento delle obbligazioni d'imposta, quanto quella di verifica della correttezza dell'attuazione dei doveri impositivi gravanti sui contribuenti, seppure in termini nuovi ed anticipati (potremmo dire, in chiave «preventiva» anziché «repressiva»). Rispondendo agli interpelli, si indirizzano i richiedenti alla puntuale osservanza dei precetti tributari e si possono poi censurare le condotte difformi rispetto alle indicazioni fornite.

Ciò consente altresì un minor dispendio di energie per tutti. I contribuenti apprendono quali sono le determinazioni dell'Ente impositore, potendo così evitare di incorrere nelle relative contestazioni oppure affrontando queste ultime consapevolmente. L'organo interpellato, dal canto suo, può confidare su un adempimento condiviso degli obblighi impositivi, senza peraltro che l'iniziativa dei privati, che propongono le domande di interpello, alteri il corretto esercizio della propria funzione di accertamento.

Che le cose stiano in questi termini lo conferma il d.l. n. 185/2008 convertito nella l. n. 2/2009, con riguardo agli interpelli proposti dalle «imprese di più rilevante dimensione».

Secondo il comma 12 dell'art. 27, d.l. n. 185/2008, «il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta» (a tutti gli interpelli inoltrati dalle «imprese di più rilevante dimensione») «viene verificato nell'ambito del controllo di cui al precedente comma 9».

Risulta così palese il ruolo assunto dall'Agenzia delle Entrate quando si pronuncia sulle istanze di interpello: essa non si limita a diffondere e promuovere la corretta interpretazione delle norme tributarie e l'esatta qualificazione giuridica di determinate condotte nell'ottica di rapporti con i contribuenti basati sulla buona fede e sulla tutela dell'affidamento, ma assolve pure – anticipatamente e grazie all'iniziativa dei privati – la funzione di controllo della correttezza degli adempimenti fiscali.

Il nesso con l'opera di controllo è di tutta evidenza negli interpelli speciale e disapplicativo, disciplinati rispettivamente dagli artt. 21, l. n. 413/1991 e 37 *bis*, comma 8, d.P.R. n. 600/1973.

In specie, l'interpello speciale assolve, fra gli altri, il compito di rendere noto al contribuente l'indirizzo del Fisco in ordine ad una prospettata operazione elusiva, mentre quello disapplicativo consente di conseguire la disapplicazione di una puntuale disposizione antielusiva.

Non solo, anche l'interpello ordinario, regolato dall'art. 11, l. n. 212/2000, viene talora – ed ancorché indebitamente, a mio avviso – impiegato al fine di ottenere la disapplicazione di norme antielusive.

Segnatamente, qui, interessa esaminare – alla luce dell'evidenziato legame fra gli interpelli e l'attività di accertamento – quali conseguenze si verificano sulla ripartizione dell'onere della prova e quali preclusioni processuali si registrano allorché i contribuenti si avvalgono degli interpelli.

Stante la diversità dei relativi presupposti, effetti e disciplina procedimentale, l'argomento deve essere approfondito distinguendo i tre tipi di interpello rammentati.

2. Interpello speciale

Due sono le tipologie dei presupposti dell'interpello speciale.

Vi sono, anzitutto, richieste di qualificazione giuridica di determinate fattispecie (operazioni elusive, interposizioni fittizie, distinzioni fra spese

di pubblicità e costi di rappresentanza): in tali ipotesi, l'esame dei mezzi istruttori è finalizzato solo ad enunciare la qualificazione giuridica sollecitata all'organo interpellato.

Poi, vi sono domande aventi ad oggetto proprio la valutazione delle prove (oneri sostenuti nei cosiddetti «paradisi fiscali» e rimborso di ritenute ai non residenti *ex art. 27 bis*, comma 5, d.P.R. n. 600/1973): in questo contesto, l'interpello serve per predeterminare il valore probatorio degli elementi volti a sostenere lo scomputo dei costi ed il rimborso delle ritenute.

In nessun caso, l'interpello speciale rappresenta un onere per i contribuenti. Esso costituisce solamente una facoltà.

Questo significa, con riguardo al secondo tipo di interpello, che i privati non vedono escluso o limitato il proprio diritto di fornire le prove occorrenti per dedurre i costi e per fruire del rimborso delle ritenute nel processo tributario.

Non esistono controindicazioni normative in tal senso e, comunque, questa soluzione è imposta dal rispetto che va accordato al principio dell'effettività e della completezza del diritto di tutela giurisdizionale.

Niente vieta, quindi, che – in sede processuale – le prove possano essere diverse da quelle fornite con la domanda di interpello.

Del resto, anche se si è fatto ricorso all'interpello speciale, prima di escludere con l'atto di accertamento le spese affrontate nei «paradisi fiscali», l'Agenzia delle Entrate deve chiedere ai contribuenti (in base all'art. 110, comma 11, d.P.R. n. 917/1986, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, d'ora in poi indicato solo come TUIR) di fornire le relative prove entro 90 giorni.

Ciò conferma, appunto, che le prove possono essere diverse.

La rilevata non obbligatorietà della domanda di interpello speciale permette anche di comprendere quale sia l'efficacia della risposta.

È innegabile che essa abbia valore solo *inter partes* e che sia limitata al singolo rapporto tributario interessato dalla richiesta.

È parimenti indubbio che si risolva nell'enunciazione della qualificazione giuridica della fattispecie interessata dall'istanza, nel primo tipo di interpello speciale, oppure nella decisione sull'efficacia delle prove esposte dal richiedente, nel secondo tipo.

Invece, le perplessità maggiori, da sempre, si addensano sulla portata da attribuire all'art. 21, comma 3, l. n. 413/1991, secondo cui «nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del Comitato».

Che significa questa norma?

Anche alla luce della disciplina dell'interpello ordinario, è fondato sostenere che il Fisco resti vincolato al proprio parere quando il contribuente vi abbia dato attuazione od abbia assunto inequivocabili iniziative a tal fine.

Difatti, rispondendo all'interpello, il Fisco attua la funzione di accertamento, «consumandone», per così dire, una frazione.

Tant'è che è illegittimo l'atto impositivo che sconfessi il parere: effetto, quest'ultimo, non enunciato dall'art. 21 cit., ma che si ritrae agevolmente dal sistema. Per un verso, per l'interpello ordinario, ciò è previsto dall'art. 11, comma 2, l. n. 212/2000 e sarebbe incongruo e fonte di un'inaccettabile disparità di trattamento se la risposta all'interpello speciale non avesse il medesimo valore vincolante che riveste quella all'interpello ordinario. Per l'altro verso, sovvertire la risposta equivarrebbe a violare i principi di buona fede, di tutela dell'affidamento e di corretto svolgimento dell'attività di accertamento, ai quali deve attenersi l'Amministrazione finanziaria.

Insomma, l'atto impositivo non può che essere illegittimo, anche in difetto di una puntuale previsione in proposito.

A una diversa conclusione, viceversa, si deve giungere ove l'Ente impositore dimostri la falsità dei fatti e/o delle prove posti a base della risposta o che i fatti si sono realizzati in termini diversi da quelli prospettati nella domanda di interpello. Lo stesso è da dirsi qualora sopraggiungano nuove circostanze.

È evidente, proprio a questo riguardo, l'essenzialità della motivazione della risposta: essa deve chiarire quali saranno le ragioni sottese alla futura pretesa impositiva (nel caso in cui il privato non si dovesse adeguare al responso) o gli argomenti che ne impediranno l'enunciazione (se la risposta collima con la soluzione del contribuente). Di modo che l'atto impositivo che contraddice l'esito dell'interpello dovrà dar conto dei motivi che impongono di discostarsene.

Invece, se il privato non ha dato attuazione alla risposta, l'Ente impositore può liberamente mutare il convincimento espresso. Non v'è alcun affidamento o buona fede da tutelare ed il contribuente può recepire il cambiamento di indirizzo.

Quanto precede vale per l'Amministrazione finanziaria.

Dal canto suo, il privato non è vincolato dalla risposta e lo dimostra il fatto che non vi sia alcun obbligo di presentare la relativa istanza. Se il ricorso all'interpello è facoltativo, la pronuncia dell'organo interpellato non può obbligare ad alcunché il richiedente.

Perciò, se non si adegua al parere, il contribuente può contestare la qualificazione giuridica delle fattispecie o la valutazione delle prove ivi recepite (talché l'art. 21, comma 3 cit. non rileva), ma ha l'onere (*ex art. 21, comma 3 cit.*) di dimostrare che i fatti o le prove dedotti nel procedimento di interpello non sono veri o di addurne di ulteriori.

Dunque, se il privato si limita a censurare l'oggetto della risposta, contestando la qualificazione giuridica o il giudizio sulle prove in essa espressi, l'art. 21, comma 3 cit. non opera.

Per converso, l'Agenzia delle Entrate non deve provare i fatti sui quali ha basato la propria pronuncia: grazie all'art. 21, comma 3 cit., può assumere come vere le circostanze dedotte nel contesto dell'interpello. Ossia, essa può formare l'atto impositivo recependo *in toto* il responso all'interpello, purché il fatto indicato nella domanda si sia poi realizzato negli stessi termini: questa è l'unica verifica richiesta al fine di muovere la contestazione nei confronti di chi abbia disatteso il parere.

Infine, risulta evidente che nessuna tutela giurisdizionale vada riconosciuta al contribuente che non condivida il parere: la risposta non è vincolante per il privato e non gli cagiona la lesione di alcun apprezzabile diritto od interesse.

Solo se non si adeguerà al responso e l'Ente impositore farà valere la propria pretesa, costui avrà interesse ad adire il Giudice tributario impugnando il relativo atto impositivo. Oppure, se si adeguerà e chiederà il rimborso di quanto ritiene versato in eccesso alla luce della risposta ricevuta, il contribuente potrà egualmente dare avvio al giudizio dinanzi al rifiuto, espresso o tacito, di restituzione.

D'altronde, impugnare la risposta comporterebbe l'esercizio di un'azione di accertamento negativo preventivo, preclusa nell'ambito dei rapporti tributari, e rappresenterebbe un impedimento all'ordinario svolgimento della funzione di controllo del Fisco.

Oltretutto, la risposta all'interpello non rientra fra gli atti impugnabili *ex art. 19, d.lgs. n. 546/1992* e non è ad essi assimilabile poiché risulta priva di efficacia imperativa: non è un atto di accertamento perché difetta ogni pretesa sull'*an* ed il *quantum debeatur* e non è riconducibile, quanto agli effetti che ne discendono, a nessun altro degli atti elencati dall'art. 19 cit..

Il privato, presentando ricorso avverso il successivo atto impositivo (o dando avvio all'azione di rimborso) potrà censurare la risposta all'interpello: ma si tratta di una mera facoltà, non di un obbligo perché il Giudice potrà comunque disattendere la tesi esposta in detto responso anche se esso non verrà contestato dal ricorrente. Solo se esso fosse nullo (poiché, per esempio,

privo di motivazione) vi sarebbe effettiva ragione di evidenziarlo in occasione dell'impugnazione dell'atto di accertamento o del diniego di rimborso o quando si agisca in presenza del «silenzio-rifiuto» sulla richiesta di restituzione: invero, se il Giudice ravvisasse tale nullità, sull'istanza di interpello si sarebbe formato il «silenzio-assenso» e risulterebbe illegittimo l'atto amministrativo contrastante con la soluzione esposta dal contribuente.

Viceversa, se l'organo interpellato si sottraesse indebitamente dal rispondere ed affermasse erroneamente l'inammissibilità della domanda di interpello, il contribuente potrebbe vedere tutelato il proprio interesse legittimo, leso dal mancato rispetto dei precetti sull'azione amministrativa e soddisfatto sol che se ne assicuri il corretto esercizio.

Come si è visto, la facoltà di interpello si inquadra nell'ambito dell'esercizio delle funzioni di informazione ed accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria; sicché, con tale istanza, il privato esercita un «potere di partecipazione» allo svolgimento di dette pubbliche potestà ed è titolare di un interesse legittimo al corretto esercizio delle funzioni medesime. Né risulta di ostacolo che difetti ogni discrezionalità in capo all'Ente impositore, dal momento che la predeterminazione normativa è posta pure nell'interesse dell'Ente stesso che, attraverso la risposta, assolve le proprie ricordate funzioni di informazione ed accertamento.

In questo caso, anche in virtù dell'art. 7, comma 4, l. n. 212/2000 («La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti»), va affermata la giurisdizione del Giudice amministrativo.

Tuttavia, la prevalente giurisprudenza di legittimità (ad esempio, si veda Cass., sez. un., n. 6315/2009) assume la giurisdizione del Giudice tributario pure per la tutela degli interessi legittimi: qui, peraltro e tacendo ogni altra considerazione critica che tale indirizzo interpretativo suscita, sarebbe comunque arduo ricondurre ad uno degli atti impugnabili *ex* art. 19, d.lgs. n. 546/1992 la declaratoria di inammissibilità dell'istanza di interpello speciale.

3. Interpello disapplicativo

L'art. 37 *bis*, comma 8, d.P.R. n. 600/1973 ammette la disapplicazione delle norme che, perseguendo finalità antielusive, «limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario».

La ragione della disapplicazione sta nell'apprezzamento, nel caso concreto, della mancanza delle finalità che hanno indotto il legislatore ad introdurre la norma antielusiva (anche in settori diversi dall'imposizione sui redditi): deve trattarsi, cioè, di un contegno diverso da quello usuale o tipico preso in considerazione dal legislatore.

L'Agenzia delle Entrate deve apprezzare lo scopo della norma di cui è invocata la disapplicazione e valutare le prove a tal fine addotte dal privato.

L'interpello disapplicativo è, dunque, analogo al secondo tipo di interpello speciale.

Se le prove offerte consentono di ritenere che la vicenda prospettata sia diversa da quella tipica considerata dal precetto antielusivo, la disapplicazione va disposta. Pertanto, l'organo interpellato non effettua una valutazione discrezionale nel rendere la risposta. Qualora il comportamento del richiedente sia diverso da quello osteggiato dalla norma con scopo antielusivo e le prove addotte sono convincenti, il Fisco deve autorizzare la disapplicazione.

Non v'è alcuna lesione del principio di legalità.

È la legge che prevede la disapplicazione per evitare le possibili inique conseguenze discendenti dall'operatività delle norme antielusive; e non sorprende, nell'ottica di evitare il contenzioso, che la disapplicazione sia stata affidata all'Amministrazione finanziaria.

La risposta vincola l'Ente impositore, laddove il privato vi abbia dato attuazione od abbia assunto iniziative inequivocabili in tal senso, in ragione dei principi di buona fede e tutela dell'affidamento, che prevalgono su quelli di legalità ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Ciò, analogamente a quel che si è osservato per l'interpello speciale, sebbene l'art. 37 *bis*, comma 8 cit. nulla disponga in proposito.

Nessun vincolo sussiste per l'Agenzia delle Entrate qualora essa dimostri la falsità dei dati probatori o degli elementi fattuali assunti quali presupposti della risposta.

La risposta all'interpello disapplicativo non è impugnabile poiché non ha efficacia imperativa per il richiedente, né fa sorgere preclusioni di sorta, neanche in ordine alle prove spendibili nell'eventuale successivo contenzioso tributario.

Infatti, la relativa domanda non è contemplata quale elemento indispensabile per conseguire l'effetto della disapplicazione di puntuali norme antielusive.

L'art. 37 *bis*, comma 8 cit. fissa il principio generale secondo cui i precetti antielusivi – diversi da quelli (che, fra breve, saranno esaminati) nei

quali si fa espressa menzione dell'interpello ordinario – non trovano applicazione quando il contribuente provi che, nella vicenda che lo riguarda, gli effetti elusivi contrastati da tali disposizioni «non potevano verificarsi».

L'interpello serve ad orientare la condotta di chi reputi di trovarsi nella condizione contemplata da questa norma. Ma non è qualificato dal singolo precetto antielusivo come strumento necessario per pervenire alla disapplicazione¹.

Lo conferma il fatto che l'omessa presentazione dell'istanza non comporta alcuna conseguenza negativa rispetto al caso in cui il privato l'abbia prodotta e l'abbia vista respinta.

In entrambe le circostanze, chi ha disapplicato la norma antielusiva senza aver interpellato il Fisco o in contrasto con la risposta da esso fornita subisce la medesima contestazione² e non incontra ostacolo alcuno a difendersi in giudizio.

Insomma, il contribuente, se non vuole acquietarsi di fronte alla pronuncia negativa, potrà agire per il rimborso del tributo versato (se applica la norma antielusiva) o contestare il provvedimento recante la pretesa impositiva e sanzionatoria dell'Ente impositore (se non applica la norma antielusiva), senza incorrere in alcuna preclusione e facendo valere mezzi di prova diversi da quelli esposti nell'ambito del procedimento di interpello. E questa è la migliore dimostrazione della mancanza di interesse ad agire in via giurisdizionale del destinatario della risposta non condivisa: si tratta di un atto non vincolante e non pregiudizievole e, come tale, non espressivo – neppure implicitamente – di una richiesta impositiva e/o sanzionatoria, attuale o futura, censurabile in sede giudiziaria.

4. Segue: interpello disapplicativo in tema di «società di comodo»

L'interpello disapplicativo previsto dalla disciplina delle cosiddette «società di comodo» merita alcune considerazioni puntuali.

¹ Diverso è l'indirizzo dell'Agenzia delle Entrate, che – attraverso la circolare n. 32/E del 2010 – ha assunto la natura «obbligatoria» dell'interpello disapplicativo, ancorché ai soli fini di un «monitoraggio preventivo» in ordine «a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive».

² Tuttavia, secondo la circolare n. 32/E del 2010 dell'Agenzia delle Entrate, la mancata presentazione della domanda di interpello è motivo di applicazione della sanzione in misura superiore a quella minima editale in caso di successiva emissione di avviso di accertamento, nonché per l'irrogazione della sanzione contemplata dall'art. 11, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 471/1997.

L'art. 30, l. n. 724/1994 integra un'ipotesi nuova ed originale di norma antielusiva.

Il contrasto all'elusione si colloca, anziché sul piano dell'aggiramento di obblighi e divieti, su quello dell'impiego anomalo della forma societaria, palesato dal mancato raggiungimento di risultati economici adeguati in relazione ai mezzi dei quali la società dispone.

L'incongruo sfruttamento della forma societaria è, di per sé, indice di una condotta elusiva, ossia fiscalmente illecita, siccome finalizzata a conseguire possibili indebiti vantaggi tributari.

In sintesi, la società che non persegue il suo naturale fine lucrativo è osteggiata dall'ordinamento tributario in quanto potenzialmente autrice di azioni elusive.

Si tratta di una nuova frontiera della lotta all'elusione, che alla luce dell'odierna accezione giurisprudenziale di «abuso del diritto», sorprende meno che in passato.

La prova dell'inapplicabilità del regime delle «società di comodo» consiste nelle «oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi ...».

Quindi, va dimostrata, nel caso concreto, l'insussistenza del fine antielusivo perseguito dall'art. 30 cit.

Questa prova può essere fornita in sede di interpello disapplicativo, ma anche nel corso del successivo eventuale processo.

In difetto di contrarie indicazioni normative e d'ordine logico e per non comprimere il diritto di difesa, la prova in sede giudiziale può essere pure diversa da quella prodotta con l'interpello.

Le circolari nn. 5/E e 14/E del 2007 dell'Agenzia delle Entrate hanno affermato la necessaria «preventività» dell'interpello: niente vieta, però, una richiesta successiva se v'è un apprezzabile interesse in tal senso³.

³ In particolare, può affermarsi l'esistenza di un interesse meritevole di apprezzamento per l'interpello successivo quando sia ancora possibile ricorrere al ravvedimento operoso, quando sia consentito agire per il rimborso dei tributi corrisposti in eccesso, quando sia possibile la rettifica della dichiarazione e quando, infine, ci si trovi al cospetto di una fattispecie destinata a ripetersi. In tutte queste circostanze, v'è senz'altro un interesse, giuridicamente rilevante, che autorizza il contribuente a presentare la domanda di interpello anche posteriormente all'avvenuta applicazione o meno della norma tributaria che ne forma oggetto. D'altronde, l'interpello speciale può essere pure successivo, come si ricava dall'art. 21, comma 9, l. n. 413\1991: non v'è motivo, dunque, per legittimare una soluzione difforme per quello disapplicativo. Diverso è il discorso nei casi nei quali risultino avviati una verifica fiscale o un'azione dinanzi al Giudice tributario: ove ricorrano tali ipotesi, l'interpello è inammissibile.

Non solo, secondo le circolari dell'Agenzia delle Entrate nn. 5/E del 2007 e 7/E del 2009, l'interpello sarebbe l'unico rimedio per evitare il regime delle «società di comodo». E nella circolare n. 32/E del 2010 si legge che l'omissione dell'interpello, qualora esso risulti «obbligatorio»⁴ come si reputa sia quello in esame, determina l'applicazione della sanzione *ex art.* 11, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 471/1997 e l'irrogazione in misura superiore al minimo editale di quelle previste in occasione dell'enunciazione della pretesa impositiva.

Non è così. L'interpello è e resta una facoltà, com'è confermato dalla formulazione letterale dell'art. 30, comma 4 *bis* cit. («... la società interessata può richiedere la disapplicazione ...») e dalla natura di questo istituto.

Perciò, anche in assenza di interpello o in presenza di una risposta negativa, si può disapplicare l'art. 30 cit., salvo poi incorrere nell'enunciazione delle connesse pretese impositive e sanzionatorie. In alternativa, può chiedersi il rimborso del tributo che si sarebbe versato in eccesso.

Conseguentemente, la risposta non è impugnabile. Come evidenziato, essa non è vincolante per il privato e non esprime alcuna pretesa. Difetta, quindi, l'interesse all'azione giudiziaria. E il contribuente non incontra preclusione alcuna a far valere le proprie ragioni in sede processuale.

Parimenti non condivisibili sono le circolari dell'Agenzia delle Entrate nn. 5/E del 2007 e 7/E del 2009 quando hanno assunto che, in difetto di interpello, il ricorso avverso il successivo atto impositivo sarebbe inammissibile.

Questa tesi è priva di ogni supporto normativo: non è consentito qualificare l'interpello come un presupposto occorrente per l'esercizio dell'azione giurisdizionale allorché esso – come qui accade – non sia previsto *ex lege* come obbligatorio.

Tant'è che l'Amministrazione finanziaria, resasi conto dell'erroneità delle rammentate circolari, ha ora escluso – con la circolare n. 32/E del 2010 – che la mancata proposizione dell'interpello precluda al contribuente di far valere le proprie ragioni in sede giudiziale.

Lo si desume dalla disciplina del ravvedimento operoso, ma soprattutto dalla *ratio* dell'istituto: il contribuente vi deve ricorrere quando non è sottoposto a forme di «pressione», ma solo perché vuol fare ed ottenere chiarezza esponendosi anche al controllo fiscale. Oltretutto, l'interpello nel corso dell'istruttoria tesa a verificare la correttezza della condotta fiscale del contribuente o dopo di essa lederebbe i principi di buona fede e lealtà (sui quali si asside la disciplina in esame) e potrebbe rappresentare un'indebita forma di condizionamento per l'Amministrazione finanziaria. Inoltre, l'interpello non ha ragion d'essere quando pende il processo poiché il suo fine è quello di prevenire potenziali controversie.

⁴ Sarebbero tali, secondo quanto sostiene la medesima circolare n. 32/E del 2010, gli interpelli previsti dagli artt. 167 e 168, TUIR e tutti gli interpelli disapplicativi.

5. Interpello ordinario

Gli interpelli ordinari in tema di «consolidato nazionale» (art. 124 del TUIR), di regime delle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari (art. 113 del TUIR), di imprese estere controllate e collegate residenti in Stati aventi un regime fiscale privilegiato (d'ora in poi indicate come «CFC»: artt. 167 e 168 del TUIR), di utili da partecipazione (art. 47, comma 4 del TUIR), di plusvalenze da partecipazioni (artt. 68, comma 4 e 87 del TUIR) e di detassazione dei dividendi (art. 89 del TUIR) configurano un impiego «anomalo» di questo istituto poiché non ne costituisce oggetto l'interpretazione delle norme tributarie, bensì l'intento di ottenere la disapplicazione di disposizioni antielusive.

Lo scopo è apprezzabile perché, grazie all'interpello, si agevola l'attuazione delle obbligazioni d'imposta e si eliminano possibili occasioni di contrasto fra i contribuenti e il Fisco.

Ciò non toglie che l'uso dell'interpello ordinario sia opinabile: ragioni di coerenza ed uniformità di trattamento di fattispecie analoghe avrebbero, semmai, suggerito di ricorrere all'interpello disapplicativo. Infatti, nelle ipotesi considerate, l'attività richiesta al Fisco non concerne l'apprezzamento di una norma e l'effetto qualificatorio della fattispecie che discende dalla risposta promana dalla valutazione delle prove offerte dal contribuente.

Oltretutto, l'interpello ordinario mal si presta allo scopo perseguito: l'Agenzia delle Entrate può chiedere all'istante di integrare la documentazione una sola volta – ai sensi dell'art. 4, comma 4, d.m. n. 209/2001 – ed è arduo immaginare, ad esempio, lo scambio di informazioni con le Amministrazioni fiscali straniere che può rendersi opportuno per risolvere il quesito posto ai sensi dell'art. 167, comma 8 *ter*, TUIR⁵; si aggiunga che tale richiesta – sempre in base all'art. 4, comma 4, cit. – fa sì che il termine per la risposta inizi a decorrere dalla ricezione della documentazione integrativa, sì che v'è il rischio concreto che si dilatino eccessivamente i tempi per conoscere il responso e per adeguarsi ad esso.

⁵ Siccome l'art. 167, comma 8 *ter*, TUIR risente palesemente dell'influenza della sentenza della Corte di Giustizia Europea sul caso *Cadbury Schweppes* (12 settembre 2006, n. C-196/04) e lo scambio di informazioni ricordato nel testo è considerato da detta pronuncia utile ai fini di appurare se l'insediamento estero rappresenta o meno una costruzione artificiosa tesa a conseguire un indebito vantaggio fiscale, non può non sorprendere che lo strumento volto ad appurare tale aspetto – ossia l'interpello ordinario – non consenta di avvalersi del menzionato scambio di informazioni.

Non solo, quel che più conta – e distingue nettamente queste figure dall'abituale interpello ordinario e da quello speciale e disapplicativo – è che le norme ricordate configurano l'istanza del contribuente come obbligatoria e la risposta favorevole quale elemento indispensabile per ottenere la disapplicazione dei precetti antielusivi⁶. Ossia il legislatore ha attribuito all'esito positivo dell'interpello il ruolo di esplicita condizione per la produzione di determinati effetti.

Né si può sostenere – come si legge nelle circolari nn. 32/E e 51/E del 2010 sull'interpello in materia di *CFC* – che l'interpello sia doveroso ai fini di «un monitoraggio preventivo in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive». Se così fosse, non vi sarebbe necessità dell'interpello: sarebbe sufficiente una segnalazione nella dichiarazione dei redditi.

Il responso, dunque, vincola il richiedente. Costui non può sottrarsi alla presentazione dell'interpello e deve sottostare al relativo esito, nonostante che l'Agenzia delle Entrate si affanni – contraddittoriamente, dopo aver affermato l'obbligatorietà della richiesta di interpello e la sanzionabilità della relativa omissione – nel sostenere il contrario⁷.

Pertanto, se la risposta ha effetto cogente ed è necessario che sia positiva perché si verifichi un dato effetto, sussiste l'interesse ad agire in giudizio al cospetto del responso negativo: esso è idoneo a comprimere il diritto del privato alla corretta imposizione.

⁶ Ovviamente, è necessario individuare con cura l'oggetto dell'interpello obbligatorio. Ad esempio, nel caso dell'interpello *ex art. 167*, comma 8 *ter*, TUIR, bisogna tener presente che esso riguarda solo l'esimente contemplata da tale norma (ossia l'inesistenza di una costruzione artificiosa finalizzata a un indebito beneficio fiscale) e non certo le condizioni di applicazione del regime per le imprese estere controllate e collegate previste dal precedente comma 8 *bis* (per eventuali problemi interpretativi al riguardo, si potrà impiegare l'abituale interpello ordinario). Insomma, l'interpello dell'art. 167, comma 8 *ter*, cit. è d'obbligo solo se si è convinti che sussistano i requisiti di operatività della cosiddetta «disciplina *CFC*» del comma 8 *bis*. Quindi, se il Fisco contesta l'esistenza delle condizioni contemplate dal comma 8 *bis* a chi non lo ha applicato, non v'è preclusione in sede giudiziale per l'omissione dell'interpello poiché esso concerne l'esimente del comma 8 *ter*. Non solo, se si dimostra di aver in buona fede ritenuto insussistenti i requisiti del comma 8 *bis* (si pensi a un errore scusabile nell'individuare l'effettivo *tax rate* del soggetto estero), si può invocare – nell'eventuale contenzioso – anche l'esimente del comma 8 *ter*, sebbene non si sia chiesto l'interpello. Lo impone la tutela della buona fede, che caratterizza i rapporti fra il Fisco e i contribuenti (art. 10, l. 212/2000).

⁷ Cfr. le circolari n. 7/E del 2009 e n. 51/E del 2010 (quest'ultima relativa alla cd. «disciplina *CFC*»).

Non v'è difficoltà ad inquadrare tale pronuncia nel novero degli atti di accertamento, cioè dei provvedimenti espressivi delle determinazioni, dotate di efficacia imperativa, dell'Ente impositore sull'*an e/o* sul *quantum debeatur*.

A tal proposito, si ammette ormai un'interpretazione estensiva dell'art. 19, d.lgs n. 546/1992, sì da ricondurre alle figure "tipiche" di atti impugnabili ivi menzionate anche atti diversi aventi analoghe funzioni e contenuti e destinati a produrre i corrispondenti effetti.

Certo è che questa soluzione preclude la tutela giurisdizionale a fronte dei futuri atti con i quali fossero avanzate le richieste di maggiori imposte e sanzioni discendenti dal mancato adeguamento alle risposte negative agli interpelli.

Nel vigente ordinamento, difatti, vige il principio per cui uno ed uno soltanto è il tipo di atto che, nel procedimento di attuazione delle obbligazioni tributarie, si presta a definire ed esternare in maniera conclusiva, incondizionata e determinata nel *quantum* (potremmo dire, in senso lato e dal punto di vista dell'Ente impositore, in via «definitiva») la pretesa impositiva. Questo è (per quanto qui interessa) l'atto di accertamento da distinguere rispetto all'atto di riscossione, in senso funzionale, con le rilevanti conseguenze che ne derivano in ordine ai motivi che possono essere fatti valere, nell'eventuale contenzioso, avverso l'uno e l'altro. Siccome ciascun atto indicato nell'art. 19 cit. è impugnabile solo per vizi propri (secondo ciò che prescrive il comma 3 di questa norma), è necessario individuare l'atto espressivo della potestà di accertamento. Per intendersi, l'atto aggredibile in sede giudiziale con motivi che riguardino l'*an e/o* il *quantum* della pretesa avanzata dal Fisco in rapporto alle norme che disciplinano il presupposto e la base imponibile del tributo.

Perciò, la mancata tempestiva impugnazione delle risposte negative agli interpelli, nei casi qui in rilievo, impedisce – ai sensi dell'art. 19, comma 3, cit. – la contestazione dei successivi atti diretti a recuperare le imposte che non sarebbero state corrisposte e ad infliggere le relative sanzioni.

Eguale, qualora a seguito del responso sfavorevole, il privato non lo impugni e si adegui ad esso, gli sarà precluso – stante l'irretrattabilità di tale atto – agire per il rimborso dei tributi versati sulla scorta della soluzione dal medesimo recepita.

Inoltre, in queste ipotesi, l'omissione della domanda di interpello determina la carenza di un elemento essenziale delle relative fattispecie normative, sicché sarebbe destinata all'inevitabile rigetto l'azione giurisdizionale di rimborso o di impugnazione di atti impositivi cagionati dalla disappli-

cazione dei precetti antielusivi avvenuta senza aver prima avviato il procedimento di interpello.

Ci potrebbe essere obiettato: perché anticipare la tutela giurisdizionale al momento della comunicazione della risposta contraria all'interpello? Non sarebbe corretto rinviarla – come sostiene l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 7/E del 2009 – «ad un momento eventuale e successivo, coincidente con l'emanazione di un atto lesivo della sfera giuridica del contribuente e, come tale, impugnabile con ricorso alla Commissione tributaria provinciale territorialmente competente»?

La replica è agevole. Qui, non si riscontra il presupposto che giustifica la tesi dell'Amministrazione finanziaria e che consiste nel fatto che il privato sarebbe «libero» di disattendere il responso. Nelle ipotesi di uso «anomalo» dell'interpello, diversamente da quel che di regola avviene, la risposta vincola il richiedente: come si ritrae dalle norme sopra passate in rassegna, il privato – di fronte ad un responso negativo all'interpello – non può disapplicare le norme antielusive.

Allora, la tutela giudiziaria è imprescindibile a fronte dell'atto – il rigetto dell'istanza di interpello, appunto – dotato di forza cogente e quindi immediatamente e direttamente lesivo della sfera patrimoniale del contribuente. Ossia del primo atto con cui il Fisco esprime il proprio definitivo e vincolante convincimento sull'assetto dei rapporti impositivi considerati.

Ancora, è apprezzabile che l'accertamento giudiziale possa esplicarsi prima della fase «repressiva» della rettifica della dichiarazione ed in via autonoma rispetto alle altre censure che in tale contesto vengono mosse al contribuente.

Ulteriormente, e con riferimento all'interpello *ex art.* 167, comma 8 *ter*, TUIR, è anche conforme ai principi del diritto comunitario – e, per la precisione, al diritto di stabilirsi liberamente in uno degli Stati dell'Unione Europea ed al criterio di proporzionalità – che la risposta sfavorevole possa essere immediatamente censurata dinanzi all'Autorità giurisdizionale.

Per concludere, non resta che enunciare un auspicio per evitare che la disciplina dell'interpello ordinario, anziché apportare stabilità e chiarezza ai rapporti impositivi, possa divenire occasione di incertezza in ordine all'applicazione di norme tributarie così rilevanti quali sono quelle sottese agli impieghi «anomali» di questa forma di interpello.

Ogni dubbio verrebbe opportunamente eliso allorché fossero espunte dall'ambito degli interpelli – creando nuovi ed autonomi procedimenti – le fattispecie che sfociano nell'adozione di atti vincolanti circa la disapplica-

zione di norme antielusive e venisse altresì sancita la facoltà di impugnare le relative risposte negative.

A quel punto, se gli interpelli verranno ricondotti alla loro originaria funzione di enunciare indirizzi interpretativi dell'Ente impositore privi di valore cogente per i destinatari, si potrà incondizionatamente convenire con l'affermazione della non impugnabilità delle relative risposte, espressa a più riprese dall'Agenzia delle Entrate.

The ability to pay in the international and comparative perspective: from the measure of property rights to the social evaluation of an individual (abstract)

Giuseppe Marino *

* University of Milano

The article analyses the ability to pay principle contained in Art. 53 of the Italian Constitution which has been always interpreted as an economic criterion to determine the contribution which the taxpayer must pay to sustain public expenses (i.e. income, wealth, consumption). However, recent international literature has shown that the ability to pay principle must be enriched with other observations: does it mean people's ability to pay tax by virtue of their actual economic situation – given the choices they have made and the income and wealth they now have ? Or does it mean they ability to pay given the choices that they could make and the possibly higher income and wealth they therefore have the ability to earn?

On the latter interpretation, the idea of ability to pay leads to the idea of the “social goodwill” of the taxpayer, in other words to an “endowment taxation”. In a tax scenario where the assessment of income and wealth is jeopardized by the globalization of economies, the Author emphasizes that the «social goodwill» of taxpayers may become an important source of discussion in order to get a possible alternative revenue. Under Italian tax system there are already some examples of this International trend: the *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* (IRAP) is one of them, as well as a recent interpretation of the Italian Constitutional Court with reference to the *Imposta Comunale sugli Immobili* (ICI).

It is certainly not easy to measure in cash the “social goodwill” of taxpayers, however it must be explored any possible solution in order to prevent the lack of revenue from income and wealth taxes at sunset.

La capacità contributiva nella prospettiva internazionale e comparata: dalla misurazione dei diritti proprietari alla valorizzazione sociale della persona

Giuseppe Marino *

* Università degli Studi di Milano

SOMMARIO: *1. Premessa; 2. Le criticità nella misurazione dei diritti proprietari; 3. La valorizzazione sociale della persona; 4. Conclusioni.*

1. Premessa

In metafora il diritto tributario è un diritto di confine che si giova delle servitù su altri rami dell'ordinamento giuridico: il diritto costituzionale gli fornisce la individuazione della funzione stessa del tributo quale espressione del dovere di solidarietà e di giustizia distributiva; attinge dal diritto civile e commerciale per la determinazione delle basi imponibili dei tributi; dal diritto amministrativo risolve la disciplina della fase attuativa del prelievo; dal diritto internazionale ed europeo comprende le potenzialità ed i limiti dell'efficacia spaziale dei suoi tributi e gli strumenti per gestirle e superarli; infine, dal diritto penale apprende le conoscenze per il suo apparato sanzionatorio.

Coltiva invece un diverso rapporto di vicinato con le scienze economiche ed aziendali: in primo luogo, con la scienza delle finanze dalla quale il diritto tributario pensa un giorno di potersi emancipare opponendogli il rispetto di principi giuridici che il dinamismo economico e legislativo smen-tisce inesorabilmente, secondo un rapporto che ricorda molto la fantasia degli stilisti contrapposta alla pignoleria dei loro sarti. In secondo luogo,

con l'economia aziendale sempre attenta alla individuazione di condizioni di efficienza gestionale che il diritto tributario trasforma in comportamenti fiscalmente elusivi in ragione del potere d'imperio che gli deriva dalla Costituzione.

Ai confini e per i confini spesso si litiga, ed i tributaristi hanno sviluppato il gene della litigiosità che trova la sua forza nel rendere difficili i concetti più semplici allo scopo di preservarne il possesso e superare in solitudine il confronto.

Un rapporto di buon vicinato non può dunque che partire dallo sforzo di rendere comprensibili le proprie ragioni, prima fra tutte quella relativa alla teoria della capacità contributiva, che è una questione di ripartizione del costo delle spese pubbliche, quindi, in essenza, di soldi; ma non solo.

Si tratta di una coppia di parole, come scriveva Luigi Einaudi, che sfugge tra le dita, sguscia inafferrabile e ricompare ad ogni volta inaspettata e persecutoria. Il suo significato varia a seconda dei tempi, dei luoghi, degli scrittori, delle pagine differenti del medesimo libro. Con essa si spiega tutto, si fa entrare od uscire dal concetto di reddito o di capitale tutto ciò che si vuole¹.

La capacità contributiva è indubbiamente il punto di partenza per comprendere il diritto tributario italiano e le scelte effettuate dal legislatore in questi ultimi anni tanto nella sua dimensione nazionale quanto nella prospettiva internazionale e comparata. Essa è contenuta nell'art. 53 della Costituzione che recita:

«Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario italiano è informato a criteri di progressività».

A differenza del precedente art. 25 dello Statuto albertino in cui si disponeva che «Essi (i regnicoli) contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato», con il termine capacità contributiva i padri costituenti intesero non solo intercettare una capacità economica (come già avveniva con gli averi), attraverso i diritti proprietari del reddito, patrimonio e consumo, ma anche rafforzarla con un'analisi sulla persona cui detta capacità è riferibile, al fine di escludere dalla concorrenza alle spese pubbliche colui il quale disponga oggettivamente di mezzi economici, ma non sufficienti a salvaguardare i suoi bisogni primari (minimo vitale), sia cioè carente di una vera e propria attitudine economica².

¹ In tal senso, L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1940, 18.

² Illuminante, su tutti, è il contributo esegetico di G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in

Nessuno ha mai messo in discussione la combinazione tra capacità economica e (in)capacità sociale di una persona per individuare la sua capacità contributiva, attuale ed effettiva, su scala nazionale e nella sua dimensione internazionale. Ma mentre è relativamente semplice confrontarsi sulle criticità di misurazione della capacità economica, cioè la ricchezza originata dai diritti proprietari che la rappresentano, il dibattito è sempre aperto se e come intercettare il capitale sociale di un soggetto, soprattutto grazie ai contributi offerti dalla Scuola nordamericana.

Ma non solo nel caso in cui detto capitale sociale sia negativo, dunque, esprima il minimo vitale, perchè su quello si è aperta la scelta costituzionale del termine «capacità contributiva». Quanto piuttosto nel caso in cui esso sia positivo, altrimenti definito «*endowment*» o dote sociale, oppure detto in termini aziendali, il suo avviamento (sociale), cioè quando il soggetto sia portatore di una capacità di produrre futuri diritti proprietari³.

Il paradigma della presente indagine è che la globalizzazione ha significato anche per il diritto tributario la rottura del monopolio e del rigido controllo statale con la conseguente delocalizzazione dei diritti proprietari espressivi della capacità economica di un soggetto⁴.

Dopo avere analizzato le criticità nella misurazione dei diritti proprietari nel contesto socio economico contemporaneo, lo scopo di questo contributo è di sperimentare se ed entro quali limiti la valorizzazione del ruolo sociale della persona, cioè il suo avviamento sociale, possa servire a recuperare quella capacità economica che nella globalizzazione si nasconde,

Riv. Dir. Trib., 2009, I, 121. Dopo tale articolo è ripreso in dottrina un fervente dibattito, a dimostrazione che la coppia di parole scalda ancora gli animi. Si veda R. LUPI, *Il minimo vitale come "quid pluris" della capacità contributiva rispetto agli "averi" o alla "capacità economica"*, in Dialoghi Tributari, 2/2009, 121; G. FALSITTA, *Capacità contributiva e minimo vitale*, in Dialoghi Tributari, 2/2009, 121; L. CARPENTIERI, *Uguaglianza fiscale o supermercato?*, in Dialoghi Tributari, 2/2009, 121; D. STEVANATO, *Minimo vitale, una tutela solo sulla "Carta"*, in Dialoghi Tributari, 2/2009, 121; in ultimo, G. Falsitta, *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "tagioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in Riv. Dir. Trib., 2011, I, 529.

³ Il filone di studi è quello che fa capo al premio Nobel per l'economia Gary S. BECKER, inaugurato con la ricerca *Human Capital. A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education*, che è disponibile nella traduzione italiana *Il capitale umano*, Bari, 2008; la prospettiva di Gary S. Becker è stata declinata in chiave giuridico tributaria da due studiosi della New York University, Liam MURPHY e Thomas NAGEL, in un brillante, e per certi aspetti avveniristico, saggio dal titolo *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford – New York, 2002, 20 ss.

⁴ La riflessione è liberamente tratta dalla lungimirante analisi di P. GROSSI, *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica*, in Il foro it., 5/2002, 156.

fino ad immaginare se essa possa assurgere al rango di autonoma capacità contributiva, restituendo allo Stato ed alla sua giustizia distributiva quella supremazia che l'economia ed il mercato gli hanno sottratto.

2. Le criticità nella misurazione dei diritti proprietari

L'Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) è nata con la riforma post industriale degli anni settanta con l'obiettivo immaginato da Ezio Vanoni di razionalizzare una pluralità di imposte reali e di accompagnare lo sviluppo della fiscalità di massa. Essa era un'imposta generale in quanto affondava il suo presupposto nel «possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti in una delle categorie indicate nell'art. 6», cioè redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa, e di redditi diversi, ovunque posseduti nel mondo, ognuno dei quali determinato secondo regole proprie. Era altresì un'imposta personale e progressiva poiché si cuciva addosso al singolo individuo che auto dichiarava la sua forza e le sue esigenze, ponendosi al centro di un sistema tributario chiuso entro i confini nazionali.

La stessa Imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irpeg), applicata con aliquota proporzionale, era di fatto svilita al rango di un'imposta in acconto dell'Irpef per eliminare la doppia imposizione economica nel rapporto socio/società attraverso il metodo del credito di imposta sui dividendi⁵.

2.1. Nel corso degli anni, tuttavia, la struttura originaria di questi tributi è risultata non più calzante rispetto alle nuove esigenze che il sistema socio economico evidenziava.

Da un lato, la crescente complessità del contesto sociale ha segnato il passaggio da una fiscalità di massa ad una massa di distinte fiscalità, e dall'altro la caduta delle barriere valutarie nel 1990 e la necessità di contenere la fuga di capitali all'estero, hanno costretto il legislatore tributario ad affidare la gestione dell'Irpef non più alle singole persone fisiche ma a degli intermediari. Si è così progressivamente sviluppato l'utilizzo, da un lato, dei sostituti di imposta (sulle categorie dei redditi di lavoro, di capitale e diversi) nonché, dall'altro, delle imposte sostitutive (particolarmente sulle

⁵ In tal senso si esprime, con felice sintesi, A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, in Riv. Dir. Trib., 2004, I, 479. Una puntuale genesi dell'Irpef, e più in generale del sistema tributario, è di P. BORIA, *Sistema tributario*, in Digesto delle discipline privatistiche, sez. comm., Torino, 2003, vol. XIV, 95 ss.

categorie dei redditi di capitale e diversi, ma la cedolare secca sui redditi fondiari va nella stessa direzione) per ragioni legate al contrasto di interessi tra erogante e percipiente, e per finalità agevolative⁶.

La capacità contributiva espressa nella dichiarazione dei redditi (quale momento chiave della complessiva manifestazione di ricchezza materiale e sociale) tende a svuotarsi sempre più di contenuti generali, personali e progressivi, con la conseguenza che il «possesso dei redditi» diventa banale e, provocatoriamente, superfluo, poiché si è tassati prima ancora di possedere o non si è tassati affatto, e senza distinzione tra ricchi e poveri⁷. Lo stesso minimo vitale non è più correttamente fotografato ed è piuttosto salvaguardato attraverso l'indicatore della condizione economica su cui di basa la «social card».

2.2. Il momento apicale di questo fenomeno si è avuto con la legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (l. n. 80/2003) che ipotizzava in chiave liberista una forte riduzione della funzione distributiva dello Stato sociale: prima dello Stato vengono politicamente le persone ed economicamente il lavoro e la proprietà. Le aliquote della prospettata Imposta sul reddito (Ire), che mai è stata introdotta, sarebbero dovute essere il 23 per cento fino a 100.000 euro e 33 per cento sopra tale importo.

Piuttosto, è stata l'introduzione della nuova Imposta sul reddito delle società (Ires), oggi nuovo baricentro del sistema, in luogo dell'Imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irpeg), ad orientare il passaggio verso una imposizione a carattere reale, secondo lo slogan «dalle persone alle cose», in cui rileva il solo reddito «prodotto» dalla società, unica titolare della «fonte», cioè dell'attività commerciale da cui deriva il reddito, con la conseguenza che essa si trasforma in una sorta di unico collettore di imposta per la categoria dei redditi di impresa. La doppia imposizione economica è risolta con il più semplice metodo dell'esenzione da imposta sui dividendi (e plusvalenze da partecipazioni, in arte *participation exemption*).

Ma questo nuovo modello tributario in cui la persona fisica non è più immaginata come un socio azionista con diritti di voto, bensì come un so-

⁶ Si veda, in estrema sintesi, nello stile dell'autore, A. FEDELE, *La crisi dell'imposta personale ed il ruolo dell'imposta sostitutiva. L'esperienza italiana*, relazione al Convegno di Studio in memoria di Furio Bosello, *Le ragioni del diritto tributario in Europa*, Bologna 26-27 settembre 2003; ancora A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 175.

⁷ Un ricco che vive di soli redditi di capitale appare più povero dell'ultimo dei lavoratori dipendenti; in tal senso di può ben parlare in termini sociologici di "interclassismo fiscale", come fa F. GALLO, *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 13.

cio investitore con soli diritti agli utili⁸, sembra anticipare un sistema socio economico ancora di là da venire, in cui al centro vi deve essere una società a capitale diffuso, ciò che è definito come un vero e proprio «gruppo sociale»: in Italia, l'azienda sembra identificarsi ancora con una persona, con la constatazione che ci si trova al più di fronte a delle grandi aziende familiari di piccole dimensioni⁹.

La tassazione rimane paradossalmente legata alle persone fisiche nella dimensione internazionale ed europea del diritto tributario: i soggetti residenti in Italia devono spontaneamente dichiarare e pagare l'Irpef sui redditi posseduti al di fuori del territorio dello Stato (tassazione mondiale) e segnalare al Fisco tutte le attività estere di natura finanziaria. Ciò si spiega con la constatazione che nessuno intermedia questa *tax compliance* al di fuori dei confini nazionali.

Nei confronti delle ricchezze internazionali, l'efficacia ultraterritoriale dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria è molto debole ed attende che si consolidi la prassi di avvalersi di grandi sostituti d'imposta internazionali (tipicamente gli intermediari finanziari quali informatori fiscali e moderni esattori), come è già accaduto nel sistema tributario americano (il pensiero va ai *Qualified Intermediary*), nell'Unione Europea con la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, e come sta accadendo in alcuni recenti accordi bilaterali che interessano la Confederazione elvetica nei suoi rapporti con la Germania ed il Regno Unito.

2.3. La misurazione della capacità economica ha subito profondi mutamenti anche per effetto dell'evoluzione dei modelli di attuazione del prelievo tributario.

Nonostante lo Statuto dei diritti del contribuente abbia assegnato al procedimento amministrativo tributario la direzione del «giusto procedimento», fondato sul principio della cooperazione e della collaborazione, in cui la prima tutela del contribuente dovrebbe avvenire proprio attraverso l'Amministrazione finanziaria (Guardia di finanza e Agenzia delle entrate), resistenze di tipo inquisitorio sono tutt'ora presenti nel sistema e minano il principio di effettività della capacità contributiva nel contesto di una massa di distinte fiscalità da gestire¹⁰.

⁸ Nuovamente si rinvia alle condivisibili riflessioni di A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires* (...), op. cit., 486.

⁹ Giusta l'analisi di R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario, la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Milano, 2011.

¹⁰ Il riferimento puntuale è a quanto afferma F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e*

Quando si afferma che la capacità contributiva da misurare deve essere effettiva si intende che non si può richiedere di concorrere alle spese pubbliche in ragione di una situazione astrattamente ipotizzata o in ragione di una capacità contributiva «media».

Nella sua attività di verifica, l'Agenzia delle entrate ha l'onere di acquisire la prova dei fatti costituiti sui quali si baserà la propria pretesa, dunque nel procedimento amministrativo tributario prima ancora che nel processo tributario, mentre all'opposto al contribuente spetterà dimostrare nella medesima fase la sussistenza dei fatti che riducono l'imponibile o l'imposta.

Tuttavia, il legislatore tributario, forte della posizione assunta dalla Corte costituzionale che ha da tempo dichiarato illegittime le presunzioni assolute ma ha confermato quelle relative (sentenza n. 200/1976), ha progressivamente trasferito in capo al contribuente l'onere di provare la legittimità fiscale dei propri comportamenti laddove l'Agenzia sembra non avere più la capacità di verificare la attuazione delle norme tributarie, soprattutto nella loro dimensione internazionale ed europea.

Gli esempi legislativi in tal senso sono troppo numerosi: (i) l'art. 2, comma 2 *bis*, del testo unico delle imposte sui redditi (t.u.i.r.), in cui si considerano ancora residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani che si cancellano dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrano in paradisi fiscali; (ii) l'art. 73, comma 3, t.u.i.r., in cui si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, i *trust* istituiti in paradisi fiscali in cui almeno uno dei disponenti ed uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti in Italia (addirittura la presunzione diviene assoluta per quei *trust* che successivamente alla loro istituzione ricevono in attribuzione beni immobili situati in Italia da parte di un soggetto residente); (iii) l'art. 73, comma 5 *bis*, t.u.i.r., in cui, salvo prova contraria, si considera esistente in Italia la sede dell'amministrazione di una società che detiene partecipazioni di controllo in società residenti ed è controllata da soggetti residenti o se è amministrata da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza da consiglieri residenti in Italia; (iv) l'art. 110, comma 10, t.u.i.r., che dispone l'indeducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate in paradisi fiscali, salvo che non si fornisca la prova che le imprese estere svolgano una attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione; (v)

attività istruttoria, in Dir. Prat. Trib., 2011, I, 477.

l'art. 167, t.u.i.r., in cui chi detiene il controllo di una società all'estero deve imputarsi i relativi redditi salvo che provi: (a) se la società è in un paradiso fiscale, che essa svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato di insediamento, oppure che dalla partecipazione non consegue l'effetto di localizzare i redditi in paradisi fiscali; in ogni caso, nessuna prova può essere offerta se più del 50% dei suoi proventi è qualificato come *passive income*; (b) se la società non è in un paradiso fiscale, che essa è assoggettata a tassazione effettiva superiore a più della metà di quella cui sarebbe stata assoggettata ove residente in Italia e che più del 50% dei suoi proventi è qualificato come *passive income*; (vi) l'art. 12, l. n.102/2009, in cui gli investimenti e le attività estere di natura finanziaria detenute in paradisi fiscali si presumono costituite, salvo la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

Ma anche nel contesto nazionale non mancano numerosi esempi di presunzioni relative: gli studi di settore, il redditometro, lo «spesometro», il «prelievo-ricavo», fino alle società di comodo o non operative, per le quali il reddito si presume non inferiore alla somma derivante dall'applicazione di predefiniti coefficienti ai beni patrimoniali da queste possedute.

Nel presupposto che l'interesse fiscale non possa costituire una deroga al principio di una capacità contributiva effettiva, né al diritto alla difesa o ai principi del giusto procedimento, la ricerca evidenzia che non tutte le previste inversioni dell'onere della prova (*rectius*, presunzioni relative) si basano sul fatto presunto come probabile o sulla circostanza che l'Amministrazione finanziaria sia di fronte ad una irragionevole difficoltà di accertare la sussistenza dei fatti assunti a base della tassazione. Mentre sembra potersi affermare la ragionevole difficoltà del contribuente nel sobbarcarsi questa attività probatoria¹¹. Insomma, delle vere e proprie presunzioni contro natura¹².

I profili, dunque, ancora inquisitori del procedimento amministrativo e le implicazioni che queste norme hanno inevitabilmente sul piano processuale, si prestano alla ricerca del loro sindacato costituzionale in forza dell'art. 53 ed art. 24, comma 2 («La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento»), corroborati dal principio di effettività, in forza del quale le discipline domestiche non devono rendere impossibile o

¹¹ In tal senso si vedano le riflessioni sviluppate da G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova 2010, 517.

¹² Come le ha efficacemente apostrofate R. LUPI in *Manuale professionale di diritto tributario (...)*, op. cit..

eccessivamente difficoltoso l'esercizio dei diritti, e proporzionalità di derivazione comunitaria¹³.

3. La valorizzazione sociale della persona

Laddove gli intermediari finanziari e le aziende, quali moderni informatori fiscali e grandi esattori di imposte, non arrivano a risolvere le criticità evidenziate nella misurazione dei diritti proprietari, al cultore della materia è imposto di svincolare il diritto tributario dall'inefficace apparato di potere statale e di collegarlo diversamente all'interesse della società civile.

È ciò che si rinviene nella convinzione, a questo punto complementare a quanto osservato finora, secondo la quale la capacità contributiva deve essere depurata dalla tradizionale funzione di presupposto e limite del prelievo impositivo a tutela della proprietà e recuperare quella prospettiva cooperativa ed autenticamente solidaristica, propria dei sistemi democratici occidentali nella quale al tributo è affidato il compito di valorizzare l'individuo, a maggiore ragione in un contesto sociale, economico e politico istituzionale esposto ai venti della globalizzazione.

Prospettiva in cui il tributo si configuri non solo come *premium libertatis* ma anche (e soprattutto) come strumento di giustizia distributiva, necessario a bilanciare, in nome dell'interesse pubblico, le distonie e le imperfezioni di un mercato aperto in cui c'è chi paga troppe tasse o troppo poche, per favorire, in ultima analisi, le stesse libertà individuali¹⁴.

Figlia di questo nuovo approccio alla capacità contributiva è l'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap), istituita con d.lgs. n. 446/1997, allo

¹³ Ipotesi legittimamente accennate da F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. Trib.*, 1/2011, 21, ed esplicitamente approfondite da G.M. CIPOLLA, *Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento IVA*, in atti preparatori del convegno *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo 3-4 giugno 2011, 69; il tema dell'onere probatorio è stato anche studiato dall'*European Association of Tax Law Professors* (EATLP) di cui l'International Bureau of Fiscal Documentation sta curando la pubblicazione nel volume *The Burden of Proof in Tax Law*.

¹⁴ In tal senso si veda F. GALLO, *Le ragioni del fisco (...)*, op. cit., 63, e riprese in F. GALLO, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 3/2009, 553. Le riflessioni non sono molto distanti dal filone del liberalismo progressista secondo il quale le libertà individuali e collettive dipendono dall'intervento e dalle risorse pubbliche e, non meno dei diritti sociali, poggiano sulla cooperazione e sul contributo di tutti i cittadini. Si veda S. HOLMES e Cass R. HUNSTEIN, *Il costo dei diritti, perchè la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, 2000.

scopo di razionalizzare una serie di tributi ed offrire una moderna risposta in contraltare alla globalizzazione. Essa ha il suo presupposto nell'«esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi», nel territorio delle Regioni, e prescindendo dalla realizzazione di un utile o di una perdita.

La Corte costituzionale ha ritenuto che il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, colpito dall'Irap, è indice costituzionalmente idoneo di capacità contributiva, trattandosi comunque di una «nuova ricchezza», che è assoggettata ad imposizione prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori (sentenza n. 156/2001).

Essa ha pertanto confermato l'inclusione tra tutti coloro che sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche anche di quelle persone che esprimono un «potere di comando sui beni e servizi» ovvero un «dominio dei fattori della produzione»: è il riconoscimento ufficiale che la capacità sociale di un soggetto è in grado di influire sulla sua capacità economica al pari (*rectius*, prima ancora del) possesso di un reddito o di un patrimonio.

3.1. Ebbene, l'esperimento dell'Irap consente di indugiare sulla evoluzione della capacità contributiva in due distinte forme, seppure collegate tra di loro: da un lato, la valorizzazione sociale di una persona quale criterio di collegamento per arrivare a tassare i suoi diritti proprietari, più semplice; dall'altro, la valorizzazione sociale di una persona, la sua ricchezza immateriale, il suo *endowment*, quale autonomo indice di capacità contributiva, più sperimentale.

Sul primo aspetto, il pensiero va ad una interpretazione amministrativa in punto di residenza fiscale delle persone fisiche. È noto che i soggetti residenti in Italia pagano le imposte sui redditi ovunque posseduti nel mondo (tassazione mondiale), mentre i non residenti pagano le imposte limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato (tassazione territoriale). Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

L'Agenzia delle entrate, nella Circolare n. 304/1997, successiva al famoso caso Pavarotti, a proposito di domicilio ai sensi del codice civile, ha evidenziato la rilevanza assunta dall'elemento soggettivo e, soprattutto, l'estensione dell'inciso «affari e interessi» ai rapporti di natura non patrimoniale, ragion per cui l'istituto deve sfuggire a criteri di valutazione meramente quantitativi, prestandosi piuttosto ad essere valutato per lo più in base a criteri di

carattere qualitativo: dai legami familiari o comunque affettivi e all'attaccamento all'Italia fino alle cariche sociali e all'appartenenza a circoli o club.

Insomma, se gli «affari ed interessi» sociali e familiari che identificano il capitale sociale di una persona, il suo *endowment*, risultano per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio dello Stato, quella persona ha l'obbligo di pagare le imposte sui redditi (e dichiarare i suoi beni patrimoniali) ovunque posseduti nel mondo.

A suggellare questa interpretazione si pone anche la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione secondo cui il «domicilio coincide con la sede principale dei propri affari e interessi non solo patrimoniali ma anche morali, sociali e familiari secondo criteri quantitativi (per gli interessi economici) e qualitativi (per gli interessi non economici)» (sentenze sez. trib. n. 12259/2010, e sez. unite civili n. 25275/2006).

Nel solco di questa impostazione si può infine menzionare anche la Circolare n. 1/2008, della Guardia di finanza relativa all'attività ispettiva basata sullo sviluppo di elementi indicativi di capacità contributiva, ove si afferma che a titolo di orientamento ed in via assolutamente non esaustiva, fra gli elementi e le circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva possono essere evidenziati pagamento di quote di iscrizione in circoli esclusivi, pagamento di rette consistenti per la frequentazione di scuole private particolarmente costose e *hobby* particolarmente costosi (ad esempio, partecipazione a gare automobilistiche, rally, gare di motonautica, etc..).

3.2. La tassazione in base al (la relazione di) controllo rappresenta un ulteriore di cui delle riflessioni poc'anzi effettuate.

Il controllo è un'espressione che richiama sì un agire, ma di genere restrittivo (dal latino *contra rotulus*, contro il rotolare), che appartiene alla coscienza razionale di un individuo ed è innegabilmente espressione di potere: come tale è certamente collocabile nella sfera del suo «capitale sociale».

In diritto tributario la sua definizione è tutt'ora a geometria variabile, ma sembra poter rappresentare un altro anello di collegamento per eventualmente richiamare i diritti proprietari di una persona, che finora sono gli unici ad essere economicamente misurabili.

In questo filone di ricerca evolutivo degli indici di capacità contributiva si colloca l'art. 167, t.u.i.r., il quale prevede che chi detiene il controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c., di una società residente all'estero se ne vede imputati i relativi redditi, a prescindere dalla loro distribuzione sotto forma di utili.

Il controllo sembra proporsi anche quale modello alternativo alla interposizione reale di derivazione civilistica che secondo il tradizionale inse-

gnamento della Suprema Corte di Cassazione non è scardinabile in ambito tributario (sentenza n. 3345/2002). In questa prospettiva si spiega perché, con riferimento al *trust*, l'Agenzia delle entrate (Circolare n. 61/2011) abbia affermato che, se il potere di gestire e disporre dei beni trasferiti in *trust* permane in tutto o in parte in capo al disponente *settlor* e ciò emerge non soltanto dall'atto istitutivo ma anche da elementi di mero fatto, allora il *trust* è inesistente (*rectius*, inopponibile al Fisco).

Infine, enfatizza la relazione di controllo anche la normativa concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo (d.lgs. n. 231/2007) con l'obbligo per gli intermediari di individuare i «titolari effettivi» (controllanti) che si celano dietro i loro clienti (società e altre entità giuridiche) e con l'utilizzazione ai fini fiscali di queste informazioni raccolte. Questa opportunità ha contribuito non poco alla spinta propulsiva di questa recente normativa.

Pertanto il controllo, in assenza di informatori fiscali ed esattori d'imposta su scala internazionale, seppure non integri ancora un indice di capacità economica alternativo al reddito e al patrimonio, ne rappresenta la loro anticamera, all'interno del «capitale sociale» di un individuo; un criterio cioè per aiutare ad intercettare ed imputare questi diritti proprietari al soggetto controllante, a maggiore ragione in uno scenario in cui la ricchezza, invece che smaterializzarsi, fugge nascondendosi nella globalizzazione.

In tal senso, sarebbe quanto mai ragionevole raffinare i presupposti dell'Irpef, nel senso del «controllo dei redditi in denaro o in natura (...)», e dell'Irap, nel senso del «controllo di una attività autonomamente organizzata (...)».

3.3. Con riguardo al secondo aspetto segnalato all'inizio del paragrafo 3.1., quello sperimentale, e per andare oltre l'Irap, il supporto scientifico è in quel pensiero economico secondo cui la capacità contributiva di un soggetto non dipende più solo dai beni proprietari ma anche dall'averne o dal disporre di qualcosa che non si può vendere, forse comprare: dalla sua conoscenza, dalla sua competenza tecnica, dalle sue condizioni di salute o dai suoi valori che, uniti alla rete di relazioni familiari e sociali sono in grado di influire sulla capacità economica quanto e più del possesso di un reddito¹⁵.

In una società culturalmente avanzata, per dirla con Gary Becker, i beni che un padre trasmette al figlio e su cui il figlio dovrebbe pagare l'imposta

¹⁵ Si veda la felice analisi di G.S. Becker, *Il capitale umano*, op. cit., 25. Tale prospettiva è sviluppata dal punto di vista sociologico da P. W. Bernstein e A. Swan in *All the Money in the World, How the Forbes 400 Make - and Spend - Their Fortunes*, New York, 2007.

di successione o di donazione, non sono più tanto quelli di tipo materiale (la casa, l'azienda o il conto in banca) quanto piuttosto quelli di tipo immateriale: l'educazione, l'istruzione, la formazione. Gli eredi di Bill e Melinda Gates, di Warren Buffet e Mark Zuckerberg, non sarebbero in tal modo tassati solo sui pochi milioni di dollari che riceveranno in eredità¹⁶.

A tale riguardo, si fotografano alcuni indizi: uno è il nuovo oggetto dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni (art. 2, comma 47, l. n. 286/2006) che intercetta un fenomeno nuovo del passaggio intergenerazionale relativo proprio alla trasmissione di questi valori: la costituzione dei vincoli di destinazione.

In tale categoria, a parere dell'Agenzia delle entrate (Circolare n. 3/2008) sono riconducibili i negozi giuridici mediante i quali determinati beni (patrimoniali) sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi senza arricchimenti materiali in capo a determinati soggetti beneficiari (si pensi, a titolo esemplificativo, alla istituzione di un *trust* a scopo di sostenimento dell'istruzione universitaria e formazione postuniversitaria).

Un altro indizio è rinvenibile nella posizione assunta dalla Corte costituzionale (sentenza n. 111/1997) che ha ritenuto l'Imposta comunale sugli immobili (Ici) non irrazionale quando è applicata senza tenere conto dei mezzi debitori impiegati per acquisire o costruire un immobile; mezzi che afferiscono quali passività non a quest'ultimo, bensì al «patrimonio in generale» del soggetto che li assume in carico. Il riferimento sembra intuitivamente essere proprio alla capacità sociale del soggetto quale indice espressivo della potenzialità (sua e/o attraverso le sue relazioni sociali) di potere rimborsare le passività che gravano sull'immobile.

¹⁶ Esempio in tal senso è la lettera intitolata *My Philanthropic Pledge*, con la quale Warren Buffet ha disposto di donare l'intero suo patrimonio alla Fondazione costituita da Bill e Melinda Gates, che è disponibile nel sito dell'associazione *The Giving Pledge* (www.givingpledge.org): «*In 2006, I made a commitment to gradually give all my Berkshire Hathaway stock to philanthropic foundations. I couldn't be happier with that decision. (...) This pledge will leave my lifestyle untouched and that of my children as well. They have already received significant sums for their personal use and will receive more in the future. They live comfortable and productive lives. And I will continue to live in a manner that gives me everything that I could possibly want in life. Some material things make my life more enjoyable; many, however, would not. I like having an expensive private plane, but owning a half-dozen homes would be a burden. Too often, a vast collection of possessions ends up possessing its owner. The asset I most value, aside from health, is interesting, diverse, and long-standing friends. My wealth has come from a combination of living in America, some lucky genes, and compound interest. Both my children and I won what I call the ovarian lottery (...)*».

La domanda è: possono questi indizi indurre a concludere che la valorizzazione sociale di una persona può assurgere al rango di autonomo presupposto di imposta?

L'esperimento dovrebbe risolversi in senso negativo per la consapevolezza della difficoltà consistente nel dovere accettare un inevitabile passaggio logico a forte sindacato di costituzionalità, e cioè che dopo avere eventualmente misurato numericamente l'avviamento sociale di una persona, la si obblighi a concorrere alle spese pubbliche anche in assenza di una specifica e sottostante capacità economica¹⁷.

Sono però gli stessi indizi menzionati ad offrire la possibile soluzione sostituendo il paradigma della specifica e sottostante capacità economica per affidarsi ad una capacità economica che si qualifichi tanto generica e sovrastante quanto il presupposto avviamento sociale: detta capacità economica non può che essere il consumo.

In fondo, in una società di consumatori più che produttori, in cui la prima virtù è la partecipazione attiva ai mercati dei beni di consumo, anche a costo di ricorrere ai prestiti e al credito, quel che denota l'attitudine di un soggetto a contribuire alle spese pubbliche della collettività è proprio la sua capacità di spesa¹⁸. Dunque è proprio all'interno delle imposte sui consumi, magari sulle carte di credito o sulle transazioni finanziarie, a doversi ricercare la soluzione per concretizzare la capacità fiscale della valorizzazione sociale di una persona.

4. Conclusioni

Il disorientamento sulle tasse, su chi non le paga e di come farle pagare è proporzionale al rituale dei provvedimenti urgenti che permeano la materia tributaria. Solo una sua lettura attraverso la evoluzione della capacità contributiva potrebbe riuscire nell'intento di dare soddisfazione al motto di Luigi Einaudi, conoscere prima di deliberare.

L'evidenza empirica delle criticità della misurazione dei diritti proprietari dimostra che la chiave di volta non è l'onestà o il disvalore fiscale della persona fisica posta al centro del sistema, ma la richiesta di imposte attra-

¹⁷ In tal senso si richiamano le solide osservazioni di G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Padova, 2008, 163.

¹⁸ In tal senso è condivisibile l'opinione di L. CARPENTIERI, *Uguaglianza fiscale o supermercato?*, op. cit., 121.

verso le grandi persone «collettive», informatori ed esattori del terzo millennio, che oggi custodiscono la gran parte della capacità contributiva in base alla quale si concorre alle spese pubbliche.

Un sistema di tassazione attraverso le aziende di rilevanti dimensioni che funzionano come dei veri e propri gruppi sociali, avrebbe dei pregi che purtroppo ancora oggi stentano ad essere compresi dall'opinione pubblica e dunque considerati dalla politica. Contrasterebbe più efficacemente la dinamica della massa di distinte fiscalità poiché consentirebbe all'Agenzia delle entrate di controllare tutti coloro che sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, attraverso pochi grandi «contribuenti», a loro volta nel delicato ruolo di controllati e controllori. A parità di reddito nazionale, passare da tante attività di lavoro autonomo e piccole aziende familiari a poche imprese organizzate, ridurrebbe inevitabilmente i margini per evadere¹⁹. Avercele, però, non è compito del diritto tributario, ma piuttosto di qualche «spinta gentile»²⁰.

Il limite della tassazione attraverso gli intermediari e attraverso le aziende è la sempre meno accentuata personalità e progressività dell'imposizione, che se da un lato è coerente con il passaggio della tassazione dalle persone alle cose, dall'altro introduce la necessità di politiche compensative per soddisfare la funzione solidaristica e di giustizia distributiva della capacità contributiva, da cui tutto è cominciato.

Dove gli informatori fiscali ed esattori d'imposta del terzo millennio non arrivano, in via complementare si è messo in luce che la misurazione della ricchezza originata dai diritti proprietari, pur con tutte le criticità evidenziate, va collegandosi sempre di più alla valorizzazione del ruolo sociale della persona attraverso parametri quali il potere di comando su beni e servizi, gli affari e interessi morali, sociali e familiari, la relazione di controllo, il consumo, nella prospettiva di fotografare sempre di più e meglio le capacità umane e sociali degli individui²¹.

¹⁹ Nella felice intuizione di R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario (...)*, op. cit..

²⁰ Per introdurre pratiche di buona cittadinanza, per aiutare le persone a scegliere il meglio per sé e per la società, occorre imparare a usare a fin di bene l'irrazionalità umana: secondo gli intellettuali americani Richard H. Thaler e Cass R. Sunstein, non c'è campo di applicazione che non possa trarre giovamento dal «paternalismo libertario» che loro propongono. Si veda R.H. THALER e C.R. SUNSTEIN, *Nudge, la spinta gentile*, Milano, 2009.

²¹ In una prospettiva complementare a quanto finora osservato si pone anche l'analisi psicologica, come dimostra il recente lavoro di L. FERRARI e S. RANDISI, *Psicologia fiscale, illusioni e decisioni dei contribuenti*, Milano, 2011.

Non è vero che l' idoneità soggettiva a pagare il tributo non può mai prescindere dalla disponibilità degli occorrenti mezzi economici e che questa disponibilità sia il nucleo essenziale di ogni presupposto d' imposta. Così come non è vero che gli onori, la fama, le cariche, i titoli nobiliari, gli status, i diritti di libertà, il sesso, l' età, la bellezza, il patrimonio culturale e linguistico, le posizioni sociali verticistiche ed apicali in associazioni e club di ogni stampo non possono mai assurgere a presupposto di concorso alle spese pubbliche perché sono entità insuscettibili di scambio sul mercato²². Tutte le più recenti inchieste investigative, dai furbetti del quartierino in avanti, dimostrano (de iure condendo) esattamente il contrario.

Il tributarista, in conclusione, è un po' sarto un po' cane da tartufo, riesce a scavare e scovare la capacità contributiva nella sua più moderna evoluzione, ma deve anche vigilare laddove questa fosse soggetta non tanto ad una doppia o tripla imposizione, quanto ad una troppa imposizione, a grandine, nell' indiscusso monito di Luigi Einaudi, o fosse maltrattata dall' Amministrazione finanziaria nella sua attività di accertamento, in spregho al monito di Totò che il cliente ha sempre ragione. La speranza di fondo è che, gestita in maniera progressivamente ottimale la spesa pubblica, anche i contribuenti più scettici siano disposti ad accettare «il prezzo dell' abbonamento», che altro non è che «la culla dell' imposta» nella felice espressione di Antonio De Viti De Marco²³.

²² Come sostiene G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., 169. Senza provare a smentire quanto afferma lo stimato Autore, e senza urtare la sua suscettibilità di profondo studioso, rimane la curiosità di sapere come Egli stesso potrebbe ragionare se il dibattito avvenisse in un contesto di reale giustizia tributaria, in cui la pressione fiscale fosse al massimo del 33 per cento, come gli anni di Cristo, e la Corte costituzionale non fosse costretta a giocare in difesa. Chissà, magari ci sarebbe maggiore disponibilità a riflettere sulla evoluzione dei presupposti dell' imposizione senza essere costretti a pre giudicare (giustamente) in termini di tirannia fiscale, istinto che purtroppo domina oggi sui contribuenti e sugli studiosi.

²³ Per leggerlo in altri termini, si veda S. COVINO e R. LUPI, *Determinazione della capacità economica e polemiche sulle tasse: Gallo vs. Giannino*, in *Dialoghi Tributarî*, 5/2009, 491.

The burden of proof and the retrieval order - Profiles of Italian and European law (abstract)*

Clelia Buccico** – Maria Rosaria Viviano*** – Fernando Marotta****

* Relazione presentata al convegno *The burden of proof in tax law. On the way to Uppsala 2011*, held in Milano, Università Commerciale Luigi Bocconi, on 11 February 2011.

** Professore Associato di Diritto Tributario Seconda Università degli Studi di Napoli, Facoltà di Economia

*** Ricercatore di Diritto Tributario, Seconda Università degli Studi di Napoli, Facoltà di Economia

**** Dottore di Ricerca in Diritto Tributario, Seconda Università degli Studi di Napoli, Facoltà di Economia

L'atto di recupero sottintende un ordine imposto dalla Commissione Europea ad uno Stato membro di predisporre le azioni necessarie alla restituzione di un aiuto concesso dal medesimo Stato, ma dichiarato dalla Commissione illegittimo perché incompatibile. Un siffatto provvedimento pone una duplice questione che attiene da un lato alla natura dell'atto, dall'altro su chi incomba l'onere della prova.

Il lavoro analizza così, in una prima parte, il dibattito che si è sviluppato in dottrina tra chi sostiene la natura tributaria dell'atto basandosi sulla forma che esso riveste e chi, invece, sostiene che per il recupero di aiuti di Stato non è ravvisabile alcun potere amministrativo autonomo da parte dello Stato.

Nella seconda parte del lavoro, poi, si è cercato di identificare su chi e come grava l'onere della prova per il recupero degli aiuti di Stato illegittimi anche in base a quanto sancito di recente dalla Suprema Corte di Cassazione che ha stabilito che l'onere della prova nell'atto di recupero è suddiviso tra Amministrazione finanziaria deputata al recupero e contribuente/beneficiario.

The burden of proof and the retrieval order - Profiles of Italian and European law*

Clelia Buccico ** – Maria Rosaria Viviano *** – Fernando Marotta ****

* Paper presented at the meeting *The burden of proof in tax law. On the way to Uppsala 2011*, held in Milano, Università Commerciale Luigi Bocconi, on 11 February 2011. Edited in English by the Authors.

** Associate Professor of Tax Law, Seconda Università degli Studi di Napoli, Faculty of Economics.

*** Researcher in Tax Law, Seconda Università degli Studi di Napoli, Faculty of Economics

**** PhD in Tax Law, Seconda Università degli Studi di Napoli, Faculty of Economics.

SUMMARY: 1. The burden of proof in the Italian tax law; 2. The order of retrieval; 3. The burden of proof in the retrieval order of unlawful State aids under EC law; 4. A possible conclusion following a recent ruling of the Italian Supreme Court.

1. The burden of proof in the Italian tax law¹

The proof is the instrument of knowledge in order to establish, in a rational manner, whether a matter under examination in the interest of either party, can be considered true.

Within the framework of the investigation, the «proof» must never be confused with the «motivation» of the notice of assessment.

The motivation is, in fact, the presentation of the logical process that has been followed by the Tax Authorities to modify the income of the taxpayer during the control phase.

The evidence that such adjustment is founded, in fact and in law, should neither be included nor reported in the assessment, but will only be used in

¹ This part is by Fernando Marotta.

the next phase of the possible trial to convince the Tax Court that the tax modification made was justified and due².

The Tax Authority may establish the reasons for a tax claim against the taxpayer on direct evidence or indirect (or presumed) evidence, whose framework is essentially borrowed from the statutory provisions of Article 39 of the Code of Civil Procedure.

The direct evidence is that which demonstrates, in particular, by itself, the argumentations moved by the proceeding office, as is the case, for example, an invoice or a book entry.

The regulatory system in the tax matter attaches paramount importance in terms of correcting the information given in the statements of income, which may be compared with other elements conflicting with them which derive, in a definite and direct way, from further acts, records, questionnaires, and inspections, without prejudice to the possibility of assuming the existence of undeclared activities by using simple presumptions.

As clarified by the Supreme Court³: «it follows that only in the case in which one cannot make such determinations for analysis and direct deduction, the income, is allowed to be determined on the basis of simple presumptions but still deriving the assessment from univocal items suitable for demonstrating the unreliability of the quantification of income resulting from the analytical determination and as its corollary the existence of a greater income».

The presumptive evidence is that which, unlike direct evidence, allows through a logical operation to be traced back to an unknown fact from one or more known facts (so-called clues), according to art. 2727 of the Civil Code.

The logical step is called simple presumption. The simple presumption each case must be evaluated individually in order to check their eligibility and, in the case of the analytical assessment, the presumption can validly be invoked only if it is characterized by the requirements of gravity, precision and concordance. In other words, they are freely assessable by the judge.

The Supreme Court⁴ has specified the characteristics of the requirements just mentioned.

In particular, the gravity refers to the degree of belief that the presumptions are likely to produce; for this purpose, it is not required that the exis-

² See R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in Riv. Dir. Trib., 2003, I, p. 1210.

³ Judgement No. 5149/1990.

⁴ Judgement No. 4168/2001.

tence of the (unknown) fact, deduced by implication, takes on the degree of absolute certainty, but it is sufficient a «reasonable» certainty (in essence, simply the probability of the fact in question).

It is required, with precision, that the basic components (the known facts, from which the presumption moves) and the path they follow, are not vague or indefinite, but indeed very specific in their historical reality.

Proof, finally, is considered concordant when it is based on a plurality of basic elements that converge in the proof of the unknown fact.

The mentioned presumptions are distinguished by the presumptions of law, i.e. the consequences that the law itself derives from a known fact to go back to an unknown fact.

The presumptions of law can be absolute or relative: what set by the former is unquestionable, while the latter allow contrary evidence. Examples of legal relative presumption are, in the area of direct taxation, the presumption of “foreign dressed” company referred to in Article 73, co.5-bis of the TUIR (income tax code) and, in VAT area, the presumption of sale and purchase.

In the presence of absolute legal presumptions, the Ministry of Finance is not required to prove the validity of its presumptive reasoning, not permitting to be questioned by the judge. The evidence of the unknown fact is retraced by the law itself.

From the above, it is clear that, during the review of the substance, the Tax Authorities, during the review of the substance, is obliged to ascertain, prior to the adoption of the notice of assessment, the underlying assumption of fact that justifies the tax claim it contains. The verification of the existence and validity of this assumption must then be carried out only in the subsequent and possible trial.

With specific reference to the burden of proof, it should be noted that even in the field of taxation, the general principle set out in art. 2967 of the Code of Civil Procedure applies –that is, those who wish to assert a right in court have to prove the facts which constitute its foundation.

This principle is well summarized by the ancient Latin maxim «*actore non probante, reus absolvitur*» (if the plaintiff does not prove the defendant should be acquitted)⁵.

⁵ On the burden of proof in the tax trial see. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, 383; F. TESAURO, *Lonere della prova nel processo tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1986, I, 77; Id., voce “Prova” in Enc. Dir. Agg. III, Milano, 1999. F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in Diritto e Pratica Tributaria, Parte 1, 1983, pag.

The administrative measure with which it is established the existence of the tax liability or it is imposed a penalty retains the imperative character of the act in the sense that, being a manifestation of public power, does not require of a specification for its enforceability. The imperative of an administrative measure, however, cannot import the presumption of its legitimacy and since no capital provision can be imposed except in accordance with a law, the tax authorities is comparable to any person who has a claim against another.

Therefore, as recognized by the Supreme Court⁶ in, the burden of evidence of the existence of the conditions on which the tax claim is founded, weighs on the Administration that intends to operate the resulting income adjustments.

In this regard the Office is the first to forward the claim, although outside the trial, through the emission of the tax provision. It follows that the burden of proving the facts constituting the claim, in accordance with the general principle of the legal codes, burdens the Tax Administration, by contrast, it will be for the taxpayer to prove the existing of preventative, modifying or extinguishing facts.

In other words, only if, on trial, the taxpayer doesn't merely limit contesting the facts adduced by the Office, but decides to bring into the trial impeding, modifying or extinguishing circumstances of tax claim, the burden of proving their existence and validity will be due to the taxpayer.

The burden of proof is, therefore, divided between plaintiff and defendant: who claims a right to, that is the plaintiff, must prove the facts on which it is based; who, by contrast, opposes the claim of the plaintiff, that is the defendant, must prove, in turn, the facts underlying the exception, in other words he has to prove or the ineffectiveness of the fact adduced by the plaintiff, or that the right claimed by the same has changed or has expired.

In this paper we will see, finally, as in terms of tax avoidance and abuse of the right the legislator in some cases, and the Supreme Court jurisprudence in other cases, have imposed on the taxpayer an inversion of burden of proof subverting the logical and chronological order described above.

1620; G. TINELLI, *Prova (dir. trib.)*, in Enciclopedia Giuridica, XXI, Roma, 1991, p. 5; A. BERLIRI, *Processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, Vol. II, p. 67, G. A. MICHELI, *Onere della prova*, Padova, 1966. On the burden of proof in tax procedure see G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova 2005.

⁶ Judgment No. 22023/2006.

The inversion of the burden of proof occurs, in the field of trial, when one of the parties claims the ineffectiveness of the process allegations of which the other party has given evidence, or, in the field of procedure, that is the object of this paper, when one of the parties contends that the ban, which the other party disputes not to have complied with, has been modified, or extinguished, or never flouted.

The party proposing the exception that involves the shifting of burden of proof has to prove the facts on which the objection is predicated.

In the tax law field, in addition to the aforementioned cases of tax avoidance and abuse of rights, in general, the burden of proof is reserved to the taxpayer, in relation to the demonstration of contributive capacity, in all the assessments based on presumptions, falling in this group both the inductive assessments and analytical-presumptive ones such as the «*studio di settore*»⁷.

2. The order of retrieval⁸

The order of retrieval in State aid matter is the order given to the State to take all necessary measures to recover illegal and incompatible aid⁹.

Aid is incompatible if it distorts or threatens competition. The Community guidelines on State aid is based on the principle that State aid to companies is incompatible with the common market, for the presumption, that new aid be subject to prior authorization procedure by the Commission¹⁰.

The aid is illegal when it was granted by the State to enterprises without following the procedure for control on the compatibility of State aid (art. 108 TFEU). The order of retrieval concerns State aid incompatible with the common market illegally granted to the beneficiaries as means to restore the *status quo ante* on the market before the granting of unlawful aid itself. Accordingly, the retrieval is presented as an instrument to correct

⁷ Definition from Collins Italian-English dictionary: system for calculating the presumed income of particular categories of taxpayers, used by the tax authorities to combat tax evasion system for calculating the presumed income of particular categories of taxpayers, used by the tax authorities to combat tax evasion.

⁸ This part is by Maria Rosaria Viviano.

⁹ For details s. M.R. VIVIANO, *L'ordine di recupero*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO E G. TESAURO, Napoli, 2009, 299 ss.

¹⁰ For the checking of compatibility of the new State aid with the common market, see G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2008, 143 ss.

the distortion of competition caused by the unlawful aid. Retrieval is the outcome of certain procedures specified in the powers of the Commission as an organism which is responsible for verifying the compatibility with the common market of State aid.

With the declaration of incompatibility of illegal aid, the Commission prevents the mere delivery of other «benefits» beyond those already provided, but such declaration does not affect benefits already paid.

For the latter it is necessary to order its retrieval. The retrieval of the aid is the immediate consequence of the declaration of incompatibility of the aid already granted.

In this case, the Commission would request the Member State to take all measures to recover the aid granted without authorization: «the decision to retrieve». Thus, the negative results of the verification of compatibility on aid illegal, declaring aid incompatible illegal, it raises the order of retrieve.

The incompatible aid is recovered from the companies that have actually benefited. In the presence of illegal aid (other than incompatible), the orientation is that the State will request the repayment of eligible firms, so as to restore the situation prevailing prior to the granting of unlawful aid.

It is possible, however, that help to rectify the situation before illegal aid, namely the rule of law in the common market and the state to «restore» the «no aid» to competitors of the recipient of illegal aid. E.g. return to competitors of the beneficiaries who benefited from illegal state aid taking into considerations in the higher tax paid (it's a case of study).

On the content of the retrieval, the Commission's decision should include: the amount to be retrieved, including interest on the sum, motivation, taxpayers. The addressee of the retrieval is the State which is obliged to recover. Another important aspect to examine is the procedure of retrieval. The order of retrieval, different from other Commission decisions, will require specific national measures to implement them. The procedure will require specific national measures to implement them. In this regard, the Treaty of Rome does not indicate any discipline, while Regulation 659/1999 lays down the following principles:

1. recovery should take place without delay;
2. according to procedures provided by the law of the Member State concerned;
3. on condition that they allow the immediate and effective implementation of the Commission's decision.

The retrieval of illegal aid require specific national measures of implementation (so-called procedural autonomy of Member States). The individual national laws will identify concrete ways to make the restitution of the illegal aid. Because of the variety of aid, different tools are used by States to comply with the decision to aid retrieval: retrieval is based on a national law that governs special *ad hoc* arrangements for the retrieval of the retrieval could be achieved through the procedures of tax legislation, namely the ordinary tools of the assessment and collection of tax.

The aid was granted through an act of tax law, the recovery procedures should be in accordance with tax law. However on the reasons why we the use tax instruments, the majority doctrine argued that the restitution requirement would retain the nature of the retrieval of tax and therefore should be through the procedures of tax legislation, namely the ordinary tax instruments detection and retrieval, and not by injunction act that is planned for the collection of non-tax revenue¹¹.

Other authors believe that the obligation to refund is not of a tributary nature¹². In fact, it is considered that in the procedure of recovery is not of tax imposition, but a due action. The retrieval behavior is due by the State which can be performed by any public administration even if different from fiscal administration. So the act of retrieval can be counted among the non-discretionary acts, such as not authoritative acts¹³. It is an act which is not an expression of authoritative power-taxation, but an act which has its source in a legislative act from the European Commission, it has direct effect, issued in the interests of the Community to eliminate the distortion caused by the competition «illegal and incompatible aid».

About the fiscal instruments for the implementation of the retrieval we can make several considerations. First, the use of tax instruments does not imply that the obligation to recovery is of a tributary nature. The application of tax tools for the task of retrieval is more respectful of the Community principles of equivalence and effectiveness, required by Community

¹¹ On this point F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003, 2284; A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. Trib.*, 2003, 2266-2267; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, in *Rass. Trib.*, 2003, 350; M. AULENTA, *Il recupero degli aiuti di stato*, Bari, 2007, 28.

¹² V. C. GLENDI, *Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anticrisi*, in *Corr. Trib.*, 2009, 999.

¹³ V. M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario*, in *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO, Napoli, Jovene, 2009, 68-72.

Law in the recovery procedure. The second consideration is that the use of the procedures for assessment and collection of their tax law allows you to find the competent court. The protection of the recovery will be brought to the knowledge of the tax juridical authority!

With respect to the regulatory instruments of incompatible State aid retrieval it is important to note that the retrieval of illegal aid in Italy was carried out through different instruments: from the specific regime to the use of assessment notices until injunction of payment¹⁴.

Other aspects of the retrieval can be examined. The national courts can play the role in the protection of individuals aimed by the distortion of competition caused by the unobserved of the prohibition requirement by the Member States to implement measures before the Commission's decision (so-called *standstill clause*).

Then there are limitations to the power of retrieval. This power of retrieval is exercisable by the Commission, and the decline in the performance of the retrieval is inserted in the relationship between the State and the recipient of illegal aid. In some cases, the Commission cannot require the recovery of the aid if contrary to the principle of legitimate expectations (general principle of Community law). Sometimes the recovery of unlawful aid (declared incompatible) causes harmful consequences within the EU, above the common interest that we want to protect the principle of proportionality in fact prevent, the restoration of violation of the competition, the Commission imposes the repayment of illegal aid.

In conclusion, the retrieval order originates from an European juridical source and not national legislation and the tax procedure is aimed at realizing a tax levy, but unfolds to run a command in the decision of the Commission.

3. The burden of proof in the retrieval order of unlawful State aids under EC law¹⁵

From the interpretation of the Community framework referred to unlawful State aid recovery it can be inferred that the Member State is

¹⁴ The retrieval of aid granted by Italy to the former municipal companies was done by injunction of payment, in accordance with art. 1 d.l. n. 10/2007.

¹⁵ This part is by Clelia Buccico.

responsible for the obligation of activation to give a correct application of the decision, because the same one is the receiver of this decision. The burden of proof and the verification by National administrations is a necessary element in this obligation, as regards the application in each real case, although in the limits of single European Commission's decision, both in the early procedural phase preceding the recovery and in the following court step.

The Community law system decided that State administrations are responsible for the general burden of verification of applicability for the decision to the single beneficiary, at least in the procedural phase of recovery, because the Member State, that decided about unlawful aid, is the exclusive recipient of Commission's decisions for recovery¹⁶.

The Member State and his institutional organizations are responsible, for correct application of Community's decision in the actual execution of the recovery performance, according to National law. The obligation to implement a decision, with all the rules, respecting motivations and limits of it, impose to the Member State the burden of carrying out a previous procedural activity with reference to a single recovery case. This activity is very important and obligatory for the State in the cases provided by the Commission for specific areas of exclusion.

As an evidence that the Member State is responsible for the burden of proof there is the Commission's interpretation of the recovery procedure contained in the regulation (CE) n. 659/1999 of 22nd March 1999. Since this regulation («regulation of procedure») became effective, Commission has systematically ordered to Member States to recover all unlawful aids that it considered not compatible with common

¹⁶ The principle is contained in the regulation (CE) n.659/1999 of 22nd March 1999. In particular Article 14 (1) confirms the constant case law of the Community Courts and establishes an obligation on the Commission to order recovery of unlawful and incompatible aid unless this would be contrary to a general principle of law. This Article also provides that the Member State concerned shall take all necessary measures to recover unlawful aid that is found to be incompatible. Article 14 (2) establishes that the aid is to be recovered, including interest from the date on which the unlawful aid was at the disposal of the beneficiary until the date of its effective recovery. The Implementing Regulation elaborates the methods to be used for the calculation of recovery interest. Finally, Article 14(3) of the Procedural Regulation states, that 'recovery shall be effected without delay and in accordance with the procedures under the national law of the Member State concerned, provided that they allow for the immediate an effective execution of the Commission decision'.

market except the cases where recovery is in contrast with a general principle of Community Law¹⁷.

¹⁷ General principles most frequently recalled in this contest are the principles of the protection of legitimate expectations and legal certainty. About the principle the protection of legitimate expectation see case C-24/95, case C-5/89, case C-223/85. From case C- 5/89 «Community law does not preclude national legislation from protecting legitimate expectations and legal certainty in connection with the recovery of national aid granted contrary to Community law. However, in view of the mandatory nature of the supervision of State aid by the Commission under Article 93 of the Treaty, undertakings to which an aid has been granted may not, in principle, entertain a legitimate expectation that the aid is lawful unless it has been granted in compliance with the procedure laid down in that article. It is true that a recipient of illegally granted aid is not precluded from relying on exceptional circumstances on the basis of which it had legitimately assumed the aid to be lawful and thus declining to refund that aid. If such a case is brought before a national court, it is for that court to assess the material circumstances and, if necessary, seek a preliminary ruling on interpretation from the Court of Justice. However, a Member State whose authorities have granted aid contrary to the procedural rules laid down in Article 93 of the Treaty may not rely on the legitimate expectations of recipients in order to justify a failure to comply with the obligation to take the steps necessary to implement a Commission decision instructing it to recover the aid. Nor may such a Member State rely, as making it absolutely impossible to implement such a decision, on the obligations to which the competent administrative authority is subject under the particular rules governing the protection of legitimate expectations contained in a national provision which lays down a time-limit within which an administrative act granting a benefit may be revoked. Such a provision must be applied in such a way that the recovery required by Community law is not rendered practically impossible and the interests of the Community are taken fully into consideration». Cfr also particular point 25 of case C-24/95 «In that connection, although the Community legal order cannot preclude national legislation which provides that the principles of the protection of legitimate expectations and legal certainty are to be observed with regard to recovery, it must be noted that, in view of the mandatory nature of the supervision of State aid by the Commission under Article 93 of the Treaty, undertakings to which aid has been granted may not, in principle, entertain a legitimate expectation that the aid is lawful unless it has been granted in compliance with the procedure laid down in that article. A diligent businessman should normally be able to determine whether that procedure has been followed (Case C-5/89 Commission v Germany, cited above, paragraphs 13 and 14, and Case C-169/95 Spain v Commission, [1997] ECR I-0000, paragraph 51)». It's also important that the principle of the protection of legitimate expectations, which is the corollary of the principle of legal certainty and is generally relied on by individuals (economic operators) in a situation where they have legitimate expectations created by the public authorities, cannot be relied on by a Member State, on the ground of the length of procedures for failure to fulfill obligations initiated by the Commission against other Member States, to preclude an objective finding of a failure on its part to fulfill its obligations under the Treaty or secondary legislation, since to admit that justification would run counter to the aim pursued by the procedure under Article 169 of the Treaty (now Article 226 EC).

About the principle of legal certainty requires Community legislation to be certain and its application foreseeable by individuals and that every Community measure having legal effects must be clear and precise and must be brought to the notice of the person concerned in such

The European Commission, with communication 2007/C272/05, specified in detail the general criteria for the Member State for the application and the implementation of unlawful aid recovery regulation. In this communication the obligation for preventive estimation in every single aid is specified, in the institutional organizations designed for recovery, for the evaluation of the recovery amount (criteria *de minimis*, point 49¹⁸), case by case.

The obligation to control by the Member States is due to the need to ensure the implementation of an effective and actual coordination, in the effective aid recovery phase, between Community's general legal system which ratifies the legitimacy limits of state aids (filed in the first paragraph of art. 107 – ex 108 – of Treaty) and the special rules that identify exceptions of this limits (Commission recalls them case by case in the Community regulations). This objective can't be referred to decisions of single subjects that received the benefits of aid, to sustain the proprietary position about exemption and they must consider concrete executions decided by national state institutions¹⁹.

Community legal system declare that Member States recipient of decision are responsible for the general burden of verification.

It is difficult to define general standards for set elements, legal effects, circumstances or special rules where National Administrations are respon-

a way that he can ascertain exactly the time at which the measure comes into being and starts to have legal effects. That requirement must be observed all the more strictly in the case of a measure liable to have financial consequences in order that those concerned may know precisely the extent of the obligations which it imposes on them. Cfr case T-115/94, case C-372/97, case C-74/00 P and C-75/00 P, joined cases C-74/00 P and C/75/00 and case T-308/00.

¹⁸ Point 49 "In the case of an unlawful and incompatible aid scheme, the Member State will be required to carry out a detailed analysis of each individual aid granted on the basis of the scheme in question. To quantify the precise amount of aid to be recovered from each individual beneficiary under the scheme, it will need to determine the extent to which the aid has been granted to a specific project, which, at the time of granting, fulfilled all conditions of the block exemption regulations or in an aid scheme approved by the Commission. In such cases, the Member State may also apply the substantive "*de minimis*" criteria applicable at the time of the granting of the unlawful and incompatible as that is subject to the recovery decision".

¹⁹ Case C-404/00. In the opposite direction, cases C-206/05 and C-304/09. In particular C-304/09 point 36 «The condition that it be absolutely impossible to implement a decision is not fulfilled where the defendant Member State merely informs the Commission of the legal, political or practical difficulties involved in implementing the decision, without taking any real steps to recover the aid from the undertakings concerned, and without proposing to the Commission any alternative arrangements for implementing the decision which could have enabled those difficulties to be overcome (see, inter alia, Joined Cases C485/03 to C490/03 *Commission v Spain* [2006] ECR I11887, paragraph 74, and Case C214/07 *Commission v France*, paragraph 46)».

sible for preventive verification and general standards where the beneficiary is responsible by law to identify burden to proof.

The definition of such criteria should be found in the identification of an application area for single decision about illegitimacy aid, including difficulties linked to Community interpretation of situations contained inside the same decisions case by case. Indeed, the Commission provides an evaluation for compatibility of national law system screening which circumstances determinate legality or illegitimacy or legitimacy of aid. Inside Commission's decisions in different cases we identify criteria for the distribution of burden of proof between National legal organization and the beneficiary subject to recovery. The distinction between elements for unlawful aids exclusion permits the identification of State limits for decisions. Within recovery procedure, State office is not responsible for preliminary verification (positive) about the existence of reasons that exclude, in each single case, illegitimacy different of those accepted by the Commission, because it must check the reasons relative to a single decision. State office is neither responsible for verification (negative) about the existence of circumstances nor adversely affecting that Commission decide for illegitimacy.

Community law system, even if it has assigned responsibility to Member States for the correct actuation of decisions about recovery in the described limits, and for burden of verification, refer to different national law orders rules for the identification of law instruments to apply this obligation. For, it is necessary to assess the autonomy that Member States have to decide about burden of verification.

Under the first profile, if the Commission decides that the State is responsible for an abstract procedural area, preliminary to the recovery, national law systems decide that the Administration is responsible for this obligation also in the eventual and successive process phase like effective burden of proof form.

Under the second profile State autonomy can decide that ordered beneficiary is responsible for the burden of proof in recovery executive phase.

European Community Merger Regulation n. 659/1999 and relative Commission communication n. 272/05 affirm that for Member State the beneficiary of aid is not responsible for identification of burden of proof, in procedural and process phases, about existent causes for exclusion of illegitimacy of aid as provided for Commission's decision. The effect produced is that where the taxpayer do not obey to obligations, the Public Administration can't avoid to carry out, according to the procedures of the national

law system or, in absence, of those in general provided for tax break, the verification for the existence of exclusion causes.

The exception to the principle should be found in case of assignment at Public Administration for burden of proof and verification of specific elements for each beneficiary of aid causing a damage at Community principles of equivalence and effectiveness of recovery. Recovery procedures must be implemented, according to the analysis of Commission's interpretation about regulation (disposals n. 659/1999 - point 52 of Communication n. 272/05) and judgments released by the of Court of Justice, on the principles of equivalence and effectiveness.

More in detail for the domestic legal system of each Member State to lay down such a procedural rule, provided, first, that the rule is not less favourable than those governing similar domestic actions (principle of equivalence²⁰) and, second, that it does not render in practice impossible or excessively difficult the exercise of rights conferred by European Union law (principle of effectiveness²¹).

Community law does not prescribe which procedure the Member State should apply to execute a recovery decision. However, Member States should be aware that the choice and application of a national procedure is subject to the condition that such procedure allows for the immediate and effective execution of the Commission's decision. This implies that the authorities responsible should carefully consider the full range of recovery instruments available under national law and select the procedure most likely to secure the immediate execution of the decision. They should use fast-track procedures where possible under national law. According to the principle of equivalence and effectiveness, these procedures must not be less favourable than those governing similar domestic actions, and that they should not render practically impossible or excessively difficult the exercise of rights conferred by Community law²².

Community law does not prescribe which organ of the Member State should be in charge of the practical implementation of a recovery decision. It is for the domestic legal system of each Member State to designate the bodies that will be responsible for the implementation of the recovery decision.

²⁰ Cfr case C-309/87, case C-240/87, cases C-279/96, C-280/96 e C-281/96, 29, case C-231/96, case C-343/96, case C-542/08.

²¹ Cfr cases C-343/96 e C-62/00.

²² Case C-13/01, *Safalero*, [2003] ECR I-8679, paragraphs 49-50.

On this basis it is essential to the fiscal nature or otherwise of recovery of State fiscal aids.

The Community law is concerned only with the effectiveness and immediacy of recovery and the legislature of the Member States have provided for changing recovery mode and different administrations are in charge of the recovery.

In Italy, for example, only recently the legislation has been stabilized by giving such powers to the “Agenzia delle Entrate” that the refund goes through the application of procedures and documents required by the imposition of the tax laws for the recovery of tax. For this reason many have considered the “recovery act” as a fiscal act²³.

But this conclusions, however, have not resolved the doubts about the nature of the recovery act.

Other doctrine has observed that in the recovery act the State does not exercise a taxation administrative power²⁴, but it carries on a due execution of a binding legal act which orders the Commission to recover illegally granted state aid²⁵.

In this case we are not definitely in the presence of tax imposition, but a due act for the reference of the equivalent amount of the taxes, at the time, unpaid, with corresponding interests. The retrieval act, therefore, can be qualified as an non authoritative act.

The credit corresponding to application of the tax relief dose not assume tax nature because it as been distributed by a tax facility. In other words it is an ordinary credit for which collection the Italian State acts as a private subject according to private law.

In fact, the recovery «tax» is a behaviour to which the state is strictly maintained and, as such, could be used by any government, whether or not tax.

²³ A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea*, in *Rass. trib.* 2003, p. 2267; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2003., p. 2282; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Montesilvano, 2003, p. 197; F. TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3666 e s.; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Ospedaletto, 2007, p. 92 e ss; C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale* Padova, 2007, p. 397 e ss.

²⁴ On this point see Supreme Court (Italy) n. 234141/2010 where the instrument for the recovery of state aid to the ex municipal is the payment order.

²⁵ M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di stato*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.

The act must be treated as a substantive standpoint, the acts with which the administration operates under private law, unless the law provides otherwise, and then with not only the normal application of the rules of the Civil Code, but also the rules of private law in general.

The act of state recovery is not predetermined, therefore, to achieve the national interest tax, but rather to eliminate the Community interest in the discursive effect of competition caused by the unlawful aid, an interest which is the basis for regulatory action that the Commission .

Based on these premises will develop research trying to identify exactly who and how the burden of proof on the recovery of illegal State aid.

4. A possible conclusion following a recent ruling of the Italian Supreme Court²⁶

As discussed in the former paragraphs the retrieval order places two orders of questions: the first concerns the nature of the act and the second relates to who bears the burden of proof.

Regarding the first question the doctrine discusses the fiscal or non-fiscal nature of the recovery act: in Italy the legislation has recently claimed that the recovery act follows the procedure and the rules of the income adjustment, and this position has led part of the doctrine to consider the recovery act as a fiscal act.

Another part of the doctrine claims that the State does not exercise any administrative power of taxation in the unlawful aid recovery, but it carries on a due execution of a binding document of the European Commission that orders the recovery of the illegally granted State aid.

According to the latter doctrine, that is our personal position too, we are not in the presence of tax claim but we are faced with an act due for the retrieval of an amount of money corresponding to the taxes not paid under the relief, plus the legal interests on it and the absence of penalty, in this kind of act, corroborates the thesis of its own non-fiscal nature.

The credit deriving from the act is an ordinary civil claim, for whose collection, imposed by Community law, the Italian government does not exercise any administrative power of taxation, but it acts as a private individual and it uses the typical tools of the private law.

²⁶ This part is by Clelia Buccico and Fernando Marotta.

Moving on to analyze the second question one has to consider that the receiver of the decision to recover an unlawful State aid is the same State that agreed on the benefit.

According to the interpretation of the Community framework the Member State is responsible for both the correct application of the decision and for the general burden of verification.

The question is to define general standards in which the burden of the proof weighs on National Administrations of the Member States and general standards in which the reversal of the burden of proof occurs and so the beneficiary of the aid is responsible for its verification.

The Italian Supreme Court has recently intervened in topic of the burden of proof regards the European Commission decision to recover the tax relief granted to public enterprises established by law 142/1990 run in the sector of local public services, consisting of income tax exclusion and therefore considered it non compatible with European Law by European Commission decision 2003/193/EC²⁷.

Such decision ruled that the recovery could be avoided only in the case in which the aid could be considered «*de minimis*» as defined European Regulation 1928/2006: i.e. it is not to exceed the amount of € 200.000 in a period of three years.

Following the Italian Court jurisprudence, in this kind of act, the burden of proof is divided up between Member State and beneficiary.

The Tax Administration (i.e. the Member State) has only to prove that the aid, declared as non compatible with European Law, has actually been benefit from, instead the beneficiary must evidence that the received aid belongs to the category «*de minimis*» and, consequently, it can be considered compatible with the European rules.

In conclusion, in order to give a suitable answer to the second question, one has to analyze the genesis of recovery decision realizing whether or not it derives from aids granted by the State without following the procedure for control on the compatibility established by the art. 108 TFEU or whether the beneficiary's personal condition to receive the State aid is questioned.

In the first case, one can affirm that the State, as a recipient of decision, is the only liable for the general burden of verification; As for the second case, the inversion of the burden of proof acts, it means that the receiver has to demonstrate his right to get it or its compatibility with the European Law.

²⁷ See Italian High Court, 19 November 2010, n. 23414.

Flat taxes in Europe and the East European countries

Marianicola Villani*

* Professor at La Sapienza University of Rome

SUMMARY: *1. Preliminary remarks; 2. A look at the west and the east; 3. Growth; 4. Tax revenue; 5. Conclusion.*

1. Preliminary remarks

Since the late 1990s many East European countries have chosen to simplify their tax system by introducing a flat rate tax for the various categories of income regardless of level or source and by greatly reducing all incentives. This approach, which broadens the tax base, was judged to be the best way of achieving a correct balance between taxation and economic growth, although the principal reason why the East European governments were the first to opt for such a reform was undoubtedly their need to reduce the gap with the West by aiming for stable and sustainable GDP growth rates.

The issue first drew wide attention in the United States in the early 1980s, when two American economists, R.E. Hall and A. Rabushka, proposed a general simplification of the tax system based on a single rate of 19%. They were taking up an argument put forward by Milton Friedman, winner of the Nobel Prize in economics, representative of classical liberalism and advocate of modern free-market philosophy during Reagan's Presidency from 1981-1989. According to Friedman, a tax burden of Keynesian imprint is directly proportional to the growth in public spending and thus is unable to trigger an «expansionary dynamic» in the economy. He maintains that an increase in government spending in relation to revenue can

increase money income, but it will all be absorbed by government spending without any serious expansionary function¹.

According to its advocates, a flat tax, by broadening the tax base, will produce an increase in tax revenue with respect to the previous system as soon as it is enacted. Furthermore, if it is adopted alongside major adjustments to such elements as deductions, exemptions, allowances and credits – the loopholes enjoyed mainly by power groups close to the world of politics or those wealthy enough to employ tax experts – a flat tax can reduce the influence of lobby groups; this will benefit business, which no longer has to use substantial resources to lobby politicians or make investments solely in order to obtain a favourable tax treatment.

Flat tax opponents, on the other hand, believe that it cancels out, or greatly reduces, the redistributive effect of personal income tax, which is essential for social cohesion within a country, and that the consequent substantial loss of revenue will lead to a curtailing of welfare policies, a rise in regressive taxes, and an increase in the budget deficit and the public debt.

However, according to Rabushka, without the numerous deductions and exemptions available, the tax base will grow automatically; the much lower percentage tax rates will discourage tax evasion by reducing the trade-off between benefits, in terms of sums illegally diverted from the revenue agency, and risks in the nature of legal sanctions. With fewer exemptions, tax evasion will diminish and the tax bases will grow, creating the ideal mix to adjust the budget deficit, assuming that limits are placed on public spending. For the European Union candidate countries this means being able to pursue the objective of «virtuous» public finance adjustment by increasing revenue, largely through an enlargement of the tax base and the discouragement of illegal practices, without necessarily having to resort to higher taxation.

From a theoretical viewpoint, if taxation were re-configured in this manner it would become particularly effective and attractive, according to its supporters, as it would clearly improve the leverage effect of the tax system. In fact, Rabushka, commenting on the new type of tax, maintains that it achieves the aim of increasing individual freedom by allowing each person to keep a larger part of their earnings. Compared with progressive tax systems, flat taxes are based on the principles of supply-side economics: the fundamental principle behind these is that individual incentives are important and tax rates are probably the single most important incentive

¹ M. FRIEDMAN, *Capitalismo e libertà*, (R. Pavetto ed.), 1987, p.131.

in any economy. High tax rates discourage work, saving and investment because the State takes a growing proportion of our earnings. Vice versa, low tax rates encourage us to work, save and invest more because we can keep a larger part of our earnings².

Still according to its advocates, flat tax also has the great and extremely important merit of making tax collection easier and therefore more secure, especially in unstable political situations, so much so that the US administration in Iraq introduced a 15% flat tax and the UNMIK in Kosovo adopted a flat tax of 20% on profits, 15% for VAT and two rates of 10% and 20% on wages³.

2. A look at the west and the east

The radical fiscal policy enacted by the East European countries halted the debate on the harmonisation of taxation that for years had been central to the EU15's discussions on fiscal issues.

While East Europe's early experience of flat taxes produced positive results in terms of growth, and in some cases also in respect of total revenue, the old European Union members reacted with alarm and opposition. They conjured up the threat of a «race to the bottom» and a destruction of social cohesion in Europe, which could only be guaranteed by very high levels of progressive taxation and substantial social spending.

In France, the flat tax model has never elicited much interest; in England, a proposal was hesitantly tabled by the Conservative party but immediately rejected when it was assessed as having negative effects on revenue. In Germany, the model was briefly considered by Chancellor Merkel in 2005 then set aside. In Italy, the changeover from IRPEF (personal income tax) to IRE (general income tax, a type of flat tax with a limited range of rates and a degree of progressiveness based on universal deductions from gross taxable amount, designed to make the system more efficient) was never implemented, more because of the risk for revenue (the deductions were effectively proportional only to lower incomes⁴) than because of any change of policy by those who had advocated and initiated the reform. In the United States, the

² A. RABUSHKA, *Semplicità ed equità : le virtù della flat tax*, in IBL-Istituto Bruno Leoni, Occasional Paper.

³ C. RÖNER, *Balcani: la ricetta della flat tax*, Osservatorio Balcani e Caucaso, October 2005.

⁴ F. GASTALDI and G. SALVEMINI, *Una proposta per ridisegnare la curva delle aliquote marginali dell'imposta personale sul reddito*, WP, SIEP, September 2006.

flat tax model remained on the drawing board even though a lively debate developed at the time the system was adopted in East Europe⁵.

Among the East European countries, Estonia, lead by Prime Minister Mart Laar, was the first to adopt a flat tax, initially at a rate of 26%, which was gradually reduced to 21% and then to 19% in 2011 and will probably fall to 18% in 2012. By 2005, five countries in East Europe (Romania, Serbia, Georgia, Slovakia and Ukraine), the Baltic States and Russia had adopted the system. According to Rabushka, the introduction of flat taxes in East European in the past eleven years has acted as a huge stimulus to other countries in the area in the sense of increasing competitiveness and attracting new investments.

As things stand, twenty-three countries have enacted flat taxes: seven of them are member states of the European Union, i.e. Bulgaria (with a 10% flat rate), the Czech Republic (23%), Estonia (24%), Latvia (25%), Lithuania (33%), Romania (16%) and Slovakia (19%). The other countries include Montenegro, which adopted a flat tax when it became independent in 2007; Russia, which has had a 13% flat tax since 2001; Albania, with a tax rate of 10% since 2008; and lastly, since January 2011, Hungary, which aligned itself with the other countries by enacting a 16% flat tax. Poland is debating whether to adopt the system in an attempt to stem massive emigration by its labour force.

3. Growth

The positive effects of introducing a flat rate tax on personal income in the East European countries continue to be the subject of controversy. Although many of the countries in question have experienced rates of economic growth of around 6% (and up to 10% in the Baltic States), opponents of flat taxes maintain that such growth cannot be linked directly to the new tax system and that it is impossible to posit a causal relationship between the two. Economic growth would probably have occurred irrespective of the type of tax system adopted and depends more on the introduction of capitalism, the expansion of the Soviet market and perhaps also all the other reforms proposed by the new government when enacting the flat tax. Moreover, in a situation of high inflation (as in Estonia) the

⁵ The proposal was put forward by the Republican House leader Dick Armey in 1995 and supported also by classical liberal economists of the Mont Pelerin Society.

revenue targets are more likely to be attributable to the higher incidence, in overall taxation, of indirect taxes with respect to direct taxes⁶.

One of the most convincing explanations for the growth recorded by the former Communist East European states is that the level from which they started was so low that even a small improvement in absolute terms becomes significant growth when expressed in percentage terms.

Five (Georgia, Ukraine, Serbia, Latvia and Lithuania) of the nine countries that have adopted flat taxes since 1990 had not yet recouped, by the year of their full enactment, the drop in growth occurring at the start of the transition and in the last year considered recorded a cumulative negative rate of real GDP growth of more than 50%.

Thus, the countries that have introduced the tax reform in more recent years have also experienced a wide growth gap in the run-up to the new tax system. Georgia, one of the last to enact the reform, had accumulated negative growth of 67.3%⁷; Ukraine, 56.9%; Serbia, 55.8%; Latvia, 53.9%; and Lithuania, 43.2%. Estonia recorded a negative rate of growth of around 30%, Russia with cumulative negative growth of around 40% and Romania with a negative rate of 5.3%.

For the period following reform, the data available on the Baltic States are more significant as they refer to a longer period of application of the new tax system. Together, the Baltic States had accumulated negative growth of around 130% in the period leading up to the reform. In the years that followed, Estonia recorded average GDP growth of 5% in 1994-2003, and the values for the other two States were fairly similar. In nine years (eight in the case of Latvia) of application of the new tax system, the three Baltic States together recorded positive growth of 137%, more than compensating for the gap that had built up during the transition period. This surprising result encouraged other countries to take the same route in the early years of the new millennium.

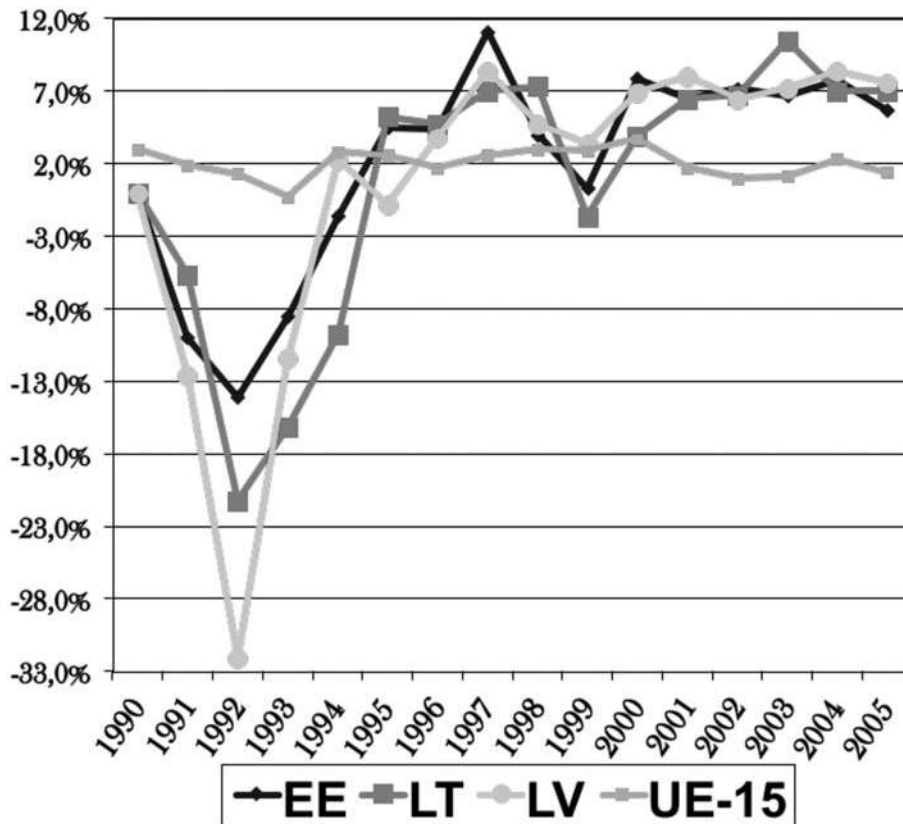
It should be recalled that in the same period the fifteen-member European Union averaged growth of 2.3%. However, as mentioned, when evaluating these data it is important to take into account the fact that growth is the combined result of many factors (internal variables, behaviour, international economic situation, and so forth) and that it is therefore difficult to isolate the specific effects attributable to tax reform. Moreover, even be-

⁶ M. SEMINERIO, *La flat tax, i paesi dell'Est e il rischio bolla*, *Economia e Mercato*, October 2010.

⁷ Up to 2003, last year of available data.

fore introducing the reform, some of the East European countries recorded growth rates in 1995-2003 that were similar to or even higher than those of the European Union, thereby reducing the accumulated gap. Romania, for example, achieved average growth of 1.8%, while Slovakia recouped the whole of its growth deficit with a rate of close to 19%.

Chart 1: Real GDP growth rate



Source: Calculations based on Eurostat data.

In the case of the tax rates for corporate income, in order to increase the propensity to consume or to save (and hence to invest), with its associated positive effects on present and future domestic production, the base rates in almost all the countries were set at even lower levels and Estonia actually introduced total exemption for reinvested profits.

The reduction of tax rates on corporate income also had a particularly favourable effect on the local productive system by boosting the inflow of foreign capital. Improving the climate of confidence among foreign investors is crucial for countries such as Romania and Serbia, whose capital inflows per capita are extremely small. According to Ministry of Finance data, foreign investment in Serbia increased by 165% between 2002 and 2003 when the tax reform was enacted, although in interpreting this result account should be taken of the contemporaneous privatisation of large state enterprises.

The simplification of tax systems, together with the gradual lowering of tax rates, did much to trigger a strong «fiscal competition» to attract foreign capital and this phenomenon is causing no small concern among the West European countries, faced with competition that is difficult to match without the same room for manoeuvre to cut tax rates.

4 . Tax revenue

While stronger economic growth and less questionable behaviour on the part of taxpayers should bring about an increase in tax revenue, reducing tax rates has the immediate effect of reducing revenue, although this is offset in the long term by an eventual increase.

Even the staunchest supporters of flat taxes recognise that tax revenue may diminish to begin with: the Laffer effect, i.e. the increase in revenue consequent upon a reduction of tax rates, appears in the medium term, in conjunction with the acceleration of economic growth (thanks to a non-oppressive tax system) and the surfacing of undeclared work (because the opportunity cost of tax evasion decreases).

Even the IMF acknowledges that flat taxes strengthen automatic stabilisers, the instruments which ensure that the burden of taxation decreases significantly faster during a recession, thus stimulating the economy.

Russia, for instance, which introduced a flat tax rate of 13% in 2001, saw its tax revenue increase by 25.2% with respect to the previous period in the first year, by 24.6% in the second year and by 15.2% (again, with respect to the previous year) in the third.

Nevertheless, in some of the East European countries the performance of tax revenue was less than forecast. In Estonia, for example, before the tax reform the revenue from personal income tax represented 8.2% of GDP, a proportion that fell to 7.2% in 2002 – still a significant result, but less

than expected. In Serbia, according to data released by the Ministry of Finance, the simplification of the tax system should produce additional revenue only in the case of corporate taxation; in fact, in 2003, the first year of the reform, personal income tax generated 1.4% less revenue than forecast (i.e. 3.8 billion dinars less than the projections), compared with 34.8% for corporate income tax, even though, overall, the revenue from corporate income tax represents only 1.9% of the budget.

To quote some figures: the burden of taxation in the seven European countries with flat taxes (Bulgaria, Czech Republic, Estonia, Latvia, Lithuania, Romania and Slovakia) is lower than average: it amounts to 30.5% on average, compared with 40.2% for the EU27 and 42.8% for Italy. Compared with 2005, the nominal revenue from income tax in the European countries which have enacted flat taxes has risen by 16.8% a year, against 5.9% for the EU27.

Although not all of the increase can be attributed directly to flat taxes, supporters of the system remain convinced that under a flat rate system tax revenue does not necessarily reduce⁸.

5. Conclusion

Stripping the tax system of its power as a tool of income redistribution is the most worrying disadvantage of the flat rate tax system and generally of all proportional systems compared with progressive ones. Since a proportional system requires that all taxpayers pay the same percentage of their taxable income (leaving aside exemptions, deductions, and so forth), reducing the maximum rate would produce a saving in income for all, but one that is proportionally greater for the higher income classes. Added to the fiscal benefit there is then the value of the services provided by the universal welfare system; the overall effect on the economy could thus lead to a further increase in income following the enactment of the flat tax, to the benefit of the upper income classes.

The East European countries have developed their welfare systems with the resources generated by a progressive tax system. Thanks to the convergence of incomes resulting from redistribution, the number of people belonging to the middle class has increased, while the growth in real incomes

⁸ The IMF has been highly critical on this point, noting that in some cases it is not overall tax revenue by the revenue from personal income tax that has contracted.

has improved their conditions. At present, the welfare system is financed principally by middle-class taxpayers, who are also the largest beneficiaries of the services provided, however. Abandoning a progressive tax system in favour of a proportional one can make the convergence of incomes slower as it is hampered by the fact that income distribution between the social classes, although no longer less equitable than in the European Union, the United States or Russia, is worsening.

Furthermore, it would appear that because the people earning an average income are in permanent employment, they in fact represent the majority of the population. In such a context, introducing a proportional system could shift most of the burden of social expenditure onto this large category of people, for whom the burden of taxation could be greater than the benefits obtained from their «consumption» of social spending.

References

- ATKINSON A., 1995, *Public Economics in Action, The Basic Income Flat tax Proposal*, Clarendon Press, Oxford, trad. It. *Per un nuovo Welfare State*, Bari Laterza, 1998
- BALDINI M., BOSI P., *Flat Rate Tax, dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa*, Rivista internazionale di scienze sociali, 3, 2002
- BERNARDI L., *Le tasse in Europa dagli anni 1990*, WP, SIEP, gennaio 2010
- BERNARDI L., PROFETA P., GANDULLIA L. (eds), *Tax systems and tax reforms in new EU members*, London Routledge, 2005
- BOSI P., *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, Bologna, 2010
- CNOSSEN S., *Tax Policy in the European Union: a Review of Issues and Options*, Finanz Archive, 4, 2001
- GIANNINI S., GUERRA M.C., *Il sistema tributario: un modello di riforma duale*, La Finanza pubblica italiana, rapporto 1999, il Mulino, Bologna 1999
- HALL R. E., RABUSHKA A., *The Flat Tax (second edition)*, Hoover Classics, 2007
- JOUMARD I., *Tax Systems in European Union*, Economic Department, WP, 301, Paris, OECD, 2001
- KEEN M. et al., *The Flat tax(es); Principles and Experiences, International tax and public finance*, 6, 2008

La flat tax, l'Europa e i paesi dell'Est

Marianicola Villani*

* Professore Aggregato presso La Sapienza Università di Roma

SOMMARIO: 1. *Premessa*; 2. *Uno sguardo all'Occidente e all'Est*; 3. *La crescita*; 4. *Il gettito*; 5. *Considerazioni finali*

1. Premessa

Dalla seconda metà degli anni Novanta molti Paesi dell'Europa orientale hanno optato per una semplificazione del sistema tributario introducendo una imposta con un'unica aliquota fissa sulle varie categorie di reddito, indipendentemente sia dal livello che dalla fonte (*flat rate tax*) e una relativa drastica riduzione delle agevolazioni fiscali: tale impostazione che, di conseguenza, produce un allargamento della base imponibile fu considerata ideale per un giusto equilibrio tra prelievo fiscale e crescita del sistema economico, anche se il movente più importante che ha indotto i governi dell'Est europeo a decidere per primi per la riforma è stato senza dubbio l'esigenza di ridurre il divario con l'occidente mirando a tassi di crescita del Pil stabili e sostenibili.

L'attenzione generale per il tema si è manifestata negli Usa, all'inizio degli anni 80, per opera di due economisti statunitensi R.E. Hall e A. Rabushka i quali proposero una generale semplificazione del sistema tributario basata su un'unica imposta con aliquota al 19%. Essi ripresero l'intuizione di Milton Friedman, Nobel per l'Economia, rappresentante del liberismo moderno e ispiratore della svolta liberista dell'economia americana nel decennio 1981-1989 al tempo di Reagan: secondo Friedman una pressione fiscale di stampo keynesiano è direttamente proporzionale alla crescita della spesa pubblica e, come tale, non si rivela in grado di avviare una «dinamica

espansiva» sul sistema economico. Egli infatti sostiene che «un aumento delle spese governative in rapporto alle entrate può accrescere il reddito monetario, ma tutto questo accrescimento è assorbito dalle spese governative e non ha alcuna seria funzione espansionistica»¹.

Secondo i suoi sostenitori, la *flat tax*, in virtù dell'aumento della base imponibile, garantirebbe all'erario, fin dall'inizio della sua applicazione, un aumento del gettito rispetto al precedente regime fiscale; in più, se accompagnata da importanti correttivi quali le detrazioni, le franchigie, le deduzioni, crediti di imposta, i cosiddetti «*loopholes*» da cui traggono vantaggi soprattutto gruppi di potere vicini al mondo della politica o coloro che hanno l'opportunità economica di avvalersi di esperti fiscali, essa sarebbe in grado di ridurre l'influenza dei gruppi di pressione: ne trarrebbero vantaggio le stesse imprese, non dovendo più utilizzare ingenti risorse nell'inseguire politici o affrontare investimenti solo per ottenere trattamenti fiscali di favore.

I pareri contrari, invece, si fondano sulla convinzione che una sola aliquota annulla, o riduce fortemente, l'azione redistributiva dell'IRPEF, essenziale per una coesione sociale all'interno del Paese e le relative e consistenti perdite di gettito si tradurrebbero in riduzione di politiche del welfare, in un aumento delle imposte regressive, in un aumento del deficit e del debito pubblico.

Secondo Rabushka invece, senza le numerose deduzioni ed esenzioni in vigore la base imponibile crescerebbe in maniera del tutto automatica; le percentuali di prelievo decisamente più basse scoraggerebbero l'evasione fiscale in quanto ridurrebbero il rapporto tra vantaggi, cioè imposte sottratte illecitamente al fisco, e rischi, cioè le sanzioni legali.

Con minori esenzioni, l'evasione si ridurrebbe e le basi imponibili risulterebbero in crescita, costituendo un mix ideale per risanare il deficit di bilancio, posto che si pongano dei limiti alla spesa pubblica; per i Paesi candidati all'Unione Europea questo significa poter perseguire l'obiettivo di risanamento «virtuoso» della finanza pubblica attraverso un aumento delle entrate, dovute all'allargamento della base imponibile e allo scoraggiamento delle pratiche illegali, senza dover ricorrere necessariamente ad un inasprimento fiscale.

Da un punto di vista teorico l'ipotesi di questa nuova configurazione del sistema fiscale si rivelerebbe per i suoi sostenitori particolarmente efficace ed attraente in quanto garantirebbe un netto miglioramento dell'effetto

¹ M. FRIEDMAN, *Capitalismo e libertà*, (Pavetto R. a cura di), 1987, p.131.

di *leverage* del sistema tributario. A. Rabushka, infatti, in merito alla nuova tipologia di imposta sostiene che essa «... persegue lo scopo di aumentare la libertà individuale permettendo a ciascun individuo di conservare una maggiore quantità di quello che guadagna. Rispetto ai sistemi ad aliquota progressiva, la *flat tax* si fonda sui principi della supply side economics: tra essi il principio fondamentale è che gli incentivi individuali sono importanti e le aliquote fiscali sono probabilmente il singolo incentivo più importante di qualunque economia. Aliquote fiscali elevate disincentivano il lavoro, il risparmio e l'investimento, in quanto lo Stato si appropria di una frazione via via crescente dei nostri guadagni. Viceversa, aliquote ridotte spingono a lavorare, a risparmiare e ad investire di più, giacché possiamo conservare una parte maggiore di quanto guadagniamo»².

Inoltre, sempre secondo i suoi cultori, la *flat tax* avrebbe la grande ed importantissima prerogativa di rendere più agevole e quindi più garantito il prelievo soprattutto in contesti politicamente instabili, tant'è che l'amministrazione americana in Iraq introdurrà una *flat tax* al 15%, mentre l'UNMIK in Kosovo adotterà un'aliquota del 20% sui profitti, del 15% a titolo di Iva e due aliquote del 10 e del 20% sui salari.³

2. Uno sguardo all'Occidente e all'Est

La politica fiscale radicale dei Paesi dell'Est ha arrestato il dibattito sulla scelta dell'armonizzazione fiscale, che da anni animava tra i 15 la discussione in merito alle problematiche fiscali.

Se nei Paesi dell'Est le prime esperienze si sono rivelate positive in termini di crescita e, in alcuni casi, anche di gettito complessivo, la reazione dei vecchi membri dell'Unione europea è stata di allarme e contrarietà; essi hanno evocato il rischio di un «*race to the bottom*» e della distruzione della coesione sociale in Europa, che verrebbe garantita solo da livelli di imposizione progressiva particolarmente elevati e da una quota importante di spesa sociale.

In Francia l'attenzione per il modello è stata sempre molto scarsa; in Inghilterra l'ipotesi, timidamente proposta in ambito conservatore, fu accantonata subito dopo una stima negativa sugli effetti di gettito.

² A. RABUSHKA, *Semplicità ed equità: le virtù della flat tax*, in IBL - Istituto Bruno Leoni, Occasional Paper.

³ C. RÖNER, *Balceni: la ricetta della flat tax*, Osservatorio Balcani Caucaso, ottobre 2005.

In Germania, dopo una breve considerazione da parte della cancelliera Merkel nel 2005, il modello non ebbe seguito. In Italia, il percorso «dall'IRPEF all'IRE» (che si basava su una imposta di stampo «*flattiano*» prevedendo un numero limitato di aliquote ed una progressività ottenuta tramite deduzioni universali dall'imponibile in vista di una maggiore efficienza del sistema) venne accantonato più per il rischio di gettito (in quanto le deduzioni di fatto venivano commisurate ai soli redditi più bassi)⁴ che per un mutamento dell'orientamento politico che aveva voluto e avviato la riforma.

Negli Stati Uniti il modello, nonostante l'intenso dibattito sviluppatosi nello stesso periodo in cui venne adottato nei Paesi dell'Est, è rimasto in fase progettuale.⁵

Nei Paesi dell'Est l'Estonia per prima ha introdotto nel 1994 la *flat tax* per opera del primo ministro Mart Laar con un'aliquota del 26%, scesa gradualmente prima al 21%, poi al 19% nel 2011 e probabilmente al 18% nel 2012. Al 2005 cinque Paesi orientali (Romania, Serbia, Georgia, Slovacchia, Ucraina), le Repubbliche Baltiche e la Russia avevano già adottato questo modello. Secondo Rabushka l'introduzione della *flat tax* nell'Est Europa negli ultimi 11 anni è stata di forte stimolo per gli altri Paesi dell'area in un'ottica di maggiore competitività e attrazione di nuovi investimenti.

Attualmente infatti 23 nazioni fanno parte del gruppo dei «*flattisti*»: di queste, sette sono membri dell'Unione Europea e precisamente la Bulgaria, (con un'aliquota del 10%), la Repubblica Ceca (con una del 23%), l'Estonia (del 24%), la Lettonia (del 25%), la Lituania (del 33%), la Romania (del 16%) e la Slovacchia (del 19%). Tra le altre, si segnalano il Montenegro, che ha adottato una *flat tax* fin dall'indipendenza nel 2007, la Russia con un'aliquota del 13% già dal 2001, l'Albania, che dal 2008 ha un'aliquota del 10% e ultimamente, dal 1° gennaio 2011, anche l'Ungheria che si è allineata alle precedenti con un'aliquota del 16%. La Polonia, infine, sta pensando di introdurla per tentare di arginare il fenomeno della massiccia emigrazione di forza lavoro.

⁴ F. GASTALDI e G. SALVEMINI, *Una proposta per ridisegnare la curva delle aliquote marginali dell'imposta personale sul reddito*, WP, SIEP, settembre 2006.

⁵ Esso fu proposto dal capogruppo repubblicano alla Camera dei Rappresentanti Dick Armeij nel 1995 e sostenuto anche nell'ambito dell'associazione Mont Pelerin degli economisti ultraliberisti.

3. La crescita

Gli effetti positivi dell'introduzione dell'aliquota unica sui redditi personali nei Paesi dell'Est sono ancora controversi: pur avendo gran parte di essi sperimentato una crescita economica intorno al 6% (arrivando al 10% nei Paesi Baltici), i detrattori dell'imposta, sostengono che il processo di crescita rilevato non lo si può collegare direttamente alla nuova struttura fiscale e non si ritiene sufficiente affermare un rapporto di causalità diretto tra i due fenomeni. La crescita economica probabilmente si sarebbe verificata ugualmente indipendentemente dal sistema fiscale adottato in quanto connesso piuttosto all'avvento del sistema economico capitalistico, alla espansione del mercato sovietico e forse anche a tutte le altre riforme proposte dal nuovo governo contemporaneamente alla introduzione *flat tax*.

Inoltre gli obiettivi di gettito sarebbero stati in un contesto di inflazione sostenuta (come nel caso dell'Estonia) il frutto più che altro di una maggiore incidenza, all'interno del tributario complessivo, delle imposte indirette rispetto a quelle dirette.⁶

Una delle più convincenti interpretazioni della crescita registrata negli ex Stati comunisti dell'Europa dell'Est poggia sul fatto che il livello di partenza di queste economie era talmente basso che, anche un miglioramento di lieve entità espresso in termini assoluti si trasforma in una crescita di grandi dimensioni, se espresso in valori percentuali.

Cinque tra i nove Paesi che hanno adottato il modello *flat* (Georgia, Ucraina, Serbia, Lettonia e Lituania) tra il 1990 e l'anno di adozione della riforma non avevano ancora recuperato la crescita perduta all'inizio della transizione, avendo registrato, nell'ultimo anno considerato, un tasso di crescita cumulato del Pil reale negativo e superiore al 50%.

Pertanto, i Paesi che hanno adottato la riforma negli anni più recenti sono anche quelli che hanno mostrato un ampio divario di crescita nel periodo precedente al mutamento fiscale; la Georgia, che ha adottato la riforma più recentemente, aveva accumulato⁷ una crescita negativa del 67.3 per cento; l'Ucraina presentava un dato negativo del 56.9%; la Serbia del 55.8%, la Lettonia un 53.9% ed infine la Lituania che mostrava una crescita negativa del 43.2%.

L'Estonia rivelava un tasso di crescita negativo intorno al 30%, la Russia una crescita negativa cumulata del 40% circa e la Romania un tasso negativo del 5.3%.

⁶ M. SEMINERIO, *La flat tax, i paesi dell'Est e il rischio bolla*, Economia e Mercato, Ottobre 2010.

⁷ Fino al 2003, ultimo anno disponibile.

Per ciò che riguarda la fase successiva alla riforma, i dati relativi alle Repubbliche Baltiche sono più significativi, in quanto riferiti ad un più lungo periodo di applicazione del nuovo sistema fiscale. Le Repubbliche Baltiche insieme avevano cumulato una crescita negativa di circa il 130% nel periodo precedente le riforme. Negli anni successivi l'Estonia ha registrato una crescita media del Pil del 5% nel periodo 1994-2003, e i valori relativi alle altre due Repubbliche non sono stati molto differenti.

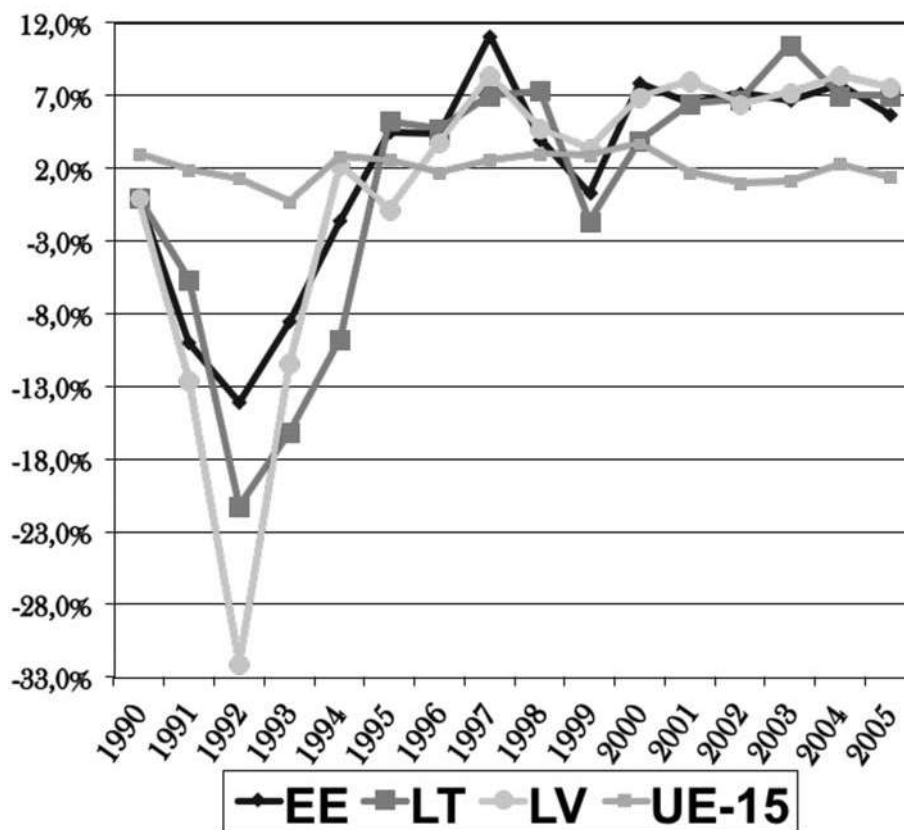
In nove anni (otto per la Lettonia) di applicazione del nuovo sistema fiscale, le tre Repubbliche insieme avevano accumulato una crescita positiva pari al 137%, più che compensando così il divario accumulato nella transizione: un risultato sorprendente che ha stimolato l'emulazione da parte di altri Paesi nei primi anni Duemila.

Da tenere presente che, nel medesimo periodo, l'Unione Europea a 15 ha presentato una crescita media del 2.3%. Nella valutazione di questi dati, come già detto, è necessario tenere conto del fatto che la crescita è il risultato della combinazione di molti fattori (variabili interne, comportamenti, congiuntura internazionale ecc.), e risulta pertanto difficile isolare gli effetti specifici attribuibili alla riforma fiscale. Si deve notare poi che anche prima delle riforme alcuni Paesi dell'Europa orientale registravano nel periodo 1995-2003 tassi di crescita superiori o molto vicini a quelli dell'Unione Europea, diminuendo il divario accumulato con essa: la Romania, ad esempio, ha raggiunto in media l'1.8%, mentre la Slovacchia ha recuperato pienamente la crescita perduta, mostrando un tasso di crescita vicino al 19%.

Per quanto riguarda le aliquote sui redditi di impresa, per potenziare la propensione per il consumo o per il risparmio (e quindi per l'investimento) con i relativi effetti positivi sulla produzione interna presente e futura, esse vengono fissate di base e quasi per tutti i Paesi a livelli ancora più bassi; in Estonia è prevista addirittura l'esenzione totale per i profitti reinvestiti.

La diminuzione delle aliquote gravanti sul reddito d'impresa ha avuto inoltre una ricaduta particolarmente favorevole sull'economia produttiva locale in quanto ha stimolato l'afflusso di capitali dall'estero. Il perseguimento di una maggiore fiducia da parte degli investitori esteri risulta strategico per Paesi come la Romania e la Serbia che presentano flussi di capitali in entrata molto scarsi in termini pro-capite. Secondo i dati del Ministero delle Finanze, la Serbia ha visto crescere gli investimenti esteri del 165% tra il 2002 e il 2003, anno in cui è entrata in vigore la riforma, anche se questo dato va letto anche alla luce dell'intensificazione delle concomitanti operazioni di privatizzazione delle grandi imprese statali.

Figura 1: Real GDP growth rate



Fonte: elaborazione propria su dati Eurostat

La stessa semplificazione dei sistemi fiscali, unita al percorso al ribasso delle aliquote, ha contribuito notevolmente ad innescare tra i Paesi una «concorrenza fiscale» molto intensa per attrarre i capitali stranieri e il fenomeno preoccupa non poco i Paesi dell'Europa occidentale in quanto sottoposti ad una concorrenza difficile da affrontare in assenza dei medesimi margini di manovra per una eventuale diminuzione delle aliquote.

4. Il gettito

Se l'aumento della crescita e la diminuzione dei comportamenti scorretti dei contribuenti dovrebbero indurre ad un aumento del gettito tribu-

tario, per contro la diminuzione delle aliquote comporterebbe come effetto immediato una diminuzione delle entrate, compensato tuttavia nel lungo periodo da un aumento dello stesso.

Anche i propugnatori più accesi della *flat tax* sostengono che nell'immediato, le entrate erariali possono diminuire: l'effetto Laffer, cioè l'aumento del gettito dato dalla riduzione delle aliquote, si manifesta nel medio termine, di pari passo con l'accelerazione della crescita economica (grazie ad un sistema fiscale poco punitivo) e all'emersione del nero (perché il costo opportunità dell'evasione decresce).

Lo stesso Fondo Monetario Internazionale, comunque, riconosce che la *flat tax* rafforza gli stabilizzatori automatici, ossia quegli strumenti che fanno sì che durante le recessioni la pressione fiscale decresca in misura notevolmente più rapida, dando stimolo all'economia.

La Russia, per esempio, che ha introdotto la *flat tax* nel 2001 con un'aliquota del 13%, ha registrato un gettito tributario superiore al periodo precedente per un ammontare del 25,2% il primo anno, del 24,6% nel secondo anno e del 15,2% (sempre rispetto all'anno precedente) nel terzo anno.

Pur tuttavia in alcuni Paesi dell'Europa dell'Est la dinamica delle entrate è stata inferiore alle previsioni.

In Estonia per esempio, prima della riforma, le entrate relative all'imposta personale sul reddito rappresentavano l'8.2 per cento del Prodotto Interno Lordo, nel 2002 la percentuale è diminuita al 7.2%; risultato notevole, ma inferiore alle aspettative. In Serbia, secondo i dati diffusi dal Ministero delle Finanze, la semplificazione del sistema fiscale dovrebbe generare maggiori entrate solo per l'imposta sulle imprese; nel 2003, primo anno della riforma infatti, l'imposta sui redditi delle persone fisiche ha generato l'1.4 per cento in meno delle entrate previste (ossia 3.8 miliardi di dinari in meno rispetto al previsto), contro il 34.8 per cento dell'imposta sul reddito di impresa, anche se, dal punto di vista complessivo, il gettito dell'imposta sulle imprese costituisce solo l'1.9% del bilancio statale.

Alcuni dati: la pressione fiscale nei sette paesi «flettisti» europei (Bulgaria, Repubblica Ceca, Estonia, Lettonia, Lituania, Romania e Slovacchia) è inferiore alla media: mediamente è del 30,5% contro il 40,2% dell'Europa a 27 e il 42,8% italiano.

Rispetto al 2005, il gettito nominale dell'imposta sul reddito nei paesi europei con la *flat tax* è cresciuto del 16,8% annuo, contro il 5,9% dell'Ue a 27.

Anche se non tutto l'aumento può ritenersi direttamente attribuibile alla *flat tax*, i cultori dell'imposta portano avanti il loro convincimento

sostenendo che in ogni caso, con l'aliquota unica, il gettito non subisce necessariamente variazioni negative⁸.

5. Considerazioni finali

Il depotenziamento del sistema fiscale quale strumento di redistribuzione dei redditi è lo svantaggio più preoccupante legato al sistema della *flat rate tax*, e in generale a tutti i sistemi proporzionali rispetto a quelli progressivi. Se la proporzionalità del sistema richiede a tutti i contribuenti di versare una uguale percentuale del reddito imponibile (trascurando il ruolo delle esenzioni, detrazioni ecc.), la diminuzione contemporanea della aliquota massima, causerebbe un risparmio di reddito a tutti, ma proporzionalmente più elevato per le alte classi reddituali.

Al vantaggio fiscale ottenuto si dovrebbe aggiungere poi il valore delle prestazioni fornite dal sistema di welfare universalistico; l'effetto complessivo sul sistema economico potrebbe tradursi, quindi, in un ulteriore aumento di reddito in seguito all'applicazione dell'imposta a vantaggio delle classi elevate.

Nei Paesi dell'Europa occidentale il sistema di welfare si è sviluppato con le risorse generate da un sistema fiscale progressivo. Grazie alla convergenza dei redditi ottenuta tramite la redistribuzione, è cresciuto il numero degli individui della classe media, mentre la crescita dei redditi reali ne ha migliorato le condizioni. Attualmente il *welfare* è finanziato soprattutto dai contribuenti della classe media, i quali sono però anche i maggiori beneficiari delle prestazioni erogate; l'abbandono della progressività a favore di un sistema proporzionale può rallentare ulteriormente la convergenza dei redditi ostacolata dal fatto che la distribuzione dei redditi tra le classi, benché non più iniqua di quelle rilevate nell'Unione Europea, negli Stati Uniti o in Russia, è in peggioramento.

Si può ritenere inoltre che gli individui che percepiscono questo reddito medio, essendo lavoratori dipendenti, rappresentino di fatto la maggioranza della popolazione.

In un simile contesto, l'introduzione di un sistema proporzionale, potrebbe spostare gran parte dei costi della spesa sociale a carico di questa

⁸ Il FMI su questo punto ha espresso un parere molto critico, evidenziando come invece in alcuni casi non il gettito complessivo, ma quello relativo all'imposta personale sul reddito si fosse in realtà contratto.

numerosa classe di individui, per i quali il carico fiscale potrebbe essere superiore ai benefici tratti dal «consumo» di spesa sociale.

Bibliografia

- ATKINSON A., 1995, *Public Economics in Action, The Basic Income Flat tax Proposal*, Clarendon Press, Oxford, trad. It. *Per un nuovo Welfare State*, Bari Laterza, 1998
- BALDINI M., BOSI P., *Flat Rate Tax, dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa*, Rivista internazionale di scienze sociali, 3, 2002
- BERNARDI L., *Le tasse in Europa dagli anni 1990*, WP, SIEP, gennaio 2010
- BERNARDI L., PROFETA P., GANDULLIA L. (eds), *Tax systems and tax reforms in new EU members*, London Routledge, 2005
- BOSI P., *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, Bologna, 2010
- CNOSSEN S., *Tax Policy in the European Union: a Review of Issues and Options*, Finanz Archive, 4, 2001
- GIANNINI S., GUERRA M.C., *Il sistema tributario: un modello di riforma duale*, La Finanza pubblica italiana, rapporto 1999, il Mulino, Bologna 1999
- HALL R. E., RABUSHKA A., *The Flat Tax (second edition)*, Hoover Classics, 2007
- JOURMARD I., *Tax Systems in European Union*, Economic Department, WP, 301, Paris, OECD, 2001
- KEEN M. et al., *The Flat tax(es); Principles and Experiences, International tax and public finance*, 6, 2008

Le norme nazionali sulla residenza fiscale alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea sulle pratiche abusive nell'esercizio della libertà di stabilimento: il caso dell'Italia

Luca Cerioni *

* Ricercatore in diritto tributario, programma Rita Levi Montalcini, Facoltà di Economia, Università Politecnica delle Marche

La giurisprudenza della Corte di Giustizia sull'imposizione diretta riguardante l'esercizio della libertà di stabilimento da parte di persone fisiche e società di un Paese membro dell' UE ha chiaramente identificato l'obiettivo di questa libertà fondamentale nell' integrazione economica in un altro Stato membro ed ha anche indicato che soltanto pratiche abusive, definite quali costruzioni di puro artificio dirette ad aggirare la legislazione nazionale applicabile, possono giustificare disposizioni nazionali applicate a fini antielusivi, incidenti sull'esercizio di tale libertà. L'obiettivo di integrazione economica della libertà di stabilimento ed il concetto di costruzioni di puro artificio possono dunque divenire i parametri per analizzare e valutare anche le disposizioni nazionali degli Stati membri sulla residenza fiscale, nella loro applicazioni nei casi di trasferimento dei contribuenti all'interno dell'UE.

Il presente articolo considera, nell'ottica della loro coerenza con l'obiettivo della libertà di stabilimento e con il concetto di pratiche abusive identificati dalla giurisprudenza comunitaria, le disposizioni italiane sulla residenza fiscale di società e persone fisiche come applicate in situazioni di rilocalizzazioni di contribuenti in altri Stati dell'UE. Malgrado la Commissione Europea, dopo aver sollevato dubbi sulla compatibilità delle disposizioni sulla residenza fiscale delle società che pongono la presunzione di esterovestizione con la libertà di stabilimento, ed a seguito dei chiarimenti dell'amministrazione finanziaria, abbia deciso di non perseguire ulteriormente il caso, una analisi nell'ottica qui considerata pone in evidenza ulte-

riori aspetti che appaiono rilevanti in una valutazione complessiva. L'articolo, dopo un riesame delle conclusioni fondamentali della giurisprudenza comunitaria, delle disposizioni italiane sulla residenza fiscale e della loro applicazione nelle situazioni di rilocalizzazione in altri Stati membri, deduce che i diversi possibili casi di società e persone fisiche esercenti la libertà di stabilimento conducono a differenti conclusioni circa la coerenza delle disposizioni italiane considerate e della loro applicazione con l'obiettivo di integrazione economica proprio di tale libertà e dunque con la giurisprudenza comunitaria sulle pratiche abusive riguardanti il relativo esercizio.

The national provisions concerning tax residence in light of the ECJ case-law on abusive practices in the exercise of the freedom of establishment: the Italian case^{*}

Luca Cerioni ^{**}

^{*} Edited in English by the Author

^{**} Ricercatore in diritto tributario, programma Rita Levi Montalcini, Facoltà di Economia, Università Politecnica delle Marche

SUMMARY: 1. Introduction; 2. The contents of the freedom of establishment and the concept of abusive practice emerging from the ECJ's case-law; 3. The exercise of the right of establishment by companies and the tax residence under Italian law; 3.1. the presumption of «foreign-dressing» («esterovestizione») and the position of the Italian tax administration; 3.2. the case-law on the «foreign-dressing»; 3.3. «Foreign-dressing», freedom of movement and the abusive practices: the evidence; 4. The exercise of the right of establishment by individuals and the transfers of tax residence; 5. Conclusion.

1. Introduction

The European Court of Justice (ECJ) has been repeatedly stating, in its direct tax rulings concerning the exercise of fundamental freedoms and in particular of the freedom of establishment, that although direct taxation falls within the competence of Member States, Member States must nonetheless exercise that competence consistently with EU law¹. It has also been clari-

¹ E.g., Case C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] ECR I-2651, para. 19; Joined Cases C-397/98 and C-410/98, *Metallgesellschaft* [2001] ECR I-1727, para. 37; Case C-319/02 *Manninen* [2004] ECR I-7477, para. 19; Case C-446/03, *Marks&Spencer* [2005] ECR

fyng that the Treaty's (TFEU) provisions on the freedom of establishment - in addition to imposing the obligation on the host Member State to treat foreign nationals and companies in the same way as its own nationals - also prohibit the Member State of origin from hindering the establishment in another Member State of one of its nationals or companies², and that national tax measures restricting the exercise of this freedom, in order for national tax competence to be exercised consistent with EU law, must be justified by overriding reasons of public interest³. In this respect, the settled case-law of the ECJ in both the direct tax area and in other areas has accepted as justification the necessity of preventing abusive practices, i.e. «transactions carried out not in the context of normal commercial operations, but solely for the purpose of wrongfully obtaining advantages provided for by Community law»⁴.

As noted by the literature, ECJ rulings can be regarded as having an “*erga omnes*” effect deriving from their providing an authentic interpretation of EU law provisions⁵. Accordingly, the ECJ's finding that the only the need to contrast abusive practices can justify national anti-avoidance provisions having the effect of restricting the exercise of the freedom of establishment, provides a yardstick against which to analyse the national laws of Member States concerning tax residence especially as applied by national tax authorities in cases of exercise of this freedom which can involve the (re)location of taxpayers in other EU countries. In other words, the interpretation of the freedom of establishment provisions given by the ECJ has evidenced the objective of this freedom, and has found that national anti-avoidance provisions should not contravene such objective: given that a tax residence provision – as applying in cases of taxpayers' transfers abroad – can be included, as it was highlighted⁶, within the category of anti-avoidance rules, these provisions and their application lend themselves to an assessment from the perspective of their consistency with the ECJ case law at issue when the destination State of the outmoving taxpayers is another EU

I-10837, para. 29.

² E.g., Case C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695, para. 21; Case C-446/03, *Marks & Spencer*, cit. para. 31.

³ E.g., Case C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* [2004] ECR I-2409, para. 49. Case C-446/03, *Marks & Spencer*, cit. para. 35.

⁴ E.g., Case C-212/97, *Centros*, [1999] ECR I-1459, para. 24; Case C-321/05 *Kofoed* [2007] ECR I-5795, para. 38.

⁵ P. SELICATO, *I nuovi strumenti di tutela fiscale nell'Unione Europea*, Boll. Trib. 21, 2000, at 1525.

⁶ P. VALENTE, *la Residenza Fiscale nel Diritto Tributario Internazionale e Comunitario*, in *Neotepa*, 2/2009, 11, at 21.

country. This assessment of national tax residence provisions of Member States would thus involve the connecting factors used under each national systems for direct taxation purposes and their applications by national tax authorities and courts in cases of outbound movement of taxpayers to other Member States, given the need for Member States to exercise their competence in the direct tax area consistently with EU law.

Although specific Italian provisions concerning a presumption of tax residence for certain foreign companies already came under scrutiny by the European Commission from the viewpoint of their compatibility with the freedom of establishment and the Commission decided not to pursue the case any further following clarifications by Italy, the analysis of these tax residence provisions and of the underlying connecting factors from the perspective here considered can bring into consideration additional aspects, which were not dealt with by the Commission in its requests for clarifications. In turn, the application of the freedom of establishment to individuals too, under Art. 49 and 54 of the TFEU, suggests that the assessment of the tax residence provisions and of their applications under the perspective at stake can be extended to this category of taxpayers.

For the purpose of the overall analysis, the paper is divided in four paragraphs. Paragraph 1, after reviewing the contents and the objective of the freedom of establishment, summarises the concept of abuse of rights which has been specified by the ECJ case-law. In light of the objective of the freedom of establishment and of the concept of abusive practices, Paragraph 2 subsequently analyses the interaction and the possible friction between the exercise of the right of establishment by companies and their tax residence under Italian law. It carries out the analysis by taking into account both the positions of the tax administration and the Italian case-law, and by assessing these positions in light of the purpose of the freedom of establishment and of its possible limitations for contrasting abusive practices only. Paragraph 3 analyses, under the same perspective, the provisions on tax residence of individuals, and paragraph 4 draws conclusive observations.

2. The contents of the freedom of establishment and the concept of abusive practice emerging from the ECJ's case-law

Art. 49 and 54 TFEU specify the contents of the freedom of establishment respectively for natural persons and for companies. Notably, the free-

dom of establishment for natural persons who are national of a Member State consists of the right to leave the country of origin, in order to take up and pursue activities as self-employed persons or to set up and manage undertakings in another Member State («right of primary establishment»), and in the right to set up agencies, branches or subsidiaries in any other Member State («right of secondary establishment»). The exercise of the right of primary establishment – which, under Art. 49, entitles the individual to enjoy, in the Member State of destination, the same treatment as nationals of that Member State – is bound to affect the location of the tax residence of the individuals concerned, while keeping nationality unaltered. Its tax residence is affected to the extent that the Member State of destination regards the person as becoming its own tax resident due to the exercise by this taxpayer of a professional or business activity in its own jurisdiction. Whenever this occurs and the Member States of origin still continues to consider the individual as his own resident, the conflicting claims to tax residence are solved through the hierarchy of tiebreaker criteria set out in Art. 4 of double tax conventions based on the OECD Model.

In turn, the exercise of the right of establishment of companies under Article 49 and 54 TFEU affects the location of tax residence, both in case of exercise of the so-called «right of primary establishment» and in case of exercise of the «right of secondary establishment».

The contents of the «right of primary establishment» for companies – despite Art. 54 states that companies are to be treated in the same way as natural persons - are to some extent different from those of natural persons, because companies are «creatures of national law» and can only exist in so far as they do not break the connecting factors with the country of incorporation, as the ECJ stated in the leading 1988 *Daily Mail* ruling⁷. This ECJ decision clarified that the freedom of individuals under Art. 49 to leave the country of origin in order to set up and manage undertakings in another country while keeping their nationality, finds no equivalent in the case of companies, for whom the outgoing transfer of the head office alone, when breaking the connecting factors required by national law of incorporation for their existence as legal persons, is not covered by the freedom of establishment. Nevertheless, in the 2005 the *SEVIC Systems* ruling⁸, the ECJ indicated that the freedom of establishment of companies cover all measures

⁷ Case 81/87, *Daily Mail* [1988] ECR 5483, para. 19.

⁸ Case C- 411/03, *SEVIC Systems* [2005] ECR I-10805.

which permit or even merely facilitate access to another Member State by participating in the economic life of the country and recognized intra-EU mergers are one of the modalities for exercising the freedom of establishment⁹. Subsequently, the contents of the right of primary establishment for companies were further clarified by the ECJ in the 2008 *Cartesio* ruling¹⁰: the ECJ specified that, except for overriding requirements in the public interest, a Member State cannot prevent a company formed in its jurisdiction from transferring its registered office to another Member State with conversion of its legal form into a new form offered by the State of destination¹¹. *Cartesio* made thus clear that – whilst a company is not entitled under the freedom of establishment provisions to transfer its head office alone whilst keeping the registered office in the State of origin – it is entitled to transfer *either* the registered office alone *or* the registered office together with the central administration/head office to another country of the EU.

Assuming that the «central administration» coincides with the «place of effective management», in the event of transfer of registered office and head office the tax residence of the involved company would be transferred by virtue of Art. 4 of the double tax conventions based on the OECD Model. The exercise of the freedom of primary establishment would in this case coincide with the transfer of the tax residence under the OECD Model. On the contrary, the transfer of the registered office (accompanied by conversion of the legal form) without the outbound movement of the head office would fall within the scope of the freedom of establishment provisions, but it would not imply the transfer of the tax residence under the «place of effective management» criterion. Lastly, the transfer of the head office alone, when permitted by national laws of the country of origin, would result in the transfer of tax residence under the place of effective management criterion, but would not fall within the scope of the freedom of primary establishment. This because the ECJ in *Cartesio* did not change its previous position, that it had expressed in the *Daily Mail*¹² ruling, according to which the transfer of the head office alone does not fall within the scope of companies' freedom of establishment.

Consequently, under the currently dominant interpretation of the «effective place of management» criterion as the place where the main and

⁹ Id., para. 18 and 19.

¹⁰ Case C 210/06 *Cartesio* [2008] ECR I-9641

¹¹ Id., para. 111-112.

¹² Case 81/87 *Daily Mail*, cit, para. 24.

substantial business decisions are made¹³, the situation where a «tension» could arise between the location of the tax residence and the freedom of establishment is the one of transfer to another Member State of the registered office without the head office. In fact, the connecting factor given by the «effective place of management» - which would point to one location of the company for tax purposes - would, in this situation, risk to be at odd with the freedom of primary establishment, which would indicate another location of the company.

By contrast, in case of exercise of the «right of secondary establishment», the company, whilst maintaining its headquarter in the country in which it was incorporated, would set up in another EU state a subsidiary, a branch or an agency. Whereas no tax residence issue would arise in case of creation of a branch or of an agency, the setting up of a subsidiary created in another EU Member State and managed in that State would result (again, under the place of effective management criteria) in the tax residence of this subsidiary being located there, i.e. in the State of location of its registered office and central administration. In this situation, the exercise of the right of secondary establishment would go on in the same direction as the place of effective management criteria to indicate the tax residence and the location of the company. Nevertheless, if the subsidiary created in another Member State were managed from the State of the parent company, the «effective place of management» criterion would locate the tax residence in a State different from that of the location of the company as resulting from the exercise of the right of secondary establishment.

In the author's view, in all situations where the exercise of the freedom of establishment would result in a location different from the location of the tax residence, the connecting factors required for tax residence purposes and their application could be «tested» against the objective of the freedom of establishment itself, due to the need for Member States to exercise their competence in the direct taxation area consistently with EU law and to the ECJ's statement that provisions granting the freedom of establishment are unconditional¹⁴.

Despite the partially different contents of the freedom of primary establishment for natural persons and for companies, the ECJ case-law has been making it clear that the objective of the freedom of establishment granted

¹³ Commentary to Art. 4 of the OECD Model, para. 24.

¹⁴ Case 270/83, *Avoir fiscal* [1986] ECR 273, para. 26.

by the Treaty is the same for both categories of taxpayers, and that this also holds true for the concept of «abusive practices» whose presence can be the only reason justifying national measures restricting this freedom.

Specifically, with regard to the objective of the freedom of establishment, the ECJ has been consistently reaffirming, in a number of rulings concerning both individuals and companies, that this objective is to «assist economic and social interpenetration within the Community in the sphere of activities as self-employed persons»¹⁵ and that, accordingly, «freedom of establishment is intended to allow a Community national to participate, on a stable and continuing basis, in the economic life of a Member State other than his State of origin and to profit therefrom»¹⁶. The reference to «a Community national» was meant to indicate both individuals and companies from any EU Member State: in fact, as noted above, the ECJ has also been stating that Art. 49 and 54 «cover all measures which permit or even merely facilitate access to another Member State by participating in the economic life of the country effectively and under the same conditions as national operators»¹⁷, that «having regard to that objective of integration in the host Member State, the concept of establishment involves the actual pursuit of an economic activity through a fixed establishment in that State for an indefinite period»¹⁸ and that, consequently, the freedom of establishment «presupposes actual establishment of the company concerned in the host Member State and the pursuit of genuine economic activity there»¹⁹.

These statements clearly indicate that the objective of economic integration in the Member State of destination, by means of a fixed establishment carrying on indefinitely a genuine economic activity there, characterises the freedom of establishment of both individuals and companies as regards the exercise of either the right of primary or the right of secondary establishment. As a result, they could also be sufficient to suggest, on their own, that the cases of «abusive practices» lie in those situations where operators tend to improperly exercise the right of establishment, i.e. to use it for a different objective.

¹⁵ Case 2/74, *Reyners* [1974] ECR 631, para. 21; Case C-196/04, *Cadbury Schweppes* [2006] ECR I-7995, para. 53.

¹⁶ Case C-55/94 *Gebhard* [1995] ECR I-4165, para. 25, Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, cit., para. 53.

¹⁷ Case C-411/03, *SEVIC Systems*, cit., para. 18.

¹⁸ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, cit. para. 54, citing Case C-221/89 *Factortame* [1991] ECR I-3905, para. 20 and Case C-246/89 *Commission v. United Kingdom* [1991] ECR I-4585, para. 21.

¹⁹ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, cit., para. 54.

As known, the ECJ case-law has in fact been developing the concept of «abuse of rights» - or, sometimes with different wording, of «abusive practices» - in the entire spectrum of EU law and in relation to all fundamental freedoms, and this concept has been attracting intensive scholarly debate all over Europe²⁰. With specific regard to the exercise of the freedom of establishment and the area of direct taxation, the 2006 *Cadbury Schweppes* ruling can be regarded as the most significant ruling, as the ECJ not only defined the abusive practices – by reaffirming a definition already provided in several previous rulings – but also indicated how the existence of an abusive practice could be detected²¹.

In the situation at stake, a UK company had set up a subsidiary in Ireland for the purpose of having the subsidiary's profits taxed at the Irish corporate tax rate, which was substantially lower than the applicable UK corporate tax rate. Whilst the UK tax authority, according to UK law, had applied its national CFC legislation (by attributing to the UK parent company the profits accrued to the Irish subsidiary), the ECJ – in assessing the incompatibility of UK CFC tax legislation with EU law – stated again that Arts. 49 and 54 of the Treaty²², by granting the right of establishment, have the ultimate purpose of assisting economic and social interpenetration within the internal market and stressed that this purpose could not be achieved in the case of a «letter-box» or «front» subsidiary which does not carry out any economic activity in the host State²³. On these grounds, the ECJ reached the conclusion that the CFC legislation was incompatible with

²⁰ Among the numerous contributions: BROWN, *Is there a general principle of abuse of rights in European Community Law?* In HEUKEL – CURTIN (Eds.), *Institutional Dynamics of European Integration*, Vol. II (Martinus Nijhoff Publishers, 1994), pp. 511-525, at 513-515; KJLLGREN, *On the Border of Abuse-The Jurisprudence of the European Court of Justice on circumvention, fraud and other misuses of Community Law* (2000), *European Business Law Review*, 179-194; K. SORENSEN, *Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric* (2006) 43 *Common Market Law Review* 423; P. SCHAMMO, *Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System*, (2008) 14 *European Law Journal* 3, 351-376; R.DE LA FERIA, *Prohibition of abuse of (Community) Law: The Creation of a new general principle of EC law through tax*, in (2008) 45 *Common Market Law Review* 395.

²¹ This ruling has also been attracting wide scholarly debate; inter alia: M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. Trib.* 2007, at 983 ss.; E. DELLA VALLE, *Tassazione degli utili della società controllata e rispetto del diritto di stabilimento*, in *Corr. Trib.*, 2006, at 3347 ss., R. LUPI, *Illegittimità delle regole Cfc se rivolte a Paesi comunitari: punti fermi e sollecitazioni sulla sentenza Schweppes*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2006, 1589 ss.

²² Which were numbered, respectively, Art. 43 and Art. 48 of the EC Treaty at the time of the ECJ ruling.

²³ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, para. 68.

Arts. 49 and 54 of the Treaty and could thus not be applied, unless that application serves only to prevent «wholly artificial arrangements intended to escape the national tax normally payable»²⁴. In referring to wholly artificial arrangements, the ECJ reaffirmed the definition of abusive practices that it had already used in several previous tax law rulings²⁵, but it also went further by specifying that CFC legislation must not be applied where, on the basis of objective factors which the interested company must be allowed to demonstrate, and which must be ascertainable by third parties, it is proven that, *despite tax motives*, the subsidiary is actually established in the host State and carries out a *genuine* economic activity²⁶. The objective factors which must be demonstrated relate, in particular, to the physical existence of the subsidiary in terms of premises, staff and equipment²⁷.

In addition to indicating the evidence to be considered for distinguishing cases of genuine establishment from wholly artificial arrangements, the ECJ identified the constituent elements of wholly artificial arrangements and it did so by applying a twofold test that it had developed in the *Emsland-Starke*²⁸ ruling in the common agricultural policy field, and in the *Halifax* ruling²⁹ in the VAT field. By «importing» into the direct taxation field the elements of abuse of rights that it had identified in those rulings, the ECJ stressed in fact that, for a wholly artificial arrangement to exist, «there must be, in addition to a subjective element consisting in the intention to obtain a tax advantage, objective circumstances showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by the freedom of establishment (i.e., assisting economic and social interpenetration within the EU through a genuine economic activity in the host State) has not been achieved»³⁰.

Cadbury Schweppes thus showed the application of the same test (including the subjective and the objective elements) for identifying the abusive practices from one area of EU law to another, and clarified that, in the field of direct tax law, wholly artificial arrangements – such as the setting

²⁴ *Id.*, para. 75.

²⁵ E.g., Case C-264/96, *ICI* [1998] ECR I-4695, para. 26; Case C-324/00, *Lankhorst-Hohorst* [2002] ECR I-11779, para. 37; Case C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant* [2004] ECR I-2409, para. 49; Case C-446/03, *Marks & Spencer* [2005] ECR I-10837, para. 57.

²⁶ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, para. 65-66.

²⁷ *Id.*, para. 67.

²⁸ Case C-110/99, *Emsland-Starke*, [2000], ECR I-11569, para. 52 and 53.

²⁹ Case C-255/02, *Halifax* [2006], *cit.*, para. 74 and 75.

³⁰ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, *cit.*, para. 64.

up in other Member States of subsidiaries not carrying on genuine economic activities - are synonymous of abuse. Consequently, from *Cadbury Schweppes* it is also possible to deduce that a «U-transaction» - such as the creation of a subsidiary, by a national of Member State A, in Member State B for tax savings reason, and the fact that the activity of the subsidiary is *mainly* directed towards Member State A - amounts to circumvention which is *not* «wholly artificial», i.e., which is not abuse, if the subsidiary carries on some genuine activity in Member State B.

Nonetheless, the fact that, in *Cadbury Schweppes*, the ECJ considered in principle the case of «letter-box» and «front-subsidiaries» as falling within the «wholly artificial arrangements» that Member States can combat – and thus, impliedly, within the concept of abuse – gives rise to the question whether and how *Cadbury Schweppes* can be reconciled with the 1999 *Centros* ruling³¹. Notably, in *Centros* Danish nationals had set up again a private company in the UK and this company had opened a branch in Denmark, where all business activity was deemed to be carried out. Although the relevant Danish authority had refused to register the branch on the ground that the Danish founders of the UK company had circumvented provisions of Danish company law requiring a minimum share capital for the purpose of protecting creditors, the ECJ had rejected this position. In fact, the ECJ had essentially found that the refusal to register the branch would prevent the company established in the UK by the Danish nationals from exercising its freedom of establishment guaranteed by the Treaty³², and that there was no proven prejudice to creditors, which creditors were able to know – the ECJ had highlighted - that the company was governed by the law of a Member State other than Denmark and were able to refer to certain rules of EU law protecting them³³.

Taking into consideration the fact that, in *Centros*, the (parent) company in the UK had only the registered office there and was arguably the kind of «letter-box» or «front» company that, according to *Cadbury Schweppes*, a subsidiary could not be, part of the literature has found it difficult to reconcile the two rulings and has thus seen a change in the ECJ case-law³⁴. However, in the author's view, it is possible to reconcile the two rulings

³¹ Case C-212/97, *Centros*, [1999] ECR I-1459.

³² Case C-212/97, *Centros*, cit. para. 21.

³³ Id., para. 36.

³⁴ R. DE LA FERIA, *Prohibition of abuse of (Community) law: the creation of a new general principle of EC Law through tax*, cit., p. 428-429.

by having regard to the consequences of the arrangements at stake in the concrete cases for third parties' interests. This perspective shows, in fact, the similarity of the concept of abuse in the company law field and in the tax law field, despite a different terminology: the choice of a more favourable company law legislation («forum-shopping»), via an «U-transaction», is not on its own sufficient to prove abuse without a proven prejudice to the protection of specific third parties' interests (such as creditors, in *Centros*) to the same extent as the choice to exercise the freedom of establishment in a Member State with a more favourable tax legislation than the Member State of origin is not sufficient to prove abuse (i.e., to prove a «wholly artificial arrangement»), but can become so if the absence of a genuine economic activity in the host Member State shows that the *only* objective (and outcome) consists of a prejudice to the financial interest of the Member State of origin (*Cadbury Schweppes*). In addition, the two rulings could not be seen as inconsistent with each other if considering that, in *Centros*, the secondary establishment in Denmark used to carry on a genuine economic activity, and would have thus met the requirement of not being a «letter-box» or «front-subsidiary» (branch) which the ECJ set out in *Cadbury Schweppes* to identify the cases when the use of the freedom to set up secondary establishments is protected by the Treaty due to its not being an «abusive practices».

The concept of abuse as wholly artificial arrangement resulting in a prejudice to the financial interest of a Member State was confirmed, and specified in greater detail, in the *Lammers*³⁵ ruling. Belgian tax authority, by applying a national anti-abuse provision, had reclassified interest paid by a Belgian subsidiary on funds lent by the parent company established in another Member State as taxable dividends as these interest payments exceeded specific limits. The Belgian tax legislation thus introduced a difference in treatment between resident subsidiaries according to whether or not their parent companies has its seat in Belgium, and the ECJ – consistently with its previous case-law – regarded this differential treatment as creating a restriction to the freedom of establishment on the ground that it made less attractive for companies based in other Member States to create a subsidiary in Belgium. Although a national measure creating this restriction to the freedom of establishment could be justified – the ECJ explained – when targeting *wholly artificial arrangements* designed to cir-

³⁵ Case C-105/07, *Lammer&Van Cleeffs*, [2008] ECR I-173.

cumvent national legislation of the Member States concerned, «in order for a restriction on the freedom of establishment to be justified on the ground of prevention of abusive practices, the specific objective of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, *with a view to escaping the tax normally due on the profits* generated by activities carried out on national territory»³⁶.

This statement on the one hand confirm that in the ECJ tax case-law «abusive practices» coincide with «wholly artificial arrangements», on the other hand makes even more explicit than in *Cadbury Schweppes* the outcome of prejudicing the financial interests of Member States which, without a corresponding economic activity, makes an arrangement abusive. Consequently, in the author's view, it is possible to reconcile *Centros* on the one hand with *Cadbury Schweppes* and *Lammers* on the other hand, by noting that the ECJ has simply been expressing the distinction between mere circumvention and abuse with a different approach. On the one hand, in *Centros*³⁷, it has done so with a «positive» language, by indicating, in essence, *when a circumvention is allowed* and by specifying that it is allowed *when* it does not cause a prejudice to third parties' protection. On the other hand, in *Cadbury Schweppes* and *Lammers*, it has done so with a «negative» language by indicating, ultimately, when a circumvention – «wholly artificial arrangement» – is *not allowed*, and by clarifying that it is not allowed when it *only* causes a *prejudice* to the financial interests (tax revenues) of the Member State of origin, which is the case in the absence of a genuine economic activity in the host State.

Moreover, in the recent *Foggia* ruling³⁸ concerning the application of the anti-abuse clause of the Merger Directive³⁹, the ECJ reaffirmed – as it had previously done⁴⁰ – that this anti-abuse clause «reflects the general principle of EU law that abuse of rights is prohibited» and cited, as relevant previous rulings concerning this principle, rulings issued in different areas, namely the *Halifax* ruling⁴¹ in the VAT area, the company law *Centros* ruling⁴² con-

³⁶ Case C-105/07, *Lammers & Van Cleeff*, cit. para. 28.

³⁷ Case C-212/97, cit.

³⁸ Case C-126/10, *Foggia*, ruling issued on 10 November 2011.

³⁹ Art. 11(a) of Directive 90/434/EEC of 23 July 1990, subsequently replaced by Directive 2009/133/EC of 19 October 2009.

⁴⁰ Case C-321/05 *Kofoed*, cit., para. 38.

⁴¹ Case C-255/02, *Halifax*, cit.

⁴² Case C-212/97 *Centros*, cit.

cerning the exercise of the freedom of establishment and the previous *Kofoed* ruling⁴³ regarding the anti-abuse clause of the Merger Directive itself. Taking into consideration that intra-EU mergers have been regarded by the ECJ as one of the methods for companies to exercise their freedom of establishment, the *Foggia* ruling offers further inputs on how to detect «wholly artificial arrangements» in those particular situations where *both* tax-savings objectives and non-tax objectives are indicated by the economic operators.

In fact, in this ruling the ECJ went as far as specifying the concept of «valid commercial reasons» and the relation between other objectives and tax-savings objectives which should exist, when both kinds of objectives are pursued, in order for a merger not to fall within the anti-abuse clause of the Merger Directive. In the concrete situation, a Portuguese holding company had acquired three other companies who had incurred unutilized losses for a number of years, and had requested the tax authorities to allow these losses to be set off against its own taxable profits. The tax authorities refusal to allow the deduction of losses of one of the acquired company who had carried out no activities, had generated no profit, had invested only in securities and had incurred tax losses amounting to approximately 2 million euro. The acquiring company argued that the merger and resulting restructuring generated benefits in terms of savings in administrative and management costs, and that these other reasons constituted valid commercial reasons.

The ECJ – after recalling its previous case-law under which, in order for there to be valid commercial reasons, a merger must be motivated by more than purely tax advantages – reaffirmed that, if several objectives are involved, tax considerations should not predominate. The ECJ accepted that, despite the fact that the acquired company did not carry out activities and the intention of the acquiring company to take over the losses, it could still be possible for the merger to be carried out for valid commercial reasons, and also stated that restructurings and rationalizations undertaken for cost saving purposes can involve valid commercial reasons under the Merger Directive. Nevertheless, it stressed that, when deciding whether an operation falls under this category, *the level of the resulting tax advantages* should be taken into account. The ECJ concluded that, in the concrete case, the group's cost savings were *marginal when compared to the level of tax benefits*, and therefore that the cost savings did not constitute a valid commercial

⁴³ Case C-321/05 *Kofoed*, cit.

reason⁴⁴. Eventually, in light of this finding, the ECJ ruled that it is up to the national court to decide whether the transfer of tax losses as a result of the merger has valid underlying commercial reasons.

Overall, the concept of abusive practices – and the concrete modalities for identifying in the specific situations wholly artificial arrangements – appear thus well defined by the ECJ case-law, both in situations where non-tax objectives do not emerge and in situations where tax objectives co-exist with non-tax objectives. An abusive practice only exists where *either* tax savings objectives and outcomes are the *only* ones *or* – if they are pursued together with other objectives – if they are the *predominant* ones, which may involve a quantitative assessment as in *Foggia*. In either cases, the objective of the freedom of establishment is not pursued by economic agents, and their possibility of exercising this freedom can be restricted by national provisions having anti-avoidance purposes.

To the extent that national provisions on tax residence of companies and individuals – in addition to indicating the fundamental nexus for direct taxation – are also applied for these anti-avoidance purposes in the event of taxpayers' relocation to other Member States, these provisions would need to be consistent with the objective of the freedom of establishment and prevent only abusive practices. The analysis in subsequent paragraphs aims at assessing whether Italian provisions and their application meet these conditions.

3. The exercise of the right of establishment by companies and the tax residence under Italian law

3.1. the presumption of «foreign-dressing» («esterovestizione») and the position of the Italian tax administration

Art. 73 (3) of the Italian Direct Tax Code (TUIR), regarding companies' tax residence, considers tax resident in Italy those companies or institutions which for most of the tax year have either their registered office or their central administration or the main business activity in the Italian territory, in analogy with the criteria established by the provisions of Art. 5 (3) (d) of the TUIR for partnerships and associations. Whereas the

⁴⁴ Case C-126/10, *Foggia*, cit., para. 47.

criterion of the registered office is easily verifiable through the articles of incorporation or the bylaws, the criterion of main business activity and, to an even greater extent, the central administration criterion require a careful verification of the actual circumstances in each specific case. In particular, the identification of the main business activity can be – in the absence of other means such as articles or bylaws drawn up in the form of notary deed or legalized by a public notary – based on the activity which is actually carried on. In turn, the central administration, or in other words, the head office, coincides with the place from which the company is actually being managed, which place can be identified by means of concrete data such as the existence of administrative offices in a specific location, or the indication of their address in documents or invoices. The case-law of the Italian Supreme Court identified the central administration as the place where the managerial activities are concretely carried out⁴⁵, which it had regarded as the actual centre of the company's interests on the ground that, in this place, the decisions concerning the coordination of all productive factors are taken together with other business dealings which allow the company to pursue its objective⁴⁶.

The necessity of identifying the location of the head office – as one amongst the alternative connecting factors for tax residence purposes – and, in this respect, the determination to tackle the phenomenon of so-called «foreign dressed companies», i.e. of companies having the registered office abroad but maintaining the head office within the Italian territory, led the Italian legislator, in 2006⁴⁷, to include paragraphs *5-bis*, *ter* and *quater* in Art. 73 of the TUIR. These provisions establish a rebuttable presumption of location in Italy of the head office, and thus of the tax residence, of companies and organizations which have been incorporated in other countries but which meet certain requirements: specifically, companies registered abroad that are holders of controlling interests in Italian companies are deemed to have the head office in Italy where they are controlled, directly or indirectly, by Italian residents *or* where they are administered by a board of directors, or other equivalent body management, whose majority of members is resident in Italy.

The presumption – referring to foreign companies – can obviously be applied to both situations resulting from an exercise of the right of primary

⁴⁵ Corte di Cassazione, ruling n. 3604 of 1984.

⁴⁶ Corte di Cassazione, ruling n. 136 of 1958.

⁴⁷ By means of Art. 35(13) of Decree 223/2006, converted into Law 248/2006.

establishment and cases arising from exercise of the right of secondary establishment.

In the first case, a company originally incorporated in Italy, and who holds controlling stakes in Italian companies, may have transferred the registered office to another EU country, with conversion of 'initial Italian legal form into a new legal form offered by foreign law as allowed by the *Cartesio* ruling issued in 2008⁴⁸.

In the second case, Italian residents may have created a new foreign company (one of the possible forms of exercise of the right of secondary establishment) and may have transferred, to this new company, the controlling shareholdings that they previously used to hold in Italian companies. Regardless of the alternative forms of exercising the right of establishment which may have resulted in the foreign company holding controlling stakes in Italian companies, the existence of its controlling shareholding in Italian companies, under Art 73, 5th par., of the TUIR, must be verified at the end of the accountancy year of the foreign company itself.

If this controlling shareholding and the conditions set out by Art. 73, par. 5-bis, ter and quater are met, the head office of the foreign company concerned is supposed to be located in Italy - unless proven otherwise by the concerned taxpayer - and the company is thus deemed to be Italian resident for tax purposes.

The Italian Tax Administration («*Agenzia delle Entrate*», A.E.), in a 2006 Communication⁴⁹, highlighted that the presumption of «foreign-dressing» intends to contrast those attempts to establish the tax residence abroad for the prevailing purpose of escaping the normally applicable (Italian) tax provisions, consistently with the internationally adopted «substance over form» principle, and considered the presumption to be consistent both with the case-law of the ECJ which recognized Member States the freedom to determine the connecting factors between a company and their jurisdiction⁵⁰ and with the «place of effective management criteria» used by the

⁴⁸ See retro, par. 1.

⁴⁹ Circular Notice 28/E/2006 of 4 August 2006, par. 8.

⁵⁰ The A.E. literally cited, in this respect, the *Centros* ruling (C-212/97), but indicated as a reference Case 81/87, which actually stands for the 1988 *Daily Mail* ruling, where the ECJ had stated that companies are «creatures of national law» and had concluded that, given the differences between Member States with regard to the connecting factors between companies and the national legal systems, the Treaty's articles on the freedom of establishment could not be interpreted as conferring companies a right to transfer their head office to another Member State whilst retaining the legal status under the law of the State of incorporation. As it was

OECD Model. It also explained the approach it would follow in verifying the existence of the alternative connecting factors between Italy and a foreign company controlled by Italian residents. With particular regard to the main business activity and to the head office, the AE stated in fact that these connecting factors must be evaluated on the basis of effective and substantial elements and that they sometimes require complex fact findings about the real connection between a company and a given territory. Furthermore, it stressed that – to rebut the presumption – the taxpayer concerned needs to prove that the place of effective management is concretely rooted in the foreign country.

This presumption – which facilitates the A.E. in assessing the tax liability of «foreign-dressed» companies according to the principle of world-wide taxation adopted under Italian tax law for resident taxpayers – has come under the scrutiny of the European Commission, which has requested Italy to provide clarification about its scope and has raised doubts about its compliance with the freedom of establishment, the free movement of workers and the movement of capital within the EU and the EEA. Italy has provided answers – based on detailed arguments submitted by the International taxation office of the A.E.⁵¹ – aimed at distinguishing between the purpose of the presumption of «foreign dressing» and the scope of the ECJ's case-law concerning the abusive exercise of the freedom of establishment, and also aimed at stressing the possibilities of rebutting the presumption that are open to the taxpayer.

In particular, the European Commission regarded Art. 73, paragraphs 5-bis, ter and quater of the TUIR as a presumption of Italian tax residence against EU or EEA companies finding themselves in certain objective situation which do not necessarily indicate the existence of a place of effec-

noted by L. DEL FEDERICO, *Società estere e presunzione di residenza ai sensi del D.L. 223/2006: articoli 43 e 48 del Trattato CE, Convenzioni contro la doppia imposizione e disapplicazione della norma interna di cui al comma 5-bis dell'Art. 73 del Tuir*, in *Il fisco*, 2006, n. 41, 6367, the reference to the *Centros* ruling would amount to a «boomerang» for the A.E because the conclusions of that ruling, by recognising the freedom of nationals of Member States to set up a company in the Member State offering the more favourable company law and to exercise all business activity through a branch in another Member State, would lead to arguments which would fully contradict the position of the A.E itself. For this reason, the text supposes that the A.E, in Circular Notice 28/E/2006, mistakenly cited the *Centros* case but, by indicating Case 81/87 as a reference, actually intended to cite the *Daily Mail* ruling.

⁵¹ Pilot project on the proper implementation of EU law (case 777/10/TAXU), AE, Prot. 2010/39678.

tive management in Italy. It also emphasized that this presumption – to the extent that these companies would face an excessive burden of proof to demonstrate the location of their place of effective management in the foreign country – would hinder the exercise of the fundamental freedoms of establishment and free movement of capital, as specified, in their content, by the ECJ case-law and, in particular, by the *Barbier*⁵² and *Cadbury Schweppes*⁵³ rulings.

Starting from these premises, the European Commission requested clarifications regarding: the way in which the A.E. verifies whether the requirements of residence in Italy of the majority of member or directors are met; the way in which the taxpayer could provide evidence to rebut the presumption; any indicative data about the number of cases of foreign companies which have systematically and repeatedly been regarded as tax residents in Italy through the “foreign–dressing” presumption; the consequences arising for companies from the application of this presumption, with regard to penalties too. The European Commission thus *did not go as far as calling into question the compatibility of the «place of effective management» criterion with the exercise of freedom of establishment by companies*, and this arguably facilitated the responses by the A.E.

In its response, the A.E. first stressed that the presumption of «foreign–dressing» has a strictly procedural nature, because it operates by selecting one of the three alternative connecting factors for tax residence which are set out by Article 73 TUIR, i.e. the head office, and by inferring the location of this connecting factor in Italy from certain elements. Subsequently, it stressed again – as it had already done in its 2006 Communication – the purpose of the provision establishing the presumption, and highlighted the options open to taxpayers in order to rebut it.

With regard to the purposes of the presumption, the A.E. stated that «the purpose of the rules in question is not to hamper the choice by Italian taxpayers to genuinely set up the tax residence of a subsidiary in another state – which purpose would manifestly be incompatible with EU fundamental freedoms – but to hinder those attempts to create an appearance of tax residence in another country by locating there the registered office alone while keeping in Italy, covertly or at least not transparently, the decision-making center, or the central administration».

⁵² Case C-364/01 *Barbier* [2003] ECR I-15013.

⁵³ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, retro, par. 1.

On this basis, the A.E. distinguished a first case where the taxpayer genuinely moves abroad to take advantage of tax benefits offered by the legislation of an EU Member State other than that of residence – behavior which was recognized by the A.E., in principle, to be legitimate in the light of ECJ case law – from a second case, which would typically be targeted by the presumption of «foreign-dressing». With regard to the first case, it would appear that the A.E. impliedly meant to refer to cases, where, despite tax savings reasons, the taxpayer carry out a genuine economic activity.

This second case occurs, the A.E. stated, where the taxpayer merely escapes the world-wide taxation that would be applicable to him under the TUIR's rules governing the territorial requirement for Italian corporation tax (IRES) purposes, regardless of the tax burden in the foreign country and irrespective of the existence of an effective exchange of information between the foreign country at stake and Italy.

By asserting that the presumption of «foreign-dressing» is aimed at targeting this second situation, the A.E. – unlike the European Commission – did not consider it pertinent to refer to the ECJ's judgments in *Barbier* and *Cadbury Schweppes*. Specifically, it argued that this ECJ case law does not affect the connecting factors which can be used to define the concept of tax residence, and in particular the central administration, where the Italian solution – the A.E. stressed – would be rather consistent with the solutions adopted by other jurisdictions and with the criterion of «place of effective management» incorporated in the OECD Model and in bilateral tax conventions based on this Model.

After having stressed the procedural nature of the presumption of «foreign-dressing» and the situations which fall within its scope, the A.E. also highlighted – in response to questions raised by the European Commission – that the presumption does not have a general character. In particular, the A.E. noted that, while facilitating the task of tax auditors, the presumption does not exempt them from providing concrete evidence of the company's «foreign-dressing», evidence which must be based on a case-by-case assessment against which the taxpayer remains free, in turn, to provide evidence to the contrary by any means.

In this regard, the A.E., citing the ministerial instructions issued as a comment of Article 73, paragraph 5-bis, *ter* and *quater* of the TUIR, pointed out that such provisions refrained from identifying the specific evidence to be used by the taxpayer exactly for the purpose of not restricting the taxpayer's freedom to prove by any means the genuine nature of its estab-

lishment in another Member State. In this respect, the A.E. itself indicated a series of examples of evidence that could be used by the taxpayer - such as minutes of meetings of the board of directors held in the foreign country, documents demonstrating travels by the directors resident in Italy, commercial contracts entered into by the company in the foreign country etc... In providing these responses, the A.E. emphasized that what needs to be proved by the taxpayer, to rebut the presumption, is the concrete location abroad of the place of effective management of the company, therefore the location in a foreign state of the place «where strategic decisions are made, where the contracts are concluded and where the financial and banking transactions are actually carried out». The A.E. reaffirmed, in this regard, that the evidence that may be used to prove the location of the head office/central administration abroad in order for a taxpayer to rebut the presumption of «foreign-dressing» is the same that could serve to prove the existence of the «effective place of management» for the purpose of double tax conventions.

The European Commission, based on the clarification about the burden of proof provided by the A.E, decided not to pursue the case any further⁵⁴. It essentially came to this conclusion on the grounds that a Member State is entitled to decide the connecting factors to determine the tax residence in its jurisdiction, and that a restriction to fundamental freedoms could be found, in its view, only if it were impossible for a taxpayer to rebut the presumption of existence of a connecting factors. The European Commission was thus satisfied that – from the information it received – there are no proofs indicating that a taxpayer would be unable to rebut the presumption.

Despite the circumstance that the A.E.'s arguments convinced the European Commission, there appears to be other aspects which have not been dealt with by the European Commission itself in its requests for clarifications, but which can still give rise to doubts, at least for some categories of companies, about the compatibility of the presumption with the freedom of establishment and its economic integration objective.

An important aspect lies in the circumstance that «place of effective management» criterion – which was referred to by the A.E in its justification for the provisions at issue – may be in certain cases, as indicated in paragraph 1, at odds with the exercise by companies of the freedom of establishment. In a situation in which, e.g., a company moves its regis-

⁵⁴ European Commission's letters to Italy on 4 June 2010 and 11 January 2011.

tered office alone to another Member State by converting its legal form as allowed by the *Cartesio* ruling, and carries out in this State a genuine business activity in terms of production and commercialisation integrating it into the local economy, this outgoing transfer would be *protected* by the provisions on companies' freedom of establishment because it would be consistent with their economic integration objective, but would not be *recognised* by the A.E.'s position which would regard the company as «foreign-dressed». In fact, in its responses to the European Commission, the A.E. appears to identify the genuine nature of the establishment in another State exclusively with the location in that other State of the place where the management decisions are made, without mentioning the cases of possible dissociation between this place and the place where the business activity, in terms of production and commercialization, is carried on.

Although the choice by the AE of focusing only on the place of managerial decision-making is coherent with Art. 73 TUIR - under which the location of the central administration is one of the self-sufficient and autonomous criteria for identifying company's tax residence, and the location of the place where the main business activity («*oggetto principale dell'attività*») is another autonomous criterion – it can still give rise to a twofold issue.

Firstly, it could be wondered whether this choice is consistent with the position taken by the Italian tax administration itself, in the OECD context, with regard to the criteria for identifying the «place of effective management» as a tiebreaker rule for companies' residence under Art. 4, 3rd par., of the OECD Model. In fact, in its Observations to the OECD Commentary on Art. 4, 3rd paragraph, Italy had not adhered to the interpretation⁵⁵ indicating the place where the «most senior person or group of persons (for example, a Board of Directors)» makes its decision as the sole criterion to identify the «place of effective management»; instead, the Italian tax authority had expressed the opinion that the place where the main and substantial activity of the company is carried on is also to be taken into account in determining the «place of effective management». The position whereby the place of effective management must be defined not only as the place where the key management decisions are made, but also as the place where the main activity of the company is carried on, had also been reaffirmed by the A.E. in its 2006 Communication concerning the presump-

⁵⁵ Set out in paragraph 24 of the OECD Commentary to this article.

tion of «foreign-dressing»⁵⁶. Consequently, the A.E's statement – in its response to the European Commission – whereby the element to be demonstrated by the taxpayer to rebut the presumption of «foreign-dressing» is the concrete location in another country of the place where the management decisions are made, lends itself to some criticism to the extent that it appears to overlook an element (the place where the main and substantial business activity is actually carried on) to which its previous position in the OECD context had attached particular relevance.

Secondly, the importance of the location of the company's productive activity clearly emerges from the *Cadbury Schweppes* ruling, which – as noted in paragraph 1 – made it clear that national anti-avoidance provisions are incompatible with the freedom of establishment when the creation of a subsidiary in another Member State leads to a genuine economic activity in this second State and thus cannot be regarded as a wholly artificial arrangement.

Although the ECJ has not provided, in this ruling, a definition of «place of effective management» other than the OECD definition, the literature has been reading the *Cadbury Schweppes* ruling as implying a significant nexus between the «effective management» in a particular place and conduct, in that place, of a genuine economic activity⁵⁷. More specifically, some Authors interpret the ruling as meaning that the ECJ identifies the tax residence of a company (for direct taxation purposes) with the place where its economic activity is concretely carried on, which place would be in the Member State where the company can demonstrate both an economic integration (effective exercise of a genuine activity) and a temporal integration (participation to the economic life on a stable and continuing bases)⁵⁸, which, ultimately, would make the tax resident coincide with the place where the company's profit is produced⁵⁹. As a matter of fact, the local production of wealth, as a result of socio-economic integration, allows a natural person or a company to participate on a stable and continuous basis in the economic life of a Member State other than that of origin, and

⁵⁶ Circular Notice 28/E/2006 of 4 August 2006, cit.

⁵⁷ P. VALENTE, *la Residenza Fiscale nel Diritto Tributario Internazionale e Comunitario*, in Neotepa, 2/2009, at 11, p. 20.

⁵⁸ G. MOSCHETTI, *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, in Neotepa, 2/2009, at 31, p. 37; B.J.M. TERRA –P.J. WATTEL, *European Tax Law*, 2008, at 42.

⁵⁹ G. MOSCHETTI, *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, cit, at. 38.

to benefit therefrom, thereby achieving the goal of the freedom of establishment which, as reportedly indicated by the ECJ case-law, consists of integration in the host State⁶⁰.

On the other hand, *Cadbury Schweppes*, while not providing – as pointed out by the A.E. – a definition of tax residence different from the criterion indicated by the OECD Model, led to the same result which would have derived in the concrete situation from a refusal to recognize the tax residence of the Irish company in the UK, i.e. it led to the impossibility of taxing the profits of the Irish company in the UK in the presence of an effective economic integration of the subsidiary in Ireland.

If following the arguments of the A.E. in its response to the European Commission – i.e. if accepting that the constituent elements of the concept of tax residence, and in particular of the connecting factor given by the head office/central administration, are distinct from the exercise of a genuine economic activity in another Member State – one might conclude that, in the case of freedom of secondary establishment, there would be an effective economic integration in another Member State, while retaining the tax residence in Italy, also where the form of establishment in the other State of the EU consisted of a branch rather than a subsidiary. In other words, with specific regard to those possible situations of foreign companies which are actually integrated in the economy of another Member State but whose head office would be found to exist in Italy because of the application of the presumption of «foreign-dressing», the line of argument taken by the Italian tax administration in its responses to the European Commission would seem to leave only a solution to reconcile the location in Italy of the place of managerial decision-making, and of the tax residence, with the pursuit of a genuine economic activity on a stable and continuous bases in another EU country (which would be consistent with the objective of freedom of establishment). This solution would seem to be that of treating, for tax purposes, the foreign company as a branch of the Italian parent company, as the ultimate outcome (the taxation in Italy of all profits of the foreign company) would be consistent with the presumption of «foreign-dressing». This solution would seem, however, to be at odd with the principle, stated by the ECJ since the *avoir fiscal* ruling⁶¹, according to which the freedom of economic agents to choose between different forms of secondary establish-

⁶⁰ Retro, paragraph 1.

⁶¹ Case C-270/83, *Avoir fiscal*, para. 22.

ment must not be distorted by tax provisions: thus, one could not argue that Italian companies could simply choose a branch rather than a subsidiary⁶². It would also seem to be difficult to reconcile with the admission, by the A.E. itself, that an establishment in another country of the EU which was motivated (also) by the desire to take advantage of tax benefits would be, in principle, legitimate in the light of ECJ case law, and cannot be affected by presumption of «foreign-dressing». Lastly, it would not be easy to reconcile with the recent statement, by the Italian Supreme Court, whereby the taxpayer, when choosing between two or more solutions, is not obliged to take the one which would imply the higher tax burden in order to make sure of not being subject to tax audits⁶³.

Ultimately, the position taken by the A.E. in its response to the European Commission seems to leave doubts as regards its consistency with the economic integration objective of the of freedom of establishment and with the related freedom to choose the form of establishment. This is due to its leading the Italian tax authority to tax the worldwide income of a company created in another EU country, if its managerial decisions are taken in Italy, even in those cases where the company exercises the whole of its production and/or commercialization activity in the foreign country and thus is fully integrated into the local economy.

Admittedly, the argument submitted by the A.E., whereby the constituent elements of the tax residence concept, and particularly the connecting factor given by the head office/central administration are distinct from the exercise of a genuine economic activity in another Member State, might be supported – on a first reading – by legislation and ECJ case-law in the area of VAT. With regard to legislation, it is sufficient to note that Regulation 282/2011⁶⁴ states «the place where the business of a taxable person is established shall be the place where the functions of the business's central administration are carried out» and that, in order to determine that place, «account shall be taken of the place where essential decisions concerning the general management of the business are taken, the place where the

⁶² On the tax neutrality that the ECJ case-law requires between branches and subsidiaries, inter alia: C. SACCHETTO, *Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario*, in Riv. Dir. Trib. Int., 1, 2001, at 77 ss; F. AMATUCCI, *Responsabilità fiscale limitata delle società non residenti e libertà di stabilimento*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2, 2001, at 157 ss.

⁶³ Corte di Cassazione, ruling n. 1372 of 21 January 2011.

⁶⁴ Regulation 282/2011/EU of 15 March 2011, laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of VAT.

registered office of the business is located and the place where management meets. Where these criteria do not allow the place of establishment of a business to be determined with certainty, the place where essential decisions concerning the general management of the business are taken shall take precedence⁶⁵. As regards ECJ's rulings in this area, in the 2007 *Planzer Luxembourg* ruling the ECJ had stated that «the place of a company's business is the place where the essential decisions concerning its general management are taken and where the functions of the central administration are exercised»⁶⁶ and concluded that «a fictitious presence, such as that of a “letter-box” or “brass-plate” company, cannot be described as a place of business»⁶⁷ for the purpose of the Thirteen VAT Directive which was at stake. These *Planzer Luxembourg* findings have more recently been reaffirmed in the 2011 *Stoppelkamp* ruling⁶⁸.

Nonetheless, despite the definition provided by Regulation 282/2011 and the circumstance that the ECJ, in *Planzer Luxembourg*, referred *inter alia* to *Cadbury Schweppes* as a precedent in another area, another aspect comes into play. Specifically, even if one were to draw a notion of company's residence from VAT-related legislation and case-law, the purpose of the VAT legislation is different from the purpose of direct taxation, which has a different underlying philosophy⁶⁹ so that this notion of residence would not seem to be helpful in the field of direct taxation – which unlike VAT remains under national tax competence – and with regard to the exercise of the freedom of establishment, which latter alone was involved, in the direct taxation area, in *Cadbury Schweppes*.

The individual Member States are certainly free – as pointed out by the A.E. in its 2006 Communication – to choose the connecting factors for considering a company as resident for direct taxation purposes in their jurisdiction, and to apply these connecting factors as they deem it to be appropriate. Nevertheless, to the extent that this choice (also) serves an anti-avoidance purpose, it appears inevitable that (the application of the) connecting factor at stake should be able – just like other anti-avoidance

⁶⁵ Id., Art. 3.

⁶⁶ Id, para. 60-61.

⁶⁷ Id, para. 62.

⁶⁸ Case C-421/10, *Stoppelkamp*, 6 October 2011.

⁶⁹ J. ENGLISCH, *VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes*, in M. LANG, P. MELZ, E. KRISTOFFERSSON (ed.), *Value Added Tax and Direct Taxation Similarities and Differences*, 2009, IBFD, at 2.

provisions (such as CFC under scrutiny in *Cadbury Schweppes*) – to stand the test of preventing *solely* wholly artificial arrangements which, as specified by the ECJ case, cannot be assumed to exist in the event of a genuine integration in the host State. This position – which has been impliedly taken by the Italian Association of Joint-Stock Companies⁷⁰ – was accepted by the European Commission in its 2007 Communication on the application of anti-abuse measures in the area of direct taxation⁷¹, which expressly stated, by analysing the ECJ’s case-law, that «the objective of minimising one’s tax burden is in itself a valid commercial consideration as long as the arrangements entered into with a view to achieving it do not amount to artificial transfers of profits»⁷², i.e. as long as a genuine business activity is carried on in the host country. Specifically, the European Commission stated: «In order for anti-abuse rules to be justified, they must be confined to situations in which there is a further element of abuse. In its recent case law the ECJ has given more explicit guidance on the criteria for detecting abusive practices, i.e. wholly artificial arrangements. In *Cadbury*, the ECJ held that an establishment is to be regarded as genuine where, based on an evaluation of objective factors which are ascertainable by third parties, in particular evidence of physical existence in terms of premises, staff and equipment, it reflects economic reality, i.e. an actual establishment carrying on genuine economic activities and not a mere “letter-box” or “front” subsidiary»⁷³. On the other hand, the European Commission recognised, in the same Communication, that «it is not altogether certain how those criteria may apply in respect of, for example, intra-group financial services and holding companies, whose activities generally do not require significant physical presence»⁷⁴ in the host Member State.

Shortly after the introduction of the «foreign-dressing» presumption, part of the literature argued that this was incompatible with the freedom of establishment, on the ground that, in addition to dissuading the creation of companies in other Member States, the provisions of Art. 73, paragraph 5-*bis*, *ter* and *quater* do not set any limit to their scope and apply to all other EU Member States, irrespective of their tax regimes⁷⁵.

⁷⁰ Assonime, Notice 67 of 31 October 2007.

⁷¹ Communication COM(2007)785.

⁷² *Id.*, p. 3.

⁷³ *Id.*, p. 4.

⁷⁴ *Id.*.

⁷⁵ P. BERTOLASO – E. BRESSAN, *Le “esterovestizioni” alla prova della presunzione di residenza –*

Nevertheless, given the subsequent doubts raised by the European Commission, in its Communication, about holding companies, an overall criticism after some years of application of the provisions at issue would need to consider whether limits to their application have emerged from the findings of Italian tax courts, and, as will be discussed in par. c), a distinction should be drawn between mere holdings and other companies in attempting to assess the central administration criterion and the foreign-dressing presumption in light of the ECJ case-law on abusive practices concerning the freedom of establishment.

3.2. *the case-law on the «foreign-dressing»*

The presumption of «foreign-dressing», and its application by the A.E in cases involving companies set up in other EU Member States, has been the subject of a series of rulings issued by the Italian Tax Courts, which rulings not always confirmed the positions of the A.E. Together with the responses by the A.E to the requests for clarification of the European Commission, the judgments of the Italian tax courts, which seem to offer a definition of the «foreign-dressing» phenomenon in his key features, form the essential framework for an overall attempt to assess the compatibility of the legislation at issue with fundamental freedoms and with the possible application of the abuse of rights concept as emerging from the ECJ case-law. The tax literature, in attempting to draw a definition of the «foreign-dressing» phenomenon from the case-law of the Italian tax courts, has described foreign-dressing as the location in another country, only under a formal criterion, of the place of production of business income, with a view to avoiding taxation of this income in Italy⁷⁶. It has also developed – by way of inter-

Alcune considerazioni con particolare riguardo alle holding statiche, in *Il fisco*, n. 36/2006, 5617; L. DEL FEDERICO, *Società estere e presunzione di residenza ai sensi del D.L. 223/2006: articoli 43 e 48 del Trattato CE, Convenzioni contro la doppia imposizione e disapplicazione della norma interna di cui al comma 5-bis dell'Art. 73 del Tuir*, cit.

⁷⁶ P. VALENTE, *L'esterovestizione nella recente giurisprudenza italiana*, in *Neotera*, n. 2/2011, at 63, p. 64. The «foreign-dressing» phenomenon and the related case-law have been stirring a lively debate in the Italian literature: R. LUPU - G. COVINO, *Sede dell'amministrazione, oggetto principale e residenza fiscale delle società*, in *Dialoghi Dir. Trib.* 2005, 927 ss.; D. STEVANATO, *La presunzione di residenza delle società esterovestite: prime riflessioni critiche*, in *Corr. Trib.*, 2006, n. 37, p. 2952 ss.; G. MELIS, *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, in *Corr. Trib.* 2008, 3495 ss.; D. STEVANATO, *Oggetto principale ed interposizione ai fini della residenza fiscale delle società «esterovestite»*, in *Dialoghi Dir. Trib.* 2007, 1551 ss.; D. STEVANATO, *Holdings statiche e*

pretation from the A.E.'s statement, in the 2006 Communication, about the need to verify the existence of a real connection between a company and a given territory - a «multi-test» to be met by those foreign companies who would fall within the scope of the presumption of foreign-dressing in order to rebut the presumption itself, which «multi-test» consists of: *a*) the carrying out of a genuine business activity (manufacturing, commercial or service-related activity) in the State of incorporation of the foreign company owned by Italian residents («business activity test» of the foreign company); *b*) the presence of an effective organization of structural and human resources which is appropriate to the carrying out of the business activity («organization test»); *c*) the existence of entrepreneurial reasons behind the choice of Italian nationals to carry out business activities abroad by setting up a company under local law («motive test»)⁷⁷. If this «multi-test» is met in all its three components, its outcome would confirm the legal, financial, contractual and, in particular, functional autonomy of the foreign company from its Italian resident shareholders, with consequent inapplicability of the presumption of «foreign-dressing».

As noted by the literature, the Italian tax courts seem to have been attempting, whilst applying the TUIR provisions on company's tax residence, to identify the behaviours which would constitute a circumvention of those provisions, in order to refer the concept of «foreign-dressing» to those situations where a company – even if created abroad – actually carries on its activity in Italy⁷⁸. In so doing, the tax courts appear to have considered the «multi-test» as a reliable yardstick for assessing the existence of «foreign-dressing» in concrete situations, and to have adhered to a definition of «foreign-dressing» according to which this strategy, in the same way as the phenomena of tax evasion and tax avoidance, is *often* implemented by setting up either companies which only have financial holding functions

accertamento della residenza fiscale italiana dell'ente estero, in Corr. Trib., 2008, 965 ss.; MARINO - MARZANO, *La residenza delle società e controllo tra schemi Ocse ed episodi giurisprudenziali interni*, in Dialoghi Dir. Trib., 2008, 91 ss; R. LUPI, *Globalizzazione, delocalizzazione, esteroinvestizione*, ibidem, 100 ss. With particular regard to this phenomenon when involving tax havens, M. CICCOLINI, *The Foreign-Dressing*, in G. Frotscher (ed), *Tax Havens in the Age of Global Standards for Exchange of Information: a Comparative Analysis Between Germany and Italy*, at 49, series Hefte für Internationalen Besteuerung, Heft 176, 2011.

⁷⁷ Id., at 66, also P. VALENTE – I. CARACCIOLI, *Ancora su residenza ed esteroinvestizione: ulteriori considerazioni sulla sentenza della C.T.P. di Belluno*, Riv. Dir. Trib., Fasc. 11-2008, p. 137.

⁷⁸ R. CORDEIRO GUERRA, *La cosiddetta esteroinvestizione al vaglio dei giudici di merito*, in Giust. Trib., vol. XV, n. 3/2008, at 571.

or sub-holding company, directly or indirectly controlled by companies resident in Italy for tax purposes, in countries which offer more favorable tax regimes⁷⁹.

This definition, applied to the concrete case, led the Belluno Provincial Tax Court to hold foreign-dressed, and therefore tax resident in Italy, a German company which, on the basis of documentary evidence presented by the A.E., was formed by its sole Italian shareholder only to hold shares in other companies of the group, was managed by the same Italian tax residents who were also directors of the parent holding company, had no financial autonomy, was fully subject to the direction of members living in Italy, and had neither a seat nor employees in Germany.

The company under examination was thus satisfying neither the «business activity test», nor the «organization test» nor the «motive test», and was considered a «mere container of shareholding, solely aimed at bringing together dividends and capital gains – otherwise subject to tax in Italy – for the only purpose of benefiting from the tax exemption under the German law»⁸⁰. Moreover, in examining the overall situation, the tax court, after noting that no element of the «multi-test» was met, regarded the circumstance that the general meeting had been held in Germany as irrelevant, since evidence showed that the meeting had been held in Germany in order to prevent the company from being considered, by the German tax administration, as tax resident in Italy. The tax court therefore considered that the German company had its «place of effective management» in Italy and therefore was to be regarded as Italian tax resident under the double tax convention between Italy and Germany too.

Before the ruling by the Belluno Provincial Tax Court, the Florence Provincial Tax Court had regarded as foreign-dressed, and thus as tax resident in Italy, a Dutch company which was wholly owned by an Italian company⁸¹. The company at stake did not carry out any activity other than financial holding, had not provided elements to demonstrate that its financial holding services activity was actually carried out in the Netherland and used to receive, from the Italian company, detailed instructions concerning its day-to-day operational management, including authorizations for routinely expenses. Under those circumstances, the Florence Provincial Tax

⁷⁹ Comm. Trib. Prov. Belluno, 3 December 2007 – 14 January 2008, rulings 173/01/2007 and 174/01/2007.

⁸⁰ Id.

⁸¹ Comm. Trib. Prov. Firenze, 24 September 2007, n. 75.

Court could easily conclude that the Dutch company at issue lacked any autonomy from the Italian parent company, and that this latter was actually carrying out the management activity.

The situations in the cases examined suggests that the tax courts, rather than finding that the residence in the other EU country at stake was a fictitious one, could have deemed some further investigation to be necessary – and possibly come to a different conclusion – if at least one of the three «multi-test» conditions had been met by the foreign companies involved.

A decision by the Regional Tax Court of Tuscany⁸² actually led to a different conclusion, despite the fact of involving a Dutch holding company which was wholly owned by an Italian resident company and who had been regarded, by the A.E., as «foreign-dressed». The A.E. had considered the Dutch holding company as tax resident in Italy on the grounds that the majority of directors (4 out of 5 members of the Board of Directors of the Dutch company) was resident in Italy, that all acts of administration were performed according to instructions issued by the Italian parent company, and that the prior consent from Italy was necessary for the performance of all activities by the only worker employed by the Dutch company. On these basis, the A.E. had argued that the Dutch company lacked autonomy from the Italian controlling company, and that – although it had been incorporated in the Netherland – its central administration under Art. 73 TUIR as well as its place of effective management under Art. 4, 3rd paragraph, of the OECD Model was located in Italy. The tax court rejected the A.E.'s claim and found the company to be tax resident in the Netherland, on the one hand by attaching importance to the existence in Amsterdam of an organizational structure, and on the other hand by considering the relation between the Italian parent company and the Dutch subsidiary as a normal relationship of control as defined by Art. 2359 of the Italian civil code. In particular, in the first respect the court noted that the Dutch company – in addition to not owning in Italy any real estate, bank accounts, representative offices and other links – had an office in Amsterdam, employed a Dutch national who was also expert in administration and audit, paid compensation to local auditors and resorted to legal, tax and accounting consulting services provided by a Dutch consulting firm. A further element taken into account by the court was the fact that the tax residence in Amsterdam of the Dutch company had also been certified by the Dutch

⁸² Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. XXV, 3 December 2007 – 18 January 2008, n. 61/25/27.

Tax Administration. Specifically, the court took the view that the existence of an organizational structure in the Netherlands could enable the Dutch company, even with a workforce limited to one employee, to conduct its business and to have its day-by-day management in Amsterdam, and thus regarded this organizational structure as the crucial factor. The Regional Tax Court of Tuscany stated that, under these conditions, to deny the tax residence of the Dutch company in the Netherlands would lead to the infringement of the central administration criteria laid down by Art. 73 TUIR, of the principles enshrined in the double taxation convention between Italy and the Netherlands, and of the freedom of establishment granted by the TFEU. Interestingly, the court, after stating – with reference to the ECJ case-law – that the Dutch company, as a company created in an EU Member State, enjoyed the right of establishment which it could exercise without restrictions other than those motivated by overriding requirements of public interests, expressly pointed out that the «central administration» criterion laid down by Art. 73 TUIR for identifying the tax residence is always applicable when the residence in the foreign country is *only motivated by tax evasion or tax avoidance reasons*⁸³, which it found not to be the case in the specific situation.

In the second respect, the Court – by accepting the arguments of the Dutch company – believed that the elements which had been indicated by the A.E. constituted part of the normal relationship of control with subsidiary under Art. 2359 of the Italian civil code which is a natural prerogative of the parent company, and stressed that these elements should not be confused with the day-by-day management of the Dutch company. The court highlighted that this latter is the relevant factor for identifying the «central administration» and the tax residence of companies. The relationship of control under Art 2359 of the Civil Code cannot – the court stated – be presumed to indicate also the place of effective management of the subsidiary in the absence of proof (not given in this case by the A.E.) that, throughout the period under consideration, the day-to-day administrative functions were performed in Italy.

If comparing the situation examined by the Provincial Tax Court of Belluno with the one which came under scrutiny of the Regional Tax Court of Tuscany, it could be easily realized that the organizational structure in the foreign country involved, which existed in the second situation only,

⁸³ Id., para. 4 of the ruling.

marked the difference between the two cases. It could also be deduced that, impliedly, the Regional Tax Court of Tuscany seems to have inferred, from the existence of an organizational structure carrying on financial holding services in the Netherlands, that the «business activity» and the «motive test» were also satisfied (in addition to the «business organization test») and that the day-by-day managerial decisions concerning the conduct of the financial holding activity were taken in the Netherlands⁸⁴.

A more recent ruling by the Provincial Tax Court of Savona⁸⁵ considered as «foreign-dressed» a holding company set up in Luxembourg, by noting that the presence of an organizational structure in the country of incorporation was not sufficient to regard the company as tax resident there in a situation where all the fundamental managerial decisions were taken from Italy. Although the minutes of the general meetings and of the Board of Directors' meeting had been written in Luxembourg where the company also held local bank accounts, had a seat and had paid utilities bills, the court regarded these elements as merely formal ones, and attached utmost importance to other factors. Specifically, the court considered as decisive factors the fact that managerial functions were performed by Italian residents, to the realization that the company only held shareholdings in Italian companies and the evidence – from numerous e-mails sent from Italy – that the managerial decisions were taken in Italy, even if formally minuted in Luxembourg. The court thus stressed that the Board of Directors in Luxembourg lacked decision-making powers and only had to ratify decisions taken in Italy.

Ultimately, the court found that the decisive element is the place where the decisions which are fundamental for the management of the company are made, irrespective of the presence of an administrative structure abroad, and therefore that the foreign company cannot be regarded as enjoying sufficient autonomy from an Italian parent company if these decisions are

⁸⁴ The distinction between the general management and coordination activity, which is typically exercised by parent companies in the situations envisaged by Art 2359 of the Civil Code, and the day-by-day management activities, whose location identifies the central administration of a foreign company owned by an Italian company, and thus its tax residence under Art. 73 TUIR, was further emphasized in a subsequent ruling, issued by the Provincial Tax Court of Reggio Emilia, which concerned the supposed «foreign-dressing» of a Switzerland branch: Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. IV, 1st July – 11th August 2009 n. 174/4/2009. Although other cases of «foreign-dressing» were dealt with by tax courts in which extra-EU countries – such as the Republic of San Marino – were involved, the present work, due to its objective, focuses on cases involving other EU Member States.

⁸⁵ Comm. Trib. Prov. Savona, 10 March 2011, n. 46.

taken in Italy. The Provincial Tax Court of Savona – to the extent that it regarded the presence of an administrative structure in Luxembourg as a merely formal element, and that it appeared not to draw the distinction between fundamental and day-by-day management decisions – seems to have followed a line of arguments different from that of the Regional Tax Court of Tuscany, i.e. to have followed the same position adopted by the A.E. in its responses to the European Commission.

If the court's judgments are read together, they could be taken, on the whole (except for the ruling by the Provincial Tax Court of Savona), as indicating that only in the absence of organizational, structural, contractual and financial autonomy of the foreign company (in other words, only in cases where the business activity test, the organization test and the motive test are not met), the power of day-by-day management of the subsidiary is considered by tax courts as exercised by the parent company, which result in the application of the presumption of «foreign-dressing» and in the recognition of tax residence in Italy.

On the other hand, the need to verify, in each specific case, the existence in the foreign country of an organizational structure that is able to carry out the business activity there (and that it actually does so) is consistent with the position taken by Italy in the interpretation of the «place of effective management» criteria under Art. 4, 3rd paragraph, of the OECD Model. As known, the OECD Commentary to Art. 4 identifies the «place of effective management» with «the place where the key management and commercial decision that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made», but, according to the Italian position, the «place where the main and substantial activity of the entity is carried on» must also be taken into account in determining the «place of effective management». This position – which tends to include, in identifying the «place of effective management», the second independent criterion established under Art. 73 TUIR, i.e. the location of the main business activity – could not be translated into practice if the presumption of «foreign-dressing» were not applied in cases where the company does not have, in the foreign country, an organizational structure capable of autonomously carrying out the business activity.

If comparing the rulings by the tax courts above referred to with the position taken by the A.E. – in its responses to the requests of clarification by European Commission too – it can thus be realized that the carrying out of the business activity (in terms of manufacturing, commercial or service-

related activity) in the foreign country, which would seem to be neglected by the A.E., has been considered by the Provincial Tax Court of Belluno and the Regional Tax Court of Tuscany as an important element in identifying the «place of effective management» and the tax residence.

Accordingly, the application of the «foreign-dressing» presumption in situations like the one examined by the Provincial Tax Court of Belluno, where no condition of the «multi-test» was met by the foreign company, could be regarded as targeting exactly what the ECJ described as «wholly artificial arrangements». Indeed, if the elements of the multi-test are read together with the elements of «wholly artificial arrangements», it can be easily noted that the «business activity test» and the «organization test», by requiring the examination of objectively verifiable elements such as an organizational structure and the effective conduct of economic activity, coincide with the «objective circumstances» of carrying out a genuine business activity as referred to by the ECJ in *Cadbury Schweppes*⁸⁶, whose presence or absence can, respectively, exclude or indicate the objective aspect of an «abusive practice». It can also be realized that the «motive test» coincides with the «subjective element» consisting of the purpose of achieving or not, as prevalent or exclusive goal, a tax saving, which subjective element was identified by the ECJ as the second key factor whose presence, or absence, can exclude or vice-versa indicate an abusive practice.

In situations of *mere holding companies* set up in another Member State without an organizational structure there, the «foreign-dressing» presumption is thus entirely consistent with the ECJ case-law because, in those situations, the purpose of the freedom of establishment is not achieved due to the *lack of any integration* in the other EU Member State at stake. In other words, in the cases at stake the kind of connection with the territory of another EU country which is, according to the ECJ case-law, necessary and sufficient to achieve the objective of the freedom of establishment – i.e. the exercise of a genuine business activity on a stable and continuous base leading to economic integration in that country⁸⁷ – does not exist. In this kind of situations, the connecting factor for tax residence which, under Art. 73, lies in the central administration as the place where the managerial decisions are taken, does not risk hindering the purpose of the freedom of establishment. In the author's view, such realization is also consistent with

⁸⁶ Retro, paragraph 1.

⁸⁷ Id..

the recognition by the European Commission, in its 2007 Communication⁸⁸, that the criteria of exercise of a genuine economic activity might not apply «in respect of, for example ... holding companies, whose activities generally do not require significant physical presence»: the realization that the activity of holding companies does not require *significant* physical presence, thus a significant organizational structure, does not indicate that the activity can be carried out with *no* physical presence or with such a *minimal* presence as to lead to *no real* interaction with the local economy.

As it was noted by the literature, the ECJ's case-law on abuse of rights in relation to the freedom of establishment – by indicating that only wholly artificial arrangements can be contrasted by national anti-avoidance measures – limits the scope of the «foreign-dressing» presumption⁸⁹. This limitation to the possible cases of application of the presumption is clearly implied also by the statement, by the Regional Court of Tuscany, that the «central administration» criterion laid down by Art. 73 TUIR for identifying the tax residence is always applicable when the residence in the foreign country is *only motivated by tax evasion or tax avoidance reasons*, which statement is fully consistent with the findings of the ECJ case-law which limited the application of anti-avoidance measures to wholly artificial arrangements.

As a result, the central administration criteria and its application though the presumption of foreign-dressing would no longer be justified by EU case-law if it were to hinder the creation of companies in other EU countries – or the transfer there of the registered office as allowed by the *Cartesio* ruling⁹⁰ – for genuine business reasons, or otherwise to discourage a creation of companies in other EU countries which, even if justified by tax savings reasons, results in the exercise of a genuine business activity and thus leads to a genuine economic integration in the host country. The finding of the Regional Tax Court of Tuscany, in excluding the application of the presumption of «foreign-dressing» in the presence of a Dutch company having an organizational structure in the Netherland which integrated it into the local economy, was thus consistent with the need to restrict the scope of the presumption to wholly artificial arrangements only.

⁸⁸ COM(2007)785, retro, paragraph 2.1.

⁸⁹ M. POGGIOLI, *Nuove logiche di pianificazione fiscale internazionale*, 4, at. 7, in *Neotera*, n. 2/2011.

⁹⁰ I.e., with conversion of the legal form into a form offered by the State of destination: retro, para. 1.

The hypothesis of mere *holding* companies *either* without an organizational structure⁹¹ *or* with a such a minimal structure as not to integrate their activity into the economy of another Member State, would thus need to be distinguished from other situations, such as: holding companies having an organizational structure which, even if not significant, show such a threshold as to demonstrate a sufficient level of integration in the economy of the host country which could be necessary to their carrying on a genuine service-activity there; mixed holding carrying on both financial and manufacturing/commercial activities in the host country; companies carrying on entirely manufacturing or commercial activities fully integrated in the foreign country of incorporation.

Whilst the hypothesis at stake would need to be verified on a case-by-case basis in the concrete situations⁹², in the author's view even in situations where the managerial decisions of the foreign company were taken in Italy, but the company carried out a genuine activity in the other EU country leading to effective integration there in terms of physical presence and relations with local economic operators resulting in commercial benefits, the «central administration» criteria for determining the tax residence in Italy would be, in itself, in contrast with the goal of the freedom of establishment. Accordingly, the decision of the Provincial Tax Court of Savona, which regarded the organizational structure in Luxembourg as a *formal element* without considering the level integration of the company at stake into the local economy, appears – unlike the rulings by the Provincial Tax Court of Belluno and the Regional Tax Court of Tuscany – to show inconsistency with the ECJ findings in *Cadbury Schweppes*. This realization about the contrast with the purpose of the freedom of establishment would also apply to any criterion equivalent to the «central administration» adopted by other Member States and, as already stressed above⁹³, to the «place of effective management» criteria, as traditionally intended⁹⁴, set out by Art. 4 of the OECD Model. Such a conclusion would derive from the fact that an *abusive practice* behind the setting up of the company would be *excluded* by

⁹¹ Such as the case examined by the Provincial Tax Court of Belluno.

⁹² R. CORDEIRO GUERRA, *La cosiddetta esterovestizione al vaglio dei giudici di merito*, cit.

⁹³ Retro, paragraph 2.1.

⁹⁴ In this sense, also G. MOSCHETTI, *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, cit., at 31-38, where the Author criticises the place of effective management criterion as traditionally developed, i.e. as indicating the decision-making centre, from the case-law of UK courts between the XIX and the XX century.

the economic interpenetration in the other Member State at stake, which interpenetration would achieve the objective of the freedom of establishment but may be discouraged by the «central administration» criterion and by its application via the «foreign-dressing» presumption.

In this regard, a parallel can, in the author's opinion, be drawn between the presumption of «foreign-dressing» under Art. 73, paragraph 5-*bis*, *ter* and *quater* of the TUIR and the anti-avoidance provisions laid down by Art. 37-*bis* of Presidential Decree n. 600/1973. The parallel could be drawn by noting how the range of specific operations indicated by Art. 37-*bis* also covers the intra-EU merger pursuant to Legislative Decree 544/1992 which implemented the Merger Directive 434/1990. The intra-EU mergers falling under Art. 37-*bis* are in fact – as recognized by the ECJ in the 2005 *SEVIC* ruling⁹⁵ – one of the methods for exercising the right of establishment granted by Arts 49 and 54 of the TFEU⁹⁶ and share the same ultimate purpose, namely the economic interpenetration within the EU⁹⁷ – as the two other modalities of exercising the right of establishment, such as the relocation or the creation of subsidiaries in other EU countries, the exercise of which may give rise to the application of the presumption of «foreign-dressing».

As noted by the literature, the definition of abuse emerging from the ECJ case-law – in terms of constituent elements (achieving a tax advantage contrary to the objectives pursued by the legislature), of cause of exclusion (the presence of sound economic reasons) and of legal consequences (taxation of the operation involved) – has all the aspects that under Art. 37 characterize the operations of (supposed) tax avoidance listed in that provisions: literature stressed that this results in the substantial overlap between the concepts of abuse and avoidance⁹⁸ and reduces the difference between the two concepts to the fact that the concept of abuse is not limited to specific operations. Accordingly, the conditions of application of Art. 37-*bis*, i.e. the absence of sound economic reasons and the circumvention of tax law, end up being fully compliant with the ECJ case-law. In other words, the concept of abuse of rights stemming from the ECJ case-law, as a concept which is a general nature but which is characterized by the same elements that un-

⁹⁵ Case C-411/03, *SEVIC Systems*, 2005 ECR I.

⁹⁶ *Ibid.*, para. 19.

⁹⁷ *Ibid.*, para. 18.

⁹⁸ *Id.*, at 5; M. BASILAVECCHIA, *Elusione ed abuso del diritto: un'integrazione possibile*, in Riv. Giur. Trib., 2008, p. 741 ss; M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in Riv. Dir. Trib., 2009, II, p. 408 ss.

der Art. 37 feature the avoidance operations thereby listed, also includes in its scope all cases which are not covered by specific legal instruments aimed at contrasting them but which, impliedly, are not accepted by the law. To put it differently, the concept of abuse of rights covers all situations which were indicated by authoritative literature as «non codified tax avoidance»⁹⁹ and amongst which, therefore, at least until the introduction of paragraphs 5 *bis*, *ter* and *quater* of Art. 73 TUIR, one should have also included the situations arising from a fictitious exercise of the right of establishment, which currently can be subject to the presumption of «foreign-dressing».

The introduction of paragraph 5 of Art. 73 can therefore be seen as the time when such situations were transposed from the area of «non codified tax avoidance» to the area of «codified tax avoidance» (obviously whilst maintaining the absence of valid economic conditions and the circumvention of the applicable legislation as distinctive conditions).

As a result, just like Art. 37-*bis* makes the possibility for the tax authority to deny the application of the tax benefit to a form of exercising the right of establishment as intra-EU mergers subject only to those conditions, and is – for this reason – fully consistent with the limits of applicability of the abuse of rights principle set by the ECJ case-law, the application of the presumption of «foreign-dressing» to another form of exercise of the right of establishment (with the same ultimate goal of economic integration as intra-EU mergers) must satisfy the same conditions, which lead to exclude the «foreign-dressing» presumption in the presence of valid business reasons (and effective exercise of economic activity)¹⁰⁰.

Consequently, as indicated below, the evidence required for the non-application of Art. 73, paragraph 5-*bis*, *ter* and *quater* a further important element in an overall assessment of compatibility of foreign-dressing with the freedom of establishment.

3.3. «Foreign-dressing», freedom of movement and the abusive practices: the evidence

As previously highlighted, the application of the «central administration» criteria laid down by Art. 73 TUIR and of the presumption of «foreign-dress-

⁹⁹ L. DEL FEDERICO, *Elusione ed illecito tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, 3110 ss.; L. DEL FEDERICO, *Elusione tributaria «codificata» e sanzioni amministrative*, in *Giust. Trib.* 2007, 280 ss.

¹⁰⁰ P. VALENTE, *La residenza fiscale nel diritto tributario internazionale e comunitario*, cit., p. 21.

ing», which leads the A.E., as well as Italian tax courts, to regard as tax residents in Italy those foreign companies whose managerial decisions are taken in Italy, can be seen as fully consistent with the ECJ case-law on abusive practices in relation to the exercise of the freedom of establishment in all cases where the objective of such freedom in terms of economic integration in another Member State cannot be regarded as achieved. In these situations, where the ultimate outcome would be a prejudice to the Italian revenue interests, wholly artificial arrangements intended to escape the application of Italian tax law can be deemed to lie behind the creation of a company in another Member State.

Outside the case of mere holding companies without any real presence in the Member State of incorporation – therefore in all situations where a genuine manufacturing, commercial or service activity performed in the foreign country would be able to justify in itself the creation of the company and thus to exclude tax avoidance or tax evasion as unique or as a prevailing reasons – the economic integration objective as set out by the ECJ case-law would be met. As these situations would deprive the «central administration» criterion and the related presumption of «foreign-dressing» of their own purpose, the evidence that companies should be allowed to submit to prove the existence of these situations and to rebut the presumption should reflect the criteria set out by the ECJ in *Cadbury Schweppes*. In other words, a rebuttable presumption such as «foreign-dressing» may be held – from the procedural viewpoint too – compatible with EU law only to the extent that the evidence to be used by the taxpayer, under the *Cadbury Schweppes* ruling, to demonstrate an actual economic activity in the host country, also proves necessary and sufficient to win the same presumption itself. Moreover, from the *Foggia* ruling¹⁰¹, it could be argued *mutatis mutandis* that, when both tax savings reasons and business reasons were expressly indicated by the operators concerned, the relevance of the elements indicated in *Cadbury Schweppes* could be strengthened through a quantitative assessment of the predominance of other economic benefits over tax benefits deriving from the location in the other EU country at stake.

As already noted¹⁰², the ECJ stated, in *Cadbury Schweppes*, that the assessment of the presence or absence of wholly artificial arrangements must be based on elements which are objective and ascertainable by third parties, elements which consist, in particular, of the physical presence of the foreign

¹⁰¹ Retro, paragraph 1.

¹⁰² Id.

subsidiary in terms of premises, staff and equipment and in the genuine exercise of the activities in the host country. The specification «in particular» indicates that, although these elements might not be unique, they must be regarded as the most important ones. The adequate presence of these elements, especially if further enhanced through a quantitative assessment of the non-tax benefits, allows the activity actually performed, according to the decision of the ECJ, to be considered as the primary purpose and outcome of the creation of the company in another Member State, which meets the economic integration objective of the freedom of establishment and makes it possible to assume that tax savings reasons – even when existing – only have a secondary role.

Consequently, if considering the «multi-test», it could be easily realized that, whereas the «business activity test» (carrying out of a genuine business activity in the foreign country of incorporation) and the «business organization test» (presence of an effective organization of structural and human resources) would be met by a company demonstrating the physical presence of the foreign subsidiary in terms of premises, staff and equipment and the genuine exercise of the activities, the «motive test» could become the *critical element* in making the procedural approach that will be taken by the A.E (and by tax courts) in future cases compatible or incompatible with the approach adopted by the ECJ in *Cadbury Schweppes*. This would be so because – apart from the quantitative assessment in *Foggia* of the relevance of non-tax benefits as opposed to tax benefits – the ECJ did not indicate other specific factors to be proven for demonstrating the prevailing non-tax purpose, i.e. the economic integration objective, but in *Cadbury Schweppes* inferred it from the physical presence of the foreign subsidiary in terms of premises, staff and equipment and the genuine exercise of the activity in the host country.

As a result, should the «motive test» be considered as met – as it seems to have been, impliedly, by the Regional Tax Court of Tuscany – as a consequence of the presence of an effective organizational structure genuinely carrying out the business activity abroad, the approach taken in verifying the (dis)application of the «foreign-dressing» presumption would be fully consistent with the approach indicated by the ECJ in *Cadbury Schweppes*. By contrast, should the «motive test» be regarded as an *additional* test to be met by proving other factors – which, impliedly, would seem to have been the case in the decision by the Provincial Tax Court of Savona¹⁰³ - it would not seem

¹⁰³ Retro, paragraph 2.2.

possible, in light of *Foggia*, to go beyond the quantitative assessment of business advantages over tax advantages. Otherwise, the evidence required would risk placing an excessive burden of proof on the company and obstructing situations of genuine exercise of economic activity, and would thus risk conflicting with the purpose of the freedom of establishment.

The same conclusion could be reached by considering the situation examined by the ECJ in *Centros*¹⁰⁴ – i.e. the setting up by nationals of a State A of a company in the territory of a State B and the exercise of all the activities of this company in State A through a branch which, overall, indicate a «transaction U» - along with the typical case of «foreign-dressing», i.e. the establishment by Italian residents of companies in other EU countries and the holding of participations in Italian companies by these foreign companies. As the situation in *Centros* is not sufficient to demonstrate an abuse in the absence of a proven prejudice to third parties (creditors, in this case), similarly the case considered by the presumption of «foreign-dressing» could be regarded as abuse only if the sole or dominant outcome was the prejudice to the financial interests of the Italian Revenues. As noted above this result, in turn, may be surely considered as attained only if the foreign company, in addition to holding shares, does not demonstrate any economic integration in the host State.

If instead a genuine business activity led to effective economic integration in the other Member State, this in itself would indicate consistency with the purpose of the TFEU provisions granting the right of establishment¹⁰⁵, which would make it impossible to find any abuse, without requiring for this purpose a test (the prevailing non-tax reasons) already satisfied (through the concrete conduct) by the activity actually performed.

4. The exercise of the right of establishment by individuals and the transfers of tax residence

With regard to natural persons, the connecting factors for identifying tax residence in Italy are established by Art. 2 of the TUIR, which considers

¹⁰⁴ Idem.

¹⁰⁵ Except for the cases of clear marginality of the business activity, leading tax savings reason to be the primary purpose, as could be inferred, *mutatis mutandis*, from the *Foggia* ruling: retro, paragraph 1.

as tax residents those individuals who, for most of the tax year, satisfy one of the three alternative criteria given by the enrolment in the Register of Resident Population (APR), by the «habitual abode» or by the «domicile» - which concepts are both defined under Art. 43 of the Civil Code – in the Italian territory. The temporal requirement whereby one of these three connecting factors must exist for most of the tax year is intended as meaning that it must exist for more than 183 days, which must not necessarily be in an uninterrupted period as the decisive element lies in the total number of days during a tax year¹⁰⁶.

The «domicile» concept, which is defined by Art. 43, paragraph 1 of the Civil Code as the «place where an individual has established its principal centre of affairs and interests», has been interpreted by the A.E and by the settled case-law – in the broadest sense – as the place where an individual, irrespective of his actual presence therein, has the center of both personal and economic relations of all kinds, such as economic, professional and sentimental relations¹⁰⁷. The case-law has thus been giving importance to the whole set of relations with the Italian territory, to show the intention of the taxpayer to keep there the principal center of his affairs and interests, although part of the literature has consistently been arguing that the domicile concept should be limited to economic relations¹⁰⁸. In turn, the «habitual abode» concept, under Art. 43, 2nd paragraph of the Civil Code, has been regarded as characterized by the habitual and voluntary dwelling in a given place, i.e. both by the objective element of the permanence in that place and the subjective element of his purpose to firmly live there, which latter is revealed by his family habits and by the development of ordinary social relationship¹⁰⁹.

Whereas the «domicile» and the «habitual abode» concepts involve overall assessments of the individual's circumstances, the first connecting factor, i.e. the enrolment in the APR, exempts the A.E. from any charge of as-

¹⁰⁶ Ministry of Finance, Notice 201/E of 17 August 1996.

¹⁰⁷ Amongst the many decisions in this sense, Corte di Cassazione, ruling 17882/2007; in the same sense, Circular Notice 304/E of 2 December 2007.

¹⁰⁸ L. MONTUSCHI, *Del domicilio e della residenza*, in Commentario del Codice Civile, Scialoja-Branca (ed.), 1970, at 9; M. ESU, *Il domicilio, la residenza e la dimora*, in P. RESCIGNO (ed.), *Trattato di diritto privato*, II, 1, 1982, 537 ss.; G. PUOTI, *La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa italiana*, Paper for the Congress *Residenza fiscale e stabile organizzazione nell'evoluzione normativa e nella recente prassi dell'Amministrazione finanziaria*, 3-4 December 2007 (Paradigma – Ricerca e cultura d'impresa Congress); G. MARINI, *La residenza delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi*, in *Neotepa* 2/2009, 6, at 7.

¹⁰⁹ *Inter alia*, Corte di Cassazione, ruling n. 1738/1986.

assessment and, according to the settled case-law, is considered in itself as a sufficient evidence of tax residence in Italy. Under Italian law, an individual who expatriates, even if losing all ties with the Italian territory, does not cease to be deemed to be tax resident in Italy if failing to erase his name from the APR¹¹⁰. Conversely, an individual who, on expatriating, erases his name from the APR will still be considered as tax resident in Italy if, in an overall assessment, his habitual abode *or* his domicile is found to remain in Italy¹¹¹.

In particular, the «domicile» concept is being consistently applied in situations of individuals moving to other (EU) countries but whose family and broader social ties remain in Italy, to regard these individuals as Italian tax residents¹¹². The interpretation of the concept of domicile thus makes it possible to apply the world-wide taxation principle in situations of individuals who, whilst moving to another country and erasing their names from the APR, keep significant (family and social) ties with Italy¹¹³. By targeting these situations, the use of the «domicile» concept in the broadest sense allows the A.E. to contrast those cases of outbound movement and deregistration from the APR which it supposes to be driven by the intention to avoid the world-wide taxation in Italy. This holds true even where the States of destination are other EU Member States, that do not fall within the category of «tax havens» targeted by Art. 2, paragraph 2-*bis* of the TUIR which sets a rebuttable presumption of tax residence in Italy concerning Italian nationals moving to tax havens.

Nonetheless, to the extent that the broadest interpretation of the «domicile» concept for determining the tax residence of individuals could be regarded as contrasting the cases of tax avoidance, the «domicile» concept in itself as a connecting factor could be considered, for individuals, as the equivalent of the “central administration” criteria for companies¹¹⁴. Accordingly, it would appear reasonable to consider the domicile concept too – as applied to attract tax residence to Italy of taxpayers migrating to other EU

¹¹⁰ *Inter alia*, Corte di Cassazione, ruling n. 9318/2006.

¹¹¹ *Inter alia*, Corte di Cassazione, ruling n. 12259/2010; also Circular Notice 304/E, cit. and Provincial Tax Court of Modena, ruling 985 of 1999.

¹¹² M. GUSMEROLI, *Italian Domicile and Centre of Vital Interest: An Emigrant's Nightmare, An Immigrant's Dream*, in *European Taxation* 1, 2009, at 50; also F. DELLI FALCONI – A. MARIANETTI, *Il ruolo del domicilio nell' individuazione della residenza fiscale*, in *Corriere Tributario*, 40/ 2008, 3277.

¹¹³ P. SCARIONI, *Change of Individual's Residence within EU: The 'Tax Residence' Issue as a Possible Obstacle from an Italian Perspective*, in 39 *Intertax* 3, 2011, at 266.

¹¹⁴ Discussed retro, para. 2.

Member States – from the perspective of its compatibility or incompatibility with the freedom of establishment. In fact, Art. 49 and 54 TFEU equate individuals to companies and the ECJ case-law has expressly recognized that the freedom of establishment pursues the same goal of economic integration in another Member State for natural as well as for legal persons¹¹⁵.

It would follow that the application of the domicile concept as a device to continue to regard as Italian tax residents those individuals who, while leaving the country to undertake professional or business activities in another EU State, maintain their family and social ties in Italy, would need – just like the presumption of «foreign-dressing» for companies – to find its justification in the principle of prohibition of abuse of rights. In light of the economic integration purpose of the freedom of establishment, this would imply that only in situations where this application of the domicile concept would allow it to counter wholly artificial arrangements intended to circumvent Italian tax legislation, this connecting factor for tax residence and its application would be consistent with the ECJ case-law on abusive practices. Such a realization would also apply to the connecting factors used by any other Member States which, like the Italian concept of domicile, lead to determining the tax residence in the jurisdictions of individuals who maintain there the family ties when transferring to other Member States and having their economic ties in these States.

Accordingly, it would be necessary to identify possible cases of individuals' transfers amounting to wholly artificial arrangements, thus leading to no economic integration in the Member State of destination. In the author's view, a hypothesis would be that of expatriates (who have erased their name from the APR) keeping their family and social ties in Italy and performing, from a place located in another Member State, a professional or business activity which has with no organisational structure or such a minimal organisation as not to have any significant interaction with the local territory, and which is directed exclusively or principally to the Italy. This concrete case would indicate the absence of economic integration in the foreign country, and would thus indicate no justification for the outbound movement outside tax saving reasons. In these situations, where, in addition to personal ties being kept in Italy, the individual's activities would be wholly or mainly directed to Italy even if performed from another EU country, the overall scenario would indicate a «U transaction» whose sole

¹¹⁵ Retro, paragraph 1.

or main outcome would be to damage the revenue interests of Italy. The concept of abuse of rights¹¹⁶ emerging from the ECJ case-law would, thus, fully justify any decisions by the A.E to deny the transfer of residence for income tax purposes. The «centre of vital interests» test under Art. 4 of the OECD Model would also indicate prevailing personal and economic relations with Italy and would go on to the same direction as the existence of a wholly artificial arrangement according to the ECJ case-law to justify a finding of tax residence in Italy.

Nevertheless, exactly because of the purpose of the freedom of establishment and the need for anti-avoidance measures in the direct taxation field to target only wholly artificial arrangements, a different conclusion about the finding of tax residence should be reached if the transfer to another EU were necessary for exercising a genuine business or professional activity providing all or almost all of the taxpayer's income and mainly directed to the local market, or in any case, having an organizational structure requiring, and resulting in, a significant interaction with local economic operators. Such circumstances would demonstrate the integration into the local economy and would thus achieve the goal of freedom of establishment, in addition to creating a situation where the economic interests of the taxpayer would be concentrated in the State of destination. Moreover, this latter would be likely, under its own domestic law, to regard the taxpayer as becoming its own resident for direct taxation purposes¹¹⁷.

In this case, the resulting economic integration in the host country would make it impossible to find a «wholly artificial arrangement» designed to avoid the Italian tax legislation, and a refusal to recognise the tax residence in the foreign country by the A.E. – if grounded on the maintaining in Italy of family ties and thus of the domicile – could potentially be regarded by the ECJ as an unjustified restriction to the exercise of the right of establishment guaranteed by Art. 49 TFEU if the ECJ, in the scenario at stake, were to apply *mutatis mutandis* the reasoning followed in *Cadbury Schweppes*. The same conclusion about the potential incompatibility with the freedom of establishment would apply to national direct tax provisions of any other Member States which – in the event of outbound movement of a taxpayer leading to his effective economic integration in the host Member

¹¹⁶ Id.

¹¹⁷ A number of EU Member States – among which France and Germany – consider the exercise of a business or professional activity in their own jurisdiction for more than 183 days as one of the possible connecting factors for tax residence purposes.

State and to his (prevailing) economic interests being concentrated there – would still regard the individual concerned as tax resident due to its maintaining family and social relations in the country of origin.

This realization also appears to raise a second issue: whether or not the concept of «residence» of individuals as «permanent centre of interests» which applies in the indirect taxation area – and which has been clarified by the ECJ case-law in that area and in other sectors – can also apply in the direct taxation area in light of the purpose of the freedom of establishment.

The Italian Supreme Court has given an affirmative response to this issue, which response has been criticised by the literature. Notably, the concept of «normal residence» as the «permanent centre of interests» was laid down by Directive 83/182 concerning exemption from registration tax for temporary import of vehicles into an EU Member State from another Member State. In its 2001 *Loulodakis* ruling¹¹⁸ concerning this Directive, the ECJ had found that, in case of individuals having personal and professional ties in two Member States, the place of his normal residence, to be identified on the basis of a comprehensive assessment of all relevant facts, coincides with the place of the «permanent centre of interests» of that person and that, in situations where personal and economic ties are concentrated in two different States, the normal residence should be attributed to the Member State of location of the personal ties. Moving from this premise, the Italian Supreme Court, in its 2001¹¹⁹ and 2008¹²⁰ rulings – after having indicated a series of factors which would be relevant in assessing the existence of personal ties (in particular, the physical presence of the person and his family, the availability of accommodation, the places of schools attendance by children, the place of exercise of professional activities and links with public authorities and social services) – concluded that the tax residence, for direct taxation purposes too, must be attributed to the State in which personal ties are found in the event of personal and occupational ties being concentrated in two different Member States. This conclusion, in turn, has been interpreted by commentators¹²¹ as meaning that, in the event of dual tax residence in both Italy and another EU Member State under the domestic legislations, family ties would serve as a tiebreaker rule. Family

¹¹⁸ Case C-262/99, *Loulodakis* [2001] ECR I-5573.

¹¹⁹ Corte di Cassazione, ruling n. 13803/2001.

¹²⁰ Corte di Cassazione, ruling n. 9846/2008.

¹²¹ C. QUARTANA, *Trasferimento all'estero della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 12/2011, 5, at 8.

ties would thus always lead to tax residence being allocated to Italy if maintained in the Italian territory by an expatriate taxpayer working or carrying out a business or professional activity in another EU Member State. This position of the Supreme Court has been criticised for having «transported» in the area of direct taxation a criterion for determination of residence that the ECJ had applied in the field of indirect taxation and for the purpose of Directive 83/182, for having ignored – in so doing – the tie-breaker rules contained in Art. 4 of double taxation conventions based on the OECD Model, and lastly for having, in the 2008 ruling, mistakenly referred to the 2001 ruling, which latter actually concerned a factual situation where both personal and economic ties were concentrated in Italy¹²². Other literature has argued that, from the logical viewpoint, the finding of tax residence in Italy, in situations of self-employed professionals or entrepreneurs who, despite having left Italy and carrying out a genuine activity leading to their economic integration in another EU Member State, still maintains in Italy family ties, would appear to be unacceptable on the ground that direct taxation should target the ability-to-pay as revealed by economic factors rather than by family ties¹²³. However, it has also been submitted that – due to the possibility of double taxation arising in dual residence issues as a result of parallel exercise by two Member States of fiscal sovereignty, and also due to the very role of the ECJ lying solely in providing the national courts with an interpretation of all relevant EU law provisions which may serve to assess the effects of national provisions – the determination of individual's residence remains under the competence of national courts¹²⁴.

In the author's view, these observations do not affect the realization that, exactly because the continuing location in Italy of its family does not prevent the genuine economic integration of the individual in the other Member State, the approach giving preeminence to family ties would risk targeting situations where no wholly artificial arrangements could be found, and thus it could not be justified by the ECJ case-law on abuse of rights concerning direct taxation and the exercise of the freedom of establishment. Although the determination of connecting factors for individuals' residence in the direct taxation area certainly remain under national

¹²² E. MARELLO, *La residenza fiscale nel diritto convenzionale*, Giur. It., dottrina, 2009, at 10.

¹²³ In this sense V. UCKMAR – G. CORASANITI – P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale*, Cedam, 2009, at 145.

¹²⁴ P. SCARIONI, *Change of Individual's Residence within EU: The 'Tax Residence' Issue as a Possible Obstacle from an Italian Perspective*, cit, at 270.

competence, where these factors may run against the purpose of a fundamental freedom their application does not appear to be exempt from assessment by the ECJ, given the ECJ's statement, repeated in several rulings, whereby although direct taxation falls within the competence of Member States, Member States must nonetheless exercise that competence consistently with EU law¹²⁵.

Moreover, the very circumstance that the purpose of the freedom of establishment of economic integration in the host Member State would be ignored – and thus, impliedly, that it would be contravened – by an approach driven by the application of a notion of residence as defined by a Directive in the indirect taxation area, could reasonably suggest that this latter has a different objective and could not be «borrowed» for the direct taxation area¹²⁶.

Otherwise, if one were to accept the view whereby the notion of normal residence under Directive 83/182 as intended in the sense of giving prominence to family and social ties over economic ties, would coincide with the tax residence notion to be used in the direct tax area, it would be inevitable to see a tension and an implied contradiction in the overall ECJ case-law. This because on the one hand the ECJ would ban national anti-avoidance measures that frustrate a genuine economic integration in the host Member State (*Cadbury Schweppes*) but, on the other hand, would paradoxically accept for direct tax purposes a notion of residence that would not give preeminence to economic ties (*Loulodakis*) which are by definition essential in economic integration.

5. Conclusions

As shown in paragraph 1, the ECJ case-law in different areas goes on to the same direction as the ECJ's statement in the *Foggia* case to indicate that the concept of abuse of rights, or in other words of abusive practices, has common and well defined features.

¹²⁵ Retro, introduction.

¹²⁶ Just like, e.g., the concept of permanent establishment in the direct taxation area has a different purpose from, and does not coincide with, the concept of fixed establishment in the VAT area: L. CERIONI, P.M. HERRERA, *The nexus for taxpayers: Domestic, Community and International Law*, in M. LANG, P. MELZ, E. KRISTOFFERSSON (ed.), *Value Added Tax and Direct Taxation Similarities and Differences*, 571, at 591 ss.

This concept, especially as applied by the ECJ to assess national laws restricting fundamental freedom, constitutes the criterion for examining the potential incompatibility of any national anti-avoidance provisions of any Member States in the direct taxation area with the freedom of establishment. As a result, to the extent that national provisions on tax residence which tend not to recognize transfers of residence to other EU Member States for direct tax purposes can be regarded as anti-avoidance provisions, these national provisions are compatible with the freedom of establishment only when they target wholly artificial arrangements, i.e. when they are aimed at countering outbound transfers or the setting up of companies abroad that do not result in a genuine economic integration in the host Member State.

If this yardstick for assessing the compatibility of national anti-avoidance measures with the ECJ case-law – which yardstick was indicated by the European Commission’s communication on the coordination of anti-abuse measures¹²⁷ – were applied to Italian provisions concerning the tax residence of both companies and individuals, with specific regard to the «central administration» connecting factor and to the presumption of «foreign-dressing» for companies, and to the application of the concept of «domicile» for individuals, it would appear possible to draw a first conclusion.

This conclusion would be that Italian provisions and their modality of application would be fully justified under the ECJ case-law on abuse of rights *in some specific situations*. As regards companies, the case of mere holding companies set up in other Member States, when actually managed from Italy *and* lacking a genuine economic integration in the country of incorporation would respectively make the «central administration» and the «foreign-dressing presumption» a legitimate connecting factor and a legitimate anti-avoidance device. In turn, the application in case of individuals of the «domicile» concept in the broadest sense giving preeminence to the maintaining of family and social ties in Italy would be fully consistent with the purpose to contrast wholly artificial arrangements when the outbound transfer, with erasing of the individual’s name from the APR, were not based on actual need for conducting a business or professional activity that requires localization (and lead to integration) in the other EU country.

On the contrary, in other situations which result in a genuine economic integration in the Member State of destination, the concept of abuse of right

¹²⁷ COM(2007)785, retro, paragraph 2.1.

and its application to the exercise of the fundamental freedom of establishment does not provide justification for Italian provisions and their modality of application by the A.E. In the hypothesis, e.g., of individuals, the tendency of the Supreme Court to consider applicable in the field of direct taxation, the prevalence of personal ties / family with respect to the economic ties – and to deny transfers of tax residence when the former are maintained in Italy – seems to be difficult to reconcile with the emphasis placed by the ECJ, in its judgments in the field of direct taxation, on the purpose of the right of establishment (including the right to leave the country of origin) to create a genuine economic integration in the host State.

In fact, the ECJ's emphasis on the purpose of the right of establishment impliedly attributes crucial importance to economic ties, for individuals as well as for companies – given that Arts. 49 and 54 TFEU equates the two categories of taxpayers – because economic ties, rather than ties of different nature, lead to the economic interpenetration within the EU pursued by the freedom of establishment.

This realization leads to a second conclusion: the only line of reasoning to justify, under EU law, the Italian provisions on tax residence here considered and their applications in *all* possible situations of outbound taxpayers' movement to other EU countries (i.e. either in those cases involving wholly artificial arrangements and in those situations entailing genuine economic integration of the taxpayer concerned in another Member State), would be to assume that the definitions of residence resulting from EU legislation and case-law in the field of VAT and in general of indirect taxation – such as the definition of normal residence provided for individuals by Directive 83/182 and, for companies, by the VAT legislation¹²⁸ - also applies in the field of direct taxation as related to the exercise of fundamental freedoms. As seen, this is actually the orientation of the A.E.¹²⁹ and of Italian Supreme Court¹³⁰ and would certainly be appropriate for Italy's revenue interests but, unfortunately, the ECJ has been stating in several rulings that the need to prevent reduction of tax revenues is not, in itself, a matter of overriding general interest that would justify a restriction on a freedom granted by the Treaty¹³¹.

On a first reading, one might perhaps submit that, the general principle of prohibition of abuse of rights being the same in all areas, the concept

¹²⁸ Retro, paragraph 2.1.

¹²⁹ Retro, paragraph 2.1.

¹³⁰ Retro, paragraph 3

¹³¹ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, cit., para. 49 and the previous case-law cited there.

of tax residence should also be the same. This argument might be to some extent supported by noting that the entire *acquis communautaire* has, ultimately, the same objective of market integration. Nonetheless, it would meet the fundamental objection that – in achieving this ultimate and common goal – different provisions in different areas have their own specific purposes, which interact with each others but which, exactly for supplementing each others, must be different from each others. The fundamental freedoms in general, and the freedom of establishment in particular, have a specific purpose which is different from the particular purposes of VAT and indirect taxation legislation. It would also meet the further objection that, whilst the prohibition of abuse of rights is a general principles and as such may well coincide for different areas, its concrete application in different areas involves the issue as to whether the behavior of economic agents in resorting to different provisions runs against the specific purpose of the particular provisions at stake from time to time.

This issue – whether or not the concepts of tax residence laid down for indirect taxation purposes could also apply within the EU for direct taxation purposes – would be definitively solved only if the ECJ were given the occasion to rule on the issue as to *whether* a connecting factor for direct tax residence which would make this notion coincide with a notion used in indirect taxation, but which in so doing would ignore the purpose of a fundamental freedom and may dissuade taxpayers from exercising it, would be compatible with the Treaty's provisions. Up to present, unlike the case-law on abusive practices, the case-law in indirect taxation, if taken together with the direct tax rulings concerning the exercise of the freedom of establishment, does not seem to offer evidence that the notion of tax residence coincide.

Therefore, should the application for direct tax purposes of a concept of residence deriving from EU indirect tax legislation be challenged before the ECJ in terms of compatibility with the freedom of establishment and the need to contrast only artificial arrangements, the ECJ would have the opportunity to clarify a crucial issue. If the national provisions on tax residence at stake – when going beyond contrasting wholly artificial arrangements in cases of outbound transfers within the EU – were found to be in breach of the right of establishment and impossible to justify, this could instigate changes in the national rules on tax residence on behalf of all other Member States, in addition to Italy, whose provisions could potentially be found in breach of the freedom of establishment for the same reasons. In

so doing, it could induce Member States to coordinate with each others in exercising their fiscal competence for designing these rules relating to direct taxation to make them more consistent with each others and with the goal of the freedom of establishment. Such a coordination in (re)shaping tax residence rules would be fully in line with the objective of ensuring that national direct tax systems work together properly, which objective was indicated by the European Commission in a 2006 Communication on «Coordinating Member States' direct tax systems in the internal market»¹³². In fact, it would arguably help overcoming the risks of double taxation arising from overlapping claims to tax residence by different Member States in cases of intra-EU movement of taxpayers and, with them, it would help overcoming also the complexities and difficulties which deriving from the current application of the tie-breaker rules on tax residence laid down by bilateral double tax conventions, which conventions were regarded, by the European Commission itself¹³³, as insufficient for the proper working of the internal market.

¹³² Communication COM(2006)823 final, at 4. On this Communication, among others, A. ZALASINSKI, F. ROCCATAGLIATA, *Un'azione comunitaria per agevolare il coordinamento tra gli ordinamenti fiscali degli Stati membri. La Comunicazione della Commissione sul coordinamento dei sistemi d'imposizione diretta: una nuova tappa nella strategia di cooperazione tra la Commissione Europea e gli Stati membri*, in Riv. Dir. Trib. Int., 1, 2007, at 203 ss; P. SELICATO, *La Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) tra esigenze di armonizzazione della imposta sulle società e profili di compatibilità con gli ordinamenti nazionali*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2, 2009, 161 ss., at 167-169;

¹³³ Communication COM(2006) 823 final, at 3 and, more recently, Communication COM(2011) 712 final, Double Taxation in the Single Market, at 8.

SEZIONE II
DOCUMENTI COMMENTATI

SECTION II
Commented documents

Italy - Supreme Court – Tax Section – Judgement April 11th, 2011 No 8132 - President Pivetti – Reporting Judge Meloncelli – Tax Authority c/Marco Neri

VAT paid – Subjectively Non-existing VAT Fraud Transactions - False Invoices – The Taxpayer’s Burden of Proving that his Ignorance is Innocent of Being Involved in Possible Tax Frauds Committed by Third Parties – Possible VAT Deduction Once the Taxpayer’s Good Faith is Proved

«It is the taxpayer who has the burden of proving that he was unaware of the fraud. The alternative is the non-deductible VAT paid on purchases». This is, in short, the content of the judgement of the Supreme Court, which has clearly specified that «the taxpayer-customer-transferee, who is charged with the VAT deduction, even when it is paid and related to subjectively non-existing transactions, he has the burden of being aware of the fact that the seller-lender is the author of a VAT fraud operation and, if he wants to be given the right to deduct VAT, he has the burden of proving that his ignorance is guiltless of being involved in a VAT fraud operation. These principles allow us to say that the issues raising from the first three grounds of appeal, regardless of their relevance to the judgement in question - in which the only open question is the taxpayer’s knowledge, represent as many firm points for the trial judge, to whom it is possibly referred the case and who will have to base on its re-examination».

The taxpayer’s *probatio diabolica* in terms of Carousel frauds*

Angela Andreina Puopolo **

* Translation by Roberta Nazzaro

** «Guido Dorso Award» Winner – Degree Section - Edition 2011

CONTENTS: 1. Introduction; 2. The Mechanism of «Carousel Frauds»; 3. Objectively Non-existing Transactions; 4. Subjectively Non-existing

Transactions; 5. The Asymmetric Distribution of the Burden of Proof in the Light of Supreme Court Jurisprudence; 6. The Volitive Element of the Involvement in the Carousel Fraud according to the EU Court of Justice Jurisprudence; 7. The Italian Supreme Court orientation change.

1. Introduction

The phenomenon of «Carousel Frauds» is certainly not a new reality, if we consider the accumulation over time of pages and pages written on this subject by doctrine and jurisprudence.

The current impression, however, is that, somehow, «the carousel» has stopped, after having seen the doctrine, the tax professionals and the Supreme Court jurisprudence chasing each other in a strange defence mechanism of diametrically opposed positions.

Judgement No. 8132 of 11th April 2011, in fact, seems to make the Supreme Court acknowledge that communautaire orientation, which shall not affect the good faith¹ of the transferee unwittingly involved in a VAT fraud mechanism.

Such a judgement must be considered as an expression of a primary need for justice, which wants to give taxpayers back the denied right to demonstrate their non-involvement in an event that is integral to the elements of a criminal/tax offence, it being bound in the tight mesh of a burden of proof that is, in essence, impossible to fulfil.

In other words, the repression at any cost of VAT frauds becomes a secondary purpose compared with the correct configuration of the responsibilities of those involved in the affair².

2. The «Carousel frauds» mechanism

The term «carousel», which refers to the whirling motion of a spinning top, is well suited to explain the VAT frauds mechanism, characterized by the involvement of more parties in intra-Community transactions, the pri-

¹ M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, (Giuffrè, 2009).

² P. CENTORE, *Il regime del margine*, IV edn. (Kluwer, 2007).

mary purpose being that of deducting resources due to the State as a value added income tax³.

In a complex round of transfers of goods among different professionals, it magically disappears, like in a magic trick, the VAT amount collected by the company so-called «filter», which should have been designed for the Treasury in a regular transaction. The phenomenon mostly affects the market for technology products because of the famous competition at a European level of the business groups interested in the field and driven by the extreme logic of money⁴.

An exemplification of the fraudulent mechanism will make you understand its dynamics: a first EU operator A sells goods to a second subject B in a different Member State, making an intra-Community «neutral» transaction, for the purposes of the value added tax, since, under the rules introduced by D.L. No 331 of August 30th, 1993⁵, the buyer must not pay the VAT to the EU supplier, but only record the compensation with the respective purchase and sale tax. At this point the subject B undersells again the goods to a third party C, established in the same Member State, regularly subjecting the conveyance to tax, and after having received both the sale compensation and the respective tax, he disappears without paying the Treasury the VAT paid by his customer. Finally, the subject C sells the goods to another transactor established in the same Member State of the transferor A - under a system of non-taxability (it being a intra-Community transaction) -, asking for the refund of the VAT paid to his supplier B, but never paid by him to the State.

The one described above is only the appearance of the phenomenon in its elementary forms, but additional steps could make the scheme more difficult: the subject C could, in turn, resell his goods to a fourth subject D, operating within his own Member State, discharging the VAT on this conveyance, and deducting the tax previously paid. A similar action could then be realized by the subject D towards a fifth operator E in the same Member State and so on until the final return of the goods to the country

³ R. T. AINSWORTH, *Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution*, Tax Notes International, p. 443, 2006, Boston Univ. School of Law Working Paper No. 06-23.

⁴ G. MARONGIU, *Le disposizioni antielusive di contrasto alle frodi carosello e, in particolare, la responsabilità del cessionario*, Conference proceedings *Frodi Iva: analisi del fenomeno e adeguatezza degli interventi di contrasto*, Genoa 1st December, 2005.

⁵ R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto: IVA comunitaria: tutte le novità in vigore dal 2010: commento articolo per articolo ad D.P.R. 633/1972 e al D.L. 331/1993*, il Sole 24 ore, 2010.

of production, within a non-taxable intra-Community transaction. Finally, when the initial transferor A is in the material availability of the goods, he may start a new round of carousel, which, as shown, is precisely characterized by the continuous closed-motion.

3. Objectively non-existing transactions

Two different species may be identified in the genus of the objectively non-existing transactions: the situation in which there is the complete absence of the invoiced transaction, not having occurred the material conveyance of the goods from the EU grantor to the company-filter; the other situation in which, faced with a really accomplished operation, there is rather a difference between the commercial reality and its documentary expression, the amount of money stated in the invoice being greater than the price actually paid.

Doctrine and jurisprudence talk about an absolute objective nonexistence with reference to the former case, and of a relative objective nonexistence with reference to the latter.

A third case has completely lost its relevance thanks to the reform of tax offences carried out by the legislature through the Legislative Decree 74 of 2000. Such a case used to be a part of the objectively non-existing transactions, that is a transaction which does not exist legally⁶. It was a relative simulation hypothesis, since it was certified, in the accounting document, the completion of an apparent agreement different from the one really occurred between the parties, in order to avoid tax.

The attention of the legislature is currently focused on material nonexistence, which leaves no room for hypothesis of legal nonexistence.

Legislative Decree 74 of 2000 is relevant for our purposes, since its Articles 2 and 8⁷ regulate respectively the offence of using false invoices and

⁶ E. MARELLO, *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, note at European Court of Justice, 3rd Section, September 27th, 2007, case C-146/05 *Collé*; European Court of Justice, 3rd Section, September 27th, 2007, case C-409/04 *Teleos*; in Riv. dir. fin. Sc. fin. 2008, II, pp. 24 ff.

⁷ In this respect, see Constitutional Court, March 15th, 2002, No. 49, in Giur. Imposte, 2002, 735, according to which «with reference to the offence under Article. 8 D.L. No. 74, 2000, the legislature, in exceptional cases, has perpetuated the old punishment model, while continuing to repress the issuing of invoices or other documents for non-existing transactions, designed to allow tax evasion of others, even though they are merely

the offence of issuing false invoices; these are concurrent elements within the development of a carousel fraud⁸.

The phenomenon, in its simplest form, is realized by the interposition, in a real conveyance between a EU operator and a national operator, of a third party (intermediary) operating in the same country of the national operator.

In particular, the EU operator, taking into account the actual conveyance of goods to an Italian transferee, for which he receives the agreed valuable consideration, will issue an invoice in favour of a fictitious intermediary, which, in turn, complements the invoice with the VAT amount due for this transaction (which becomes a payable VAT), then he issues a new invoice - already including VAT - in favour of the actual domestic purchaser of the goods. At this point, the intermediary, does not pay the tax due to the Treasury and allows the real domestic purchaser of goods to realize tax savings. This because the domestic purchaser won't have paid nothing to the intermediary⁹.

In cases like these, the Supreme Court has revealed the existence of two false invoices¹⁰: the former - issued by the EU supplier to the intermediary - is subjectively false because, while attesting a real transaction, it indicates a recipient other than the real one - ; the latter, instead, refers to an objectively non-existing transaction, that business transaction having never occurred either between those parties or between different subjects.

preparatory to tax evasion».

⁸ G. RISPOLI - C. BUSATI, *Reati tributari. Percorso giurisprudenziali* (Giuffrè, 2007; G. L. SOANA, *I reati tributari*, II edn. (Giuffrè, 2009).

⁹ F. COZZI, *Frodi Iva nel diritto penale: problematiche*, Conference proceedings *Frodi Iva: analisi del fenomeno e adeguatezza degli interventi di contrasto*, Genoa, 1st December, 2005.

¹⁰ See A. DI AMATO - R. PISANO, *I reati tributari* in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, edited by A. Di Amato (Cedam, 2002), p. 414; A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, edited by Musco E. (Giuffrè, 2002), p. 35. See also: Trib. Pinerolo, 7th March 2001, in *Diritto penale e processo*, 2001, p. 1411, according to which «the use of subjectively non-existing invoices, if related to real benefits, is irrelevant under art. 2 paragraph 1 d.lg. No 74, 2000, but it is relevant under art. 8 d.lg. cit., in terms of invoices or other documents issuing for non-existing transactions, as defined in the previous Art. 1»; Trib. Milan, December 21st, 2000, in *Foro Ambrosiano*, 2001, 262, which argued that «the use of one or more invoices for subjectively non-existing transactions, punishable under Article. 4, paragraph 1 letter f) of Law No 516/82, is not criminally relevant under Art. 2 d.lg. 10th March 2000, No 74: he who uses invoices issued by an entity other than the one who actually realized the benefit, does not show any fictitious passive element, but a cost actually borne, and he certainly does not act in order to achieve his own tax evasion».

If an analysis from two different perspectives is desired instead, we could say that the intermediary will have committed the offence under Article 8 of Legislative Decree 74 of 2000, having issued a false invoice in order to allow others to take illegal tax benefits by means of tax evasion, while the real purchaser of the goods will have to account for the offence of using false invoices - as provided for in Art. 2 of the mentioned Legislative Decree -, and deducting the VAT, never actually paid, within a non-existing transaction¹¹.

4. Subjectively non-existing transactions

«Non-existing transactions are those related not only to the hypothesis of absolute lack of the transaction invoiced, but also to any kind of divergence between the commercial reality and its documentary expression, including the hypothesis of subjective non-existence, in which - even if they are reported the goods entered into the material availability of the company user of the invoices - it is established that one or both the parties are false» (Supreme Court, sez. V, No. 12168 of May 26th, 2009).

The subjectively non-existing invoice notion within VAT matters implies, on the one hand, the purchase effectiveness, and, on the other hand, the subjective simulation, i.e. the place of origin of the goods is other than the one indicated on the invoice.

In this case we are not in the presence of a fictitious transaction, but of an accounting document issued by a person not qualified.

In particular, the Supreme Court has clarified the elements in the presence of which one may legitimately suppose the fictional character of the three-sided nature of the operation:

- The intermediary is a shell company with no headquarters, with a stable organization and registered to people lacking in the necessary expertise in the operative business areas;
- The intermediary company is a very short-lived company, wound up after less than a year, during which it has not paid any of the taxes due. This company has carried out its business in a totally

¹¹ G. BELLAGAMBA - G. CARITI, *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari e le sanzioni amministrative tributarie* (Giuffrè, 2007).

uneconomical way¹² and contrary to any principle of normal and ordinary course of business¹³.

Differently from objectively non-existing invoices, where it is deducted a cost in respect of a payment never occurred, with an absolute evidence of the tax evasion, in the case of subjectively non-existing invoices, there is no such an evidence, since the purchase is really occurred, albeit by persons other than those indicated on the invoice.

In Judgment no 735 of 19th January, however, The Supreme Court, section V, 2010 has stated that: “it is inappropriate the VAT deduction related to invoices for subjectively non-existing transactions, even if the goods have been really purchased and the costs really incurred.”

In terms of value added tax, in fact, the invoicing made in favour of a subject other than the actual one is not due to a hypothesis of invoicing with incomplete or inaccurate information under Article 41, par. 3 of

¹² The theme was strongly felt by the doctrine. Among the various interventions there are: R. LUPI, *Equivoci in tema di sindacato del fisco sull'economicità della gestione aziendale*, in *Rass. trib.* n. 1/2001, p. 214; F. CAPASSO, *Le recenti pronunce giurisprudenziali in materia di potere di accertamento e sindacato delle valutazioni operate dal contribuente*, in *Il Fisco* n. 44/2002, case file n. 1, p. 6976; F. DEZZANI, *Corte di Cassazione: ineducibili i compensi agli amministratori per la parte eccedente la congruità*, in *Il Fisco* n. 13/2002, case file n. 1, p. 1879; A. MIFSUD - M. MARIANO, *L'antieconomicità della gestione aziendale come presupposto dell'accertamento*, in *Il Fisco* n. 46/2002, case file n. 1, p. 7349; S. SCREPANTI, *Il principio di inerenza fra dimensione qualitativa, presunta dimensione quantitativa e sindacato dell'economicità nella gestione aziendale*, in *Il Fisco*, n. 33/2002, case file n. 1, p. 5257; G. ANTICO, *La potestà del Fisco di accertare l'antieconomicità: rapporti con l'accertamento con adesione*, in *Il Fisco* n. 37/2003, case file n. 1, p. 5784; G. BERNONI, *La sindacabilità delle scelte imprenditoriali nella recente giurisprudenza: il comportamento dell'imprenditore e la deducibilità dei costi antieconomici*, in *Impresa c.i.n.* 1/2003, p. 15; A. IORIO, *Cass. n. 417 dell'11 gennaio 2008: la differenza significativa delle percentuali di ricarico legittima l'accertamento dell'Ufficio*, in *Il Fisco*, n. 5/2008, case file n. 2, p. 882; M. MICHELACCI - D. IROLLO, *Antieconomicità dei comportamenti del contribuente sintomatici di evasione*, in *Fiscalitax* n. 11/2008, pp. 1462, ff.

¹³ The operating history of investigative bodies has identified consistent features that typify the structure of the companies so-called shell companies. These companies are often formally linked to aged or very young persons; they have a lower capital stock that is, in any case, inappropriate in relation to the volume of transactions realized; their life is extremely short, and they continuously change their registered office (in fact they have no actual base); they are single member limited liability companies; they are actually managed by persons with various and serious criminal backgrounds; they formally have a sole administrator who renders nominee service, and who is periodically replaced; they do not establish or keep book-entries or company books; they hide the invoices received and issued; they systematically fail to pay the VAT, also because, on the whole, they transfer it to other «filter» companies, deliberately created in order to side-track the investigations; after a short period of activity, they denounce the theft or loss of the documents and book-entries, and make you lose track of them.

Presidential Decree 633 of 1972, nor to the omission of the indication of the subjects involved in the transaction, as it is required by Article 21, par. 2, No. 1 of the same decree. Actually, it must be considered as an invoicing for a subjectively non-existing transaction, of which it must be paid the relevant tax under said Article 21, since it is evaded the tax related to the relationship that has really been realized¹⁴.

So, how is it therefore possible to expect that, on the one hand, the Treasury does not cash the VAT due from the intermediary and that, on the other hand, the actual purchaser of the goods can benefit from the corresponding deduction?

The unavoidable need to ensure the payment of the tax evaded led the Budget Law for the year 2005, co. 386, to introduce the principle of solidarity for VAT payments. In fact, according to Art. 60-*bis* of Presidential Decree 633/1972, «in case of non-payment by the seller of the tax related to conveyances made at prices below the normal value, the transferee, subject to the requirements for the purposes of this Decree, is severally obliged to the payment of the above mentioned tax»¹⁵.

¹⁴ Cass., Sec. V, March 12th, 2007, No 5719. Along the same lines and more clearly: Cass. civ., Sec. V, 7th October 2002, No 14337, in Boll. Trib., 2003, 791. The Court has spoken as follows: «The regulation under Art. 21 of Presidential Decree No 633/1972, according to which, if they are issued invoices for non-existing transactions, the tax itself is due for the full amount mentioned or corresponding to the invoice indications. This means that the corresponding tax comes to be considered as “out of account” and the related obligation is, as a result, “isolated” from the one resulting from the set of transactions realized, and “alienated” from the compensation mechanism - including output and input VAT - which controls tax deduction under Article 19 of the Presidential Decree No 633».

¹⁵ The insertion of Article 60-*bis* in the Presidential Decree No 633/1972 occurred through Law of December 30th, 2004, No 311 (Budget Law for the year 2005). The Ministerial Decree 22nd December 2005, containing *Adozione dell'articolo 60-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*, published in the Gazzetta Ufficiale of the Italian Republic No 304, 31st December 2005, identifies the following categories of goods – which are statistically identified as particularly in default of being the subject of fraudulent transactions, «(...) a) motor vehicles, motorcycles, trailers (...) b) telephony products and their accessories (...) c) personal computers, components and accessories (...) d) live animals such as bovine, sheep and pigs and their fresh meat (...)». The rule is in line with the Article 205 of the European Council Directive of November 28th, 2006, No 2006/112/EC, according to which «(...) the Member States may provide that a person other than the tax debtor is jointly and severally liable for the VAT payment». On Art. 60-*bis*, Presidential Decree No 633/1972 see: *ex multis*, S. CAPOLUPO, *IVA: nuove misure di contrasto*, in il Fisco, 2004, pp. 7545 ff.; F. ANTONACCHIO, *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in il Fisco, 2005, pp. 2723 ff.; F. DAL SAVIO, *IVA: la responsabilità del cessionario per l'omesso versamento dell'imposta. Alcune riflessioni sull'applicazione dell'art. 60-bis del d.p.r. n. 633/1972*,

A similar reasoning does not raise any objection if the presumption of guilt is reflected on the factual level, but it does not adequately take into account the assumption, not so unreal, of the unconscious involvement of a dealer in a wider phenomenon of carousel fraud. In other words, if a dealer finds himself buying a telephony product from a company so-called filter, being completely unaware that he is in fact contributing to a tax fraud against the State, how can he prove his innocence?

The Italian legal system seems to recognize, to some extent, a legal value to the absence of the subjective element only in a criminal trial, while in a tax action it would notice little. Unlike the criminal trial, in fact, the tax court process can be based on presumptions, which, regardless of the investigation on the subjective state of the taxpayer, may prove the objective tax offence¹⁶.

in il Fisco, 2005, pp. 7178, ff.; U. DI NUZZO - M. QUERQUI, *La pianificazione fiscale concordata introdotta dalla l. n. 311 del 30 dicembre 2004 (Finanziaria 2005) quale strumento di contrasto all'evasione e di emersione dell'imponibile*, in il Fisco, 2005, pp. 332 ff.; N. DITOLVE, *Frodi IVA e norme di contrasto: alcune considerazioni sull'art. 60-bis del d.p.r. n. 633/1972 "Solidarietà nel pagamento dell'imposta"*, in il Fisco, 2005, pp. 5518 ff.; A. MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in Rass. trib., 2005, pp. 755 ff.; M. THIONE - M. SILVANI, *Contrasto all'evasione: nuovi strumenti di politica fiscale e recenti strategie operative degli organi di controllo*, in il Fisco, 2006, pp. 2248 ff.; B. CARTONI, *L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario*, in il Fisco, 2005, pp. 1038 ff.; P. TUCCI - M. QUERQUI, *Le novità introdotte dalla Finanziaria 2005 nel comparto Iva: in particolare le disposizioni antielusive di contrasto alle "frodi carosello"*, in il Fisco, 2005, pp. 2106 ff.; I. CARACCIOLI, *Interposizione e norme antifrodi in materia di Iva: profili penali*, in il Fisco, 2006, pp. 2156 ff.; A. CAROTENUTO, *Fatture per operazioni inesistenti: conseguenze fiscali e penali*, in il Fisco, 2006, pp. 4211 ff.; U. DI NUZZO - F. RUIS, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in il Fisco, 2006, pp. 2888 ff.; E. MASTROGIACOMO, *La responsabilità solidale del cessionario nelle frodi Iva (art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972)*, in il Fisco, 2006, pp. 2639, ff.; M. PEIROLLO, *Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in il Fisco, 2006, pp. 5005 ff.; M. PISANI, *I comportamenti elusivi nella disciplina dell'Iva*, in il Fisco, 2006, p. 4441 ff.; D. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in il Fisco, 2007, pp. 4571 ff.; P. MERCURIO, *L'applicazione della solidarietà nel pagamento dell'Iva per contrastare le frodi negli scambi intracomunitari*, in il Fisco, 2007, pp. 4132 ff. and the same Author, *IVA: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello"*, in il Fisco, 2007, p. 3836 ff.; P. URBANI, *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi Iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in il Fisco, 2007, pp. 1872 ff.; C. PESSINA - C. BOLLO, *Finanziaria 2008: la responsabilità del cessionario in materia di Iva*, in il Fisco, 2008, pp. 1163 ff.; E. TERZANI, *La solidarietà tributaria del cessionario in materia di compravendite immobiliari: problematiche applicative e profili accertativi*, in il Fisco, 2008, pp. 5212 ff.

¹⁶ A. GULISANO - L. NISCO, *Frodi carosello: ricostruzioni del fenomeno e possibili strategie difensive*, in Corr. Trib. n.13 of 2011.

The Supreme Court says that the subjective element of knowledge of the circumstance related to the illegality or unlawfulness of the agreements existing between the companies variously involved in sales is not relevant to the effects of the tax relationship.

The tax infringement is configured, therefore, not only for the objective fact that the taxpayer's behaviour, be it fraudulent or negligent, has determined the risk for the Authority of failing to pay the tax due. In other words, it is the only objective fact of the infringement to be noticed, with respect to tax consequences in general and VAT consequences in particular.

5. The asymmetric distribution of the burden of proof in the light of Supreme Court jurisprudence

«As regards VAT, the invoice is a document suitable to prove a company's expense. In case of invoices that the Administration considers related to in whole or in part non-existing transactions, it is not up to the taxpayer to prove its effectiveness, but it is up to the Authority itself to deduce arguments suitable to reveal the absence or the different and minor importance of the transaction that is the subject of the invoice. However, if the authority provides sufficient evidence to support the claim that some invoices reflect transactions that are in whole or in part fictitious, the burden of proving the existence and substance of these transactions will move over the taxpayer» (Court of Cassation, sez. V, No. 8247, March 31st, 2008¹⁷).

Through this judgement the Supreme Court explicitly states that the burden of proof falls primarily on the Tax Authority, and only secondarily on the taxpayer.

¹⁷ See Cass., January 11th, 2008, No 417, in *il Fisco* No. 5, 2008, File No. 1, p. 809, according to which «in terms of income tax assessment, the presence of formally correct accounting records does not rule out the legitimacy of the analytical - presumptive assessment of the business income if the account itself may be considered as totally unreliable, it being at odds with the criteria of reasonableness, even in terms of the taxpayer's uneconomic behaviour. In such cases, the office is therefore allowed to doubt the veracity of the transactions declared and to deduce - on the basis of simple presumptions - higher revenues or lower costs, thus moving the burden of proof over the taxpayer». Compare Cass., January 23rd, 2008, No. 1409, in database *Fiscovideo*, according to which «(...) even in the presence of a regularly kept bookkeeping, it is legitimate the inductive assessment of the business income pursuant to Art. 39, first paragraph lett. d) of Presidential Decree No 29th September, 1973 No 600, where the taxpayer's tax returns reveal a behaviour completely contrary to the canons of economy, which is not explained in any way (...)».

The ratio behind this orientation is to be found in another pronouncement by the Court of Cassation, sect. V, of 26th May, 2009, No. 12168, in which the Supreme Court holds that «the burden of proof of the fact giving rise to the tax claim falls on the Tax Authority, even in cases of non-existence of a single transaction invoiced, since the non-existence leads to the emergence of a taxable matter, even in terms of non-deductibility of the tax».

This further confirms what was pointed out earlier, that is, tax system is characterized by a strict guaranteeism designed to protect, at all costs, the revenues of the Treasury.

However, it is immediately clear the asymmetry of positions on the evidence horizon: it is sufficient for Tax Authority to provide some elements, even circumstantial, to prove the fictitiousness of the transaction, while the taxpayer is asked for a far more rigorous evidence, since he cannot just oppose the regularity of his formal documentation, but he has to attach more concrete elements, able to prove the actual existence of the notified transactions¹⁸.

Bona fides has no place in a similar construction, it having as its ends, on one side, the clue elements and, on the other side, a full evidence.

Therefore, «if the Tax Authority charges the taxpayer with the undue deduction of invoices - they being related to non-existing transactions - and provides reliable circumstantial evidence on the absence of invoiced transactions, it is the taxpayer who has the burden of proving the legitimate source of the deduction or of the cost otherwise undue - his good faith not having relevance» (Court of Cassation, sez. V, No. 27072 of November 13th 2008¹⁹).

¹⁸ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali* (Giuffrè, 2010).

¹⁹ The criterion for the presumptive reconstruction of the income, which is based on the uneconomical choice, arises from the various judgments of the Supreme Court Judges, including Cass., August 3rd, 2001, No 10649 in database *Fiscovideo*, according to which «it has to be considered as legitimate, in accordance with Arts. 38 and 39 of Presidential Decree No 600 of 1973, the inductive adjustment of business income, made in the presence of formally regular bookkeeping when, on the basis of presumptions with the requirements prescribed by Art. 2729, paragraph 1, of the Civil Code, the amount of the declared income can justifiably be considered as clearly contrary to the common sense and the basic rules of reasonableness (...)». It follows, according to Cass., January 16th, 2009, No 951, in database *Fiscovideo*, that it is the taxpayer to have the burden of proving the tax lawfulness of the transaction and the tax court cannot, in this regard, just establish the regularity of the paper-based documentation (compare Comm. Trib. Reg. Lazio, July 27th, 2007, No. 115, *ibid*, which is inclined to believe that an uneconomic behaviour of the entrepreneur is,

The strict settings emerging from the jurisprudential orientation of the Supreme Court raise more doubts when read in the light of a later pronouncement, No. 25617 of December 17th, 2010, in which it is stated that «it is always valid the assessment based on false invoices even when the Tax Authority cannot prove the simulated agreement and the underlying relationships with the “paper mill».

It is even more apparent how weak the Tax Authority evidence is, and even less how the taxpayer can prove his ignorance of a carousel fraud²⁰.

The justification offered by the Supreme Court in this regard is that not only the shell companies but also the companies regularly operating may occasionally and / or systematically (in parallel with legal activities) issue false invoices. It follows from this that the use of invoices for non-existing transactions does not necessarily imply a general agreement or the establishment of sham corporations, so-called shell companies²¹.

It seems clear that there is an excessive cut in the arguments that the taxpayer can adduce for redeeming himself from the role of executioner in that same event where he is a victim on two counts: he is victim of a fraud in which he was unwittingly involved, and victim of the enormous power of Tax Authority, which obliges him to explain an impossible evidence.

The company which finds itself involved in a fraudulent event will have to provide itself with a documentary evidence establishing, primarily, its involvement in the verification of the supplier 's actual existence and business transaction and that it has not made an illegal profit in terms of sale prices lower than the market ones, by proving, for example, that the prices charged were in line with the normal value (however, this is a circumstance which already excludes the application of the transferee's joint and several liability, pursuant to Art. 60-*bis* of Presidential Decree 633/1972).

In addition, it is essential that the documentation in the possession of the company does not reveal any discrepancy between the formal aspect and what has actually happened within the business relationships, which have led to the fulfilment of the transaction. The transactions must be re-

despite the presence of a formally correct bookkeeping, a circumstantial element from which one is allowed to deduce the existence of a concealed income. As a consequence, the taxpayer, who wishes to contest such a determination, has to prove his argument, and give a rationale and analytical justification for his own choices and adequate reasons for the single uneconomic transactions).

²⁰ P. NAPOLITANO, *Frodi carosello, la buona fede non ferma la giostra*, in *FiscoOggi*.

²¹ Cass., Section V, 17th December 2010, n. 25617.

constructed according to objective and verifiable banking transactions; it must be proved the effective and timely delivery of the requested goods to the suppliers and, consequently, the absence of reasonable doubts as to the truthfulness of the transactions realized²².

The full evidence the taxpayer is asked for must, therefore, dispel any suspicion of both subjective and objective non-existence of the business transaction realized²³.

At this point, some doubts arise: once the taxable person – not involved in the fraud - detects a fault in the price or in the objective procedure of performing the transaction, must he ask the counterpart the reasons for the peculiarity? And, if the counterpart does not intend to explain or provides inadequate or tautological explanations, will the taxable person have to refrain from finalizing the transaction?

Actually, in the European legislations, the contracting party has no right to know the business organization of the counterpart, nor the reasons why the counterpart prefers a certain procedure of performing, nor the factors that justify a price.

Therefore, the «taxpayer-investigator» may not reasonably get any response or at least he may get inadequate responses, such as to leave room for uncertainty about the accuracy of the counterpart.

In this case, it is undeniable that the taxpayer has however fulfilled his duty of a careful investigation about the possibility of a fraud.

6. The volitive element of the involvement in the carousel fraud according to the EU Court of Justice jurisprudence

The need of the Member States for adopting appropriate instruments preventive and repressive of VAT fraud does not go as far as forcing the fundamental principles of tax functioning²⁴.

²² P. BORIA, *Diritto tributario europeo* (Giuffrè, 2010); A. DI PIETRO, *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario* (Kluwer, 2010).

²³ M. BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Corr. Trib.* n. 20/2007, p. 1625.

²⁴ Notification from the European Commission April 16th, 2004, COM (2004) 260 def., through which Member States are invited to take initiatives to respond to the particular problem of the «sham corporation» fraud, including: -inspection and control activities, in conjunction with careful risk analysis to be realized by means of tax danger detectors concerning certain tax

In this context, the involvement of a dealer in good faith in a chain of conveyances that are part of a tax carousel does not allow the Tax Authority of a State to deny the latter the right to deduct input tax²⁵.

In this regard, the EU Court of Justice states that «the right to deduct the tax previously paid by the transactor can not be undermined by the fact that, in the chain of conveyances including these transactions - without the taxable person himself being aware of it - another transaction, prior or subsequent to that realized by the latter, is affected by the fraud to added value tax (...) since such a right forms an integral part of the taxation mechanism and, in principle, it can not be subject to limitation» (ECJ judg. in case C-276/02).

On the contrary, the taxpayer would be charged with an unacceptably vague obligation, he being expected to verify even frauds distant from his own conveyance, which could have adverse effects on him too.

In particular, the EU Court of Justice (joined cases C-439/2004, C-440/2004, C-354/2003 and C-355/2003) holds that «in order to deny the purchaser to benefit from the VAT deduction previously paid for purchases recovery, it is necessary to establish that the conveyance was made to a taxable person who was aware or should have been aware of being involved, with his purchase, in a transaction that was part of a fraud to added value».

The community jurisdiction seems therefore to interpret the EU VAT regulation in the sense that he who has the VAT deduction right loses this right only when he has been wittingly involved in a phenomenon of fraud. It means that his involvement should be evaluated both according to criteria of material involvement in the concrete event and elements of psychological involvement²⁶.

In other words, it is necessary to investigate both the presence of any commissive or omissive attitude, which is a contributory cause of the unlawful event, and the subjective aspect of guilt in terms of intentional wrongdoing or negligence.

dealers - the imposition of financial guarantees service - the annulment of the VAT position in the case of a context proven as unlawful, in which the subject may be involved, in order to avoid the repetition of a similar offence - the pronouncements of the administrative joint liability of the domestic customers for the non-payment of the tax by the previous seller, specifying, however, that he who is called into question in solidarity is aware of the fraudulent context underlying the non-payment of VAT.

²⁵ P. CENTORE, *Manuale dell'Iva europea*, V ed.n (Kluwer, 2008).

²⁶ S. CAPOLUPO - P. COMPAGNONE - L. VINCIGUERRA - P. BORRELLI, *Le ispezioni tributarie*, I edn. (Kluwer, 2009); S. CNOSSEN, *VAT Coordination in Common Markets and Federations Lessons from European Experience*, Tax Law Review, Vol. 63, No. 3, 2010.

As a consequence - according to the reasoning of the community jurisprudence - the transactors, who take all the measures they may be reasonably asked for so as to ensure that their transactions are not part of a VAT fraud, must rely on the lawfulness of these transactions, without the risk of losing their right to deduct the VAT previously paid.

There are some points that indicate a break in continuity between the solution of the Supreme Court and the arguments followed by the EU Court of Justice.

Firstly, the broad interpretation given by the Supreme Court to Art.21, par. 7 of Presidential Decree 633 of 1972 seems to contrast with the request of the Court of Justice for the proportionality of the anti-fraud measures, which should avoid in any case the distortions resulting from double taxation and from the consequent violation of the principle of VAT neutrality. The mechanism endorsed by the Italian Supreme Court seems, in fact, undermine these principles, since it drives Tax Authority to apply the tax to both the transferor and the transferee.

Secondly, the Supreme Court uses the relevance filter in order to deny the VAT deductibility concerning the transferee²⁷: it denies that the tax paid to the person who is presumed to be an intermediary can be deducted, the tax not being connected with the company's business. This is not reflected in the community jurisprudence, which reconnects the right of VAT deduction with the earmarking of the goods and the services purchased for the execution of transactions subject to VAT²⁸.

7. The Italian Supreme Court orientation change

The Supreme Court, section V, through the judgement of April 11th, 2011, No. 8132, has recently stated that «the taxpayer customer-transferee, who has been charged with VAT deduction - even if paid, and related to subjectively non-existing transactions - has the burden of being aware that the seller-lender is the author of a VAT fraud transaction, and, if he wants to be given the right to deduct VAT, he has the burden of proving that his ignorance is guiltless of being involved in a VAT fraud operation».

²⁷ R. ANTIFORA, *La deducibilità dei costi dell'impresa in base al principio di inerenza* (Maggioli, 2008).

²⁸ M. PEIROLO, *La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea sulle frodi IVA in ambito intracomunitario*, in *il Fisco*, 2007, p. 12539.

The Supreme Court moves from the conception that the justification for the trial judge's decision should have a structural element, that is, a formula through which it is described the declarant's logical transition from the initial psychological state of non-existence (ignorance) of a decision (that is usually the gender content of the justification) to the final psychological state of existence of a specific decision (that is the specific content of the justification). In other words, the justification must contain both the description of the dynamic process of creation of the declarant's psychological attitude, and the exposition of the result of the logical transfer from the ignorance - initial static position - to the awareness - final static position - , which is the static culmination of the acquisition of the awareness of the case in question²⁹. In essence, the justification for a decision must consist of a first sub-declaration, whose content is a static judgement, and a second sub-declaration, whose content is a dynamic judgement.

If we apply such an approach to the case subjected to its examination, the Supreme Court notices that the justification for the judgement, which has been appealed further, consists of a series of simple motivational statements, such as:

1. The Financial Police and the Office have not sufficiently proved, but simply supposed, that the company was aware of the fraudulent circuit implemented by the original supplier and by the intermediate companies;
2. It has not been proven that the company was aware of the intermediate companies' fictitiousness and of the VAT omissions by the same;
3. The Financial Police and the Office have not proved that the company was aware of the previous invoices or VAT omissions by other companies, nor that it was actively involved in the previous fraudulent mechanism;

²⁹ Cass., V sez., 18th April 2003, n. 6233; Cass., V sez., 11th June 2003, n. 9301; Cass., V sez., 1st July 2003, n. 10364; Cass., V sez., 1st July 2003, n. 10373; Cass., V sez., 17th December 2003, n. 19362; Cass., V sez., 17th December 2003, n. 19367; Cass., V sez., 22nd January 2004, n. 1037; Cass., V sez., 29th March 2004 n. 6244; Cass., V sez., 2nd April 2004, n. 6539; Cass., V sez., 28th July 2004, n. 14219; Cass., V sez., 26th August 2004, n. 17024; Cass., V sez., 29th September 2004, n. 19481; Cass., V sez., 14th October 2004, n. 20263; Cass., V sez., 6th December 2004, n. 22867; Cass., V sez., 5th January 2005, n. 130; Cass., V sez., 29th September 2005, n. 19085; Cass., V sez., 17th October 2001, n. 20081; Cass., V sez., 18th November 2005, n. 24417; Cass., V sez., 18th November 2005, n. 24418; Cass., V sez., 18th November 2005, n. 24419; Cass., V sez., 23rd January 2006, n. 1236; Cass., V sez., 2nd May 2006, n. 10079; Cass., V sez., 4th May 2007, n. 10263; Cass., V sez., 29th February 2008, nn. 5470 e 5471; Cass., V sez., 26th May 2008, n. 13500; Cass., V sez., 21st January 2009, n. 1446 e n. 1447; Cass., V sez., 30th December 2009, n. 27935.

4. In this regard, in the acts, there are no severe, precise and consistent assumptions based on such facts as to justifiably suppose that the company was involved;
5. The Office has essentially based its conviction on simple assumptions, based, in turn, on other assumptions as well as on invalid elements or provisions of proof.

It is obvious that these motivational statements are all static judgement sub-declarations, which are not associated with as many dynamic judgement sub-declarations. The latter are necessary to have, on the contrary, a real, not apparent and sufficient justification.

In other words, the court judge has to perform two different but interconnected activities. First, he has to be aware of the existence of the facts of the case and of the facts relevant to the proof of the facts of the case (science activity), in order to ascertain the ones and the others. Secondly, he has to adopt the intellectual attitudes appropriate to describe the facts of the case as legally (ir)relevant and, therefore, (un) suitable to be included in a category of facts that may justify an offence subject to a law (judgement activity), in order to value the evidence and qualify the facts of the case.

In particular, the trial judge, in the justification for the judgement, should not merely describe the facts of the case but, rather, he should represent its decisional reasoning. In this way, there would be a real justification consisting in both a static sub-declaration and a dynamic sub-declaration.

Only a judgement like this would allow the Supreme Court to determine whether the court of appeal acted in a methodically correct way, without any exposure to the risk of impinging on the matter of dispute competence, which remains completely entrusted to the trial judge.

Moreover, a structurally defective justification would be not only insufficient but also apparent and, therefore, essentially non-existing; in fact, it would not be understood what the subjects of the knowledge activity are nor what the cognitive attitudes taken are (science activity and judgement activity).

In the same sense, see the Supreme Court, section V, December 30th, 2009, No. 27935, in which it is stated that «the judgement must contain a brief statement of the reasons in form or in fact, that is: 1) the specification of both the facts of the case and of the facts produced by their evidence 2) the description of both the intellectual attitudes of the evidence analysis and the intellectual attitudes of characterisation of the facts of the case 3) the static and final judgement acts for each set of intellectual attitudes».

The Supreme Court jurisprudence has finally provided some indications on the evidence the taxpayer is charged with so as to prove his guiltless ignorance. In fact, it is necessary that the taxpayer proves his unawareness of the relations subsisting between the seller and the invoicer in relation to the transactions concerning the goods sold, in order to deduct the VAT that has been paid for transactions assumed to be subjectively non-existing.

The legal system to which it is subjected every knowledge bond - even the one belonging to the burden kind - is composed of two structural elements: 1) the objective legal situation of knowability, in which the bound subject has to find himself, 2) his cognitive process, which, in turn, is divided into the subject's cognitive ability and his attitude aimed at acquiring the knowledge or cognitive attitude.

«On a procedural level, the person who is charged with the burden of knowing won't default regarding the bond of obligation of knowledge unless he proves at least one of these two facts: a) not having found himself in the objective legal situation of knowability of the subject of knowledge to be acquired; b) that, despite the possession of the cognitive ability fit for the professional activity realized during the alleged transaction, and despite his explanation aiming at adopting an appropriate cognitive attitude, he was not able to throw over the state of ignorance of the fraudulent nature of the transactions made by the other persons connected with the transaction. They are complex and multifaceted investigations of fact that must be made by the trial judge, considering the evidence provided by the taxpayer» (Court of Cassation, section V., April 11, 2011 No. 8231).

The above judgement clearly shows that the critical situations pointed out here have been understood by the Supreme Court, which has provided consistent responses to the well-established community jurisprudential orientation.

In other words, although the taxpayer's possible liability continues to be evaluated within the trial court's jurisdiction, the latter is required to make a stricter evaluation - to be taken into account in the decisional reasoning described in the justification - of the evidence produced by the tax authority to prove the offence of tax evasion the taxpayer is charged with. In this way, it is put an end to those procedures according to which even mere elements could be sufficient to establish guilt.

However, it seems to rise the concrete possibility for the taxpayer to establish his ignorance of a carousel fraud by proving his good faith.

To sum up, the «non impossible» evidence of the unconscious involvement in a tax carousel would, on its own, be enough to establish a verdict of not guilty.

**Italia – Suprema Corte di Cassazione – Sezione
Tributaria – Sent. 11 aprile 2011 n. 8132
– Presidente Pivetti – Relatore Meloncelli –
Agenzia delle Entrate c/Marco Neri**

**Iva pagata – Operazioni soggettivamente inesistenti in frode
all’IVA – Fatture false – Onere del contribuente di dimostrare
che è incolpevole la sua ignoranza di aver partecipato ad
eventuali frodi fiscali commesse da terzi – Detrazione dell’Iva
possibile se è provata la buona fede del contribuente**

È onere del contribuente provare che non era a conoscenza della frode fiscale. L’alternativa è l’indetraibilità dell’IVA versata sugli acquisti. Questo è, in sintesi, il contenuto della sentenza della Cassazione che ha ben specificato come «il contribuente committente-cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell’IVA, anche se pagata, relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha bonere di conoscere che il venditore-prestatore è autore di un’operazione in frode all’IVA e, se vuole vedersi riconosciuto il diritto di detrarre l’IVA, ha bonere di dimostrare che è incolpevole la sua ignoranza di aver partecipato ad una operazione in frode dell’IVA. Tali principi consentono di affermare che sulle questioni sollevate con i primi tre motivi di ricorso, a prescindere dalla loro rilevanza per il giudizio in esame, nel quale l’unica questione aperta è quella della conoscenza del contribuente, costituiscono altrettanti punti fermi per il giudice di merito, al quale sia eventualmente rinviata la causa e che dovrà muovere da essi nel suo rinnovato accertamento».

**La *probatio diabolica* del contribuente in tema
di «frodi carosello»**

Angela Andreina Puopolo*

* Vincitrice del «Premio Guido Dorso», sezione Laurea, edizione 2011

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. Il meccanismo delle «Frodi Carosello»;
3. Operazioni oggettivamente inesistenti; 4. Operazioni soggettivamente

inesistenti; 5. L'asimmetrica distribuzione dell'onere probatorio alla luce della giurisprudenza della Cassazione; 6. L'elemento volitivo della partecipazione alla frode carousel nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea; 7. Il mutamento di orientamento della Suprema Corte Italiana

1. Premessa

Il fenomeno delle «Truffe Carousel» non è certamente una realtà nuova, considerando l'accumulazione nel tempo di pagine e pagine scritte sull'argomento da dottrina e giurisprudenza.

L'impressione, però, che si ha attualmente è che, in qualche modo, la giostra, che aveva visto dottrina, operatori pratici del settore tributario e giurisprudenza della Cassazione rincorrersi in uno strano meccanismo di difesa di posizioni diametralmente opposte, si sia arrestata.

Con la sentenza n. 8132 dell'11 aprile 2011, infatti, la Cassazione sembra recepire quell'orientamento giurisprudenziale comunitario, che fa salva la buona fede¹ del cessionario coinvolto inconsapevolmente in un meccanismo di frodi all'IVA.

Tale pronuncia deve considerarsi espressione di una primaria esigenza di giustizia, che vuole restituire al contribuente il negato diritto di dimostrare la propria estraneità ad un fatto integrante gli estremi di un illecito penale/tributario, perché costretto nelle strette maglie di un onere probatorio, nella sostanza, impossibile da assolvere.

In altri termini, la repressione ad ogni costo delle frodi IVA diventa un obiettivo recessivo rispetto alla corretta configurazione delle responsabilità dei soggetti coinvolti nella vicenda².

2. Il meccanismo delle «Frodi carousel»

L'espressione «carousel», che richiama il vorticoso moto su se stessa della trottola, ben si adatta a spiegare il meccanismo delle frodi IVA, caratterizzate dal coinvolgimento di più soggetti in operazioni intracomunitarie,

¹ M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario* (Giuffrè, 2009).

² P. CENTORE, *Il regime del margine*, IV edizione (Kluwer, 2007).

al precipuo fine di sottrarre risorse dovute allo Stato a titolo di imposta sul valore aggiunto³.

In un complesso giro di cessioni di beni tra diversi operatori nel settore scompare magicamente, come in un gioco di prestigio, l'ammontare dell'IVA incassato dalla società c.d. «filtro», che in una regolare operazione avrebbe dovuto essere destinato all'Erario. Il fenomeno interessa soprattutto il mercato dei prodotti tecnologici per la nota competizione a livello europeo dei gruppi commerciali interessati al settore e spinta dall'esasperata logica del profitto⁴.

Un'esemplificazione del meccanismo fraudolento meglio si presta a farne comprendere le dinamiche: un primo operatore comunitario A vende beni ad un secondo soggetto B in un diverso Stato membro, realizzando un'operazione intracomunitaria «neutra» ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, atteso che, ai sensi della disciplina introdotta dal D.L. n. 331 del 30 agosto 1993⁵, l'acquirente non deve versare l'IVA al cedente comunitario ma solo registrare il corrispettivo con la relativa imposta in acquisto ed in vendita. A questo punto il soggetto B rivende sottocosto i beni ad un terzo soggetto C, stabilito nello stesso Stato membro, assoggettando regolarmente ad imposta la cessione e dopo aver incassato sia il corrispettivo della vendita che la relativa imposta, scompare senza provvedere al pagamento all'Erario dell'IVA corrisposta dal proprio cliente. Infine il soggetto C cede i beni ad un altro operatore stabilito nello stesso Stato membro del cedente A, in regime di non imponibilità in quanto operazione intracomunitaria, chiedendo il rimborso dell'IVA pagata al proprio fornitore B, ma da questi mai versata allo Stato.

Quella descritta è soltanto la manifestazione del fenomeno nelle sue forme elementari ma ulteriori passaggi potrebbero complicare lo schema: per cui il soggetto C potrebbe rivendere a sua volta i beni ad un quarto soggetto D, operante nel suo stesso Stato membro, assolvendo l'IVA su tale cessione e detraendo l'imposta pagata a monte, analoga operazione potrebbe essere successivamente posta in essere dal soggetto D nei confronti

³ R. T. AINSWORTH, *Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution*, in Tax Notes International, p. 443, 2006, Boston Univ. School of Law Working Paper No. 06-23.

⁴ G. MARONGIU, *Le disposizioni antielusive di contrasto alle frodi carosello e, in particolare, la responsabilità del cessionario*, Atti del convegno "Frodi Iva: analisi del fenomeno e adeguatezza degli interventi di contrasto", Genova 1 dicembre 2005.

⁵ R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto: IVA comunitaria: tutte le novità in vigore dal 2010: commento articolo per articolo al D.P.R. 633/1972 e al D.L. 331/1993*, il Sole 24 ore, 2010.

di un quinto operatore E nello stesso Stato membro e così di seguito fino al definitivo ritorno della merce nello Stato di produzione, nell'ambito di un'operazione intracomunitaria non imponibile. Infine, quando l'iniziale cedente A rientra nella materiale disponibilità dei beni potrebbe far partire un nuovo giro di giostra, che, come evidenziato, si connota proprio per il continuo moto chiuso⁶.

3. Operazioni oggettivamente inesistenti

Nel *genus* delle operazioni oggettivamente inesistenti sono individuabili due diverse *species*, l'ipotesi in cui vi è mancanza assoluta dell'operazione fatturata, per non essere avvenuta la materiale cessione dei beni dal cedente comunitario alla società filtro e la diversa ipotesi in cui, a fronte di un'operazione realmente effettuata, vi sia, piuttosto, una divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, in quanto l'importo di denaro indicato in fattura risulta maggiore rispetto al prezzo realmente corrisposto.

Diffusa dottrina e costante giurisprudenza parlano, con riferimento alla prima fattispecie, di inesistenza oggettiva assoluta ed, in relazione alla seconda, di inesistenza oggettiva relativa.

Con la riforma dei reati tributari, operata dal Legislatore con il D.L.vo 74 del 2000, ha perso del tutto rilevanza penale una terza fattispecie, che si era soliti far rientrare nell'alveo delle operazioni oggettivamente inesistenti, ossia l'operazione giuridicamente inesistente⁷. Si trattava di un'ipotesi di simulazione relativa, in quanto nel documento contabile era attestato il compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti, al mirato scopo di realizzare un'evasione di imposta.

L'attenzione del legislatore è, attualmente, tutta appuntata sulla materiale inesistenza, che non lascia alcun spazio alle ipotesi, in passato invece rilevanti, di inesistenza giuridica.

⁶ G. HARRISON and R. KRELOVE, *VAT Refunds: A Review of Country Experience*, IMF Working Paper No. 05/218, 2006; C. BREUER - C.W. NAM, *VAT on Intra-Community Trade and Bilateral Micro Revenue Clearing in the EU*, CESifo Working Paper Series No. 2771, 2009; R.T. AINSWORTH, *Zappers – Retail VAT Fraud*, Boston Univ. School of Law Working Paper No. 10-04, 2010.

⁷ E. MARELLO, *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, nota a Corte giust., sez. terza, 27 settembre 2007, causa C-146/05 Collè e Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. III, 27 settembre 2007, causa C-409/04 Teleos; in Riv. dir. fin. sc. fin., 2008, II, pp. 24 sg.

Il D.L.vo 74 del 2000 rileva ai nostri fini in quanto disciplina all'art. 2 il delitto di utilizzazione di fatture false ed all'art. 8⁸ il delitto di emissione di fatture false, elementi concomitanti nella configurazione di una frode carosello⁹.

Il fenomeno, nella forma più semplice, si realizza, infatti, mediante l'interposizione, in una cessione reale tra un operatore comunitario ed un operatore nazionale, di un terzo soggetto (intermediario) operante nello stesso Stato dell'operatore nazionale.

In particolare, l'operatore comunitario, a fronte dell'effettiva cessione di merce ad un cessionario italiano, per la quale riceve il corrispettivo pattuito, emette fattura in favore di un intermediario fittizio, il quale, a sua volta, integra la fattura con l'ammontare dell'IVA dovuta per questa operazione, portandola a debito e poi emette una nuova fattura in favore dell'effettivo acquirente nazionale del bene, già comprensiva dell'IVA. L'intermediario, a questo punto, non versa l'imposta dovuta all'Erario e consente all'effettivo acquirente nazionale del bene di realizzare un risparmio di imposta, in quanto per l'operazione fittizia con l'intermediario nulla avrà di fatto versato a quest'ultimo¹⁰.

In fattispecie come queste, la Corte di Cassazione ha messo in luce la sussistenza di fatture false¹¹; una prima – emessa dal fornitore comunitario

⁸ A tal proposito, si veda Corte cost., 15 marzo 2002, n. 49, in *Giur. Imposte*, 2002, 735, secondo cui «con riferimento al delitto di cui all'art. 8 D.L. vo n. 74 del 2000, il legislatore, in via eccezionale, ha perpetuato il vecchio modello punitivo, continuando a reprimere penalmente le condotte di emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, finalizzate a consentire l'evasione altrui, ancorchè meramente preparatorie all'evasione stessa».

⁹ G. RISPOLI - C. BUSATI, *Reati tributari. Percorso giurisprudenziali* (Giuffrè, 2007); G. L. SOANA, *I reati tributari*, II edizione (Giuffrè, 2009).

¹⁰ F. COZZI, *Frodi Iva nel diritto penale: problematiche*, Atti del convegno *Frodi Iva: analisi del fenomeno e adeguatezza degli interventi di contrasto*, Genova, 1 dicembre 2005.

¹¹ Si vedano A. DI AMATO - R. PISANO, *I reati tributari* in Trattato di diritto penale dell'impresa diretto da A. Di Amato (Cedam, 2002), p. 414; A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco E. (Giuffrè, 2002), p. 35. In giurisprudenza si vedano Trib. Pinerolo, 7 marzo 2001, in *Diritto penale e processo*, 2001, p. 1411, secondo cui «l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti, qualora riferite a prestazioni effettive, non rileva ai sensi dell'art. 2 comma 1 d.lgs. n. 74 del 2000, bensì rileva ai sensi dell'art. 8 d.lgs. cit., sotto il profilo dell'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, secondo la definizione datane nel precedente art. 1»; Trib. Milano, 21 dicembre 2000, in *Foro Ambrosiano*, 2001, p. 262, il quale ha sostenuto che «l'utilizzo di una o più fatture, riportandone in dichiarazione i valori documentati, per operazioni soggettivamente inesistenti, punibile a norma dell'art. 4 comma 1 lett. f) della legge n. 516/82, non è penalmente rilevante ai sensi dell'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74: chi utilizza fatture emesse da un soggetto diverso da quello che realmente ha eseguito la prestazione, non espone alcun elemento passivo fittizio, bensì un costo effettivamente sostenuto, e non agisce certo al fine di realizzare una propria evasione».

all'intermediario – soggettivamente falsa perché, pur attestando un'operazione effettiva, indica un destinatario diverso da quello reale, una seconda, invece, si riferirebbe ad un'operazione oggettivamente inesistente, non essendo quell'operazione commerciale mai intervenuta né tra quelle parti né tra soggetti diversi.

Volendo, ora, differenziare l'analisi sotto due diversi profili, l'intermediario avrà commesso il delitto di cui all'art. 8 del D.L.vo 74 del 2000, avendo emesso una fattura falsa per consentire ad altri di trarre illeciti vantaggi fiscali mediante l'evasione d'imposta, mentre l'effettivo acquirente del bene dovrà rispondere del delitto di utilizzazione di fatture false di cui all'art. 2 del menzionato decreto legislativo, detraendo IVA, in realtà mai versata, relativamente ad un'operazione inesistente¹².

4. Operazioni soggettivamente inesistenti

«Per operazioni inesistenti devono intendersi non solo quelle riferibili all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di inesistenza soggettiva, nella quale, pur risultando i beni entrati nella disponibilità materiale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, venga accertato che uno od entrambi i soggetti siano falsi» (Cass., sez. V, n. 12168 del 26 maggio 2009).

La nozione di fattura soggettivamente inesistente in materia di IVA presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto e, dall'altro, la simulazione soggettiva, vale a dire la provenienza della merce da ditta diversa da quella indicata in fattura.

In tal caso non si è in presenza di un'operazione fittizia ma di un documento contabile emesso da chi non ne ha titolo.

In particolare, la Corte di Cassazione ha chiarito gli elementi in presenza dei quali è lecito supporre il carattere fittizio della natura quantomeno trilaterale dell'operazione:

- L'intermediario è una società di comodo essendo priva di sede operativa, di organizzazione stabile ed intestata a persone sprovviste della necessaria competenza nei settori commerciali di operatività;

¹² G. BELLAGAMBA - G. CARITI, *Il sistema sanzionatorio tributario: i reati tributari e le sanzioni amministrative tributarie* (Milano, 2007).

- La società intermediaria è una società di brevissima durata, messa in liquidazione dopo meno di un anno, durante il quale non ha versato nessuna delle imposte dovute, che ha svolto la sua attività in modo del tutto antieconomico¹³ ed in contrasto con qualunque principio di normale ed ordinario svolgimento degli affari¹⁴.

Se nel caso, però, di fatture oggettivamente inesistenti è dedotto un costo a fronte di un pagamento mai avvenuto con assoluta evidenza dell'evasione d'imposta realizzata viceversa nell'ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti una simile evidenza non si impone, dal momento che l'acquisto è comunque effettivamente avvenuto, sia pure da parte di soggetti diversi da quelli indicati in fattura.

La Suprema Corte, V sez., con sentenza n. 735 del 19 gennaio 2010 ha, però, sancito che «è indebita la detrazione dell'IVA relativa a fatture per

¹³ Il tema è stato molto sentito dalla dottrina. Tra i vari interventi si annota R. LUPI, *Equivoci in tema di sindacato del fisco sull'economicità della gestione aziendale*, in Rass. trib. n. 1/2001, p. 214; F. CAPASSO, *Le recenti pronunce giurisprudenziali in materia di potere di accertamento e sindacato delle valutazioni operate dal contribuente*, in il Fisco n. 44/2002, fascicolo n. 1, p. 6976; F. DEZZANI, *Corte di Cassazione: indeducibili i compensi agli amministratori per la parte eccedente la congruità*, in il Fisco n. 13/2002, fascicolo n. 1, p. 1879; A. MIFSUD - M. MARIANO, *L'antieconomicità della gestione aziendale come presupposto dell'accertamento*, in il Fisco n. 46/2002, fascicolo n. 1, p. 7349; S. SCREPANTI, *Il principio di inerenza fra dimensione qualitativa, presunta dimensione quantitativa e sindacato dell'economicità nella gestione aziendale*, in il Fisco, n. 33/2002, fascicolo n. 1, p. 5257; G. ANTICO, *La potestà del Fisco di accertare l'antieconomicità: rapporti con l'accertamento con adesione*, in il Fisco n. 37/2003, fascicolo n. 1, p. 5784; G. BERNONI, *La sindacabilità delle scelte imprenditoriali nella recente giurisprudenza: il comportamento dell'imprenditore e la deducibilità dei costi antieconomici*, in Impresa c.i.n. 1/2003, p. 15; A. IORIO, *Cass. n. 417 dell'11 gennaio 2008: la differenza significativa delle percentuali di ricarico legittima l'accertamento dell'Ufficio*, in il Fisco, n. 5/2008, fascicolo n. 2, p. 882; M. MICHELACCI - D. IROLLO, *Antieconomicità dei comportamenti del contribuente sintomatici di evasione*, in Fiscalitax n. 11/2008, pp. 1462 sg.

¹⁴ L'esperienza operativa degli organi investigativi ha individuato costanti caratteristiche che tipizzano la struttura delle società c.d. cartiere. Queste società, spesso: - formalmente risultano riconducibili a persone fisiche anziane oppure molto giovani; - hanno un ridotto capitale sociale, in ogni caso inadeguato rispetto al volume di operazioni poste in essere; - hanno vita estremamente breve, durante la quale cambiano continuamente sede legale (di fatto non hanno nessuna sede effettiva); - sono società a responsabilità limitata con unico socio; - sono gestite di fatto da persone con diversi e gravi precedenti penali; - formalmente hanno un amministratore unico prestanome, che viene sostituito periodicamente; - non istituiscono o non conservano scritture contabili né libri sociali; - occultano le fatture ricevute e quelle emesse; - sistematicamente omettono di versare l'Iva, anche perché per la maggior parte la trasferiscono su altre società «filtro», scientemente create nell'intento di depistare le indagini; - dopo breve periodo di attività, denunciano il furto o lo smarrimento dei documenti e delle scritture contabili e fanno perdere ogni loro traccia.

operazioni soggettivamente inesistenti, anche se la merce sia stata realmente acquistata ed i costi effettivamente sostenuti».

In tema di imposta sul valore aggiunto, infatti, la fatturazione effettuata in favore di un soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad un'ipotesi di fatturazione con indicazioni incomplete o inesatte di cui all'art. 41, co. 3, del D.P.R. 633 del 1972, né a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui l'operazione è effettuata prescritta dall'art. 21, co. 2, n.1, dello stesso decreto, ma deve essere considerata una fatturazione per operazione soggettivamente inesistente, di cui deve essere versata la relativa imposta in base al citato art. 21, dato che viene ad essere evasa l'imposta relativa al rapporto che si è realmente posto in essere¹⁵.

Come si potrebbe del resto pretendere che, da una parte, l'Erario non incassi l'IVA dovuta dall'intermediario e, dall'altra, l'effettivo acquirente del bene possa invece usufruire della corrispondente detrazione?

L'esigenza imprescindibile di garantire, in ogni caso, il pagamento dell'imposta evasa ha indotto la Legge Finanziaria per l'anno 2005, co. 386, ad introdurre il principio di solidarietà per il pagamento dell'IVA. Infatti, ai sensi dell'art. 60 bis del D.P.R. 633/1972, «in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta»¹⁶.

¹⁵ Cass., V sez., 12 marzo 2007, n. 5719. Nello stesso senso e più chiaramente Cass. civ., V sez., 7 ottobre 2002, n. 14337, in Boll. Trib., 2003, 791. La Corte si è espressa nei seguenti termini: «la disposizione di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 secondo la quale se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, va interpretata nel senso che il corrispondente tributo viene ad essere considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione, conseguentemente, "isolata" da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione, tra iva «a valle» ed iva «a monte», che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del citato D.P.R. n. 633».

¹⁶ L'inserimento dell'art. 60-bis nel D.P.R. n. 633/1972 è avvenuto tramite la l. 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria per il 2005). Il d.m. 22 dicembre 2005, recante *Adozione dell'articolo 60-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*, pubblicato nella G. U. n. 304 del 31 dicembre 2005, individua le seguenti categorie di beni, limitatamente alle quali, in quanto statisticamente ritenute particolarmente a rischio di costituire oggetto di operazioni fraudolente, è applicabile la solidarietà in parola: «(...) a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi (...); b) prodotti di telefonia e loro accessori (...); c) personal computer, componenti ed accessori (...); d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche (...)». La norma risulta in linea con l'art. 205 della Direttiva del Consiglio europeo 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, secondo cui «(...) gli Stati membri possono stabilire che una persona

Un simile ragionamento non desta alcuna obiezione se la presunzione di colpevolezza trova riscontro sul piano fattuale, ma non tiene adeguatamente conto dell'ipotesi, non così irreali, dell'inconsapevole partecipazione di un operatore commerciale ad un ampio fenomeno di truffa carosello. In altri termini, se un operatore commerciale si trova ad acquistare prodotti di telefonia da una società c.d. filtro ignorando del tutto di contribuire ad una truffa fiscale ai danni dello Stato, come può lo stesso dimostrare tale sua non colpevolezza?

Il sistema legislativo italiano sembra, infatti, riconoscere, in qualche misura, valenza giuridica all'assenza dell'elemento soggettivo soltanto in sede

diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'Iva». Sull'art. 60-bis, d.p.r. n. 633/1972 si veda, *ex multis*, S. CAPOLUPO, *Iva: nuove misure di contrasto*, in il Fisco, 2004, pp. 7545 sg.; F. ANTONACCHIO, *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in il Fisco, 2005, pp. 2723 sg.; F. DAL SAVIO, *IVA: la responsabilità del cessionario per l'omesso versamento dell'imposta. Alcune riflessioni sull'applicazione dell'art. 60-bis del d.p.r. n. 633/1972*, in il Fisco, 2005, pp. 7178, sg.; U. DI NUZZO - M. QUERQUI, *La pianificazione fiscale concordata introdotta dalla l. n. 311 del 30 dicembre 2004 (Finanziaria 2005) quale strumento di contrasto all'evasione e di emersione dell'imponibile*, in il Fisco, 2005, pp. 332 sg.; N. DITOLVE, *Frodi Iva e norme di contrasto: alcune considerazioni sull'art. 60-bis del d.p.r. n. 633/1972 "Solidarietà nel pagamento dell'imposta"*, in il Fisco, 2005, pp. 5518 sg.; A. MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in Rass. trib., 2005, pp. 755 sg.; M. THIONE - M. SILVANI, *Contrasto all'evasione: nuovi strumenti di politica fiscale e recenti strategie operative degli organi di controllo*, in il Fisco, 2006, pp. 2248 sg.; B. CARTONI, *L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario*, in il Fisco, 2005, pp. 1038 sg.; P. TUCCI - M. QUERQUI - M. QUERQUI, *Le novità introdotte dalla Finanziaria 2005 nel comparto Iva: in particolare le disposizioni antielusive di contrasto alle "frodi carosello"*, in il Fisco, 2005, pp. 2106 sg.; I. CARACCIOLI, *Interposizione e norme antifrodi in materia di Iva: profili penali*, in il Fisco, 2006, pp. 2156 sg.; A. CAROTENUTO, *Fatture per operazioni inesistenti: conseguenze fiscali e penali*, in il Fisco, 2006, pp. 4211 sg.; U. DI NUZZO, F. RUIS, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in il Fisco, 2006, pp. 2888 sg.; E. MASTROGIACOMO, *La responsabilità solidale del cessionario nelle frodi Iva (art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972)*, in il Fisco, 2006, pp. 2639, sg.; M. PEIROLO, *Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in il Fisco, 2006, pp. 5005 sg.; M. PISANI, *I comportamenti elusivi nella disciplina dell'Iva*, in il Fisco, 2006, pp. 4441 sg.; D. DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in il Fisco, 2007, pp. 4571 sg.; P. MERCURIO, *L'applicazione della solidarietà nel pagamento dell'Iva per contrastare le frodi negli scambi intracomunitari*, in il Fisco, 2007, pp. 4132 sg. e, dello stesso Autore, *IVA: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello"*, in il Fisco, 2007, pp. 3836 sg.; P. URBANI, *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi Iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in il Fisco, 2007, pp. 1872 sg.; C. PESSINA - C. BOLLO, *Finanziaria 2008: la responsabilità del cessionario in materia di IVA*, in il Fisco, 2008, pp. 1163 sg.; E. TERZANI, *La solidarietà tributaria del cessionario in materia di compravendite immobiliari: problematiche applicative e profili accertativi*, in il Fisco, 2008, pp. 5212 sg..

penale mentre in sede tributaria rileverebbe ben poco. Contrariamente al processo penale, infatti, il processo tributario si può basare su presunzioni, che, indipendentemente dall'accertamento dello stato soggettivo del contribuente, dimostrino l'oggettiva infrazione fiscale¹⁷.

La Corte di Cassazione afferma che l'elemento soggettivo della conoscenza della circostanza relativa alla illegalità o illiceità degli accordi esistenti tra le società variamente interessate alle vendite non viene in rilievo agli effetti del rapporto tributario.

L'infrazione fiscale si configura, pertanto, per il solo fatto oggettivo che il contribuente con il proprio comportamento, doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l'Amministrazione di non conseguire il pagamento dell'imposta effettivamente dovuta. In altri termini, ciò che rileva, agli effetti fiscali in genere e dell'IVA in specie, è il solo fatto oggettivo dell'infrazione.

5. L'asimmetrica distribuzione dell'onere probatorio alla luce della giurisprudenza della Cassazione

«In materia di IVA, la fattura è documento idoneo a provare un costo dell'impresa; nell'ipotesi di fatture che l'amministrazione ritenga relative ad operazioni in tutto o in parte inesistenti, non spetta al contribuente provarne l'effettività, ma all'amministrazione stessa dedurre argomenti idonei a palesare l'inesistenza o la diversa e minore entità dell'operazione oggetto della fattura. Tuttavia, qualora l'amministrazione fornisca sufficienti elementi per sostenere l'affermazione che alcune fatture riflettono operazioni in tutto o in parte fittizie, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza e consistenza di tali operazioni si sposta sul contribuente» (Cass., sez. V, n. 8247 del 31 marzo 2008¹⁸).

¹⁷ A. GULISANO - L. NISCO, *Frodi carosello: ricostruzioni del fenomeno e possibili strategie difensive*, in Corr. Trib. n.13 del 2011.

¹⁸ Concordemente si veda Cass., 11 gennaio 2008, n. 417, in il *Fisco* n. 5/2008, fascicolo n. 1, p. 809, secondo cui «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente, essendo in tali casi pertanto consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purché gravi precise e concordanti - maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente». Si confronti Cass., 23 gennaio 2008, n. 1409, in banca dati *il fiscovideo*, secondo la quale «< (...)

La Cassazione con tale sentenza sancisce espressamente che l'onere probatorio ricade primariamente sull'Amministrazione finanziaria e solo subordinatamente sul contribuente.

La ratio di tale previsione è rinvenibile in un'altra pronuncia della Cassazione, sez. V, del 26 maggio 2009 n. 12168, in cui la Suprema Corte statuisce che «l'onere della prova del fatto costitutivo della pretesa fiscale incombe sull'amministrazione finanziaria, anche in ipotesi di inesistenza della singola operazione fatturata, perché l'inesistenza fa comunque emergere una materia imponibile, sia pure sotto il profilo della indetraibilità dell'imposta».

Ciò conferma ulteriormente quanto evidenziato innanzi ossia che l'ordinamento giuridico tributario è connotato da un rigido garantismo volto a salvaguardare, ad ogni costo, le entrate dell'Erario.

È però immediatamente evidente l'asimmetria di posizioni sul versante probatorio, in quanto per l'Amministrazione finanziaria è sufficiente fornire qualche elemento, anche indiziario, atto a dimostrare la fittizietà dell'operazione mentre al contribuente è richiesta una prova ben più rigorosa, non potendo limitarsi ad opporre la regolarità della sua documentazione formale ma dovendo allegare elementi più concreti, che provino l'effettiva esistenza delle operazioni contestate¹⁹.

In una simile costruzione che ha per estremi, da un lato, gli indizi e, dall'altro, una prova pienissima, la buona fede non trova spazio.

Pertanto, «qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indebiti, non assumendo rilievo la propria buona fede» (Cass., sez. V, n. 27072 del 13 novembre 2008²⁰).

pur in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, è legittimo l'accertamento induttivo del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 39, primo comma lett. d) del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ove le dichiarazioni fiscali del contribuente evidenzino un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che non venga spiegato in alcun modo (..) >>.

¹⁹ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali* (Giuffrè, 2010).

²⁰ Il criterio della ricostruzione presuntiva del reddito, che ha alla base la scelta antieconomica, prende piede da varie sentenze dei Supremi giudici, tra cui si annovera Cass., 3 agosto 2001, n. 10649, in banca dati *il fiscovideo*, secondo cui «deve ritenersi legittima, a mente degli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600 del 1973, la rettifica, induttiva del reddito d'impresa operata in presenza di contabilità formalmente regolare quando, sulla base di presunzioni dotate dei requisiti prescritti dall'art. 2729, comma 1, del codice civile, possa fondatamente ritenersi che l'entità del reddito dichiarato si ponga in evidente contrasto con il comune buonsenso e con le regole basilari della

La rigida impostazione emergente dall'orientamento giurisprudenziale della Cassazione desta maggiori perplessità se letta alla luce di una successiva pronuncia la n. 25617 del 17 dicembre 2010, in cui è statuito che «è sempre valido l'accertamento che si fonda su fatture false anche nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non riesca a provare l'accordo simulato ed i rapporti sottostanti con la "cartiera"».

Si comprende, dunque, ancora di più quanto sia labile la prova cui sia tenuta l'Agenzia delle Entrate e ancor meno come possa il contribuente dimostrare la sua estraneità ad una frode carosello²¹.

La motivazione offerta al riguardo dalla Cassazione è che non solo le società cartiere ma anche le società che operano regolarmente possono occasionalmente e/o sistematicamente (parallelamente alle attività lecite) emettere fatture false. Si desume da ciò che l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti non presuppone necessariamente un accordo generale o l'apposita costituzione di società fittizie c.d. cartiere²².

Mi sembra evidente che si riducano sproporzionalmente gli argomenti che il contribuente può addurre per riscattarsi dal ruolo di carnefice in quella stessa vicenda che lo vede doppiamente vittima. Vittima di una frode a cui lo stesso non ha partecipato consapevolmente e vittima dell'enorme potere dell'Amministrazione finanziaria che lo costringe all'esplicazione di prove impossibili.

La società che si trovi coinvolta in una vicenda fraudolenta dovrà, infatti, munirsi di una documentazione giustificativa, che dimostri, primariamente, il suo impegno nella verifica dell'effettiva esistenza ed operatività commerciale del fornitore e che essa non ha tratto alcun illecito profitto in termini di prezzi di acquisto inferiori a quelli di mercato dimostrando, per esempio, che i prezzi applicati erano in linea con il valore normale (circo- stanza, peraltro, che di per sé escluderebbe l'applicazione della responsabilità solidale del cessionario ex art. 60 bis del D.P.R. 633/1972). Inoltre, è

ragionevolezza (...). Ne consegue, a detta di Cass., 16 gennaio 2009, n. 951, in banca dati *il fiscovideo*, che diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale dell'operazione e il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea (si confronti Comm. trib. Reg. Del Lazio, 27 luglio 2007, n. 115, *ivi*, che è propensa a ritenere che un comportamento antieconomico dell'imprenditore costituisce, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, elemento indiziario da cui è consentito dedurre l'esistenza di un reddito occultato; di conseguenza, incombe sul contribuente, il quale voglia contestare tale determinazione, documentare il proprio assunto e fornire una giustificazione razionale ed analitica delle proprie scelte dando adeguata ragione delle singole operazioni giudicate antieconomiche).

²¹ P. NAPOLITANO, *Frodi carosello, la buona fede non ferma la giostra*, in *FiscoOggi*.

²² Cass., sez. V, 17 dicembre 2010, n. 25617.

fondamentale che la documentazione in possesso della società non evidenzi alcuna discrasia tra l'aspetto formale e quanto, al contrario, effettivamente accaduto nelle relazioni commerciali, che hanno condotto alla realizzazione dell'operazione; le transazioni devono essere ricostruibili secondo oggettive e riscontrabili operazioni bancarie; deve dimostrarsi l'effettiva e puntuale consegna della merce richiesta ai fornitori e conseguentemente l'assenza di ragionevoli dubbi circa la veridicità delle transazioni poste in essere²³.

La prova piena pretesa da parte del contribuente deve, pertanto, fugare ogni sospetto di inesistenza sia soggettiva che oggettiva dell'operazione commerciale realizzata²⁴.

Sorgono, a tal punto, alcune perplessità: una volta che il soggetto passivo – estraneo alla frode – abbia rilevato una anomalia del prezzo o delle modalità oggettive di effettuazione dell'operazione, questi deve domandare alla controparte le ragioni della peculiarità? E se la controparte non intende dare spiegazioni o fornisce spiegazioni insufficienti o tautologiche, il soggetto passivo si dovrà astenere dal perfezionamento dell'operazione?

In realtà non sussiste nelle legislazioni europee il diritto di una parte contrattuale di conoscere l'organizzazione di impresa della controparte o le ragioni per le quali questa preferisce una certa modalità di adempimento o i fattori che giustificano un prezzo.

Il «contribuente-investigatore» potrebbe, pertanto, ragionevolmente non ottenere alcuna risposta o comunque risposte inadeguate, tali da lasciare un margine di incertezza intorno alla correttezza della controparte.

In tal caso è innegabile che il contribuente abbia comunque adempiuto i suoi obblighi di diligente indagine circa la possibilità di una frode.

6. l'elemento volitivo della partecipazione alla frode carosello nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

L'esigenza degli Stati membri di dotarsi di appropriati strumenti preventivi e repressivi delle frodi all'IVA non giunge fino al punto di forzare i principi fondamentali di funzionamento dell'imposta²⁵.

²³ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, GIUFFRÈ, 2010; A. DI PIETRO, *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, KLUWER, 2010.

²⁴ M. BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Corr. Trib.* n. 20/2007, p. 1625.

²⁵ Comunicazione della Commissione europea 16 aprile 2004, COM (2004) 260 def.,

In tale ottica, il coinvolgimento di un operatore commerciale in buona fede in una catena di cessioni facenti parte di un carosello fiscale non consente all'Amministrazione di uno Stato di negare a quest'ultimo il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte²⁶.

Al riguardo, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea precisa che «il diritto di dedurre l'imposta pagata a monte da parte dell'operatore non può essere pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia inficiata da frode all'imposta sul valore aggiunto (...) dal momento che tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo impositivo e, in via di principio, non può essere soggetto a limitazione» (CGCE sent. C-276/02).

Al contrario, sul contribuente graverebbe un obbligo dai confini inaccettabilmente indefiniti perché chiamato a ricercare anche frodi lontane dalla propria cessione, che potrebbero, però, avere effetti nefasti anche su di lui.

In particolare, la Corte di Giustizia UE, cause riunite C-439/2004, C-440/2004, C-354/2003 e C-355/2003, ha statuito che, «per negare al soggetto acquirente il beneficio della deduzione dell'IVA assolta a monte per rivalsa sugli acquisti, occorre che risulti accertato che la cessione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto».

La giurisprudenza comunitaria sembra, pertanto, interpretare la normativa europea in materia di IVA nel senso che il titolare del diritto di deduzione perde tale diritto solo quando abbia partecipato scientemente

recante *Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA*, attraverso la quale gli Stati membri sono invitati ad adottare iniziative per rispondere al particolare problema della frode della «società fittizia», tra le quali: - attività ispettive e di controllo, in concomitanza con accurate analisi di rischio da effettuarsi attraverso strumenti rilevatori di pericolosità fiscale in capo a determinati operatori; - l'imposizione di prestazione di garanzie finanziarie; - la cancellazione della posizione IVA in caso di accertato contesto illecito in cui il soggetto dovesse trovarsi coinvolto, allo scopo di evitare il ripetersi di analogo reato; - la statuizione della responsabilità amministrativa solidale degli acquirenti nazionali per il mancato versamento dell'imposta da parte del precedente venditore, con la specificazione, tuttavia, che il chiamato in causa in solidarietà sia consapevole del contesto fraudolento sotteso al mancato versamento dell'IVA.

²⁶ P. CENTORE, *Manuale dell'Iva europea*, V edizione (Kluwer, 2008).

ad un fenomeno di frode ed, a tal fine, il suo coinvolgimento deve essere valutato sia secondo criteri di partecipazione materiale al fatto concreto che secondo elementi di partecipazione psicologica²⁷.

In altri termini, sarebbe necessario indagare sia la presenza di una condotta commissiva od omissiva che sia concausa dell'evento illecito sia l'aspetto soggettivo della colpevolezza in termini di dolo o di colpa.

Deve dedursi, conformemente al ragionamento della giurisprudenza comunitaria, che gli operatori, che adottano tutte le misure che possano essere da essi ragionevolmente pretese al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode all'IVA, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

Esistono alcuni punti che segnalano una cesura di continuità tra la soluzione della Corte di Cassazione rispetto alle argomentazioni seguite dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Innanzitutto, l'interpretazione estensiva data dalla Corte di Cassazione all'art. 21, co. 7, del D.P.R. 633 del 1972 sembra contrastare con la richiesta della Corte di Giustizia di proporzionalità delle misure anti-frode che, comunque, dovrebbero evitare in ogni caso le distorsioni derivanti dalla doppia imposizione e dalla conseguente violazione del principio di neutralità dell'IVA. Il meccanismo avallato dalla Suprema Corte italiana sembra, infatti, proprio ledere tali principi, perché conduce l'Amministrazione a richiedere l'imposta tanto al cedente quanto al cessionario.

In secondo luogo, per negare la detraibilità dell'IVA in capo al cessionario, la Cassazione adopera il filtro dell'inerenza²⁸: nega che l'imposta pagata al soggetto che si presume interposto possa essere detratta, in quanto non sarebbe inerente l'attività d'impresa. Ciò non trova riscontro nella giurisprudenza comunitaria che riconnette il diritto di detrazione alla destinazione dei beni e dei servizi acquistati alla realizzazione di operazioni soggette ad IVA²⁹.

²⁷ S. CAPOLUPO - P. COMPAGNONE - L. VINCIGUERRA - P. BORRELLI, *Le ispezioni tributarie*, I edizione (Kluwer, 2009); S. CNOSSEN, *VAT Coordination in Common Markets and Federations Lessons from European Experience*, Tax Law Review, Vol. 63, No. 3, 2010.

²⁸ R. ANTIFORA, *La deducibilità dei costi dell'impresa in base al principio di inerenza* (Maggioli, 2008).

²⁹ M. PEIROLO, *La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea sulle frodi iva in ambito intracomunitario*, in *il Fisco*, 2007, p. 12539.

7. Il mutamento di orientamento della Suprema Corte italiana

La Corte di Cassazione, V sez., con la sentenza 11 aprile 2011 n. 8132 ha, da ultimo, sancito che «il contribuente committente-cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell'IVA, anche se pagata, relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di conoscere che il venditore-prestatore è autore di un'operazione in frode all'IVA e se vuole vedersi riconosciuto il diritto di detrarre l'IVA ha l'onere di dimostrare che è incolpevole la sua ignoranza di aver partecipato ad una operazione in frode dell'IVA».

Nella motivazione della sentenza in commento la Suprema Corte muove dalla concezione che la motivazione della sentenza del Giudice di merito debba contenere un elemento strutturale ossia una formula letteraria con la quale si descrive, in relazione all'oggetto, il passaggio logico del dichiarante dallo stato psicologico iniziale di inesistenza (ignoranza) di un giudizio (contenuto di genere della motivazione) allo stato psicologico finale di esistenza di un giudizio specifico (contenuto di specie della motivazione). In altri termini, nella motivazione devono essere contenute sia la descrizione del processo dinamico di formazione dell'atteggiamento psicologico del dichiarante sia l'esposizione del risultato del passaggio logico dall'ignoranza - iniziale posizione statica - alla conoscenza sotto la specie del giudizio - posizione statica finale -, che è l'approdo statico dell'attività di acquisizione della conoscenza intorno all'oggetto³⁰. In sostanza, la motivazione di una sentenza deve articolarsi in una subdichiarazione, il cui contenuto è un giudizio statico e in una seconda subdichiarazione, il cui contenuto è un giudizio dinamico.

Applicando, poi, una simile impostazione al caso sottoposto al suo esame, la Suprema Corte constata che la motivazione della sentenza, contro

³⁰ Cass., V sez., 18 aprile 2003, n. 6233; Cass., V sez., 11 giugno 2003, n. 9301; Cass., V sez., 1 luglio 2003, n. 10364; Cass., V sez., 1 luglio 2003, n. 10373; Cass., V sez., 17 dicembre 2003, n. 19362; Cass., V sez., 17 dicembre 2003, n. 19367; Cass., V sez., 22 gennaio 2004, n. 1037; Cass., V sez., 29 marzo 2004 n. 6244; Cass., V sez., 2 aprile 2004, n. 6539; Cass., V sez., 28 luglio 2004, n. 14219; Cass., V sez., 26 agosto 2004, n. 17024; Cass., V sez., 29 settembre 2004, n. 19481; Cass., V sez., 14 ottobre 2004, n. 20263; Cass., V sez., 6 dicembre 2004, n. 22867; Cass., V sez., 5 gennaio 2005, n. 130; Cass., V sez., 29 settembre 2005, n. 19085; Cass., V sez., 17 ottobre 2001, n. 20081; Cass., V sez., 18 novembre 2005, n. 24417; Cass., V sez., 18 novembre 2005, n. 24418; Cass., V sez., 18 novembre 2005, n. 24419; Cass., V sez., 23 gennaio 2006, n. 1236; Cass., V sez., 2 maggio 2006, n. 10079; Cass., V sez., 4 maggio 2007, n. 10263; Cass., V sez., 29 febbraio 2008, nn. 5470 e 5471; Cass., V sez., 26 maggio 2008, n. 13500; Cass., V sez., 21 gennaio 2009, n. 1446 e n. 1447; Cass., V sez., 30 dicembre 2009, n. 27935.

cui è stato proposto il ricorso in Cassazione, si compone di una serie di dichiarazioni motivazionali semplici quali:

1. la Guardia di Finanza e l'Ufficio non hanno sufficientemente provato, ma semplicemente presunto, che la Società fosse a conoscenza del circuito fraudolento messo in atto dal fornitore iniziale e dalle società intermedie;
2. non è stato provato che la Società conoscesse la fittizietà delle società intermedie e le omissioni di Iva ad opera delle stesse;
3. la Guardia di Finanza e l'Ufficio non hanno provato che la Società fosse a conoscenza delle precedenti fatturazioni od omissioni di IVA da parte di altre società, né che avesse partecipato attivamente al pregresso meccanismo fraudolento;
4. in proposito non risultano in atti presunzioni gravi, precise e concordanti, basate su fatti certi, tali da far fondatamente ritenere il predetto coinvolgimento della Società;
5. in sostanza l'Ufficio ha basato il proprio convincimento su semplici presunzioni, basate su altre presunzioni, nonché su indizi o mezzi di prova non validi.

È evidente che tali dichiarazioni motivazionali siano tutte subdichiarazioni di giudizio statico a cui non sono accompagnate altrettante subdichiarazioni di giudizio dinamico necessarie, all'inverso, per aversi una motivazione vera ossia non apparente e sufficiente.

In altri termini, il Giudice di merito nel giudicare le singole controversie sottoposte al suo esame deve svolgere due diverse attività tra loro connesse. Egli deve, anzitutto, conoscere dell'esistenza dei fatti di causa e dei fatti rilevanti per la prova dei fatti di causa (attività di scienza) al fine di accertare gli uni e gli altri. In secondo luogo, deve adottare i comportamenti intellettivi idonei a valutare l'(in)idoneità dei fatti adottati come prova dei fatti di causa a svolgere la funzione ipotizzata dalle parti ed i comportamenti intellettivi idonei a qualificare i fatti di causa come giuridicamente (ir)rilevanti e, quindi, (in)idonei ad esser inseriti in una categoria dei fatti assunti da una norma giuridica come loro elemento costitutivo (attività di giudizio) al fine di valutare i fatti di prova e qualificare i fatti di causa.

In particolare, il Giudice di merito nella motivazione della sentenza emessa non dovrebbe limitarsi ad una mera descrizione dei fatti della causa ma, piuttosto, dovrebbe rappresentare il suo ragionamento decisorio. In ciò si sostanzierebbe, infatti, una vera motivazione composta da una subdichiarazione statica ed una subdichiarazione dinamica.

Solo una motivazione del genere consentirebbe alla Suprema Corte di verificare se il Giudice d'appello abbia operato in maniera metodicamente corretta senza alcuna esposizione al rischio di invadere la sfera del merito della controversia, che resta completamente affidata al Giudice di merito.

Per di più, una motivazione strutturalmente lacunosa sarebbe non solo insufficiente ma addirittura apparente e, quindi, sostanzialmente inesistente, perché non si comprenderebbe né quali siano gli oggetti dell'attività di conoscenza né quali siano i comportamenti cognitivi assunti (attività di scienza e attività di giudizio).

In questo stesso senso, da ultimo, Corte di cassazione, V sez., 30 dicembre 2009, n. 27935 in cui è chiarito che «la sentenza deve contenere la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto, cioè: 1) l'indicazione specifica sia dei fatti di causa sia dei fatti addotti per la loro prova; 2) la descrizione sia dei comportamenti intellettivi di valutazione delle prove sia dei comportamenti intellettivi di qualificazione dei fatti di causa; 3) gli atti di giudizio statico e finale per ciascuna serie di comportamenti intellettivi».

La giurisprudenza della Cassazione ha infine fornito alcune indicazioni sulla prova di cui è onerato il contribuente al fine di provare la sua ignoranza non colpevole. Affinché, infatti, il contribuente possa operare la detrazione dell'IVA pagata per operazioni ipotizzate come soggettivamente inesistenti occorre che egli dimostri di essere stato ignaro dei rapporti sussistenti tra venditore e fatturante in relazione alle operazioni intercorse aventi ad oggetto il bene ceduto.

Il regime giuridico a cui è sottoposto ogni vincolo di conoscere, anche quello che appartiene alla specie dell'onere, si compone di due elementi strutturali: la situazione giuridica oggettiva di conoscibilità, nella quale il soggetto vincolato si deve trovare, ed il suo processo cognitivo, il quale a sua volta si articola nella capacità cognitiva del soggetto e nel suo comportamento volto ad acquisire la conoscenza o comportamento cognitivo.

«Sul piano processuale, poi, il soggetto, sul quale grava l'onere di conoscere, in tanto si sottrae alla conseguenza dell'inadempimento del suo vincolo, in quanto dimostri almeno uno di questi due fatti: a) di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità dell'oggetto della conoscenza da acquisire; b) che, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata e nonostante la sua esplicitazione volta ad adottare un comportamento cognitivo idoneo, egli non è stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti

collegati all'operazione. Si tratta di accertamenti di fatto articolati e complessi, che è compito del giudice di merito effettuare valutando le prove fornite dal contribuente» (Cass., V sez., 11 aprile 2011 n. 8231).

La sentenza in commento dimostra chiaramente che le criticità, che, in qualche modo sono state evidenziate anche in questa sede, sono state recepite dalla Suprema Corte, la quale ha fornito risposte coerenti al consolidato orientamento giurisprudenziale comunitario.

In altri termini, nonostante l'eventuale responsabilità del contribuente continui ad essere valutazione di competenza del giudice di merito, si richiede a quest'ultimo una più rigorosa valutazione, di cui render conto nel ragionamento decisorio descritto in motivazione, degli elementi di prova adottati dall'Amministrazione finanziaria per provare il reato di evasione fiscale contestato al contribuente, ponendo fine, in tal modo, a quella prassi secondo cui potevano essere sufficienti a fondare la colpevolezza anche meri indizi.

D'altro lato, sembra profilarsi la concreta possibilità per il contribuente di dimostrare la sua estraneità ad una frode carosello provando la propria buona fede.

In definitiva, la prova «non impossibile» dell'inconsapevole partecipazione ad un carosello fiscale diverrebbe da sola sufficiente a fondare un giudizio di non colpevolezza.

Tax Court of First Instance of Mantua, Section I, decision of 13 May 2010 (delivered on 27 May 2010), No. 137

Exchange of information between Tax Administrations of the EU Member States – EU Rules – Lack of taxpayers’ protection provisions – State of residence provisions – Italian Art. 7, L. n. 212/2000 (Taxpayer’s Statute) – Applies.

Exchange of information between Tax Administrations of the EU Member States – Tax assessment – Attachment of documents regarding Exchange of information – Compulsory – Italian Art. 7, L. n. 212/2000 (Taxpayer’s Statute) – Violation – Invalidity of tax assessment act.

In case of exchange of information between Member States of the European Union, according to Directive No. 77/799/EEC, the Italian tax authority shall attach to the tax assessment the documents concerning the modalities through which it obtained information on the assessed taxpayer.

Lacking the attached documents on exchange of information with a foreign tax authority, the tax assessment shall be considered invalid, since, although Art. 7 of Law No. 212/2000 – providing that all the acts of the Italian tax authority shall be grounded – does not provide any form of invalidity, the judge is nevertheless obliged to declare it invalid, being this a peremptory rule of law.

Tax Court of First Instance of Milan, Section XL, decision of 15 October 2009 (delivered on 15 December 2009), No. 367

Exchange of information between Tax Administrations of the EU Member States – EU Rules – Lack of taxpayers’ protection provisions –

State of residence provisions – Italian Art. 7, L. n. 212/2000 (Taxpayer's Statute) – Applies.

Exchange of information between Tax Administrations of the EU Member States – Tax assessment – Attachment of documents regarding Exchange of information – Compulsory – Italian Art. 7, L. n. 212/2000 (Taxpayer's Statute) – Violation – Invalidity of tax assessment act.

Information regarding income produced abroad with no indication of the source of information – It must be treated as a mere presumption – Not enough to base a tax assessment – Request to the stranger Tax Authority to send documents – Compulsory – The taxpayer cannot supply the proof contraria – Invalidity of the tax assessment act (Art. 31-*bis*, D.P.R. n. 600/1973 e art. 2729, comma 2, c.c.)

In case of exchange of information between Member States of the European Union, according to Directive No. 77/799/EEC, the Italian tax authority has the duty to attach to the tax assessment the documents concerning the modalities through which it obtained information on the assessed taxpayer. Lacking such attachment, the tax assessment shall be considered invalid.

In compliance with the principle of transparency and clarity that characterise the administrative activity, tax assessments not attaching the documents obtained through exchange of information with a foreign tax authority are considered invalid, since that fulfillment is a burden of proof for the Italian tax authority. Consequently, in absence of these documents attached in true copy or in original, the mere «qualified report» of income owned abroad obtained by a foreign tax authority, which does not identify the source and the amount, is not a sufficient presumption to support a tax assessment, since it would impose on the taxpayer a disproportionate burden of proof.

First decisions on the *Liechtenstein* case: exchange of information, burden of proof and taxpayer's rights protection *

Pietro Mastellone **

* Edited in English by the Author

** Ph.D. candidate in *Public and Tax Law in the European Dimension* (University of Bergamo), LL.M. in *European Union Business Law with specialisation in European and International Tax Law* (Universiteit van Amsterdam) and tax lawyer in Florence

SUMMARY: 1. *Introductory remarks*; 2. *The issues analyzed by the Tax Courts of Mantua and Milan*; 3. *Which are the procedural guarantees of taxpayers subject to exchange of information?*; 4. *Utilization in Italy of evidence unlawfully obtained abroad*; 5. *Conclusions*.

1. Introductory remarks

The investigation activity of fiscal authority towards taxpayers represents an institutional function rooted in the modern State's necessity to obtain its financial resources¹, but at the same time it should find a correct equilibrium with all taxpayers' procedural guarantees. In our tax system, the law maker issued, almost ten years ago, a catalogue of rights in the so-called «Taxpayer's Bill of Rights» (Law No. 212/2000), which is strengthened by the right to a «fair trial» provided by the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms of 1950 (hereinafter, ECHR), progressively extended by the Strasbourg Court's case law also to taxation², which remains in principle excluded according to Art. 1 of the First Protocol of 1952.

¹ See BORIA, P., *L'interesse fiscale*, Turin, 2002, p. 131.

² On this issue, see GREGGI, M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., Vol. 60, no. 3/2001, Part I, p. 412 et seq.; DORIGO, S., *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in Rass. Trib., Vol. 46, no. 1/2003, p. 42 et seq..

Even from a domestic perspective, the right to a fair trial is now explicitly provided in Art. 111 of the Italian Constitution, as amended by Constitutional Law of 23 November 1999, No. 2, which – in combination with Art. 117 – represents a further «footbridge» of ECHR provisions in our domestic system.³

The decisions under comment belong to the delicate field of cross-border cooperation among tax authorities aimed at tackling international tax avoidance and evasion, a topic that has recently gained great interest among scholars⁴.

As is well known, States' approach in granting assistance and cooperation for assessment and collection of foreign tax claims has been for a long time characterised by a strong reluctance. In this respect, especially thanks to common law jurisprudence, it has been devised the principle of non cooperation in tax matters, based on justifications such as the compliance of national tax sovereignty, the public nature of tax provisions and their spatial application within the national borders, the need that judges shall not interpret foreign tax statutes, etc.⁵ This contrariety to extraterritorial application of tax law (so-called «revenue rule») – defined for the first time by Lord Mansfield, who held that «no country ever takes notice of the revenue laws of another»⁶ – if in past centuries it might have been understandable in the light of the strong trade and political rivalry environment among States, it recently started to be overcome with the creation of proper international tax cooperation platforms.

The progressive expansion of international commercial exchanges and the globalised economy made the movement of capital more fluid⁷, with a parallel increase of international tax evasion, which is hardly contrastable unilaterally⁸.

³ In this sense DEL FEDERICO, L., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., Vol. 69, no. 2/2010, Part I, p. 227.

⁴ Recently, see CASTIGLIONE, R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in Giust. Trib., Vol. 3, no. 3/2009, p. 258 et seq..

⁵ The traditional reluctance of States towards international tax cooperation is grounded also in the sector strictly linked with the economic system. In this sense, see MARINO, G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in Rass. Trib., Vol. 53, no. 2/2010, p. 447. At the international level, an analogous reasoning is valid also in criminal law: see CIAMPI, A., *L'assunzione di prove all'estero in materia penale*, Padua, 2003, p. 24.

⁶ *Holman v. Johnson*, (1775) 1 Cowp. 341, 343. In literature, see SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padua, 1978.

⁷ See GALLO, F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti del coordinamento fiscale*, in VVAA., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, Acts of the international congress held in Stresa on 19 and 20 May 2000, p. 34.

⁸ The assistance from the State where the income and the relevant information are placed is

The consciousness of a necessary collective approach to face such phenomenon was reflected in several initiatives from the EU, the OECD and the Council of Europe.

With the recent economic crisis the international community, under the impulse of the US, adopted at the G-20 held in London on 2 April 2009 a renewed strategy of tax cooperation aimed at tackling all those «non-cooperative jurisdictions, including tax havens» and protecting domestic revenues and financial systems. In that occasion, the leaders of participant States identified several basic conditions according to which jurisdictions were included in the black, gray or white lists, drawn up by the OECD, which for the first time faced the problem in terms of lists based exclusively on the fulfillment of a formal standard (signature of at least 12 tax agreements providing exchange of tax information). After the G-20, «non cooperative» jurisdictions started a real race for the signature of international agreements providing tax cooperation mechanisms, with the aim of avoiding sanctions (even of economic nature) imposed by the global powers.

Nevertheless, the changed scenario of cross-border cooperation has not been accompanied by a parallel development of taxpayer's protection in international exchange of information procedures⁹.

2. The issues analyzed by the Tax Courts of Mantua and Milan

The decisions under comment have a particular interest since for the first time the lower courts explicitly faced the problems underlying tax assessments based on banking data and other information obtained with foreign authorities cooperation. Both Courts of Mantua and Milan held invalid the tax assessments based on information on alleged undeclared income related to Liechtenstein bank accounts.

The judges of Mantua verified if it was legitimate a tax assessment based on a «qualified reporting» which, following an exchange of information procedure governed by Directive No. 77/799/EEC, showed to the Italian

necessary also in the light of the principle of territorial sovereignty devised by the international doctrine. See, in particular, POCAR, F., *L'esercizio non autorizzato del potere statale in territorio straniero*, Padua, 1974.

⁹ In this sense, ARDITO, F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padua, 2007, p. 267. Similarly, see MARINO, G., footnote no. 5, p. 445.

tax authority banking information identifying undeclared income in connection with an account held in a Principality's bank.

From his side, the taxpayer held that the tax assessment was invalid for infringement of the so-called motivation *per relationem* discipline (combination of Art. 7, para. 1, Law No. 212/2000 and Art. 42, para. 3, Presidential Decree No. 600/1973), since the documents obtained in force of exchange of information were not attached.

The Tax Court of First Instance of Mantua accepted taxpayer's claims and remarked that in its preliminary investigation the tax authority, having received a «qualified reporting» from a not better identified foreign authority, infringed the attachment obligation of the latter and of cooperation procedure acts. The judges of Mantua did not go further and left unresolved the issue of admissibility of evidence obtained abroad in non-transparent manners (or even unlawful).

Diversely, the Milan judges went into the analysis of this aspect, focusing on the evidential nature of the reporting received by Italian tax authorities. The judges, in fact, considered pivotal for the tax assessment annulment the excessively unreliable nature of «English information», which did not represent a full proof, but only a mere circumstantial evidence. In this case the tax office attached several photocopies of the (alleged) banking information obtained through exchange of information and the «*synthetic brochure*» containing the principal information of the Vaduz trust company, which have been all considered formally defective being unauthenticated copies, i.e. unable to certify officially their alleged origin from the Liechtenstein bank. Moreover, leaving aside those formal defects, the few attached documents did not even specify the bank account's amount, which was presumptively inferred.

This evidence deficiency, according to the Court, should have been resolved by the tax office through a more accurate investigation activity, as expressly provided by Art. 31-*bis*, Presidential Decree No. 600/1973.

3. Which are the procedural guarantees of taxpayers subject to exchange of information?

The analyzed decisions identify the point of equilibrium between tax authority's prerogatives and taxpayer's position, whose financial information is obtained in the frame of international tax cooperation.

Although in both cases the tax authority did not face which was the real source of those documents and the modalities of acquisition, it is likely to imagine that they are linked with the well-known episode originated by Heinrich Kieber, an unfaithful employee of LGT Bank of Liechtenstein that copied on a cd-rom the information of hundreds of foreign account holders with deposits in such institute and, in February 2008, sold them to the German government at the modest price of 5 million Euro. Obtained the information in this manner, the German tax authority started huge recovery actions for uncollected taxes of German citizens and, subsequently, transmitted to other tax authorities – among them also the Italian one – the information related to taxpayers under their jurisdiction on the basis of normative instruments (Directive No. 77/799/EEC, bilateral treaties, etc.).

The basic problem consists, therefore, in understanding if an exchange of information procedure carried on in compliance with a precise legislative framework is capable to «wash away» the original defects linked to an unlawful acquisition of evidence in another State.

Directive No. 77/799/EEC does not provide any kind of protection for the taxpayer subject to exchange of information – such as the right to be informed of the procedure's beginning and the right to be heard – and, consequently, the judges applied the discipline of taxpayers' State of residence, i.e. Italian law.

Wishing that the international community and the EU will soon regulate taxpayers' rights protection in exchange of information procedures, as recently highlighted also by the EU Tax Commissioner,¹⁰ it shall be remarked that nowadays the legitimacy of evidence transmitted by foreign tax authorities may be challenged by taxpayers only on the basis of their domestic rights, with a clear discriminatory treatment variable on the higher or lower protection ensured by national statutes. According to legal scholars, «from a legislative perspective there is a merely indirect protection of taxpayers' interests, since the taxpayer is not informed of a request of information from a foreign tax authority concerning him».¹¹ This regulatory failure inevitably leads to an asymmetry of tools between tax authority and assessed taxpayer.

Especially in the second decision it is clear that the photocopies of alleged bank documents are inconsistent, since it remains unknown and un-

¹⁰ See ŠEMETA, A., *The importance of information exchange in tax matters*, SPEECH/10/653, Leuven, 16 November 2010.

¹¹ See MARINO, G., footnote no. 5, p. 433.

specified by the tax office: a) the body that provided them to the Italian tax authority; b) their date, place and modalities of acquisition. Such incomplete evidence may only be imputed to the Tax Office, which should have at least attached a written confirmation of the Liechtenstein bank testifying the faithful and genuine reproduction of the original banking documents. In any case, the Tax Office should have deepened the preliminary investigation by asking to the transmitting tax authority to identify more precisely source and acquisition methods.

Therefore, both Tax Courts correctly declared invalid the impugned tax assessments, considering unusable the alleged banking information which could not be considered proofs nor mere presumptions and, since the tax process is mainly based on documentary investigation, the involved taxpayers did not have the possibility of giving evidence to the contrary.

4. Utilisation in Italy of evidence unlawfully obtained abroad

At this point, it is worthwhile making some observations about the entrance in our system of evidence used for tax assessments, which has been illegally obtained abroad. This issue, in fact, represents the hardcore of the analysed situations, where the reporting indicated undeclared assets in Liechtenstein and the Tax Court of First Instance of Milan considered also unusable the attached photocopies of banking documents because they were not official.

As previously remarked, the actual international regulatory framework on exchange of information does not provide an adequate protection of taxpayers involved, so the Tax Courts are obliged to apply national tax statutes and, if possible, adopt principles applicable in other fields of law.

In criminal law there are several sources of international and national law that accurately regulate the modalities to be complied in order to use effectively evidence obtained abroad in an Italian criminal proceeding through a rogatory letter.

In this respect, Italy signed the Strasbourg Convention of 1959, which provides as a general rule the application of the law of the State addressee of a rogatory letter (so-called *locus regit actum* principle). According to Art. 3, «the requested Party shall execute in the manner provided for by its law any letters rogatory relating to a criminal matter and addressed to it by the judicial authorities of the requesting Party for the purpose of procur-

ing evidence or transmitting articles to be produced in evidence, records or documents». The rules governing the acquisition of criminal evidence abroad make reference to the local discipline and the proof so formed is transmitted to the requesting authority. Art. 3, para. 3 itself adds that «the requested Party may transmit certified copies or certified photostat copies of records or documents requested, unless the requesting Party expressly requests the transmission of originals, in which case the requested Party shall make every effort to comply with the request». Although the formalities of acquisition of evidence abroad follow the local discipline, the Strasbourg Convention identifies as a basic guarantee the transmission of «authenticated certified» copies or photocopies. On this point the Tax Court of First Instance of Milan focused its attention and considered crucial that «both documents attached to the tax assessment do not have an official nature [...] since they are unauthenticated copies». In addition, as many times remarked by criminal case law that tried to mitigate this severe requirement, in case of transmission of acts in mere photocopies, their authenticity and conformity shall be guaranteed by the formal act of transmission by the foreign authority.¹² Therefore, the Milanese judges correctly considered unusable the alleged banking information since they were photocopies and not accompanied by act of transmission by the foreign authority.

Regarding the rogatory letters discipline, it shall be remarked that case law traditionally adopted an approach to protect taxpayers rights, which is aimed at balancing the entry and relevance of evidence in the Italian legal system with constitutional safeguards. The Italian Supreme Court (hereinafter ISC) held that although at the beginning the *locus regit actum* principle finds application, the judge shall check that proofs transmitted by foreign authorities were not obtained in contrast with basic principles of the Italian system, belonging to the so-called «public order»¹³. In fact, it is obvious

¹² See, in particular, ISC, IV Criminal Chamber, decision of 19 February 2004, No. 18660.

¹³ This judicial trend finds one of its first applications in an old decision, where the ISC held that «the evidence collected abroad is admissible in an Italian judicial proceedings only if it is legally obtained, in respect of the form, in compliance with the statutes of the country where it has been collected and not in violation of the prohibitions of the Reign [of Italy] concerning persons and, in any case, the public order» (ISC, I Chamber, decision of 3 April 1936, Amato, in *Giust. Pen.*, 1936, IV, p. 332 et seq.). In the famous *Buscetta* case, the ISC established that «in order to be admissible in an Italian legal proceeding, the evidence collected abroad shall be legally obtained in respect of its form and in compliance with statutes of the country where it has been collected and, according to Art. 31 of the Preleggi, it shall not contrast with national statutes that in any case relate to public order» (ISC, I Criminal Chamber, decision of 19

that regarding the procedure of evidence acquisition, the national judge cannot subject its validity to compliance of all the rules provided by the *lex fori*. Contemporarily, the levels of international cooperation in criminal evidence acquisition – necessarily governed by the *locus regit actum* principle – and the one regarding the accused fundamental rights – condensed in the right of defence provided by Art. 24 of the Italian Constitution – shall remain separated¹⁴.

On this issue, it has been highlighted that «regarding rogatories made abroad, judicial assistance implies a cooperation among sovereign States that renounce to pretend that in executing the rogatory all the formalities provided by their statutes are rigorously applied. Therefore, the sanction of inadmissibility cannot be imposed for any infringement of domestic modalities, but only – as clearly described by Arts. 729, para. 1-bis, and 727, para. 5-bis, criminal procedure code – for violation of the executive modalities required by international treaties and specifically indicated by the requesting authority (in application of this principle, the Court quashed the decision that declared unusable contra alios the declaration rendered in a German rogatory by a co-defendant with inobservance of formalities provided by Art. 63, criminal procedure code, and confirmed that the only limit is configurable when obtained evidence is contrary to Italian provisions concerning public order»¹⁵.

The rigorous observance of provisions governing the acquisition of evidence abroad has been only recently mitigated by criminal case law, which held that the sanction of inadmissibility cannot be imposed for informal acquisition of evidence abroad outside from the rogatory channel, since such sanction is special and cannot be extended to further situations¹⁶. Similarly, the ISC considered unlawful the seizure for evidentiary purposes

February 1979, in *Riv. Dir. Int.*, Vol. 64, no. 1/1981, p. 174 et seq.).

¹⁴ In this sense, see CARCANO, D., *I principi pattizi: da modalità di esecuzione a limiti alla concedibilità o utilizzabilità*, in LA GRECA, G. – MARCHETTI, M.R. (edited by), *Rogatorie penali e cooperazione giudiziaria internazionale*, Turin, 2003, p. 127.

¹⁵ ISC, I Criminal Chamber, decision of 3 March 2003, No. 41302. For other judgments where the ISC confirmed the inadmissibility of evidence collected abroad that contrast with the Italian public order for infringement of the right of defence, see ISC, VI Criminal Chamber, decision of 20 January 2002, No. 3383; ISC, II Criminal Chamber II, decision of 8 March 2002, No. 20100; ISC, II Criminal Chamber, decision of 5 March 1999; ISC, I Criminal Chamber, decision of 13 December 1996, No. 6796; ISC, I Criminal Chamber, decision of 5 June 1995, No. 7879; ISC, VI Criminal Chamber, decision of 19 November 1993. In the same line, see also Constitutional Court, decision of 25 July 1995, No. 379.

¹⁶ ISC, II Criminal Chamber, decision of 20 February 2009, No. 11116.

(*sequestro probatorio*) of smuggled goods if entirely based on information informally obtained by foreign authorities, which involved «urgent informative acts, legally obtained by the Italian police according to Art. 330, criminal procedure code, although in cooperation with the Croatian and Slovenian authorities [...] in a phase before the ascertainment of the news of crime, where the safeguards provided by Art. 727 et seq., criminal procedure code are not applicable»¹⁷.

In criminal law the judges have never put in discussion the insurmountable limit of public order, whose hard-core is the right of defence.

All these remarks shall be applicable to the analysed cases, with the necessary adjustments.

Liechtenstein is a tax haven with specific domestic rules providing a strict banking secrecy, whose violation involves heavy criminal sanctions, including the imprisonment for up to six months¹⁸. Liechtenstein ratified the Strasbourg Convention of 1959 on 28 October 1969 (entered into force on 26 January 1970), whose Art. 2 – in its original version – expressly provided that judicial assistance may be refused if the request concerned tax crimes. Only with the Additional Protocol adopted on 17 March 1978, the Parties decided to erase such limitation and, nowadays, judicial assistance must be granted only when tax crimes are punishable in the requesting State and in the requested one (so-called «principle of double incrimination»). In tax law, Liechtenstein signed in 2004 an Agreement providing similar measures to those provided by the *Savings Directive* (Directive No. 2003/48/EC). Those measures provide a (mild) form of cooperation with EU national authorities aimed at repressing tax frauds and Liechtenstein agreed to apply a withholding tax on savings income. Art. 10 of such Agreement provides an exchange of information only in case of *tax fraud*, which is punishable in both States.

Since the criminal offence of tax evasion assumed by the Milan and Mantua Tax Offices is not punishable in Liechtenstein, by virtue of a different sensibility on its criminal nature¹⁹, all the rogatory letters promoted by Italian authorities have been rejected.

¹⁷ ISC, II Criminal Chamber, decision of 12 December 2002, No. 41534.

¹⁸ See Art. 63, *Law on Banks and Finance Companies* of 21 October 1992, published on 15 December 1992 in the *Liechtensteinisches Gesetzblatt*, No. 108, and subsequently amended in 1998 (see *Liechtensteinisches Gesetzblatt*, No. 223/1998). For a clear analysis, see LENZI, R., *Liechtenstein*, in CONTINI, D. – LENZI, R. – VEDANA, F. (edited by), *Il segreto bancario e fiduciario in Italia e all'estero*, Milan, 2008, p. 103 et seq..

¹⁹ According to SACCHETTO, C., *Lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano*, in this Review, no. 1-2/2009, p. 92, Switzerland and

It is also important the probatory value given in criminal proceedings to banking documents informally obtained and connected to alleged tax evaders with accounts in that State: not by chance, most of the 37 Public Prosecutor's Offices that received the so-called *Vaduz list* abandoned investigations, since evidence appeared informally collected abroad. In any case, information and proofs unlawfully obtained could not have been used against the taxpayer according to Arts. 728 and 191, Italian criminal procedure code.

Therefore, it is untenable the thesis that a subsequent spontaneous exchange of information according to Directive No. 77/799/EEC may, in some way, heal the unlawful acquisition of banking information from German secret services. This aspect convinced the Mantua and Milan judges to annul the tax assessments for derived invalidity. This figure, which in administrative law unanimously «hits a situation formally respectful of the legal standard, but affected by defects of the acts that are its logical antecedent»,²⁰ is conversely quite discussed in tax literature.

Certain authors believe that there is a substantial autonomy between preliminary tax investigation and formal tax assessment, with the consequence that possible defects of the first shall not invalidate the latter.²¹ Following this approach, tax investigations carried on abroad by another tax authority and a subsequent tax assessment made in Italy shall be considered *a fortiori* sealed off, since the Italian tax authority has not formally infringed any domestic procedural rule²².

This thesis is unacceptable because it would transform international tax cooperation in an activity of receiving of stolen information²³, hardly

Liechtenstein «do not recognise the concept of tax fraud as defined by Italian tax law».

²⁰ In this sense, CARINGELLA, F., *Corso di diritto amministrativo*, 4th edition, Milan, 2005, Vol. I, p. 1823.

²¹ See LA ROSA, S., *Irregolarità delle indagini e validità degli accertamenti tributari*, in VV.AA., *Acquisizione di conoscenza e utilizzabilità nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, Proceedings of the Study Conference organised by the University of Messina on 11 April 2002, in *Il Fisco*, n. 40/2002, p. 5712–5713.

²² In this sense, CASTIGLIONE, R., *Cooperazione fiscale nell'Unione Europea ed accertamento tributario*, Bari, 2006, p. 287. Similarly, SCHENK-GEERS, T., *International exchange of information and the protection of taxpayers*, Alphen aan den Rijn, 2009, p. 235.

²³ This vivid expression, which refers to the “unorthodox” method of collecting information thorough *intelligence* activities, is devised by MARINO, G., *Paradisi fiscali: dalle black list alle white list, dallo scambio di informazioni alla ricettazione di informazioni*, in FRANSONI, G. (edited by), *Finanziaria 2008*, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, no. 1/2008, p. 213 et seq.. The same Author highlight also that the attempts to regulate the exchange of tax information are not adequate, since in the administrative practice the various existent sources of law (among which

compatible with the principle of legality²⁴, whose enforcement is considered almost universal and not limited within national territorial borders²⁵.

Consequently, those approaches safeguarding taxpayer's position are more convincing²⁶, since in absence of a specific discipline on exchange of information, the Modestinus' principle *in dubio contra fiscum* shall be followed, being an expression of legal civilization in tax law.

In jurisprudence there are three trends on this issue. According to a first trend, derived invalidity is admissible in tax law and invalidates a tax assessment based on unlawfully obtained evidence.²⁷ Another trend believes that in case of unlawfully obtained proofs, these shall be considered unusable and the tax assessment groundless²⁸. Finally, several judgments considered

Directive No. 77/799/EEC) are bypassed by data collection strategies realised by secret services (in this sense, MARINO, G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, Vol. 32, no. 44/2009, p. 3600 et seq.), whose outcome represents the failure of tax cooperation in a frame of legality (see MARINO, G., *supra* at footnote no. 5, p. 433).

²⁴ See LUPI, R., *Quali controlli al di fuori del territorio statale?*, in *Corr. Trib.*, Vol. 32, no. 44/2009, p. 3597 and, in international literature, CALDERÓN, J.M., *Taxpayer protection within the exchange of information procedure between State tax administrations*, in *Intertax*, Vol. 28, no. 2/2000, p. 462 et seq..

²⁵ On this issue, GALLANT, K.S., *The principle of legality in international and comparative criminal law*, Cambridge, 2009.

²⁶ See MOSCHETTI, F., *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in MOSCHETTI, F. (edited by), *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padua, 1984, p. 51 et seq.; PORCARO, G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illecitamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove "incostituzionali"*, in *Dir. Prat. Trib.*, Vol. 76, no. 1/2005, Part I, p. 15 et seq..

²⁷ See ISC, I Civil Chamber, decision of 8 November 1997, No. 11036, with comments of TOPPAN, A., *Accessi, verifiche e ricerche della Guardia di finanza su autoveicoli e 'spontanea' esibizione di documenti utili all'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, Vol. 8, no. 10/1998, Part II, p. 726 et seq.; ISC, I Civil Chamber, decision of 27 July 1998, No. 7368, in Data bank *Fisconline*; ISC, I Civil Chamber, decision of 27 November 1998, No. 12050, in Data bank *Fisconline*; ISC, Tax Chamber, decision of 26 February 2001, No. 2775, in Data bank *BIG Ipsoa*; ISC, Tax Chamber, decision of 29 September 2001, No. 15209, in Data bank *Fisconline*; ISC, Tax Chamber, decision of 3 December 2001, No. 15230, in Data bank *BIG Ipsoa*; ISC, Civil Grand Chamber, decision of 21 November 2002, No. 16424, with comments of FORTUNA, E., *Se l'autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso*, in *Riv. Dir. Trib.*, Vol. 12, no. 12/2002, Part II, p. 793 et seq.; ISC, Tax Chamber, decision of 18 July 2003, No. 11283, with comments of SCARLATA, G. – LUPI, R., *Vizi dell'istruttoria e inutilizzabilità delle prove: si rafforza l'illegittimità derivata*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, Vol. 2, no. 1/2004, p. 1 et seq..

²⁸ See ISC, Tax Chamber, decision of 6 March 2001, No. 3852; ISC, Tax Chamber, decision of 8 June 2001, No. 7791, in Data bank *Fisconline*; ISC, Tax Chamber, decision of 19 June 2001, No. 8344, with comments of GAMBOGI, G., *Utilizzazione ai fini fiscali degli elementi probatori raccolti dalla Polizia giudiziaria*, in *Corr. Trib.*, Vol. 24, no. 39/2001, p. 2943 et seq.; ISC, Tax

as a general rule that unlawfully obtained proofs are usable, unless they contrast with a constitutionally protected right²⁹.

Therefore, the judges gave various interpretations that, although with a different modulation, recognise all an incidence of unlawful evidence on the final tax act.

In my opinion, a correct tax supervision activity shall not be grounded on unlawful acquisition of proofs and, consequently, the figure of derived invalidity is admissible for tax assessments entirely based on banking information obtained through serious criminal offences or whose legal source of acquisition is not exactly identified. From a comparative perspective, in the US the so-called «fruit of the poisonous tree doctrine» is frequently invoked and prohibits to prosecute an individual on the basis of unlawfully obtained proofs³⁰.

This aspect is much clearer in the international scenario. In tax assessments carried on with exchange of information, preliminary investigation is the result of a fractioned activity between the Italian tax authority and a foreign one providing information, which involves an official legal recognition of evidence³¹. For this reason, it is absolutely necessary that the entire procedure – especially the part carried on abroad – is correctly performed and the taxpayer shall fully exercise its right of defence, constantly enforced also in the EU³².

Although Italian case law on this issue is quite rare, certain decisions confirmed that information obtained through an infringement – *i.e.* not through a formal rogatory letter – shall be considered unusable in tax proceedings³³.

Chamber, decision of 1 April 2003, No. 4987, in *Il Fisco*, no. 32/2003, p. 1-5096 et seq..

²⁹ ISC, Tax Chamber, decision of 4 November 2008, No. 26454; ISC, Tax Chamber, decision of 19 February 2009, No. 4001; ISC, Tax Chamber, decision of 20 March 2009, No. 6836.

³⁰ Cfr. BRANSORFER, M.S., *Miranda Right-to-Counsel Violations and the Fruit of the Poisonous Tree Doctrine*, in *Ind. Law Journ.*, Vol. 62, no. 4/1987, p. 1061 et seq..

³¹ On this issue, see LAMPONE, S., *La mutua assistenza amministrativa tra le Amministrazioni finanziarie dell'UE*, in *Riv. Guard. Fin.*, Vol. 51, no. 6/2002, p. 2412.

³² See ECJ, joined cases C-46/87 and C-227/88 *Hoechst AG v. Commission*, decision of 21 September 1989, in *ECR* p. I-2859, para. 15 and, more recently, ECJ, case C-349/07 *Sopropé*, decision of 18 December 2008, in *ECR* p. I-10369, with comments of RAGUCCI, G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, Vol. 52, no. 2/2009, p. 570 et seq..

³³ The following judgments shall be mentioned: Court of Bari, I Chamber, decision of 17 March 1999, No. 1261; Tax Court of Second Instance of Emilia Romagna, decision of 15 December 1999, No. 152; Tax Court of First Instance of Milan, XVIII Chamber, decision of 4 April 2000, No. 178; Court of Bolzano, decision of 15 June 2006, No. 31; ISC, Tax Chamber,

Nevertheless, certain decisions consider that documents transmitted by rogatory letters or obtained in criminal proceedings (therefore, lawfully obtained) shall be used in tax proceedings as simple sources of information, but they can never represent the main ground of a tax assessment³⁴.

The issue of illicit acquisition of information used for grounding tax claims has already been faced in other jurisdictions, especially after the *Kredietbank Luxembourg* case, when between April 1993 and January 1994 a number of employees stole microfiches and other banking documents of several customers and transmitted them to Belgian and Dutch tax authorities.³⁵

6. Conclusions

The Tax Court of First Instance of Mantua upheld taxpayer's appeal and declared void the tax assessment entirely based on a «qualified reporting against the [taxpayer] and concerning investments in Liechtenstein, following an exchange of information» governed by Directive No. 77/799/EEC, since it did not attach the documents related to such exchange of information nor the qualified reporting.

Considered infringed Art. 7, Law No. 212/2000, which provides that «if the grounds mention another act, the latter shall be attached to the act recalling it», the Mantua judges invalidated the tax assessment since – in absence of an express provision in this sense – the *Taxpayer's Bill of Rights* represents an imperative discipline.

The Tax Court of First Instance of Mantua faced and resolved the problem with extreme simplicity by merely highlighting that the tax authority did not comply with exchange of information provisions contained in

decision of 30 May 2008, No. 14516.

³⁴ See in particular, ISC, Tax Chamber, decision of 7 February 2007, No. 2658 and, lastly, Tax Court of First Instance of Florence, XVI Chamber, decision of 19 January 2011, No. 11. *Contra* Tax Court of Second Instance of Rome, VIII Chamber, decision of 3 October 2006, No. 108, which held that banking documents obtained through rogatory letter cannot be used for tax purposes, since it would infringe the speciality principle, and it would be irrelevant an authorisation in that sense issued by the Italian Public Prosecutor.

³⁵ On this issue, see VAN HOEK, A.A.H. – LUCHTMAN, M.J.J.P., *Transnational cooperation in criminal matters and the safeguarding of human rights*, in *Utrecht Law Rev.*, Vol. 1, no. 2/2005, p. 1 et seq.; KAMPEN, T.A. VAN – DE RIJKE, L.J., *The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights*, in *EC Tax Rev.*, Vol. 17, no. 5/2008, p. 221 et seq..

Directive No. 77/799/EEC and infringed, from a national perspective, the duty to attach the relevant documents.

Diversely, the Tax Court of First Instance of Milan analysed the problem more deeply and concluded that the tax assessments was issued on the basis of presumptions not identifying banking information's source, which inverted on the taxpayer a «diabolic» burden of proof (*ad impossibilia nemo tenetur*), *i.e.* the burden of proof concerning facts of which the taxpayer was not (yet) aware.

Maybe not consciously, the analysed decisions gave a practical application in Italy to the principle expressed in *Ravon* case by the Strasbourg Court³⁶, which established that national tax statutes – in order to avoid an infringement of Art. 6 ECHR – shall permit to the taxpayer a full exercise of his right of defense also in tax preliminary investigations, *i.e.* in the phase preceding the formal tax assessment. Considering that the ECHR finds direct application in the Italian system, especially after its consecration as a source of law by the Lisbon Treaty³⁷, it follows that the tax authority shall always verify the origin of fiscal information obtained by another State, in order to ensure a fair trial to the taxpayer³⁸. Being necessary to enforce the fair trial principle also to exchange of information procedures³⁹, it follows that tax assessments based on information stolen in Liechtenstein and then

³⁶ ECHR, decision of 21 February 2008, application No. 18497/03, *Affaire Ravon et Autres c. France*, with comments and Italian translation of MULEO, S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in Riv. Dir. Trib., Vol. 18, no. 7-8/2008, p. 181 et seq..

³⁷ Also the administrative courts have recently confirmed that the European Convention of Human Rights forms an integral part of EU law: see Italian Supreme Administrative Court, IV Chamber, decision of 2 March 2010, No. 1220 and, in more explicit terms, Regional Administrative Court of Lazio – Rome, II-*bis* Chamber, decision of 18 May 2010, No. 11984. Recently, the Italian Constitutional Court expressed a more prudent approach and established that in case a national judge identifies a potential incompatibility between a domestic provision and the ECHR, he shall: a) verify the possibility of interpreting that provision consistently with the ECHR, or, if this is not possible, b) submit the issue to the Constitutional Court. In other words, the Italian Constitutional Court excluded that lower judges may exercise a “diffuse” judicial review of Italian provisions in contrast with the ECHR (Italian Constitutional Court, decision of 11 March 2011, No. 80).

³⁸ In this sense, LUCHTMAN, M., *European cooperation between financial supervisory authorities, tax authorities and judicial authorities*, Antwerp, 2008, p. 182.

³⁹ In this sense see also DEL FEDERICO, L., *Exchange of information between tax authorities and taxpayer's protection: international, eu and domestic aspects*, in this Review, No. Unico 2010, p. 205 et seq..

transmitted to the Italian tax authority cannot be considered valid. Under the criminal law perspective, the ISC recently considered that diffusion on internet of lists of potential tax evaders does not represent the crime of arbitrary publication of acts of a criminal proceeding (Art. 684 Italian Criminal Code), since they are extra-procedural documents referred to the activity of an administrative authority and not of the Public Prosecutor nor of the judicial police and, as such, they are not covered by investigatory secret⁴⁰.

The tax lower courts highlighted that taxpayers were not aware of exchange of information and could not challenge the reliability and lawful acquisition of exchanged documents. Given that the tax authority did not prove – even during the trial – the formal and substantial legitimacy of such «reports» nor clearly identify their source, the judges did the right thing in declaring void the tax assessments. In this respect, the Italian Supreme Administrative Court (*Consiglio di Stato*) adhered to the so-called theory of «relative inaccessibility of endoprocedural tax acts», which is «temporarily limited to pending tax proceedings, since a need of “secrecy” cannot be paramount in the phase following tax preliminary investigations and consisting in the adoption of a final tax assessment, based on income elements leading to the determination of the tax. Reasoning differently, we will reach the singular conclusion that, in a State subject to the rule of law, a citizen may be weighed upon by a tax burden – even in the widest accepted meaning of “fiscal interest” – without knowing why those taxes are claimed and how their amount was determined»⁴¹. The principle expressed by the Italian Supreme Administrative Court leads to consider indispensable that the taxpayer addressee of a tax assessment acknowledges banking documents transmitted by a foreign tax authority.

From the perspective of human rights protection, since it does not exist a discipline providing safeguards to a taxpayer subject to exchange of information, the following guidelines shall be observed:

- a) An automatic entry and an official legal recognition of evidence obtained abroad in domestic tax proceedings is not admissible (so-called «non-inquiry rule» in Anglo-Saxon case law), since the judge shall always verify that the portion of preliminary investigation carried on abroad does not show profiles of violation of the ECHR and, especially, with fair trial (Art. 6) and right to privacy (Art. 8);

⁴⁰ ISC, I Criminal Chamber, decision of 4 April 2011, No. 13494.

⁴¹ Supreme Administrative Court, IV Chamber, decision of 21 October 2008, No. 5144, with comments of AZZONI, V., *Il diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento*, in Boll. Trib., no. 18/2009, p. 1386 et seq..

- b) Certainly in the EU, where it is important to reach the highest level of cross-border cooperation in tax matters, such official legal recognition of proofs shall comply with taxpayer's fundamental rights. In this respect, the recent Directive No. 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive No. 77/799/EEC ensures – although without providing specific articles in that sense – the compliance of «fundamental rights and observes the principles which are recognised in particular by the Charter of Fundamental Rights of the European Union» (Whereas no. 28);
- c) Consequently, exchange of information as such cannot consist in a mere transmission of preliminary investigation's outcome (e.g. banking data), but it shall include precise information and documents illustrating the pre-trial investigation, in order to guarantee the assessed taxpayer basic rights.

The commented decisions are also meaningful because they confirm that also for preliminary investigations based on information provided by foreign authorities we are assisting to a progressive passage from an authoritative vision of relationships between tax authority and taxpayer to a more consensual one, where tax authority's discretion expresses a power with reduced imperativeness-normativeness⁴².

The need of exchange of tax information finds its origin in the consciousness that the globalized era imposes a determination of ability to pay which crosses national borders and, consequently, it becomes fundamental to adequately enforce tax law abroad⁴³. In order to overcome the obstacle represented by the principle of non cooperation in tax matters, the practical need of revenue increase forced the States to widen the concept of «fiscal interest» from a merely domestic perspective to an international one which considers worthy of protection also foreign tax claims as a duty of contribution to public expenses of an analogous State-collectivity. Prof. Fedele's conclusions are fully shareable, since he believes that there should be a «substantial reconsideration of the concept of taxation itself, with the aim

⁴² In this sense, GALLO, F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, Vol. 52, no. 1/2009, p. 26. More incisively, see again GALLO, F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. Trib.*, Vol. 46, no. 1/2003, p. 13. Similarly, see PERRONE, L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, Vol. 50, no. 3/2007, p. 680.

⁴³ On this issue, see MICHELI, G.A., *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, Vol. 36, no. 1/1965, Part I, p. 223.

of expanding the effectiveness area of tax constitutional principles also to those institutions that realise the distribution of the national community's public expenses, so that the interest to a "correct enforcement" of foreign tax systems shall be recognised and protected, for example, by Art. 53 of the Constitution»⁴⁴.

The current *U-turn* made by the international community led to consider tax cooperation as the rule and not anymore as the exception⁴⁵, but a tax assessment activity jointly arranged by tax authorities shall be performed in compliance of taxpayer's rights⁴⁶. It is perfectly understandable that, given the present world economic crisis, the Governments – under the OECD umbrella – adopted a strategy to fight tax havens and non cooperative jurisdictions that sanctioned the «end of banking secrecy era»⁴⁷, but it is still lacking the codification of provisions safeguarding taxpayers subject to exchange of information procedures⁴⁸.

Over the years, the OECD gradually changed its function and became a "club" of tax authorities where the revenue interests result predominant on taxpayer's rights. Such evolution involved also the shift of international tax cooperation from a purpose of avoiding double taxation to a purpose of contrasting international tax evasion and avoidance.

From an international and EU perspective, such discipline does not exist, but certain States are making developments in this sense. For example, the Swiss Federal Council approved on 1 October 2010 the Ordinance of administrative assistance according to double taxation treaties (No. RS 672.204), which provides that Swiss authorities shall refrain from cooperating with foreign authorities if the assistance requested «is based on information obtained or transmitted through criminal offences punished by Swiss law» or if it is contrary to Swiss public order or to the principle of good faith (Art. 5, para. 2).

⁴⁴ See FEDELE, A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. Trib.*, Vol. 42, no. 1/1999, p. 54.

⁴⁵ In this sense, OWENS, J., *Moving towards better transparency and exchange of information on tax matters*, in *Bull. Int'l Tax'n*, Vol. 63, no. 11/2009, p. 557.

⁴⁶ Analogously, DEL FEDERICO, L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti amministrativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, Vol. 20, no. 6/2010, Part I, p. 760, remarks that «tax interest, ability to pay and taxpayer's rights protection shall be balanced and safeguarded coherently».

⁴⁷ See LEADERS OF THE GROUP OF TWENTY, *The Global plan for recovery and reform*, 2 April 2009, para. 15. In literature, see ANAMOURLIS, T. – NETHERCOTT, L., *An overview of Tax Information Exchange Agreements and bank secrecy*, in *Bull. Int'l Tax'n*, Vol. 63, no. 12/2009, p. 616 et seq..

⁴⁸ See BRACEWELL-MILNES, B., *Uses of tax havens*, in *Intertax*, Vol. 28, no. 11/2000, p. 406.

Also French judges recently moved towards this direction on the so-called «HSBC list». As is well known, in 2009 the computer expert Hervé Falciani consigned to the Public Prosecutor of Nice a list of bank account holders with money deposited in the HSBC branch of Genève, containing information of a large number of taxpayers of different nationalities. Once analysed such list, the Public Prosecutor's Office of Nice irregularly transmitted it to the National Revenue Directorate of Paris, which entered various tax assessments and, in particular, obtained the judicial authorisation for domiciliary inspections against a taxpayer. On 8 February 2011, the Court of Appeal of Paris⁴⁹ annulled the ordinances issued by the lower court that authorised such inspections, since:

- a) those information were stolen, i.e. «*obtenues par la commission d'une infraction pénale*»;
- b) in any case, «*la transmission de ces données par le Procureur de la République de Nice à la DNEF au titre de l'article L 101 du LPF est irrégulière puisque cet article vise la communication par l'autorité judiciaire à l'administration des finances de toute indication qu'elle peut recueillir de nature à faire présumer une fraude en matière fiscale*».

A diametrically opposite reasoning was made by the German Constitutional Court⁵⁰, which in the *Liechtenstein* case considered legitimate a domiciliary inspection against a taxpayer exclusively based on the list stolen by Heinrich Kieber to the LGT Bank of Vaduz, and highlighted that:

- a) German criminal procedural rules do not provide an absolute prohibition to use unlawfully obtained evidence, but only in cases of serious, intentional or arbitrary violations, which may involve a predetermined and systematic inobservance of constitutional safeguards;
- b) evidence collected by private parties – and not by a German authority – shall be considered usable, even if obtained through a criminal offence.

According to the *Bundesverfassungsgericht*, since the informer acted spontaneously and merely transmitted banking information to the German tax authorities, the latter lawfully made domiciliary inspections given that in the German system does not find full enforcement the so-called «fruit of the poisonous tree doctrine».

⁴⁹ Cour d'Appel de Paris, Pôle 5 – Chambre 7, Ordonnance du 8 Février 2011.

⁵⁰ Bundesverfassungsgericht, decision of 9 November 2010, No. 2101/09, freely accessible at http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20101109_2bvr210109.html.

To conclude, Italian (but also foreign) tax courts have in this phase the delicate function of controlling that tax supervision activities carried on the basis of information obtained abroad are balanced with taxpayers' rights. The decisions of Tax Courts of First Instance of Mantua and Milan – and also the position expressed by the French judges – are on this track, since they highlight that assessment activities performed with exchanged information shall not be grounded on the disgraceful phenomenon of stolen lists containing names of alleged tax evaders – in addition to the Vaduz list, we shall remember the Pessina list, Falciani list and, lastly, *WikiLeaks* list – which is outside from any frame of legality.

Commissione Tributaria Provinciale di Mantova, Sez. I, sentenza 13 maggio 2010 (dep. 27 maggio 2010), n. 137

Scambio di informazioni tributarie tra Stati membri – Normativa UE – Assenza di previsioni a tutela del contribuente – Rinvio alla normativa dello Stato di residenza – Applicazione dell’art. 7, L. n. 212/2000 - Sussiste

Scambio di informazioni tributarie tra Stati membri – Avviso di accertamento – Allegazione della documentazione circa le modalità di acquisizione delle informazioni – Necessità – Omissione – Imperatività delle norme della L. n. 212/2000 – Violazione – Nullità dell’avviso di accertamento – Sussistenza

Nel caso di scambio di informazioni tra Stati membri dell’Unione Europea, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, l’Amministrazione finanziaria italiana ha l’obbligo di allegare all’avviso di accertamento la documentazione avente ad oggetto le modalità con le quali la stessa ha acquisito le informazioni sul soggetto accertato.

In assenza di allegazione della documentazione attinente allo scambio di informazioni con un’autorità fiscale straniera, il relativo avviso di accertamento dovrà considerarsi nullo, poiché, sebbene l’art. 7 della Legge n. 212/2000 – disciplinante la motivazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria – non faccia conseguire espressamente alcuna forma di invalidità, il giudice è comunque tenuto a rilevarne la nullità in quanto trattasi di una norma imperativa di legge.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Su segnalazione della Direzione Centrale Accertamento, originata dallo scambio di informazioni avvenuto ai sensi della Direttiva del Consiglio dell’Unione Europea relativa alla reciproca assistenza fra le autorità com-

petenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette ed indirette n. 77/799/CEE del 19/12/1977, la Direzione Regionale della Lombardia notificava al contribuente l'invito a comparire per fornire delucidazioni alle dichiarazioni modello Unico per gli anni dal 1999 al 2005 ivi inclusi i chiarimenti circa l'omessa indicazione di investimenti detenuti all'estero e riconducibili a suo nome (...).

Sulla base delle risultanze istruttorie l'Ufficio di Mantova, dopo la segnalazione pervenuta dalla DRE in relazione all'istruttoria esperita, ai sensi degli artt. 37, 38 e 43, D.P.R. n. 600/1973 avrebbe accertato vari redditi di capitale per notevoli somme e costituiti da redditi di fonte estera detenuti dal ricorrente e non dichiarati.

Con memorie illustrative il contribuente ha maggiormente acclarato le proprie istanze contenute nei ricorsi.

Il ricorrente fa presente che il P.M. di Mantova ha presentato richiesta di archiviazione del procedimento penale giudicando insussistente l'ipotesi di reato, richiesta accolta dal GIP del Tribunale di Mantova, che, con suo provvedimento, ne disponeva l'archiviazione (allegato).

La Commissione Tributaria di Mantova, con propria sentenza ha riconosciuto fondate le censure mosse agli accertamenti, emessi per le medesime motivazioni, per gli anni pregressi, dichiarando la assoluta insussistenza della pretesa erariale, annullando gli atti impugnati (sentenza allegata).

Il ricorrente ritiene illegittimi gli accertamenti impugnati per i seguenti motivi in diritto:

- a) violazione articolo 7, 1° comma, Legge n. 212/2000 e dell'articolo 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973;
- b) violazione delle norme in materia di motivazione *per relationem* (mancata allegazione della documentazione posta a base degli atti);
- c) inammissibilità della cd. *praesumptio de praesumpto* ex art. 2727 c.c.;
- d) violazione delle disposizioni della Direttiva n. 77/799/CEE, dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 12, L. n. 212/2000;
- e) sulla contraddittorietà intrinseca della motivazione per il riferimento all'art. 37, D.P.R. n. 600/1973;
- f) violazione art. 14, D.L. n. 350/2001.

Chiede l'annullamento degli atti impugnati con vittoria delle spese di lite. L'Ufficio si costituisce in giudizio, e con ampie controdeduzioni, contesta le singole eccezioni poste dal ricorrente sottolineando il suo corretto comportamento sia dal punto di vista normativo che di merito (allega i vari p.v. ed i rapporti bancari).

Chiede vengano dichiarati infondati i ricorsi di parte e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Una eccezione sollevata dal contribuente riguarda la violazione della Direttiva n. 77/799/CEE e all'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 e la violazione dell'art. 7, 1° comma della L. n. 212/2000.

Tali doglianze appaiono condivisibili; infatti, come si legge nella premessa della motivazione degli avvisi di accertamento, i medesimi traggono spunto da una segnalazione qualificata a carico del ... e relativa ad investimenti in Liechtenstein, a seguito dello scambio di informazioni avvenuto ai sensi della citata direttiva.

Senonché tale segnalazione, pur trovandoci nella fase pre-accertamentale, non risulta allegata; così come non sono allegati agli avvisi di accertamento gli atti relativi alla procedura avente ad oggetto lo scambio di informazioni.

La direttiva prevede, infatti, che le modalità acquisitive delle informazioni oggetto di scambio sui cittadini residenti in paese CEE, debbano uniformarsi alla legislazione vigente nello Stato in cui il contribuente ha la residenza, anche per quanto attiene ai diritti soggettivi ed agli interessi legittimi, con il conseguente obbligo dello Stato contraente di informare il proprio cittadino qualora vengano richieste informazioni che lo riguardano.

Sotto tale profilo, appaiono illegittimi gli avvisi di accertamento conseguenti che non contengono in allegato la documentazione avente ad oggetto le modalità con le quali l'Amministrazione finanziaria ha acquisito informazioni sul ..., con violazione dell'articolo 32, D.P.R. n. 600/1973 e le disposizioni della direttiva citata.

L'articolo 7, 1° comma, L. n. 212/2000 recita: «Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 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. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama».

Anche se dal punto di vista letterale la norma *de qua* non prescrive espressamente la nullità del provvedimento emesso in sua violazione, quest'ultima comporta ugualmente tale sanzione, poiché l'articolo 7 è una

norma imperativa di legge e la sua inosservanza comporta quindi automaticamente l'illegittimità di un qualsiasi atto riconducibile a tale violazione.

Su tale qualificazione della norma in questione non vi sono dubbi vista la sua collocazione in un testo di legge, L. n. 212/2000, recante le disposizioni in materia dei diritti del contribuente, il cui articolo d'esordio al 1° comma così si esprime: «Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali» e la sua paracostituzionalità è stata riconosciuta unanimemente dalla giurisprudenza e dalla dottrina.

Vanno pertanto accolte le eccezioni sollevate, non si condividono le ulteriori eccezioni.

Nel merito vale il principio enunciato dalla Suprema Corte di Cassazione, Sez. Trib., n. 1452/2009 che così statuisce: «In tema di accertamento delle imposte, l'art. 32, n. 7 del D.P.R. n. 600/73 e l'art. 51, D.P.R. n. 633/72, autorizzano l'ufficio finanziario a procedere all'accertamento fiscale anche attraverso indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi, ma che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente, acquisendo dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi a tali conti, sulla base di elementi indiziari tra i quali può assumere rilievo decisivo la mancata risposta del contribuente alla richiesta di chiarimenti rivoltagli dall'ufficio in ordine ai medesimi conti, e senza che l'utilizzabilità dei dati degli stessi risultanti trovi ostacolo nel divieto di doppia presunzione, attenendo quest'ultimo alla correlazione tra una presunzione semplice ed un'altra presunzione semplice, e non già al rapporto con una presunzione legale, quale è quella che ricorre nella fattispecie in esame».

Pertanto le mancate risposte (al questionario) possono essere utilizzate dall'Ufficio come fonte di una presunzione legale, con la conseguente inoperatività del divieto di doppia presunzione.

In risposta all'eccezione del contribuente fondata sull'art. 14 del D.L. n. 350/2001, l'Ufficio ha replicato, sulla base della documentazione in suo possesso, che l'imponibile era costituito anche da somme eccedenti quelle oggetto del rimpatrio, e che tali somme risultano essere state oggetto di disponibilità da parte del contribuente, anche nel periodo cui si riferiscono gli avvisi di accertamento.

Infatti, le produzioni documentali confermano che l'odierno ricorrente era personalmente investito del potere di movimentare le disponibilità finanziarie esistenti all'estero.

Ed è principio giurisprudenziale consolidato quanto segue contenuto nella sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 9320/2003: «L'obbligo di dichiarazione di cui all'art. 4, D.L. n. 167/1990, sulla rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, riguarda non solo l'intestatario formale ed il beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero, ma anche, tenuto conto della *ratio* della previsione normativa, colui che, all'estero, abbia la disponibilità di fatto di somme di denaro non proprie, con il compito fiduciario di trasferirle all'effettivo beneficiario».

E nella parte motiva della medesima sentenza si legge: «... tale essendo il contesto normativo, ritiene la Corte che correttamente i Giudici di appello abbiano ritenuto che l'obbligo di dichiarazione in questione riguardi non solo gli effettivi beneficiari o i detentori occulti dei conti in questione, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità e possibilità di movimentazione: diversamente, verrebbe ad essere vanificato lo scopo stesso della legge sul cd. monitoraggio fiscale, quale invece espressamente enunciato nel preambolo del decreto legge e cioè la straordinaria necessità ed urgenza di adottare disposizioni di natura fiscale atte a consentire la possibilità di controllo di talune operazioni finanziarie da e verso l'estero, anche in vista della predisposizione di meccanismi di cooperazione e di scambio di informazioni tra i paesi comunitari, nonché talune importazioni ed esportazioni al seguito di denaro, titoli o valori per contenere l'uso del contante».

La giurisprudenza è quindi univoca nel ritenere che in tema di "principio di cassa", il possesso della somma è ravvisabile anche nel caso le somme siano detenute da terzi fiduciari (vedi Cass. Civ., Sez. Trib., 11 giugno 2003, n. 9320 cit.).

La presunta illegittimità dell'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997 in materia di sanzioni va respinta. Il contribuente sostiene la sproporzione tra l'entità della sanzione amministrativa pecuniaria unica comminata al contribuente a titolo di sanzione e l'illecito contestato nella fattispecie.

Il legislatore ha disposto in materia di sanzioni amministrative la misura così come prevede il D.Lgs. n. 471/1997 ed ha anche disposto che le sanzioni vadano applicate in ottemperanza ai principi di cui al D.Lgs. n. 472/1997.

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria, nel determinare le sanzioni, non ha adottato alcun trattamento sanzionatorio penalizzante per il ricorrente, poiché sono state assunte come pena le misure minime previste e corrispondenti a quelle indicate nell'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471/1997 in una entità variante dal 120% al 240% della maggiore imposta dovuta.

Manifestamente infondate sono, poi, le eccezioni di incostituzionalità delle norme sanzionatorie, in quanto l'art. 23 della Costituzione richiede che, come nel caso in esame, il potere di irrogare la sanzione pecuniaria, sia attribuito alla autorità amministrativa dalla legge.

Gli artt. 2 e 3 della Costituzione non sono violati sotto il profilo della disparità di trattamento, in quanto non viene neppure indicato dal ricorrente il cd. *tertium comparationis*, ossia l'esistenza da altra norma dell'ordinamento che prevede, per un caso del tutto analogo a quello in esame, una sanzione minore (Corte Cost. n. 804/1988; idem n. 277/2007).

In definitiva, ritiene questa Commissione che non possa superarsi le eccezioni sollevate circa il contrasto con conseguente violazione della Direttiva n. 77/799/CEE, dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'articolo 7, 1° comma, L. n. 212/2000; per cui i ricorsi, per tali motivazioni, vanno accolti e, per l'effetto, vanno annullati gli atti impugnati.

Sussistono giusti motivi, data la complessità e novità della materia tratta, per compensare integralmente tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie i ricorsi. Compensa le spese.

Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XL, sentenza 15 ottobre 2009 (dep. 15 dicembre 2009), n. 367

**Scambio di informazioni tributarie tra Stati membri U.E. –
Avviso di accertamento – Allegazione della documentazione
circa le modalità di acquisizione delle informazioni – Necessità
– Omissione – Nullità dell'avviso di accertamento – Sussistenza
(Art. 7, L. n. 212/2000)**

**Scambio di informazioni tributarie tra Stati membri U.E. –
Segnalazione di redditi esteri non dichiarati – Mancata indica-
zione della fonte dell'informazione – Presunzione non sufficien-**

te a fondare un accertamento – Richiesta all'autorità straniera da parte dell'Ufficio di trasmissione della documentazione – Necessità – Omissione – Impossibilità per il contribuente di fornire la prova contraria – Nullità dell'avviso di accertamento – Sussistenza (Art. 31-bis, D.P.R. n. 600/1973 e art. 2729, comma 2, c.c.)

Nel caso di scambio di informazioni tra Stati membri dell'Unione Europea, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, l'Amministrazione finanziaria italiana ha l'obbligo di allegare all'avviso di accertamento la documentazione avente ad oggetto le modalità con le quali la stessa ha acquisito le informazioni sul soggetto accertato. In assenza di tale allegazione, l'avviso di accertamento deve considerarsi nullo.

In ossequio al principio di trasparenza e chiarezza che deve connotare l'attività amministrativa, devono ritenersi nulli gli avvisi di accertamento ai quali non sia allegata la documentazione ottenuta mediante procedura di scambio di informazioni con un'autorità straniera, costituendo tale adempimento un onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria. Conseguentemente, in assenza di tale documentazione allegata in copia conforme o in originale, non può costituire presunzione sufficiente a fondare un accertamento la mera segnalazione di redditi posseduti all'estero ottenuta da un'autorità straniera, la quale non indicando la fonte ed il relativo ammontare, imporrebbe una prova "diabolica" a carico del contribuente.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con l'assistenza e la difesa del procuratore speciale domiciliatario Avv. ..., la Signora ... ha proposto separati e tempestivi ricorsi avverso n. 5 atti di contestazione con irrogazione di sanzioni e cioè il n. ... per l'anno 2001 (Ric. RGR n. ...); il n. ... (Ric. RGR n. ...) per l'anno 2002; il n. ... (Ric. RGR n. ...) per l'anno 2003; il n. ... (Ric. RGR ...) per l'anno 2004; il n. ... (Ric. RGR n. ...) per l'anno 2005; nonché n. 2 ricorsi avverso atti di accertamento IR-PEF, e cioè il n. ... (Ric. RGR n. ...) per l'anno 2001; il n. ... per l'anno 2003.

Gli atti di contestazione sono fondati sulla assunta violazione del D.L. n. 167/1990, convertito nella Legge n. 227/1990, ed in particolare della normativa del suo art. 4 – comma 1, per aver omesso di dichiarare – relativamente alle dichiarazioni interessanti le annualità dal 1999 al 2005 – nel

modulo RW - Sez. II, investimenti all'estero in ragione di Euro 650.000,00, detenuti a mezzo della soc. ... avente sede a Vaduz – Liechtenstein.

Come diretta conseguenza delle relative contestazioni si pone l'emissione degli atti accertativi IRPEF, relativamente alle annualità 2001 e 2003, ora *sub judice*, che sono fondati sulla norma di cui al comma 3 dell'art. 37, D.P.R. n. 600/1973, in base alla quale, in sede di rettifica o di accertamento, «sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiano titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona». Come emerge dalla parte motiva degli accertamenti, tale impostazione di diritto degli emessi avvisi è da collegare a documentazione acquisita attraverso attività di cooperazione internazionale (Dirett. Europea n. 77/799 CEE - 1977), in parte allegata agli stessi avvisi, da cui risulta che l'attuale ricorrente è titolare presso la ... Bank in Liechtenstein del conto n. ..., fiduciariamente gestito dalla soc. ... di Vaduz, «dei cui valori patrimoniali risulta in ultima istanza abilitata a disporne sul piano economico la Signora ...». In proposito, si aggiunge: a) che da segnalazione di provenienza inglese l'importo depositato in tale conto potrebbe essere il frutto di «possibili ulteriori assetti bancari»; b) che tale rapporto economico deve essere considerato tutt'ora vivo, anche perché non è stata dimostrata la sua cessazione, in risposta a precisa domanda del questionario inoltrato all'interessata. Con gli avvisi sono state irrogate le sanzioni di legge con solo cumulo materiale.

In data 09/06/09 si è costituita l'Agenzia, che conferma la motivazione già ampiamente sviluppata negli avvisi e conclude per il rigetto e la rifusione delle spese.

In sede di ricorso, la contribuente eccepisce:

1. che non ha mai avuto un solo euro all'estero e che a dimostrazione di ciò aveva inutilmente offerto la sua disponibilità a collaborare con l'Ufficio, attraverso la sottoscrizione congiunta di apposita richiesta alla banca di Vaduz, con rinuncia a qualsiasi segreto bancario;
2. che, sulla documentazione probatoria, unita agli avvisi, c'è da osservare che il primo è in realtà «un modulo su [apparente] carta intestata della banca ... di Vaduz, datato 2 ottobre 2001, apparentemente sottoscritto da persone diverse dalla Signora, riferito al conto deposito n. ... e al partner del contratto ... Vaduz», nel quale la Signora ... compare appunto come persona «abilitata in ultima istanza a disporre dei valori patrimoniali sul piano economico», mentre il

secondo documento, descrittivo della ..., su carta non intestata non datata e non sottoscritta, e pertanto, gli stessi non sono idonei a fornire alcuna prova accettabile, perché:

- a) non riportano l'ammontare accertato;
 - b) non recano la firma della Signora ...;
 - c) non sono documenti originali o in forma autenticata;
3. che, quindi, la contestazione non è provata ed è come tale insussistente ai sensi dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973.

Si contesta poi la violazione dell'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997 per la mancata applicazione del cumulo giuridico.

In via interlocutoria, si chiede la nomina di un CTU, per la cui eventualità dichiara di non voler anticipare le relative spese, in conseguenza della mancata collaborazione dell'Agenzia.

Conclusivamente, si chiede la riunione dei ricorsi e, in via principale, l'annullamento degli atti, nonché in via subordinata la rideterminazione secondo le regole del cumulo giuridico delle sanzioni, con vittoria di spese ed onorari.

La ricorrente, poi, in data 30/03/09 ha depositato memoria con cui conferma la richiesta di assegnazione alla stessa sezione e successiva riunione dei ricorsi, e in data 21/07/09 ha depositato memoria di replica alle deduzioni dell'Ufficio.

Con quest'ultima:

1. si sottolinea che nelle deduzioni dell'Ufficio si rinvergono un'ammissione ed un'inesattezza: la prima consistente nell'affermazione che un'eventuale attestazione bancaria sarebbe stata idonea a vincere le tesi accusatorie e, la seconda, consistente nella incomprendibilità dell'opposto rifiuto di procedere alla richiesta congiunta alla banca di tale attestazione;
2. si conferma l'inidoneità della documentazione allegata agli avvisi a provare l'esistenza di un rapporto bancario nella disponibilità della Signora ..., tanto più che non contiene il minimo riferimento all'ammontare di tale disponibilità;
3. che l'ammontare di 650.000,00 euro risulterebbe all'Agenzia da documentazione di origine inglese, non esibita e non prodotta e, perciò, inutilizzabile.

L'Agenzia, da parte sua, con il suo atto di costituzione ribadisce e sviluppa tutte le argomentazioni a sostegno degli avvisi, già ampiamente sviluppate nelle motivazioni relative, anche con richiami giurisprudenziali.

MOTIVI DELLA DECISIONE

È di tutta evidenza che la presente vertenza si incentra fondamentalmente sul valore probatorio-indiziario o nullo degli elementi portati a motivazione degli avvisi *sub judice*, i quali, secondo l'Agenzia, sono idonei a giustificare – da un lato – l'applicazione dell'art. 5 del D.L. n. 167/1990 (convertito nella Legge n. 227/1990) e – dall'altro e conseguentemente – quella degli artt. 38 e 41-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, mentre, secondo la ricorrente, sono inconsistenti nella forma e nella sostanza e perciò del tutto inidonei allo scopo.

Ora, non pare inutile ricordare che l'art. 5, D.L. n. 167/1990 sanziona la violazione dell'obbligo di dichiarazione, da parte di soggetti residenti in Italia, di investimenti o di qualsiasi loro attività di natura finanziaria, rispettivamente detenuti o svolte all'estero, come previsto dal precedente art. 4, comma 1, stesso decreto, violazione perciò oggetto degli avvisi di contestazione, mentre, l'art. 38, D.P.R. n. 600/1973, legittima l'Amministrazione ad emettere avvisi di accertamento consequenziali e sintetici ai fini IRPEF, sulla base dei dati e delle notizie acquisiti al di fuori delle dichiarazioni, come appunto nel caso, e – in particolare – di imputare al contribuente «redditi di cui appaiano titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona», come recita il comma 3 del precedente art. 37 del citato decreto.

Gli accertamenti IRPEF richiamano altresì l'art. 44, comma 1, lett. h) del TUIR.

A parte quest'ultima normativa, tutti gli altri richiami normativi, compreso quello generico all'art. 38, D.P.R. n. 600/1973 (ma, l'utilizzo di fonti diverse dalle dichiarazioni porta ad individuare le norme specifiche applicate nei commi 4 e 5) implicano di necessità il fatto che l'Agenzia ha proceduto nella certezza che gli elementi raccolti *aliunde* fossero elementi a carico dotati di indiscutibile valenza probatoria.

Naturalmente, la ricorrente dissente fortemente da tale impostazione, allegando la sua assoluta estraneità ai rapporti con banche estere di cui le si fa carico.

Così individuata la fattispecie di diritto, occorre sottoporre a scrutinio logico-giuridico gli elementi posti a base degli avvisi notificati e qui contestati dalla ricorrente.

Il primo documento allegato agli avvisi è una fotocopia di dichiarazione della ... Bank in Liechtenstein – Vaduz, dalla quale risulta, secondo la tra-

duzione fornita dalla Agenzia, che la ricorrente è la persona avente diritto, attraverso il partner contrattuale ... – Vaduz, a disporre in ultima istanza dell'ammontare finanziario contenuto nel conto n. ... ivi corrente, ma nella quale tuttavia non vi è indicazione alcuna di tale ammontare.

Il secondo documento unito agli avvisi (cd. «M 2») è un prospetto riassuntivo, secondo la definizione dell'Agenzia, dei dati fondamentali della società fiduciaria, dal quale in particolare risulta il numero del mandato (...) di gestione fiduciaria del c/c n. ..., acceso presso la ... Bank e intestato alla ricorrente, ma ancora senza alcuna specificazione del suo ammontare.

Quest'ultimo, per contro, risulterebbe da una «segnalazione» in lingua inglese e, quindi, presumibilmente da fonte inglese, semplicemente riferita nei contesti degli avvisi, dalla quale emergerebbero due dati significativi: appunto, l'ammontare del credito che sarebbe pari ad euro 650.000,00, e la «speciale» notizia secondo cui potrebbe trattarsi di frutto di altri depositi bancari.

A proposito di questa segnalazione «inglese», in sede dibattimentale, è stato chiesto al rappresentante dell'Agenzia di esibire il documento relativo, ma egli si è semplicemente rifiutato di farlo.

In riferimento ai descritti documenti, la ricorrente eccepisce che essi «non sono idonei a fornire alcuna prova accettabile» del preteso possesso all'estero di capitali a lei contestato perché:

- a) «nessun documento reca la firma della Signora ...»;
- b) «nessun documento è in originale o in forma autenticata»;
- c) «nessun documento reca l'indicazione di un importo»;

e aggiunge che, a quanto è dato sapere, essi potrebbero essere falsi, tanto più che – come aveva premesso – si tratta di *files* trafugati da un dipendente infedele della banca del Principato e da questi «venduti» al fisco tedesco, ente di ultima provenienza, mentre il preteso riferimento del conto all'attuale ricorrente potrebbe essere frutto di errore o addirittura di calunnia.

In proposito, si osserva che l'eccepita assenza della firma della ricorrente in calce all'unico documento effettivamente sottoscritto non è rilevante, perché si tratta di atto unilaterale ed è, perciò, sottoscritto dai dichiaranti, responsabili del *management* della banca.

Di effettiva valenza fondante sono al contrario le altre due eccezioni *sub* b) e c).

Infatti, il primo allegato agli avvisi è una fotocopia di una dichiarazione della banca del Liechtenstein, da cui emerge il rapporto di conto corrente che la Signora ... – alla data di rilevamento del 02/01/01 – intratteneva con la stessa, ma nel quale non figura l'ammontare del conto stesso, ca-

renza questa che evidentemente rende il documento inadeguato di per sé a giustificare il valore imponibile accertato, anche se solo per questo non può essergli negato il valore di indizio grave a carico della ricorrente, il che avrebbe legittimato comunque un'attività istruttoria dell'Agenzia volta a determinare l'ammontare finanziario detenuto dalla ricorrente presso la banca dichiarante.

A questo specifico fine, l'Agenzia avrebbe dovuto sfruttare dell'ampia collaborazione offerta più volte dalla ricorrente, dichiaratasi sempre più volte disponibile a sottoscrivere richieste congiunte (e anche a recarsi congiuntamente *in loco*) alla banca del Liechtenstein per verificare la pur sempre dichiarata inesistenza del suo contestato investimento estero.

La disponibilità della ricorrente era legittimamente giustificata dalla circostanza incontestabile che nessuna banca rilascia certificazioni od attestati a contenuto negativo, mentre una richiesta sottoscritta congiuntamente dalla parte privata e dall'Agenzia (istituzione di Stato) avrebbe ben potuto avere un esito positivo, magari servendosi anche della rappresentanza consolare.

L'Agenzia afferma, invece, che la contribuente avrebbe dovuto attivarsi unilateralmente, senza tuttavia minimamente considerare il fatto di aver preteso una prova contraria di natura diabolica, per quanto testé detto, tanto più che tale impossibile prova avrebbe dovuto coinvolgere due Paesi stranieri, di uno dei quali non è stata neanche indicata la fonte originaria precisa della segnalazione.

Infatti, l'Agenzia sostiene che l'ammontare dell'investimento è riferibile ad altra segnalazione in lingua inglese, che viene riportata negli avvisi (pag. 7), senza allegare il documento sottostante, mai conosciuto né ricevuto dalla ricorrente.

Ora, l'Agenzia, nel caso, non poteva e non doveva limitarsi a riportare quello che essa ritiene essere «il contenuto essenziale» (la consistenza del conto estero) del documento in suo possesso alla stregua delle disposizioni del comma 2 dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973, perché in tutte le fasi e del procedimento accertativo e del successivo presente procedimento giudiziario, la contribuente ha sempre protestato l'inesistenza di conti bancari all'estero a lei intestati e pertanto risultava «essenziale» anche l'indicazione della fonte della notizia, il che non è stato fatto, di talché la segnalazione riportata negli avvisi non può acquisire valenza alcuna, nemmeno indiziaria, nel presente processo.

Da qui la deduzione necessaria che l'indizio a carico della contribuente seppur parzialmente sussistente, in base ai due allegati agli avvisi (la cui formazione l'Agenzia attribuisce alla banca estera e che la ricorrente dichiara es-

sere parte di un furto e, perciò, possibilmente anche falsi), in realtà risulta gravemente carente nel suo complesso per l'assenza dell'ammontare contestato.

A tale assenza l'Agenzia ha provato a sopperire, come abbiamo visto, con la pretesa segnalazione di detto ammontare da parte di una fonte inglese, segnalazione non documentata con l'atto sottostante (atto che il rappresentante dell'Agenzia, all'uopo richiesto in sede dibattimentale, si è rifiutato anche di esibire), ma semplicemente riferita negli avvisi, senza indicazione della sua fonte specifica.

La rilevata assenza di quest'ultima indicazione rende anonima la segnalazione e, perciò, non utilizzabile né ammissibile nel processo, tanto che significativamente l'Agenzia nel suo atto di costituzione (pag. 2) afferma di avere accertato il maggior reddito «basandosi sugli atti della ... Bank», senza mai menzionare la pur allegata (negli avvisi) «segnalazione» dell'ammontare del preteso conto, ammontare che tuttavia ha recuperato a tassazione, integralmente nel 2001 e nel suo presunto rendimento nel 2003.

Ora, di fronte alla radicale contestazione da parte della ricorrente della sussistenza di un qualsiasi suo conto all'estero, del che, obiettivamente, non può dare la prova (perché diabolica), e in presenza di un indizio a carico rilevatosi carente di un elemento essenziale (l'ammontare), questo Collegio, non potendo deferire alla parte privata il giuramento decisorio, né ordinare – dopo l'abrogazione del comma 3 dell'art. 7, D.P.R. n. 546/1992 – alle parti di produrre documenti, né procedere ad alcuna autonoma procedura verificatoria, in quanto la Suprema Corte (n. 6669/1995) ha negato l'applicabilità al processo tributario degli artt. 214 e ss. c.p.c. perché implicanti il ricorso a istituti (verificazione giudiziale – querela di falso) non compatibili, deve dichiarare le presunzioni poste a base degli avvisi contestati non sufficienti a giustificare e legittimare gli accertamenti emessi e contestati, anche in funzione del disposto dell'art. 2729, comma 2, c.c..

Tanto meno, per quanto ammissibile, si ritiene utile la nomina di un CTU terzo richiesta dalla ricorrente, sia perché è di difficile individuazione il soggetto all'uopo idoneo ad operare all'estero, sia perché questi incorrerebbe – specie all'estero – nelle stesse insormontabili difficoltà della contribuente ad acquisire la necessaria prova contraria, esatta dell'Ufficio, mentre quest'ultimo, col suo comportamento negativo rispetto alle offerte collaborative della contribuente, ha perso l'occasione di sperimentare una possibile via per l'accertamento della verità sui fatti contestati.

Né si può in proposito pretermettere la circostanza, ben più consistente ai fini del presente giudizio, che l'Agenzia poteva, e nel caso doveva, avva-

lersi delle disposizioni dell'art. 31-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, avendone titolo giuridico sin dallo 08/11/05, per richiedere autonomamente e direttamente alle competenti autorità estere la conferma o meno delle segnalazioni ricevute a carico della ricorrente, posto che quest'ultima si era fermamente attestata sulla negazione dell'addebito, ma era obiettivamente priva della possibilità di dare prova, circostanza questa certificata dalla stessa esistenza della norma sopra richiamata, che il legislatore ha adottato *pour cause*.

Infine, va anche detto che i due documenti allegati agli avvisi non rivestono il carattere della ufficialità, come peraltro eccepito da parte ricorrente, perché trattasi di copie non autenticate e, quindi, non è indiscutibilmente attestata la loro provenienza dalla banca e pertanto, mentre potevano giustificare una più utile e approfondita istruttoria, anche ai sensi del ricordato art. 31-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, non altrettanto giustificano – allo stato degli atti – remissione degli avvisi impugnati, che vanno perciò sotto tale profilo annullati, con assorbimento di ogni altro motivo di ricorso.

Una diversa conclusione legittimerebbe, se non l'arbitrio, quantomeno l'uso improprio da parte dell'Amministrazione di documenti non idonei ad incidere nella sfera economica del privato, mentre l'azione dell'Amministrazione – al contrario – dev'essere improntata a trasparenza, chiarezza e legittimità, in ossequio alle normative della Legge n. 212/2000, che hanno rango costituzionale.

In sintesi conclusiva, la rilevata imperfezione formale (atti di fonte e di natura non autenticate) e l'incompletezza sostanziale (perché atti carenti dell'ammontare del conto), dei due documenti allegati agli avvisi, rendono questi sforniti della forza probatoria loro attribuita dall'Agenzia, ragione per cui decadono giocoforza nella condizione di presunzioni semplici alle quali la ricorrente non poteva opporre prova contraria perché questa non è obiettivamente acquisibile nel caso di specie da un privato (*ad impossibilia nemo tenetur*), laddove l'Amministrazione opportunamente avvalendosi nella fase istruttoria delle norme dell'art. 31-*bis*, D.P.R. 600/1973, al che è stata più volte sollecitata dalla contribuente, avrebbe autonomamente potuto pervenire alla verifica della fondatezza o meno dei due documenti in questione, il tutto mentre la segnalazione inglese dell'ammontare, per via delle modalità illegittime della sua contestazione alla medesima contribuente e per il rifiuto della sua esibizione in dibattimento, si è rivelata inammissibile in giudizio.

Non solo, ma v'è anche da rilevare che la segnalazione in questione, almeno secondo il diritto amministrativo, assume natura cd. «perplexa»

perché se – da un lato – indica un ammontare preciso del conto segnalato, – dall’altro – non esclude che esso potrebbe rappresentare non tanto il capitale finanziario versato nel conto stesso, quanto piuttosto l’ammontare del provento di ben più consistente versamento, evidentemente in un diverso ipotizzato conto, dal che la necessaria deduzione che la notizia di fonte inglese per l’incertezza che la caratterizza, può al massimo assurgere a dignità di indizio, esattamente come le copie di documenti effettivamente allegati agli avvisi, queste in conseguenza delle loro carenze formali, ma il tutto così poteva giustificare e legittimare una più appropriata e approfondita indagine presso le fonti estere, ai sensi dell’art. 31-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, ma non già gli accertamenti emessi.

Si deve poi aggiungere, ma *incidenter tantum*, che l’Agenzia è anche incorsa in alcune violazioni di legge, e specificatamente:

- a) dei commi 4 e 5 dell’art. 38, D.P.R. n. 600/1973, avendo recuperato a tassazione relativamente all’esercizio 2001 l’intero valore del presunto investimento, laddove dette norme consentono – da un lato – unicamente la valutazione del «contenuto induttivo» degli elementi acquisiti fuori della dichiarazione e – d’altro lato – di presumere, per le spese sostenute in relazione all’emerso incremento patrimoniale, la loro distribuzione ai fini impositivi all’anno di emersione e ai quattro precedenti, in quote costanti;
- b) dell’art. 44, comma 1, lett. h) del TUIR (pure richiamato negli avvisi), in quanto esso consente l’imponibilità dei soli interessi e degli altri proventi derivanti dal capitale finanziario non dichiarato.

Conclusivamente, i ricorsi riuniti vanno accolti, con conseguente annullamento degli avvisi impugnati, ma l’indizio a carico della ricorrente, per quanto insufficiente, milita a favore della compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti, spese compensate.

Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso *Liechtenstein*: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente

Pietro Mastellone*

* Dottorando di ricerca in *Diritto Pubblico e Tributario nella Dimensione Europea* (Università di Bergamo), LL.M. in *European Union Business Law with specialisation in European and International Tax Law* (Universiteit van Amsterdam) e Avvocato in Firenze.

SOMMARIO: 1. *Considerazioni introduttive*; 2. *Le questioni affrontate dalle CTP di Mantova e Milano*; 3. *Quali sono le tutele procedurali dei contribuenti sottoposti a scambio di informazioni?*; 4. *Utilizzabilità in Italia di elementi probatori acquisiti illecitamente all'estero*;

1. Considerazioni introduttive

L'attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti costituisce un ruolo istituzionale connaturato all'esigenza dello Stato moderno di procacciarsi le proprie risorse finanziarie¹, ma al contempo deve trovare il giusto bilanciamento con una serie di garanzie procedurali che spettano ai contribuenti medesimi. Nel nostro ordinamento, il legislatore ha provveduto, ormai dieci anni fa, a stilare un catalogo di diritti nel cd. Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000), a cui si affiancano le previsioni sul «giusto processo» previste dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali del 1950 (d'ora in avanti, CEDU), progressivamente estese dalla Corte di Strasburgo anche alla materia tributaria², la quale però rimane in via generale esclusa ai sensi dell'art. 1 del Protocollo Addizionale n. I del 1952.

¹ Secondo BORIA, P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 131.

² Sull'argomento, cfr. GREGGI, M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., Vol. 60, n. 3/2001, Parte I, pp. 412 ss.; DORIGO, S., *Il diritto alla ragionevole*

Anche a livello domestico, la garanzia del giusto processo è adesso espressamente prevista dall'art. 111 Cost., così come modificato dalla Legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, il quale – in combinato con l'art. 117 Cost. – costituisce una ulteriore “passerella” nel nostro ordinamento delle tutele previste dalla CEDU³.

Le decisioni in rassegna si collocano nel delicato filone della cooperazione transfrontaliera fra amministrazioni finanziarie volta a reprimere fenomeni di elusione ed evasione fiscale internazionale, tema che è ultimamente tornato di grande interesse anche in dottrina⁴.

Com'è noto, l'approccio degli Stati nel fornire forme di assistenza e collaborazione per l'accertamento e la riscossione di crediti tributari esteri è stato per lungo tempo caratterizzato da un atteggiamento di forte chiusura. Al riguardo, soprattutto grazie alla giurisprudenza di *common law*, è stato elaborato un vero e proprio principio di non collaborazione in materia tributaria, sorretto da giustificazioni quali il rispetto della sovranità tributaria statale, la natura pubblicistica delle norme tributarie e la loro applicazione spaziale entro i confini dello Stato, la necessità che i giudici non debbano interpretare le norme tributarie di altri Stati, etc.⁵. Tale contrarietà all'applicazione di norme tributarie straniere nel proprio territorio (cd. *revenue rule*), elaborata per la prima volta da Lord Mansfield, secondo cui «*no country ever takes notice of the revenue laws of another*»⁶, se nei secoli passati poteva essere comprensibile in un clima di forte rivalità commerciale e politica fra gli Stati, da qualche tempo ha iniziato ad essere abbandonata in virtù della creazione di vere e proprie piattaforme di cooperazione fiscale internazionale.

durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo, in Rass. Trib., Vol. 46, n. 1/2003, pp. 42 ss..

³ Così DEL FEDERICO, L., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., Vol. 69, n. 2/2010, Parte I, p. 227.

⁴ Da ultimo, cfr. CASTIGLIONE, R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in Giust. Trib., Vol. 3, n. 3/2009, pp. 258 ss..

⁵ La tradizionale riluttanza degli Stati a forme di cooperazione fiscale internazionale risiede anche nella delicatezza di una materia fortemente connessa con il sistema economico. In questo senso, cfr. MARINO, G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in Rass. Trib., Vol. 53, n. 2/2010, p. 447. Sul piano internazionale, un analogo discorso è valido anche per il diritto penale: cfr. CIAMPI, A., *L'assunzione di prove all'estero in materia penale*, Padova, 2003, p. 24.

⁶ *Holman v. Johnson*, (1775) 1 Cowp. 341, 343. In dottrina, cfr. SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978.

La progressiva espansione degli scambi commerciali internazionali e la globalizzazione dell'economia ha reso più mobili i movimenti di capitale⁷, con un parallelo incremento dell'evasione fiscale internazionale, la quale è difficilmente contrastabile in maniera unilaterale⁸.

La consapevolezza della necessità di un approccio collettivo per far fronte a tale fenomeno, si è tradotta in una serie di iniziative da parte della UE, dell'OCSE ed anche del Consiglio d'Europa.

La recente crisi economica ha portato la comunità internazionale, sotto la spinta del Governo USA, ad elaborare nel G-20 di Londra del 2 aprile 2009 una rinnovata strategia di collaborazione fiscale fra le amministrazioni per contrastare tutte le «*non-cooperative jurisdictions, including tax havens*», al fine di proteggere il gettito ed i sistemi finanziari domestici. In tale sede, i vertici degli Stati partecipanti hanno individuato una serie di requisiti in base ai quali le giurisdizioni sono state inserite nelle *black, grey* o *white lists*, stilate dall'OCSE, che per la prima volta si è trovato a ragionare in termini di liste basate unicamente sul raggiungimento di uno standard formale (la stipulazione di almeno 12 accordi fiscali internazionali che prevedano lo scambio di informazioni). Dopo il G-20, gli Stati «non collaborativi» hanno intrapreso una vera e propria corsa alla stipulazione di strumenti pattizi contenti meccanismi di cooperazione fiscale, al fine di evitare le sanzioni (anche di tipo economico) imposte dalle potenze mondiali.

Al mutato quadro di cooperazione internazionale, tuttavia, non si è accompagnato una parallela elaborazione della tutela del contribuente sottoposto a procedure di scambio di informazioni internazionali⁹.

2. Le questioni affrontate dalle CTP di Mantova e Milano

Le decisioni in rassegna rivestono un particolare interesse in quanto, per la prima volta in maniera esplicita i giudici di merito hanno affrontato

⁷ Cfr. GALLO, F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti del coordinamento fiscale*, in AA.VV., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, Atti del Congresso internazionale tenutosi a Stresa il 19-20 maggio 2000, p. 34.

⁸ L'ausilio dello Stato in cui sono localizzati i redditi e le relative informazioni è d'altronde necessario anche alla luce del principio di sovranità territorialità elaborato dalla dottrina internazionalistica. Cfr., in particolare, POCAR, F., *L'esercizio non autorizzato del potere statale in territorio straniero*, Padova, 1974.

⁹ Così ARDITO, F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 267. Nello stesso senso, cfr. MARINO, G., *Op. ult. cit.*, p. 445.

le problematiche sottese alle attività di accertamento basate su dati bancari ed altre informazioni ottenute con la collaborazione di autorità straniere. Entrambi i Collegi giudicanti di Mantova e Milano hanno dichiarato la nullità degli avvisi di accertamento fondati su informazioni concernenti redditi asseritamente non dichiarati relativi a conti correnti nel Liechtenstein.

Il Collegio mantovano si trovava a dover valutare la legittimità di un accertamento fondato su una «segnalazione qualificata» con cui il Fisco italiano, nell'ambito di una procedura di scambio di informazioni disciplinata dalla Dir. n. 77/799/CEE, riceveva dati bancari che indicavano la sussistenza di redditi non dichiarati in un conto corrente acceso presso una banca del Principato.

Dal canto suo, il contribuente sottolineava come tale avviso di accertamento dovesse essere dichiarato nullo per violazione delle norme che disciplinano la cd. motivazione *per relationem* (combinato disposto dell'art. 7, comma 1, L. n. 212/2000 e dell'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973), in quanto allo stesso non era stata allegata la documentazione ottenuta in base allo scambio di informazioni.

La CTP di Mantova accoglieva le doglianze del contribuente e rilevava che nella fase pre-istruttoria l'Amministrazione, avendo ricevuto una «segnalazione qualificata» da una non meglio precisata autorità straniera, aveva violato l'obbligo di allegazione della medesima e degli atti relativi alla procedura di cooperazione. I giudici mantovani, tuttavia, non si sono spinti oltre, lasciando irrisolta la problematica relativa all'utilizzabilità o meno negli accertamenti tributari di elementi probatori acquisiti all'estero con modalità non trasparenti (se non, addirittura, illecite).

Il Collegio milanese, invece, si addentrava nell'analisi di tale aspetto, concentrandosi proprio sulla portata probatoria delle segnalazioni ricevute dal Fisco italiano. I giudici, infatti, reputavano decisiva per l'annullamento dell'avviso di accertamento la natura eccessivamente incerta della «notizia di fonte inglese», la quale, non potendo certo costituire una prova, rappresentava al massimo un mero indizio. In questo caso, l'Ufficio aveva allegato all'avviso di accertamento le fotocopie dei (presunti) documenti bancari ottenuti con lo scambio di informazioni e del «prospetto riassuntivo» contenente i dati fondamentali della società fiduciaria di Vaduz, che sono stati ritenuti formalmente viziati in quanto copie non autenticate e, quindi, incapaci di attestare in maniera ufficiale la loro asserita provenienza dalla banca del Liechtenstein. Oltretutto, al di là delle carenze formali, dai pochi documenti allegati all'avviso non era neppure specificato l'ammontare del conto corrente, che veniva, quindi, ricostruito in via presuntiva.

Questa lacuna probatoria, ad avviso del Collegio, avrebbe ben potuto essere colmata dall'Ufficio con una più approfondita attività istruttoria, come d'altronde espressamente previsto dall'art. 31-*bis*, D.P.R. n. 600/1973.

3. Quali sono le tutele procedurali dei contribuenti sottoposti a scambio di informazioni?

Le sentenze analizzate delineano il punto di equilibrio fra le prerogative dell'Amministrazione finanziaria e la posizione del contribuente, le cui informazioni reddituali siano state ottenute in un contesto di cooperazione fiscale internazionale.

Sebbene in entrambi i casi l'Amministrazione finanziaria abbia taciuto circa l'effettiva provenienza di detti documenti nonché circa le modalità della loro acquisizione, è verosimile ipotizzare che gli stessi siano riconducibili alla nota vicenda che ha visto come protagonista il signor Heinrich Kieber, dipendente infedele della LGT Bank del Liechtenstein, il quale ha copiato su un cd-rom i dati di centinaia di correntisti stranieri che avevano depositi in tale istituto e nel febbraio 2008 li ha venduti al Governo tedesco alla modica cifra di 5 milioni di euro. Così ottenute le informazioni, il Fisco tedesco ha provveduto ad intraprendere imponenti azioni di recupero delle imposte evase da cittadini tedeschi e, successivamente, ha diramato ad altre amministrazioni finanziarie – fra le quali quella italiana – le informazioni relative ai contribuenti sotto la loro giurisdizione sulla base di strumenti normativi (Direttiva n. 77/799/CEE, trattati bilaterali, etc.).

Il problema di fondo consiste quindi nel capire se una procedura di scambio di informazioni svolta secondo un preciso quadro normativo sia in grado di «depurare» i vizi originari derivanti dalla illecita acquisizione di prove in un altro Stato.

La Direttiva n. 77/799/CEE non prevede alcun tipo di tutela nei confronti del contribuente sottoposto a scambio di informazioni – quale, ad esempio, il diritto ad essere informato circa l'avvio della procedura e la possibilità di instaurare un contraddittorio – e, quindi, i giudici di merito hanno dovuto applicare la disciplina dello Stato di residenza dei contribuenti, cioè quella italiana.

Auspicando che si provveda presto a codificare sul piano internazionale ed europeo le garanzie del contribuente soggetto a scambio di informazioni, come peraltro recentemente sottolineato dal Commissario UE alla

fiscalità¹⁰, deve rilevarsi che allo stato attuale la legittimità dell'acquisizione di elementi probatori trasmessi dalle amministrazioni finanziarie straniere possono essere censurate dai contribuenti solo sulla base dei diritti loro accordati a livello domestico, con evidente disparità di trattamento a seconda della maggiore o minore protezione accordata dalle relative normative nazionali. La dottrina ha rilevato che «a livello normativo è predisposta una tutela meramente indiretta degli interessi del contribuente, non consentendo al contribuente di essere informato dell'avvenuta richiesta di informazioni sul suo conto da parte di una Amministrazione fiscale estera»¹¹. Questa lacuna comporta inevitabilmente un'asimmetria di strumenti fra amministrazione finanziaria e contribuente accertato.

Emerge, soprattutto nella seconda decisione, come siano inconsistenti le fotocopie di presunti documenti bancari, dei quali non è conoscibile né indicato dall'Ufficio: a) il soggetto che li ha messi a disposizione al Fisco italiano; b) la data, il luogo e le modalità acquisitive dei medesimi. Tale carenza probatoria è imputabile unicamente all'Ufficio che avrebbe potuto (e dovuto) se non altro allegare una conferma scritta della banca del Liechtenstein, la quale testimoniasse la fedele e genuina riproduzione delle scritture bancarie originali. Comunque, l'Ufficio avrebbe potuto approfondire l'istruttoria chiedendo all'autorità fiscale interpellata di indicarne con maggior precisione la fonte e la modalità di acquisizione.

Correttamente, dunque, entrambi i Collegi hanno annullato gli avvisi di accertamento impugnati, ritenendo inutilizzabili le asserite informazioni bancarie, che non solo costituivano prove, ma neppure mere presunzioni, e, dal momento che il processo tributario ha un'istruttoria per lo più documentale, i contribuenti non erano stati posti nelle condizioni di fornire la prova contraria.

4. Utilizzabilità in Italia di elementi probatori acquisiti illecitamente all'estero

Merita fare una riflessione circa l'ingresso nel nostro ordinamento di elementi probatori utilizzati per gli accertamenti fiscali, ma ottenuti all'estero

¹⁰ Cfr. ŠEMETA, A., *The importance of information exchange in tax matters*, SPEECH/10/653, Leuven, 16 novembre 2010.

¹¹ Così MARINO, G., *Op. ult. cit.*, p. 433.

in maniera illegittima. Tale questione risulta, infatti, centrale nelle fattispecie analizzate, in relazione alle quali è stata evidenziata l'insufficienza delle segnalazioni che indicavano il possesso di redditi nel Liechtenstein e la CTP di Milano ha rilevato altresì l'inutilizzabilità dei documenti bancari allegati in fotocopia all'avviso di accertamento perché non dotati di ufficialità.

Come ricordato, allo stato attuale il panorama normativo internazionale sullo scambio di informazioni non prevede adeguate tutele nei confronti dei contribuenti interessati e, quindi, le Commissioni tributarie devono ricorrere all'applicazione delle norme tributarie nazionali e, se del caso, mutuare i principi vigenti in altre branche del diritto.

In materia penale, vi è una serie di previsioni di fonte internazionale e domestica che regolano minuziosamente le caratteristiche in base alle quali le prove acquisite all'estero mediante rogatoria possano essere validamente utilizzate in un procedimento penale italiano.

Al riguardo, l'Italia risulta firmataria della Convenzione di Strasburgo del 1959, che prevede come regola generale l'applicazione della legislazione dello Stato richiesto nell'esecuzione della rogatoria (cd. principio del *locus regit actum*). Ai sensi dell'art. 3, «la Parte richiesta farà eseguire, nelle forme previste dalla propria legislazione, le rogatorie relative ad un procedimento penale che verranno a lei dirette dalle autorità giudiziarie della Parte richiedente e che hanno per oggetto il compimento di atti istruttori o la trasmissione di corpi di reato, di fascicoli o di documenti». Le regole attinenti all'acquisizione della prova penale all'estero sono dettate dalla disciplina locale e la prova così formata viene trasmessa all'autorità giudiziaria richiedente tramite rogatoria. Lo stesso art. 3, al comma 3, aggiunge che «la Parte richiesta potrà trasmettere soltanto copie o fotocopie certificate conformi degli inserti o dei documenti richiesti. Tuttavia, se la Parte richiedente domanda espressamente la trasmissione degli originali, sarà dato seguito alla domanda in tutta la misura del possibile». Sebbene le modalità di acquisizione delle prove all'estero seguano la disciplina locale, la Convenzione di Strasburgo identifica come garanzia minima la trasmissione di copie o fotocopie «certificate conformi». Proprio su questo elemento si è concentrata la CTP di Milano, la quale ha ritenuto decisivo il fatto che «i due documenti allegati agli avvisi non rivestono il carattere della ufficialità [...] perché trattasi di copie non autenticate». Peraltro, come più volte ribadito dalla giurisprudenza penale che ha tentato di mitigare la rigidità di tale requisito, nel caso di trasmissione di atti in semplice fotocopia l'autenticità e conformità degli stessi avrebbe potuto essere garantita dall'atto formale di

trasmissione dell'autorità straniera¹². Giustamente i giudici milanesi hanno, quindi, ritenuto inutilizzabili i presunti dati bancari in quanto, oltre ad essere in fotocopia, non erano neppure accompagnate dagli atti di trasmissione dell'autorità straniera.

In merito alla disciplina delle rogatorie, si osserva che la giurisprudenza ha sempre seguito un approccio garantista, al fine di bilanciare l'ingresso e la rilevanza delle prove nel nostro ordinamento con le tutele di rango costituzionale. La Suprema Corte ha ritenuto che sebbene in prima battuta trovi applicazione il *locus regit actum*, spetta al giudice italiano verificare che le prove trasmesse da autorità straniere non siano state acquisite in violazione dei principi cardine del nostro ordinamento, facenti parte del cosiddetto «ordine pubblico»¹³. È evidente, infatti, che in merito al procedimento di formazione della prova in un altro ordinamento, il giudice nazionale non possa condizionare la validità della stessa al rispetto di tutte le regole procedurali sancite dalla *lex fori*. Ma è altrettanto vero che devono tenersi separati i piani di cooperazione internazionale in materia di acquisizione della prova penale – ove vige necessariamente il principio del *locus regit actum* – da quello di garanzie difensive minime dell'imputato – le quali sono condensate nel diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.¹⁴.

Sul punto, è stato chiarito che «in tema di rogatorie all'estero, l'assistenza giudiziaria comporta una collaborazione tra gli Stati sovrani nella quale ognuno di essi di norma rinuncia a pretendere che nell'esecuzione della rogatoria siano applicate rigorosamente tutte le forme previste dal proprio ordinamento interno. Pertanto la sanzione dell'inutilizzabilità non consegue ad ogni vio-

¹² Per tutte, cfr. Cass. pen., Sez. IV, sentenza 19 febbraio 2004, n. 18660.

¹³ Tale orientamento giurisprudenziale trova una delle prime consacrazioni in una risalente pronuncia, in cui la Corte di Cassazione ha statuito che «le prove raccolte all'estero sono ammissibili in un giudizio che si svolge in Italia, sempre che si tratti di prove legalmente assunte, quanto alla forma, secondo la legge del luogo ove sono state raccolte e non siano in contrasto con le leggi proibitive del Regno che concernono le persone e gli atti ed in qualsiasi modo l'ordine pubblico» (Cass., Sez. I, sentenza 3 aprile 1936, Amato, in *Giust. Pen.*, 1936, IV, pp. 332 ss.). Nel noto caso *Buscetta* la Suprema Corte ha stabilito che «le prove raccolte all'estero, per essere ammissibili in un giudizio che si svolge in Italia, debbono essere state legalmente assunte, quanto alla forma, in conformità della legge del luogo in cui sono state raccolte e inoltre, ai sensi dell'art. 31 delle preleggi, non debbono essere in contrasto con le leggi nazionali che in qualsiasi modo riguardano l'ordine pubblico» (Cass. pen., Sez. I, sentenza 19 febbraio 1979, in *Riv. Dir. Int.*, Vol. 64, n. 1/1981, pp. 174 ss.).

¹⁴ In questo senso, cfr. CARCANO, D., *I principi pattizi: da modalità di esecuzione a limiti alla concedibilità o utilizzabilità*, in LA GRECA, G. – MARCHETTI, M.R. (a cura di), *Rogatorie penali e cooperazione giudiziaria internazionale*, Torino, 2003, p. 127.

lazione delle modalità previste dall'ordinamento italiano, ma solo, come si evince dal combinato disposto degli artt. 729, comma 1-bis, e 727, comma 5-bis, c.p.p., alla violazione di modalità esecutive che possono essere richieste in base ad accordi internazionali e che siano state specificatamente indicate dall'autorità giudiziaria richiedente (in applicazione di tale principio la Corte ha annullato con rinvio la sentenza con la quale era stata dichiarata inutilizzabile *contra alios* la dichiarazione resa a seguito di rogatoria in Germania da un coimputato senza l'osservanza delle modalità previste dall'art. 63 c.p.p., ribadendo peraltro che l'unico limite è rappresentato dalla contrarietà delle prove raccolte alle norme del nostro ordinamento riguardanti l'ordine pubblico)¹⁵.

La rigida osservanza delle norme in materia di formazione della prova all'estero è stata solo recentemente mitigata dalla giurisprudenza penale, secondo cui non sarebbe configurabile la sanzione dell'inutilizzabilità in relazione ad acquisizioni informali di prove assunte all'estero fuori dalle vie rogatorie, facendo leva sulla specialità che caratterizza tale sanzione e l'impossibilità di essere estesa a fattispecie ulteriori¹⁶. In termini analoghi, la Suprema Corte ha ritenuto legittimo il sequestro probatorio di merce ritenuta frutto di contrabbando doganale basato interamente su informazioni acquisite informalmente da autorità straniera, trattandosi «di atti informativi urgenti, legittimamente compiuti dall'autorità di polizia italiana ex art 330 c.p.p, anche se in collaborazione con quelle della Croazia e della Slovenia [...] in una fase antecedente l'accertamento della notizia di reato, nella quale non trovano ancora spazio le garanzie dall'art. 727 e segg. c.p.p.»¹⁷.

A ben vedere, però, in materia penale i supremi giudici non hanno mai messo in discussione l'invalidabile limite della violazione dell'ordine pubblico italiano, il cui nucleo è rappresentato dal rispetto del diritto di difesa del singolo. Tali considerazioni devono ritenersi applicabili, con gli opportuni adattamenti, anche nei casi in esame.

Il Liechtenstein, infatti, è un paradiso fiscale dotato di una specifica legislazione interna che prevede un rigido segreto bancario, la cui violazione

¹⁵ Così Cass. pen., Sez. I, sentenza 3 marzo 2003, n. 41302. Per altre pronunce in cui la Suprema Corte ha sancito l'inutilizzabilità delle prove acquisite all'estero in quanto incompatibili con l'ordine pubblico italiano per violazione del diritto di difesa, cfr. Cass. pen., Sez. VI, sentenza 20 gennaio 2002, n. 3383; Cass. pen., Sez. II, sentenza 8 marzo 2002, n. 20100; Cass. pen., Sez. II, sentenza 5 marzo 1999; Cass. pen., Sez. I, sentenza 13 dicembre 1996, n. 6796; Cass. pen., Sez. I, sentenza 5 giugno 1995, n. 7879; Cass. pen., Sez. VI, sentenza 19 novembre 1993. Nello stesso senso anche Corte Cost., sentenza 25 luglio 1995, n. 379.

¹⁶ Cass. pen., Sez. II, sentenza 20 febbraio 2009, n. 11116.

¹⁷ Cass. pen., Sez. III, sentenza 12 dicembre 2002, n. 41534.

comporta l'irrogazione di pesanti sanzioni di natura penale, compresa la reclusione fino a sei mesi¹⁸. Il Liechtenstein ha ratificato la Convenzione di Strasburgo del 1959 il 28 ottobre 1969 (entrata in vigore il 26 gennaio 1970), il cui art. 2 nella sua originaria formulazione prevedeva espressamente che l'assistenza giudiziaria avrebbe potuto essere rifiutata se la richiesta era relativa a reati tributari. Solo con il Protocollo Addizionale adottato il 17 marzo 1978, gli Stati membri hanno deciso di eliminare tale limitazione e, allo stato attuale, è previsto che l'assistenza giudiziaria sia dovuta solo nel caso in cui le violazioni tributarie risultano punibili sia nello Stato richiedente che nello Stato richiesto («principio della doppia incriminazione»). In ambito tributario, il Liechtenstein ha stipulato nel 2004 un Accordo con il quale ha adottato misure simili a quelle poste in essere dagli Stati UE in virtù della Direttiva Risparmio (Dir. n. 2003/48/CE). Tali misure prevedono una (blanda) forma cooperazione con le autorità degli Stati UE al fine di reprimere le frodi fiscali, in base alla quale il Liechtenstein si è impegnato ad applicare una ritenuta alla fonte sui redditi da risparmio. L'art. 10 di tale Accordo prevede uno scambio di informazioni solo in presenza di una frode fiscale, la quale sia penalmente rilevante in entrambi gli Stati.

Ebbene, dal momento che il reato di evasione fiscale ipotizzato dagli Uffici di Milano e Mantova non è sanzionato nel Liechtenstein, stante una diversa sensibilità circa la natura penale della condotta,¹⁹ le varie richieste di rogatorie partite dall'Italia sono state rifiutate.

Significativo è anche il valore probatorio che in sede penale è stato attribuito ai documenti bancari dei presunti evasori fiscali con conti correnti in tale Stato ottenuti in maniera non ortodossa: non a caso, la maggior parte delle trentasette Procure della Repubblica a cui è stata trasmessa la c.d. «lista Vaduz», hanno chiesto l'archiviazione delle indagini perché gli elementi risultavano raccolti all'estero in maniera irrituale. In ogni caso, le informazioni e le prove illegittimamente acquisite non avrebbero potuto essere utilizzate contro il contribuente ai sensi degli artt. 729 e 191 c.p.p..

¹⁸ Cfr. art. 63, *Law on Banks and Finance Companies* del 21 ottobre 1992, pubblicata il 15 dicembre 1992 nella *Liechtensteinisches Gesetzblatt*, n. 108, e successivamente modificata nel 1998 (*Liechtensteinisches Gesetzblatt*, n. 223/1998). Per un approfondimento, si rinvia a LENZI, R., *Liechtenstein*, in CONTINI, D. – LENZI, R. – VEDANA, F. (a cura di), *Il segreto bancario e fiduciario in Italia e all'estero*, Milano, 2008, pp. 103 ss..

¹⁹ Precisa SACCHETTO, C., *Lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano*, in questa Rivista, n. 1-2/2009, p. 92, che Svizzera e Liechtenstein «non riconoscono il concetto di frode fiscale così come è inteso dal diritto tributario italiano».

Non è quindi sostenibile la tesi secondo cui il successivo scambio spontaneo di informazioni effettuato in forza della Dir. n. 77/799/CEE possa in qualche modo sanare l'illecita acquisizione di dati bancari da parte dei servizi segreti tedeschi. Tale circostanza ha portato, di fatto, i giudici di Mantova e Milano ad annullare gli avvisi di accertamento per «invalidità derivata». Tale figura, che nel diritto amministrativo pacificamente «colpisce una fattispecie in sé conforme al modello legale, ma inficiata dai vizi propri degli atti che ne costituiscono l'antecedente necessario»²⁰, è invece alquanto discussa in ambito tributario.

Secondo alcuni Autori, sussisterebbe una sostanziale autonomia tra gli atti delle indagini tributarie e l'avviso di accertamento, con la conseguenza che eventuali vizi delle prime non potrebbero riverberarsi in cause di invalidità del secondo²¹. Seguendo questa impostazione, a maggior ragione dovrebbero ritenersi compartimenti a tenuta stagna l'attività istruttoria compiuta all'estero da un'altra autorità fiscale ed il successivo accertamento condotto in Italia, posto che l'Amministrazione italiana non risulta aver violato alcuna norma procedurale domestica²².

Questa tesi è inaccettabile, perché farebbe sfociare la cooperazione fiscale internazionale in un'attività di vera e propria ricettazione di informazioni²³, difficilmente conciliabile con il principio di legalità,²⁴ la cui validità è

²⁰ Così, CARINGELLA, F., *Corso di diritto amministrativo*, 4^a ed., Milano, 2005, Tomo I, p. 1823.

²¹ Così LA ROSA, S., *Irregolarità delle indagini e validità degli accertamenti tributari*, in AA.VV., *Acquisizione di conoscenza e utilizzabilità nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, Atti del Convegno di Studi organizzato dall'Università di Messina l'11 aprile 2002, in *Il Fisco*, n. 40/2002, p. 5712-5713.

²² In questo senso, CASTIGLIONE, R., *Cooperazione fiscale nell'Unione Europea ed accertamento tributario*, Bari, 2006, p. 287. In termini analoghi, SCHENK-GEERS, T., *International exchange of information and the protection of taxpayers*, Alphen aan den Rijn, 2009, p. 235.

²³ Tale efficace espressione, che indica la modalità «poco ortodossa» di acquisizione di informazioni per mezzo di attività di *intelligence*, è di MARINO, G., *Paradisi fiscali: dalle black list alle white list, dallo scambio di informazioni alla ricettazione di informazioni*, in FRANSONI, G. (a cura di), *Finanziaria 2008*, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, n. 1/2008, pp. 213 ss.. Lo stesso Autore rileva altresì che i tentativi di regolare lo scambio di informazioni fiscali non siano adeguati, in quanto nella prassi i vari strumenti normativi esistenti (fra cui la Dir. n. 77/799/CEE) vengono «bypassati» da strategie di acquisizione di informazioni realizzate dai servizi segreti (così MARINO, G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, Vol. 32, n. 44/2009, pp. 3600 ss.), i cui risultati costituiscono il fallimento della cooperazione fiscale in un quadro di legalità (così MARINO, G., *Op. cit. supra* alla nota 5, p. 433).

²⁴ Cfr. LUPI, R., *Quali controlli al di fuori del territorio statale?*, in *Corr. Trib.*, Vol. 32, n. 44/2009, p. 3597 e, nella dottrina straniera, CALDERÓN, J.M., *Taxpayer protection within the*

ormai considerata universale e non certo limitata entro i confini territoriali nazionali²⁵.

Conseguentemente, a nostro avviso sono più convincenti quelle ricostruzioni garantiste nei confronti della posizione del contribuente²⁶, poiché in assenza di una specifica regolamentazione della medesima in relazione allo scambio di informazioni, deve accogliersi l'impostazione modestiniana *in dubio contra fiscum*, quale espressione di civiltà giuridica in ambito tributario.

In giurisprudenza si registrano tre orientamenti sul punto. Secondo un primo filone, deve ammettersi la figura dell'invalidità derivata considerando annullabile l'avviso di accertamento se formato sulla base di elementi istruttori illegittimi²⁷. Un altro orientamento ha ritenuto che in presenza di prove illegittimamente acquisite, le medesime debbano considerarsi inutilizzabili e l'avviso di accertamento infondato.²⁸ Da ultimo, alcune decisioni hanno ritenuto in linea di massima utilizzabili gli elementi di prova illegittimamente acquisiti, a meno che non vadano a ledere un diritto costituzionalmente protetto²⁹.

exchange of information procedure between State tax administrations, in *Intertax*, Vol. 28, n. 2/2000, pp. 462 ss..

²⁵ Sull'argomento, GALLANT, K.S., *The principle of legality in international and comparative criminal law*, Cambridge, 2009.

²⁶ Cfr. MOSCHETTI, F., *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in MOSCHETTI, F. (a cura di), *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, pp. 51 ss.; PORCARO, G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove "incostituzionali"*, in *Dir. Prat. Trib.*, Vol. 76, n. 1/2005, Parte I, pp. 15 ss..

²⁷ Cfr. Cass. civ., Sez. I, sentenza 8 novembre 1997, n. 11036, con nota di TOPPAN, A., *Accessi, verifiche e ricerche della Guardia di finanza su autoveicoli e 'spontanea' esibizione di documenti utili all'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, Vol. 8, n. 10/1998, Parte II, pp. 726 ss.; Cass. civ., Sez. I, sentenza 27 luglio 1998, n. 7368, in Banca dati *Fisconline*; Cass. civ., Sez. I, sentenza 27 novembre 1998, n. 12050, in Banca dati *Fisconline*; Cass. civ., Sez. trib., sentenza 26 febbraio 2001, n. 2775, in Banca dati *BIG Ipsa*; Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 29 settembre 2001, n. 15209, in Banca dati *Fisconline*; Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 3 dicembre 2001, n. 15230, in Banca dati *BIG Ipsa*; Cass. civ., Sez. Un., sentenza 21 novembre 2002, n. 16424, con nota di FORTUNA, E., *Se l'autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso*, in *Riv. Dir. Trib.*, Vol. 12, n. 12/2002, Parte II, pp. 793 ss.; Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 18 luglio 2003, n. 11283, con nota di SCARLATA, G. – LUPI, R., *Vizi dell'istruttoria e inutilizzabilità delle prove: si rafforza l'illegittimità derivata*, in *Dial. Dir. Trib.*, Vol. 2, n. 1/2004, pp. 1 ss..

²⁸ Cfr. Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 6 marzo 2001, n. 3852; Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 8 giugno 2001, n. 7791, in Banca dati *Fisconline*; Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 19 giugno 2001, n. 8344, con nota di GAMBONI, G., *Utilizzazione ai fini fiscali degli elementi probatori raccolti dalla Polizia giudiziaria*, in *Corr. Trib.*, Vol. 24, n. 39/2001, pp. 2943 ss.; Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 1 aprile 2003, n. 4987, in *Il Fisco*, n. 32/2003, pp. 1-5096 ss..

²⁹ Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 4 novembre 2008, n. 26454; Cass. civ., Sez. trib., sentenza

I giudici hanno, quindi, elaborato tali interpretazioni che, sebbene con una modulazione diversa, riconoscono un'incidenza nell'atto finale di elementi probatori illegittimi.

A nostro avviso, una corretta azione di accertamento tributario non può fondarsi su un'acquisizione illecita di prove e, quindi, deve ammettersi la figura dell'invalidità derivata dell'avviso di accertamento integralmente fondato su risultanze bancarie ottenute a seguito di un grave illecito o, comunque, la cui fonte giuridica di acquisizione non sia individuata con esattezza. Da un punto di vista comparato, si ricorda che negli Stati Uniti è molto applicata la c.d. «dottrina dei frutti dell'albero velenoso», secondo cui è vietato incriminare un soggetto sulla base di prove illegittimamente acquisite³⁰.

E questo è ancor più evidente nel contesto internazionale. Negli accertamenti tributari effettuati a seguito di scambio di informazioni, l'istruttoria è frutto di un'attività frazionata fra l'Amministrazione finanziaria italiana e quella di un altro Stato che fornisce le informazioni, al termine della quale si ottiene una sostanziale parificazione giuridica delle prove³¹. Proprio per tale ragione, è assolutamente necessario che l'intera procedura – soprattutto la parte espletata all'estero – si svolga in maniera corretta e che il contribuente possa esercitare pienamente il proprio diritto di difesa, pacificamente valorizzato anche a livello europeo³².

Sebbene la giurisprudenza italiana sul punto sia alquanto rara, certe decisioni hanno sancito che le informazioni ottenute tramite una violazione – *i.e.* non mediante rogatoria – devono considerarsi inutilizzabili in procedimenti tributari³³. Tuttavia, secondo alcune pronunce il materiale proveniente da rogatorie internazionali o acquisito in procedimenti penali (e, quindi, ottenuto in maniera legittima) è utilizzabile in sede tributaria

19 febbraio 2009, n. 4001; Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 20 marzo 2009, n. 6836.

³⁰ Cfr. BRANSDORFER, M.S., *Miranda Right-to-Counsel Violations and the Fruit of the Poisonous Tree Doctrine*, in *Ind. Law Journ.*, Vol. 62, n. 4/1987, pp. 1061 ss..

³¹ Sul punto, cfr. LAMPONE, S., *La mutua assistenza amministrativa tra le Amministrazioni finanziarie dell'UE*, in *Riv. Guardia Fin.*, Vol. 51, n. 6/2002, p. 2412.

³² Cfr. CGUE, cause riunite C-46/87 e C-227/88 *Hoechst AG c. Commissione*, sentenza 21 settembre 1989, in *Racc. p. I-2859*, par. 15 e, da ultimo, CGUE, causa C-349/07 *Sopropé*, sentenza 18 dicembre 2008, in *Racc. p. I-10369*, con nota di RAGUCCI, G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, vol. 52, n. 2/2009, p. 570 ss..

³³ Si ricordano: Trib. Bari, Sez. I, sentenza 17 marzo 1999, n. 1261; CTR Emilia Romagna, sentenza 15 dicembre 1999, n. 152; CTP Milano, Sez. XVIII, sentenza 4 aprile 2000, n. 178; Trib. Bolzano, sentenza 15 giugno 2006, n. 31; Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 30 maggio 2008, n. 14516.

come semplice fonte di informazioni, ma non può mai costituire il fondamento principale di un avviso di accertamento³⁴.

La questione dell'illecita acquisizione delle informazioni utilizzate a fondamento di pretese erariali è stata già affrontata in altre giurisdizioni, soprattutto dopo il caso della *Kredietbank Luxembourg*, quando fra l'aprile 1993 ed il gennaio 1994 alcuni dipendenti dell'istituto di credito rubarono *microfiches* ed altri documenti bancari di determinati correntisti, i quali sono poi stati trasmessi alle amministrazioni finanziarie di Belgio e Paesi Bassi³⁵.

5. Conclusioni

La CTP di Mantova ha accolto il ricorso del contribuente e dichiarato nullo l'avviso di accertamento, in quanto allo stesso – che si basava interamente su una «segnalazione qualificata a carico del [contribuente] e relativa ad investimenti in Liechtenstein, a seguito dello scambio di informazioni avvenuto» ai sensi della Dir. n. 77/799/CEE – non era stata allegata la documentazione relativa a tale scambio di informazioni né la segnalazione qualificata.

Quindi, ritenendo violato l'art. 7, L. n. 212/2000, secondo cui «se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama», i giudici mantovani hanno fatto discendere la nullità dell'avviso di accertamento, in quanto, sebbene tale conseguenza non sia espressamente prevista, le disposizioni dello Statuto devono considerarsi imperative.

La decisione della CTP di Mantova affronta e risolve con estrema semplicità il problema, limitandosi ad evidenziare che l'Amministrazione finanziaria non aveva rispettato le previsioni relative allo scambio di in-

³⁴ Cfr. in particolare, Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 7 febbraio 2007, n. 2658 e, da ultimo, CTP Firenze, Sez. XVI, sentenza 19 gennaio 2011, n. 11. *Contra* CTR Roma, Sez. VIII, sentenza del 3 ottobre 2006, n. 108, la quale ha ritenuto che la documentazione bancaria ottenuta per rogatoria penale internazionale non può essere utilizzata per fini fiscali, in quanto violerebbe il principio di specialità, a nulla rilevando che la Procura della Repubblica italiana avesse autorizzato tale utilizzazione in sede tributaria.

³⁵ Sul punto, cfr. VAN HOEK, A.A.H. – LUCHTMAN, M.J.J.P., *Transnational cooperation in criminal matters and the safeguarding of human rights*, in *Utrecht Law Rev.*, Vol. 1, n. 2/2005, pp. 1 ss.; KAMPEN, T.A. VAN – DE RIJKE, L.J., *The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights*, in *EC Tax Rev.*, Vol. 17, n. 5/2008, pp. 221 ss..

formazioni contenute nella direttiva n. 77/799/CEE ed aveva, sul fronte domestico, violato l'obbligo di allegazione dei relativi documenti.

Diversamente, la CTP di Milano ha maggiormente sviscerato il problema ed ha concluso che l'Amministrazione finanziaria avrebbe emesso i propri avvisi di accertamento sulla base di presunzioni prive di indicazione della fonte che ha fornito le informazioni bancarie, ribaltando a carico del contribuente un onere probatorio «diabolico» (*ad impossibilia nemo tenetur*), cioè l'onere della prova concernente fatti di cui il contribuente non è (ancora) al corrente.

Forse in modo non totalmente consapevole, le decisioni in rassegna hanno dato un'applicazione pratica nel nostro ordinamento al principio espresso dalla Corte di Strasburgo nel caso *Ravon*³⁶, secondo cui le normative tributarie domestiche, per non entrare in contrasto con l'art. 6 CEDU, devono permettere al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa a fronte di una verifica fiscale, e quindi nella fase antecedente all'avviso di accertamento. Considerato che la CEDU trova diretta applicazione nel nostro ordinamento, soprattutto a seguito della sua consacrazione quale fonte di diritto operata dal Trattato di Lisbona³⁷, deve ritenersi che per assicurare un giusto processo al contribuente l'Amministrazione debba sempre verificare la provenienza delle informazioni tributarie ottenute da un altro Stato³⁸. Dovendosi, quindi, applicare il principio del giusto processo anche allo scambio di informazioni³⁹, è evidente che non possono essere conside-

³⁶ CEDU, decisione 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affaire Ravon et Autres c. France*, con nota e traduzione italiana di MULEO, S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in Riv. Dir. Trib., Vol. 18, n. 7-8/2008, pp. 181 ss..

³⁷ Anche i giudici amministrativi hanno recentemente confermato che la CEDU è parte integrante del diritto UE: cfr. Consiglio di Stato, Sez. IV, decisione 2 marzo 2010, n. 1220 e, in termini più espliciti, T.A.R. Lazio – Roma, Sez. II-bis, sentenza 18 maggio 2010, n. 11984. Da ultimo, si veda la più prudente posizione della Consulta, la quale ha ritenuto che nel caso in cui un giudice nazionale ravvisi un potenziale contrasto fra la norma interna ed una norma della CEDU, dovrà: a) «verificare anzitutto la praticabilità di una interpretazione della prima in senso conforme alla Convenzione, avvalendosi di ogni strumento ermeneutico a sua disposizione» o, se ciò non fosse possibile, b) «denunciare la rilevata incompatibilità, proponendo questione di legittimità costituzionale in riferimento all'indicato parametro». In sostanza, la Corte ha escluso che i giudici di merito possano esercitare un potere di disapplicazione «diffuso» delle norme italiane in contrasto con la CEDU (Corte Cost., sentenza 11 marzo 2011, n. 80).

³⁸ Così LUCHTMAN, M., *European cooperation between financial supervisory authorities, tax authorities and judicial authorities*, Antwerp, 2008, p. 182.

³⁹ Così anche DEL FEDERICO, L., *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in questa *Rivista*, fasc. Unico

rati validi avvisi di accertamento formati con informazioni trafugate in Liechtenstein e poi trasmesse all'Amministrazione finanziaria. Sotto il profilo penale, la Suprema Corte ha di recente sancito che non costituisce reato di pubblicazione arbitraria di atti di un procedimento penale (art. 684 c.p.) la diffusione su internet delle liste di presunti evasori, in quanto trattasi di documenti di origine extraprocessuali riferibili all'attività di un'autorità amministrativa e non del pubblico ministero o della polizia giudiziaria ed, in quanto tali, non risultano coperti dal segreto istruttorio⁴⁰.

I giudici tributari di merito hanno posto l'attenzione sul fatto che il contribuente non solo non era mai stato messo al corrente dello scambio di informazioni, ma non aveva neanche potuto analizzare l'attendibilità e la legittima acquisizione dei relativi documenti. E posto che l'Amministrazione neppure in sede contenziosa è stata in grado di dimostrare la legittimità formale e sostanziale di tali «segnalazioni» né di indicare con chiarezza la relativa fonte, bene hanno fatto i giudici ad annullare gli avvisi di accertamento. Al riguardo, il Consiglio di Stato ha sancito la c.d. tesi dell'inaccessibilità relativa degli atti tributari endoprocessuali, la quale è «temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di “segretezza” nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del procedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo. Diversamente opinando si porrebbe alla singolare conclusione che, in uno Stato di diritto, il cittadino possa essere inciso dalla imposizione tributaria – pur nella più lata accezione della “ragion fiscale” – senza neppure conoscere il perché della imposizione e della relativa quantificazione»⁴¹. Il principio espresso dal supremo organo amministrativo conduce a ritenere imprescindibile il diritto del contribuente destinatario dell'avviso di accertamento a conoscere i documenti bancari forniti da un'amministrazione fiscale straniera.

In un'ottica di tutela dei diritti umani, dal momento che non esiste una regolamentazione delle garanzie spettanti al contribuente sottoposto a scambio di informazioni, dovrebbero essere rispettate le seguenti linee guida:

- a) Non può ammettersi un automatico ingresso e parificazione degli elementi di prova ottenuti all'estero in procedimenti tributari do-

2010, p. 221 ss..

⁴⁰ Cass. pen., Sez. I, sentenza del 4 aprile 2011, n. 13494.

⁴¹ Consiglio di Stato, Sez. IV, sentenza 21 ottobre 2008, n. 5144, con nota di AZZONI, V., *Il diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento*, in Boll. Trib., n. 18/2009, pp. 1386 ss..

mestici (c.d. *non-inquiry rule* nella giurisprudenza anglosassone), dovendo il giudice sempre verificare che la porzione di istruttoria svolta all'estero non presenti profili di contrasto con la CEDU ed, in particolar modo, con il diritto al giusto processo (art. 6) ed il diritto alla privacy (art. 8);

- b) Sicuramente in ambito UE, dove è importante che si raggiunga il massimo livello di cooperazione transfrontaliera in materia tributaria, tale parificazione degli elementi di prova deve rispettare i diritti fondamentali del contribuente. Al riguardo, la recente Direttiva n. 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE assicura – sebbene senza prevedere specifiche norme in tal senso – il rispetto dei «diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea» (Considerando n. 28);
- c) Di conseguenza, lo scambio di informazioni in quanto tale non può essere limitato alla trasmissione del risultato dell'istruttoria (es. dati bancari), ma deve comprendere precise informazioni ed atti concernenti lo svolgimento dell'istruttoria medesima, al fine di garantire il rispetto delle basilari tutele del soggetto accertato.

Le decisioni in rassegna sono altresì significative in quanto confermano che anche in relazione all'istruttoria basata su dati forniti da amministrazioni straniere si sta via via passando da una visione autoritativa del rapporto Fisco-contribuente ad una consensualistica, dove la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria è espressione di un potere a imperatività-normatività depotenziata⁴².

La necessità dello scambio di informazioni in materia tributaria trae origine nella consapevolezza che l'era globalizzata impone una ricostruzione della capacità contributiva che travalica i confini nazionali e, di conseguenza, diviene fondamentale dare adeguata attuazione all'estero alla norma tributaria⁴³. Per superare l'empasse rappresentata dal principio di non collaborazione in materia tributaria, esigenze pratiche di incremento del

⁴² Così GALLO, F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in Rass. Trib., Vol. 52, n. 1/2009, p. 26. In maniera più rigorosa, sempre GALLO, F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. Trib., Vol. 46, n. 1/2003, p. 13. In termini analoghi, cfr. PERRONE, L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in Rass. Trib., Vol. 50, n. 3/2007, p. 680.

⁴³ Sul punto, si veda MICHELI, G.A., *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in Dir. Prat. Trib., Vol. 36, n. 1/1965, Parte I, p. 223.

gettito erariale hanno di fatto costretto gli Stati ad ampliare la nozione di «interesse fiscale» da un'ottica interna ad una internazionale che reputi meritevole di tutela anche il credito tributario estero quale obbligo di contribuzione alla spesa pubblica di un omologo Stato-collettività. Del tutto condivisibili sono le considerazioni del Prof. Fedele, secondo cui si dovrebbe procedere ad «una sostanziale riconsiderazione del concetto stesso di fiscalità, per espandere l'area di operatività dei principi costituzionali in materia tributaria anche oltre gli istituti che realizzano il riparto dei carichi pubblici attinenti la comunità statale, cosicché anche l'interesse alla “corretta applicazione” dei sistemi tributari di altri Stati possa trovare riconoscimento e tutela, ad esempio, nell'art. 53 della Costituzione»⁴⁴.

L'attuale *U-turn* operata dalla comunità internazionale ha portato a riconsiderare la cooperazione fiscale come regola e non più come eccezione⁴⁵, ma l'attività di accertamento concertata fra le amministrazioni finanziarie deve svolgersi nel rispetto dei diritti del contribuente⁴⁶. È assolutamente comprensibile, soprattutto a causa dell'attuale crisi economica mondiale, che i Governi – sotto l'ombrello dell'OCSE – abbiano adottato una strategia di lotta ai paradisi fiscali ed alle giurisdizioni «non collaborative» sancendo la «fine dell'era del segreto bancario»⁴⁷, ma quel che manca è la codificazione di una serie di norme a tutela dei contribuenti sottoposti a procedure di scambio di informazioni⁴⁸.

Nel corso degli anni, l'OCSE ha via via mutato la propria funzione fino a diventare un «club» di amministrazioni finanziarie in cui gli interessi erariali risultino prevalenti rispetto a quelli dei contribuenti. Tale mutamento ha comportato anche lo spostamento della cooperazione fiscale internazionale da una finalità volta ad evitare la doppia imposizione a quella di contrastare evasione ed elusione fiscale internazionale.

⁴⁴ Così FEDELE, A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello “scambio di informazioni” fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. Trib.*, Vol. 42, n. 1/1999, p. 54.

⁴⁵ Così OWENS, J., *Moving towards better transparency and exchange of information on tax matters*, in *Bull. Int'l Tax'n*, Vol. 63, n. 11/2009, p. 557.

⁴⁶ In termini analoghi, DEL FEDERICO, L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti amministrativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, Vol. 20, n. 6/2010, Parte I, p. 760, precisa che «interesse fiscale, capacità contributiva e garanzie del contribuente vanno equilibrati e salvaguardati in modo coerente».

⁴⁷ Cfr. LEADERS OF THE GROUP OF TWENTY, *The Global plan for recovery and reform*, 2 April 2009, par. 15. In dottrina, si veda ANAMOURLIS, T. – NETHERCOTT, L., *An overview of Tax Information Exchange Agreements and bank secrecy*, in *Bull. Int'l Tax'n*, Vol. 63, n. 12/2009, pp. 616 ss..

⁴⁸ Così BRACEWELL-MILNES, B., *Uses of tax havens*, in *Intertax*, Vol. 28, n. 11/2000, p. 406.

A livello internazionale ed europeo non esiste ancora tale regolamentazione, ma già alcuni Stati stanno prendendo iniziative in tal senso. Per esempio, il Consiglio Federale Svizzero ha approvato il 1° ottobre 2010 l'Ordinanza sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (n. RS 672.204), la quale prevede che le autorità elvetiche debbano rifiutarsi di cooperare con autorità straniera se la richiesta di assistenza «si fonda su informazioni ottenute o trasmesse mediante reati secondo il diritto svizzero» oppure se è contraria all'ordine pubblico svizzero o al principio della buona fede (art. 5, comma 2).

In tale direzione, si è di recente espressa anche la magistratura francese sul caso della c.d. «lista HSBC». Com'è noto, nel 2009 l'informatico Hervé Falciani ha consegnato al Procuratore di Nizza la lista dei correntisti che avevano depositi nella filiale di Ginevra della banca inglese HSBC, all'interno della quale comparivano un gran numero di contribuenti di varie nazionalità. Entrata in possesso della lista, la Procura della Repubblica di Nizza ha trasmesso la medesima in maniera irrituale alla Direzione Nazionale delle Entrate Fiscali di Parigi, la quale ha intrapreso vari accertamenti tributari ed, in particolare, ha ottenuto l'autorizzazione giudiziale ad effettuare verifiche domiciliari nei confronti di un contribuente. L'8 febbraio 2011, la Corte di Appello di Parigi⁴⁹ ha annullato le ordinanze di primo grado con cui venivano autorizzate tali verifiche, in quanto:

- a) a monte le informazioni risultavano rubate, cioè «*obtenues par la commission d'une infraction pénale*»;
- b) in ogni caso, «*la transmission de ces données par le Procureur de la République de Nice à la DNEF au titre de l'article L 101 du LPF est irrégulière puisque cet article vise la communication par l'autorité judiciaire à l'administration des finances de toute indication qu'elle peut recueillir de nature à faire présumer une fraude en matière fiscale*».

Un ragionamento diametralmente opposto, però, è stato fatto dalla Corte Costituzionale Federale tedesca,⁵⁰ la quale, in relazione al caso *Liechtenstein*, ha ritenuto legittima una perquisizione domiciliare nei confronti di un contribuente fondata unicamente sulla lista rubata da Heinrich Kieber nella banca LGT di Vaduz, rilevando che:

- a) non è previsto dalle norme di procedura penale tedesche un divieto assoluto di utilizzazione di prove acquisite illecitamente, ma solo

⁴⁹ Cour d'Appel de Paris, Pôle 5 – Chambre 7, Ordonnance du 8 Février 2011.

⁵⁰ Bundesverfassungsgericht, sentenza del 9 novembre 2010, n. 2101/09, liberamente accessibile al sito http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20101109_2bvr210109.html.

in caso di violazioni gravi, intenzionali o arbitrarie, le quali comportino un'inosservanza pianificata o sistematica delle salvaguardie costituzionali;

- b) gli elementi di prova raccolti da privati – e non da parte di un'autorità tedesca – debbono considerarsi utilizzabili anche se ottenuti mediante la commissione di un reato.

In conclusione, la giurisprudenza tributaria italiana (ma anche straniera) riveste in questa fase il delicato compito di controllare che l'attività di accertamento effettuata sulla base di informazioni ottenute dall'estero si bilanci con i diritti dei contribuenti. Le decisioni delle CTP di Mantova e Milano – così come l'orientamento della giurisprudenza francese – si pongono in questo solco, in quanto sottolineano che l'attività di accertamento svolta sulla base di scambio di informazioni non possa fondarsi sul deprecabile fenomeno del trafugamento di liste contenenti i nomi di presunti evasori – oltre alla lista Vaduz, Pessina e Falciani, ricordiamo, da ultimo, quella di *WikiLeaks* – il quale si pone al di fuori di qualsiasi cornice di legalità.

SEZIONE III
APPUNTI E RASSEGNE

SECTION III
Notes and surveys

Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima (Perù) 26th August 2011. Conferring *honoris causa* degree to Jacques Malherbe*

Pietro Selicato

* Edited in English by the Author

On August 26, 2011 the *Universidad Nacional Mayor de San Marcos* of Lima (UNMSM) conferred our Director Jacques Malherbe the *honoris causa* degree in business and tax law. Professor Malherbe obtained this high honour thanks to the so long, rich and intensive activity as a scholar carried out starting from 1966.

In that year Jacques Malherbe graduated in Law at the Catholic University of Leuven, where he teaches since 2005. At the end of His academic career, the University of Leuven named Him Emeritus Professor. He also obtained a Master's Degree in Law at Harvard University and taught European Finance and Tax Law in several universities, such as the EDHEC (École De Hautes Études Commerciales du Nord), having seats in Paris, Lille and Nice, and the Universities of Vienna, Hamburg, Bologna and Castilla-La Mancha. He is Vice President of the Scientific Committee of the IFA (International Fiscal Association) and active component of the EATLP (European Association of Tax Law Professors). During these years He wrote over two hundred essays, and is still very involved in academic activities, as, among others, it can be perceived by His active position in our journal, which in this issue also publishes His very interesting essay on the Belgian federal tax system. During a ceremony held in the Chapel of the «Virgen de Loreto Cultural Center San Marcos» in Lima, which was also attended by leading academics, Professor Malherbe received the diploma, medal and resolution directly from the hands of the Dean, Prof. Pedro Zagarra Cotillo, as a reward and demonstration of his participation in the University of Chile. At the table of honor sat the abovementioned Dean together with the Vice-Chancellor, Professor Antonia Castro Rodríguez,

Secretary General of the UNMSM, Dr. Jose Montero Niño and the Dean of the Faculty of Law and Political Science, Prof. Juan Morales Godo. The Ambassador of the Kingdom of Belgium in Peru, Dr. Beatriz Van Hemeldonck, also intervened. For a detailed report of the ceremony, please refer to the website <http://www.unmsm.edu.pe/?id=1823>.

Here below we attach the original language texts of the speeches delivered during the ceremony by Prof. Julio A. Cartagena Fernández (Professor of Tax Law at the University of San Marcos) and Professor Malherbe. In doing this, the Board, the Scientific Committee and the managing editor of International Tax Law take the opportunity to express their best congratulations for this important reward, and their sincere gratitude to Professor Malherbe because, by sharing our project, he offers to our Journal a really precious contribution due to the undisputed scientific content of his work and ideas, and to the valuable relations He keeps within the International Scientific Community.

Particularly, we believe that a phrase of the speech of Professor Malherbe represents a significant summary of the journey that we are crossing together: «*La enseñanza me abrió muchas puertas*». Our journal has yet to open many doors along the way of international, European and comparative tax law. We are sure that Professor Malherbe, with his doctrine, will help us doing it in the best way.

Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima (Perù) 26 Agosto 2011. Cermonia di conferimento della laurea *honoris causa* a Jacques Malherbe

Pietro Selicato

Il 26 Agosto 2011 l'*Universidad Nacional Mayor de San Marcos* di Lima (UNMSM) ha conferito al Nostro Direttore Jacques Malherbe la laurea *honoris causa* in diritto commerciale e diritto tributario. L'alta onorificenza gli è stata attribuita come riconoscimento per la lunga, intensa e prolifica carriera di studioso, iniziata nel 1966.

In quell'anno Jacques Malherbe si è laureato in diritto nell'Università Cattolica di Lovanio, ove ha insegnato fino al 2005, che alla fine della sua carriera, gli ha conferito il titolo di Professore Emerito. Ha inoltre ottenuto il *Master in Law* nell'Università di Harvard ed ha insegnato Finanza Europea e Diritto Tributario in diverse Università, come la EDHEC (École De Hautes Études Commerciales du Nord), con sedi a Parigi, Lille e Nizza e le Università di Vienna, Amburgo, Bologna e Castilla-La Mancha. È Vicepresidente del Comitato Scientifico dell'IFA (International Fiscal Association) ed attivo componente dell'EATLP (European Association of Tax Law Professors).

Durante questi anni ha scritto più di duecento saggi ed è ancora molto impegnato in attività accademiche, come dimostra, tra l'altro, il suo incarico nella nostra Rivista, che anche in questo fascicolo pubblica un suo interessante saggio sul sistema fiscale federale belga.

Il Prof. Malherbe ha ricevuto il diploma di laurea, la medaglia e la risoluzione che lo accredita come componente dell'Ateneo cileno dalle mani del Rettore, Prof. Pedro Cotillo Zagarra, nel corso di una cerimonia svoltasi nella Cappella *Virgen de Loreto* del Centro Culturale di San Marcos a Lima, alla quale hanno preso parte importanti personalità del mondo accademico cileno. Oltre al Rettore, sedevano al Tavolo d'Onore il Vicerettore, Prof. Antonia Castro Rodríguez, il Segretario Generale della UNMSM, Dr. José Niño Montero e il Decano della Facoltà di Diritto e Scienza Politica, Prof.

Juan Morales Godo. É anche intervenuta l'Ambasciatrice del Regno del Belgio in Perú, Dott. Beatriz Van Hemeldonck. Un completo resoconto della cerimonia è visibile al sito <http://www.unmsm.edu.pe/?id=1823>.

Nel pubblicare qui di seguito i testi in lingua originale dei discorsi pronunciati nel corso della cerimonia dal Prof. Julio A. Fernández Cartagena (Docente di Diritto Tributario nell'Università San Marcos) e del Prof. Malherbe, la Direzione, il Comitato Scientifico e la Redazione della Rivista di Diritto Tributario Internazionale esprimono al Professor Malherbe le più sincere felicitazioni per l'importante riconoscimento, manifestandogli la più sincera gratitudine poichè, condividendo il nostro progetto, Egli offre alla Rivista un contributo davvero prezioso, per l'indiscussa levatura scientifica del suo apporto di scritti e di idee e per il patrimonio di relazioni che Egli mantiene con la Comunità Scientifica internazionale. In particolare, riteniamo che una frase del discorso del Professor Malherbe costituisca una mirabile sintesi del cammino che stiamo percorrendo insieme: «*La enseñanza me abrió muchas puertas*». La nostra Rivista ha ancora molte porte da aprire lungo la strada dello studio del diritto tributario internazionale ed europeo e della comparazione del diritto tributario straniero. Siamo certi che il Prof. Malherbe, con la Sua dottrina, ci aiuterà a farlo nel migliore dei modi.

Discurso de Orden de Doctorado *honoris causa*

Julio A. Fernández Cartagena *

* Profesor ordinario (categoría asociado) del curso de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

Excelentísimo señor Rector de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Dr. Pedro Cotillo Zegarra, magnífica señora embajadora del Reino de Bélgica en el Perú, Sra. Beatrix Van Hemeldonck, Excelentísimo Profesor Dr. Jacques Malherbe; dignísimos funcionarios, autoridades, profesores y estudiantes de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y de universidades e instituciones académicas nacionales y del extranjero presentes en este magno evento académico, señoras y señores todos.

La Universidad Nacional Mayor de San Marcos, mi alma mater, me encarga la honrosa misión de resaltar la fecunda trayectoria académica y profesional del profesor belga de Derecho de Sociedades y de Derecho Tributario Internacional, Dr. Jacques Malherbe, a quien el Consejo Universitario de San Marcos acaba de conferir el grado académico de doctor *honoris causa* precisamente en virtud de dichas altas calidades.

Las palabras que siguen intentarán alcanzar esta meta y a ella me dirijo. Sin embargo, desde ahora pido excusas si en este intento lo que voy a expresar resulta un pálido reflejo de lo que el profesor Malherbe representa en el escenario científico del Derecho Tributario Internacional actual.

Vida personal

El profesor Malherbe nació el 17 de enero de 1940. El primer viaje que realizó fue en razón de la Segunda Guerra Mundial. Se trató del éxodo de los ciudadanos belgas al sur de Francia, huyendo de la guerra. El mismo profesor Malherbe relata que esta historia familiar lo marcó para siempre. En efecto, en su mente se encuentra impregnada de manera imborrable la llegada de un centenar de franceses del norte y de ciudadanos belgas a Toulouse, luego de una marcha de sacrificio, siendo cobijados en esa ciudad por los residentes franceses que abrían las puertas de sus casas para recibir a los refugiados. En el caso del profesor Malherbe y de su madre, con quien

hizo el viaje, les tocó en suerte una especie de cuarto de la criada del cual podían disponer a partir de las tres de la tarde. Esta experiencia generó en el profesor Malherbe una gran admiración por Francia, de la cual profesa no solo este sentimiento sino también la lengua materna.

Después de estudiar humanidades greco-latinas, siguió simultáneamente derecho y ciencias económicas, en la Universidad Católica de Lovaina. Luego estudió un Master en Derecho en la Universidad de Harvard, donde también participó en el famoso International Tax Program dirigido por el Profesor Oliver Oldman.

Contrajo nupcias con la señora Isabelle Heenen, actualmente abogada de la Corte de Casación de Bélgica, de cuya unión nacieron François y Maxime, quienes se dedican respectivamente al derecho y a la publicidad. François se encuentra presente en este evento acompañando a su ilustre padre.

Vida académica

Primero fue asistente del Profesor Pierre Coppens en la Universidad Católica de Lovaina. El profesor Coppens enseñaba conjuntamente los cursos de derecho mercantil y tributario, lo cual ocurrió también con el profesor Malherbe luego del paso de los años.

Su primera cátedra fue la de derecho tributario comparado en la Escuela Superior de Ciencias Fiscales del Instituto Católico de Altos Estudios Comerciales de Bruselas. El Profesor Sibille, director de la mencionada Escuela, le pidió que dictara una conferencia sobre fusiones en Estados Unidos aprovechando que acababa de regresar de Harvard. Luego de la charla, el profesor Sibille lo felicitó efusivamente con estas palabras: «Lo has hecho muy bien pero no entendí nada. Mejor te voy a dar un curso en la Escuela para que empieces a enseñar».

Después alcanzó la cátedra en La Universidad Católica de Lovaina, su alma mater. Primero enseñó cursos de contabilidad para con el tiempo ver colmada su verdadera vocación, el derecho tributario y el derecho mercantil.

Llegó a ser presidente del Departamento de Derecho Económico y Social de la Universidad Católica de Lovaina y también presidente del Consejo de la Facultad de Derecho de dicha Universidad.

Ha sido profesor de diversas universidades extranjeras. En Paris XII (Val de Marne) fue llamado por el profesor Tixier y en Paris I y II, en Dijon (Borgoña) por el profesor Casimir. Actualmente es un respetadísimo profe-

sor de cursos de Derecho Tributario Internacional a nivel de postgrado en prestigiosas universidades europeas: Boloña con Adriano di Pietro, Viena con Michael Lang, Hamburgo, Castilla-La Mancha y Santiago de Compostela, en esta última con el profesor César García Novoa, presidente de las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario a llevarse a cabo en Santiago de Compostela, España, el próximo año, quien también se encuentra presente en este magno evento.

Tuvo la suerte de compartir enseñanza y amistad en Salamanca con el desaparecido y recordado profesor español Eusebio González García, quien dictó conferencias en materia tributaria en San Marcos antes de su temprana desaparición.

El profesor Jacques Malherbe tiene un rol protagónico en cualquier debate científico que sobre materia tributaria promuevan las organizaciones internacionales especializadas. Su presencia es requerida de manera constante por su conocimiento, autoridad y versación. A guisa de ejemplo la Asociación Fiscal Internacional (International Fiscal Association), la más grande e importante organización académica internacional dedicada al estudio y la difusión del Derecho Tributario Internacional lo nombró relator general en el Congreso de Barcelona, presidente de sesión en Londres y vice-presidente de su Comité Científico, cargo que ocupó durante quince años.

Su producción bibliográfica es vastísima. Ha escrito libros completos sobre los temas de su especialidad. Por ejemplo, Derecho de sociedades, cuya cuarta edición es del presente año, Derecho Tributario de Sociedades, Derecho Tributario Internacional, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, publicado en el 2008 y sobre el polémico tema de las amnistías tributarias, trabajo publicado en el año 2010. En total ha escrito más de diez obras orgánicas sobre temas de su especialidad, en algunos casos en colaboración con otros colegas. Adicionalmente, desde el año 1966, ha escrito más de doscientos artículos científicos en diversas revistas especializadas como la revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Derecho Tributario Actual, Tax Management International Forum, Derecho Tributario Global, Revista de los Tribunales, Revista de Derecho Tributario Internacional, etc.

En el año 2005 fue nombrado profesor emérito en la Universidad Católica de Lovaina. Sus colegas de Lovaina y del resto del orbe escribieron en su homenaje un *Liber Amicorum* cuyo contenido excedió las 1,200 páginas.

América latina

Jacques Malherbe aprendió el español de niño. Quiso el destino que sus padres escogieran España como lugar habitual de veraneo y que en los hoteles de esos tiempos los adultos departieran de un lado y los niños jugaran juntos por el otro.

Luego un amigo de su padre le encargó la tarea de clasificar los libros de la biblioteca de la Casa de América Latina en Bruselas, en donde leyó con fascinación obras de la literatura latinoamericana.

Estudió también en la Universidad Autónoma de México. Por su bonhomía y profundos conocimientos jurídicos, sus amistades latinoamericanas continuamente lo requieren para participar en congresos y eventos científicos en América Latina. Así es habitual y esperada su participación en el Congreso de Economistas de la provincia de Buenos Aires, por invitación de los profesores Schindel y Díaz, en los eventos organizados por la Universidad de São Paulo, por invitación del profesor Schoueri, en las actividades académicas de la Universidad de Rosario y de la Javeriana en Colombia y en el Perú ha sido requerido en múltiples oportunidades por el Instituto Peruano de Derecho Tributario en cuya revista y eventos académicos ha colaborado en más de una oportunidad. También ha sido convocado por el Colegio de Contadores Públicos, entre otras instituciones. La Universidad de Chimbote lo designó profesor emérito.

Merece destacar su activa participación en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que, cada dos años, organiza el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. El profesor Malherbe tiene una participación descollante en dichos eventos, en donde puede ser considerado como uno de los representantes y líderes de la doctrina jurídica irradiada por el ILADT. Por dicha razón, la mencionada institución le ha encargado, junto con otros tres profesores, la redacción de un Convenio Modelo para América Latina para evitar la doble tributación a nivel internacional.

Vida de abogado

Jacques Malherbe es hijo de un abogado que trabajaba en su casa. El sin embargo prefirió ejercer la profesión en forma asociada y actualmente es socio de Liedekerke, un despacho belga de aproximadamente unos 130 miembros.

Los azares de la profesión lo han llevado a tribunales franceses, italianos y alemanes. Ha participado en varios arbitrajes de la Cámara de Comercio de París.

De su madre, profesora de historia y griego heredó el interés por esas materias. Es miembro de la Sociedad de Historia Bizantina y escribió un libro titulado *Constantin XI, último emperador de los Romanos*, que tuvo escaso éxito de librería pero divirtió a muchos amigos benevolentes.

De Jacques Malherbe puede decir la persona que en estos momentos les dirige estas palabras, lo mismo que en su momento escribió el profesor sanmarquino Carlos Fernández Sessarego acerca de su maestro y amigo el insigne José León Barandiarán, el jurista peruano más importante del siglo pasado, con ocasión del centenario de su nacimiento: «León Barandiarán me brindó generosamente su amistad, me estimuló para el logro de mis proyectos, avivó mis inquietudes jurídicas, me enseñó (...) la humildad del intelectual. (...) En él encontré al modelo del estudioso que entregaba su saber a los demás con total desprendimiento, sin vestigios de egoísmo. Sus lecciones de desasimiento fueron para mí muy expresivas y coadyuvaron en la formulación de mi propia tabla de valores. Su actitud, sus gestos, sus palabras me mostraban a un hombre que disfrutaba hondamente con su quehacer de estudioso y maestro. Su pasión por conocer fue desmedida. Daba la impresión de estar (en presencia) de un ser que se sabe que es tiempo. De un ser que llegó a comprender lo fugaz del existir humano».

Interrogado Malherbe sobre sus recuerdos de la Universidad de Lovaina, dijo lo siguiente: “es un lugar donde cada momento que pasé fui feliz, donde el trabajo abunda pero donde las calles y el lago te hacen pensar en un lugar de vacaciones, donde cada año es nuevo como son nuevos los estudiantes con sus ideas, sus preguntas y sus expectativas de la vida”.

Ahora que Jacques Malherbe pertenece al claustro de San Marcos, es mi ferviente deseo que estas palabras evocativas de su feliz estancia en Lovaina, sean igual de profundas e intensas cuando él aluda a San Marcos, su nueva Universidad, pero también es mi convicción que los futuros discípulos de Malherbe de esta cuatricentaria Casa de Estudios se referirán a él con los mismos sentimientos que provoca en el suscrito la figura del profesor Malherbe, descritos tomando a préstamo las palabras de Fernández Sessarego, las cuales por haber sido pronunciadas por un filósofo y jurista resultan totalmente pertinentes para describir la potencia intelectual y humana de Jacques Malherbe.

Muchas gracias!

Palabras de agradecimiento

Jacques Malherbe

El camino que me ha llevado en este día es largo e inesperado como todas las buenas cosas de la vida. Encuentra su origen en el gusto de mis padres por las vacaciones en España en un tiempo donde todos los niños se encontraban juntos y hablaban naturalmente español. Ese camino se continuó por una pasión por América latina que me ha llevado como estudiante a clasificar los libros de la biblioteca de la casa de América latina en Bruselas, tarea modesta pero que permitió numerosas lecturas. Y por fin, después de estudios en EE.UU., fui acogido en la UNAM de México.

Numerosos congresos y cursos en América latina han creado amistades inalterables como la que me une aquí entre otros a nuestros colegas, Julio Fernández, Daniel Yacolca, Jorge Bravo y Michael Zavaleta y ahora a todos Ustedes quienes me acogen en esta ilustre Universidad.

Me permitiré en esta ocasión compartir con Udes. algunas reflexiones sobre preocupaciones comunes de nuestra vida científica.

Enseñanza

Quisiera hablarles primero de la enseñanza que, al parecer, me llevó hacia el honor que la Universidad mayor de San Marcos me confiere hoy.

La enseñanza, que fue la sal de mi vida, la conocí primero al ver mi madre, profesor en un liceo de niñas, preparar sus lecciones de Historia y de Griego. A veces nos riñaba, mis hermanos e yo, por el ruido que hacíamos alrededor del antiguo mueble “secretario” sobre el cual ella escribía. Así entendí que una lección tiene que ser preparada. Adiviné lo que era la investigación : una vida de análisis por una hora de síntesis.

Muchas fueron mis universidades y el recorrido de esas memorias es parecido a un viaje tanto en el espacio como en el tiempo.

La vieja Universidad de Lovaina, en su ciudad flamenca donde enseñó Erasmo, donde estudié y donde fue asistente de mi maestro Pierre Coppens en los cursos de derecho tributario y mercantil, y joven y humilde profesor de contabilidad cuando esa materia se añadió al curriculum y la facultad buscó a alguien que había licenciado en economía. Así entendí que «los que lo saben lo hacen, los otros lo enseñan».

Después el pasaje que, al mirarlo después, fueron favorables al desarrollo de las dos Universidades, a una ciudad en construcción, Lovaina la Nueva, la primera ciudad creada en Bélgica desde la fundación de Charleroi por Carlos II de España.

Enseñé allá, durante 35 años, el derecho tributario y el derecho mercantil, belga y europeo. La importante era los estudiantes: el cambio de presentes cada año da al profesor la impresión que él también permanece joven.

Las universidades francesas: Paris I y II, compartiendo la vieja facultad de la calle Saint-Jacques, cada profesor cerrando cuidadosamente con llave la puerta de su anfiteatro reservado a la una o a la otra universidad.

La Universidad de Borgoña en Dijon donde la amistad de los profesores Cozian y Casimir me recordaba que los Países Bajos belgas formaban parte del ducado de Borgoña cuando el pape fundió la Universidad de Lovaina en 1425.

La Universidad de Buenos Aires, con la cual organizamos un intercambio facultario. Al llegar mi colega, una señora que enseñaba derechos intelectuales, había perdida la maleta. Yo le presté un pijama y ella me lo devolvió a los pocos días en el salón de actos de la Facultad de Derecho, lo que sorprendió a algunos.

La Facultad de Derecho de São Paulo, donde uno habla bajo la mirada austera del Emperador Don Pedro II.

La Facultad de Boloña y el augusto Colegio de España: Stendhal criticaba la suntuosidad inútil de los Boloñeses por haber construido arcados en los dos lados de las calles, cuando bastaba construir en uno.

Y tantos otros lugares llenos de recuerdos y de libros : Bogotá, Madrid, Toledo, Santiago de Compostela y, al norte, Viena la continental o Hamburgo la marítima. Para llegar, esos últimos años, a Lima, a Piura, a Chimbote donde el profesor de derecho romano nos habló latín durante la cena.

Para descubrir, en las alturas de Macchu Picchu, el edificio que llaman universidad, entre tierra y cielo, del cual se desprende la impresión rara de haber llegado al término del camino, donde el sol y la montaña te dicen: «Aquí te esperábamos».

Vida

Si me lo permiten, eso me lleva a hablarles de la vida.

Me convencí que cada hombre tiene conocimiento personal de un periodo de aproximadamente cien años, incluyendo el pasado que le cuentan

sus abuelos y el futuro que le hacen compartir sus hijos y, en el caso, sus estudiantes.

Jorge Basatre empieza su obra mayor *La Vida y la Historia* con el relato de su infancia en Tacna.

Lo más importante, del punto de vista intelectual, me pareció la historia. El que ignora la historia se expone a vivirla otra vez, decía Santayana. Por eso, es importante escribir, analizar las experiencias de otros y las nuestras. La tarea del escritor, según Georges Duhamel, el autor muy olvidado de la *Crónica de los Pasquier*, es arrancar lo poco que sea al olvido.

Y, aunque los trabajos nuestros, jurídicos o económicos, no tengan vocación a la inmortalidad, se puede mantener que las ideas y las obras que las reflejan no mueren y mantienen vivos a los que nos las dejaron. El Mundo de Julius y las Consolaciones de Seneca forman parte de nuestro presente como las penas cantadas por el gaucho argentino y las memorias postumas de Bras Cubas mirando a su vida desde el mundo de allá.

Temo que haya que decir algo del derecho.

Esa noble creación se enseñaba en nuestra juventud desde cátedras. El método socrático practicado en EE.UU. demostró que se podía enseñar estimulando la creatividad.

El programa Erasmus en Europa, los intercambios de estudiantes y profesores entre América latina o España y Lovaina, preparan esa nueva generación de juristas adaptables al derecho de varios países, al trabajo en cualquier ciudad.

Recuerdo paseos entre las dos catedrales de Salamanca con Eusebio González García quien fue uno de esos viajeros del derecho. Y los libros de Paulo de Barros Carvalho se pueden leer en cualquier universidad, como las obras de Plancol o de Holmes. Al visitar la biblioteca de San Marcos reconocí como visajes familiares los clásicos del derecho francés en el siglo XIX: ya existía entre Lima y París un entendimiento intelectual profundo.

Terminaré por dos cuestiones de derecho tributario.

«Tienen los Estados de América latina que seguir aplicando el modelo de tratado tributario bilateral de la OCDE o tienen que desarrollar un modelo propio». Ciertos autores han considerado que el modelo OCDE había creado una especie de mercado de la fiscalidad internacional al cual tenían que adherir todos los países. Eso no ha impedido a los Estados, en primer lugar los EE.UU. pero también pequeños países como los Países Bajos o Bélgica, desarrollar sus propios tratados modelos. Eso no ha impedido a la India y a ciertos países de América latina modificar considerablemente los conceptos convencionales y notablemente el del establecimiento permanente. Una empresa extranjera tiene que tributar en el país que es la fuente de su renta, donde se encuentra su producción o su mercado y no en el país de su lejana sede central. Por eso hay que apartarnos de la idea que tributa sólo cuando desarrolla su actividad en un lugar fijo – EP – e incluir en el criterio de sujeción al impuesto prestaciones de servicios y toda clase de actividad ubicada en el país. Pensamos que América latina ganaría con la existencia de un tratado modelo, que conllevaría toda la fuerza de negociación de países en pleno desarrollo. A eso trabajamos en el seno del Instituto latino-americano de derecho tributario y lo discutiremos el año próximo en Santiago de Compostela bajo la dirección del profesor César García Novoa.

En cuanto a la existencia de una Unión económica tiene que llevar a la creación de tratados multilaterales o a la modificación del contenido de tratados bilaterales. Hay que confesar que, en Europa, la idea de un tratado multilateral ha fracasado hasta ahora. Ha conocido mejor éxito en la Comunidad andina en América latina. Sobre el plano internacional, se justifica ahora en la negociación de tratados bilaterales para extender a los países contrayentes las libertades de establecimiento de prestación de servicios y de movimiento de capitales previstas por los tratados de unión económica. Ya Europa, de modo unilateral, ha extendido la libertad de movimiento de capitales a los países terceros. Curiosamente, esa libertad está restringida a las inversiones de tipo minoritario puesto que una inversión de tipo mayoritario representa el ejercicio de la libertad de establecimiento y no de la libertad de movimientos de capitales. La reforma de este concepto sería una de las primeras negociaciones con la cual empezar.

El mundo cambia. Eso ya no es un mundo «ancho y ajeno» sino un mundo en el cual el intercambio de ideas contribuye al progreso humano y económico.

Su gran Universidad fue creada por un soberano que fue también el de Bélgica, Carlos I de España, el emperador Carlos V. En ella se encontró el

Presidente del primer congreso constituyente de la República de Perú. Ustedes me invitan concediéndome el honor con el título de Doctor *Honoris Causa* de su Universidad a una misión imposible porque tendría que seguir los pasos de Bolívar, de San Martín, de Bryce Echenique y de Vargas Llosa. Me permitan decir más modestamente que Ustedes me permiten participar desde ahora en sus trabajos sintiéndome no sólo europeo sino, como Ustedes, peruano.

The premium collection: the Italian anomaly of an (extra) imposition with European questionable legitimacy traits (abstract)

Daniele Russetti

The premium collection can be defined as the remuneration paid to the dealer for undertaking collection activities.

This definition does not take into account the practical effects that the «alleged» compensation reflected on the taxpayer position. By the analysis of tax assessments, it is clear that it burdens on the taxpayer and, when the amount to be paid reaches disproportionate levels, for the impact it has on the individual tax position, serious doubts arise both on its exact configuration and on what is the legal basis of such a tax burden.

The above mentioned issues depend on the circumstance that collection is an activity relating to a dealer that is a State-controlled company. The premium calculation and application creates a surreal process of «tax shift» which «strikes» the taxpayer who has to sustain some costs which Public Administration should bear itself. This effect is an issue of questionable legality because the taxpayer can not be burdened with an extra-taxation that neither relates to its ability to pay, nor it is connected to original (alleged) infringement of tax dispositions.

The issue of premium collection could be difficult to face if the Court of Justice, on a comparison with the other European tax systems, decided its European unlawfulness. To the extent in Europe the premium collection was linked to the effective activity of Public Administration and, for this reason, it was justified, at that moment premium collection will be a real obstacle to the creation of internal market and it will be a potential limitation of circulation of services for European people.

The problem is: why shall I pay a public service at the moment the amount requested is not linked to the this service?

L'aggio di riscossione: l'anomalia italiana di un'(*extra*) imposizione di dubbia legittimità europea

Daniele Russetti

SOMMARIO: 1. Introduzione; 2. La riscossione tra aggio, compensi e rimborsi; 3. La mancanza di una ratio nell'aggio; 4. Il contrasto con i principi costituzionali; 5. Una possibile via di salvezza a livello giurisprudenziale; 6. L'aggio tra tributo, tassa ed imposta: problemi definitori; 7. Il piano europeo dell'aggio; 8. Conclusioni.

1. Introduzione

Quando si parla di aggio di riscossione si allude alla remunerazione corrisposta al concessionario per l'attività di riscossione posta in essere. La suddetta definizione non tiene conto degli effetti pratici che tale «presunto» compenso riverbera sulla posizione del soggetto accertato. Dall'analisi delle cartelle esattoriali, si evince che questo grava sul contribuente e, nel momento in cui l'importo dell'aggio da pagare raggiunge livelli spropositati, proprio per l'impatto che esso ha sulla posizione fiscale del singolo individuo, nascono seri dubbi sia sulla sua esatta configurazione nonché su quale sia la base giuridica di un tale onere tributario¹.

Queste problematiche emergono dalla circostanza per cui la riscossione è un'attività di competenza di un concessionario che altro non è che una società a partecipazione statale²: nel momento in cui l'aggio viene calcolato

¹ Cfr. E. DE MITA, *Per l'aggio un'imposizione priva di causa*, in *Norme e Tributi*, in *Il Sole24 Ore*, 22 maggio 2011.

² Equitalia è la società pubblica (51% Agenzia delle Entrate e 49% Inps) incaricata della riscossione nazionale dei tributi. Il Gruppo Equitalia si compone delle società Equitalia S.p.A. (capogruppo), Equitalia Servizi, Equitalia Giustizia e di 16 Agenti della riscossione presenti su tutto il territorio nazionale. Il servizio nazionale della riscossione dei tributi è tornato in

e applicato, si dà vita ad un surreale processo di traslazione fiscale che colpisce il contribuente il quale si vede onerato dei costi che la Pubblica Amministrazione dovrebbe sostenere autonomamente per l' svolgimento della sua attività, o meglio, per retribuire i funzionari del servizio di riscossione. Questo effetto è di dubbia legittimità in quanto il soggetto passivo d'imposta non può essere gravato di un'extra-imposizione che non attiene né direttamente alla sua capacità contributiva né, tantomeno, al suo originario (presunto) inadempimento nei confronti del Fisco.

2. La riscossione tra aggio, compensi e rimborsi

In occasione della riforma del sistema tributario degli anni '70, la Legge 9 ottobre 1971, n. 825³, all'art. 10, comma 2, n. 10 prevedeva «l'incorporazione degli aggi di riscossione nelle aliquote stabilite per i singoli tributi», enucleando il principio secondo il quale i costi della riscossione non dovevano gravare sul contribuente, anzi costituire un onere del soggetto titolare del credito tributario. Sulla base del richiamato provvedimento legislativo, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602⁴, con riferimento alla remunerazione del servizio di riscossione, all'art. 3⁵, comma 1, decretava che «per le riscossioni effettuate sia mediante versamenti diretti dei contribuenti sia mediante ruoli, l'esattore è retribuito con un aggio a carico degli enti destinatari del gettito dei tributi».

Successivamente, al fine garantire un'adeguata regolamentazione del servizio di riscossione, con la Legge 4 ottobre 1986, n. 657⁶, il Governo fu

mano pubblica con la costituzione di Riscossione S.p.A., che nel 2007 ha cambiato nome in Equitalia S.p.A. La riforma della riscossione è avvenuta con l'entrata in vigore dell'art. 3 del decreto legge n. 203 del 30 settembre 2005, convertito con modificazioni nella legge n. 248 del 2 dicembre 2005. Fino al 30 settembre 2006 la riscossione era affidata in concessione a privati (prevalentemente banche), in numero di circa 40.

³ Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria, in G. U. n. 263 del 16 ottobre 1971.

⁴ Modifiche ed integrazioni al testo unico delle leggi sui servizi della riscossione delle imposte dirette approvato con decreto del Presidente della Repubblica 15 maggio 1963, n. 858, in S.O. n. 2 alla G.U. n. 268 del 16 ottobre 1973. Si sottolinea che con l'entrata in funzione del Servizio di riscossione dei tributi, le disposizioni del presente decreto sono state abrogate, con effetto dal 1° gennaio 1989, dall'art. 130, comma 1, D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, fatto salvo quanto stabilito negli articoli 116, 118 e 119 dello stesso D.P.R. n. 43/1988.

⁵ Rubricato «Aggi di riscossione, indennità di mora e spese di esecuzione».

⁶ In G. U. n. 240 del 15 ottobre 1986.

incaricato di razionalizzare tale servizio. In particolar modo, l'obiettivo era quello di creare un sistema di riscossione incentrato sui compensi spettanti ai concessionari, determinati secondo criteri di trasparenza, di correlazione con l'attività richiesta e di congruità ai costi medi della gestione, al fine di assicurare l'equilibrio economico dell'intero sistema. Ciò doveva essere realizzato attraverso l'istituzione di: «i) una commissione per la riscossione dei versamenti diretti stabilita in misura percentuale della somma riscossa con la determinazione di un importo minimo e di uno massimo; ii) un compenso stabilito in misura percentuale delle somme riscosse con la determinazione di un importo minimo e di un importo massimo, per i pagamenti spontanei dei contribuenti a seguito di iscrizione a ruolo, ingiunzione o altro titolo esecutivo, determinato tenendo conto, oltre che dei costi specifici, anche del prevedibile ammontare globale di tali somme; iii) un compenso stabilito in misura percentuale delle somme riscosse coattivamente con riguardo anche all'ammontare medio delle esecuzioni fruttuose e all'incidenza di esso sull'ammontare complessivo delle altre forme di riscossione, oltre al rimborso delle spese delle procedure esecutive, in misura determinata per i diversi adempimenti con tabella approvata dal Ministero delle finanze; iv) l'assunzione a carico dello Stato e degli altri enti impositori dell'obbligo del pagamento della commissione di cui al punto i), dei compensi di cui al punto ii) nei casi in cui non fosse previsto il pagamento spontaneo prima dell'iscrizione a ruolo, nonché del rimborso, ridotto al 50 per cento, delle spese delle procedure infruttuose e di quelle relative a crediti per i quali fosse intervenuto provvedimento di sgravio, ed a carico dei contribuenti dell'obbligo del pagamento degli altri compensi, delle spese di esazione coattiva e degli interessi di mora per il ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo, da determinare con riguardo alla media dei tassi bancari»⁷.

Come è possibile notare, la remunerazione dei concessionari era ancorata a due specifici parametri, *id est* compensi e rimborsi spese, variabili in funzione della zona in cui il servizio era svolto.

I suddetti principi sono stati cristallizzati nel D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, che ha istituito il servizio di riscossione dei tributi. In particolar modo, l'art. 61 del richiamato provvedimento, per ogni ambito territoriale, attribuiva al concessionario una remunerazione articolata in tre modalità: «i) una commissione in misura percentuale rapportata alle somme riscosse mediante versamenti diretti con la previsione di un minimo ed un massimo; ii) un compenso

⁷ Art. 1, comma 7, della Legge 4 ottobre 1986, n. 657.

in misura percentuale delle somme riscosse relative ai pagamenti spontanei dei contribuenti a fronte delle iscrizioni a ruolo, prima della notifica dell'avviso di mora, con al previsione di un importo minimo e massimo; tale compenso era stabilito in funzione dei costi specifici di riscossione e del prevedibile ammontare globale riscosso attraverso i ruoli; iii) un compenso in misura percentuale delle somme riscosse coattivamente che tenesse conto dell'ammontare medio delle riscossioni fruttuose e dell'incidenza delle stesse sull'ammontare complessivo delle altre forme di riscossione». Il suddetto articolo, quindi, ripartiva la remunerazione della riscossione tra lo Stato e i contribuenti. Nello specifico, il comma 5 prevedeva che fosse a carico dello Stato e degli altri enti impositori «il pagamento della commissione rapportata ai versamenti diretti, nonché dei compensi relativi alla riscossione delle somme iscritte a ruolo, nelle ipotesi in cui non fosse previsto il pagamento spontaneo prima dell'iscrizione a ruolo, purché la riscossione fosse avvenuta prima della notifica dell'avviso di mora». Al contrario, in capo al contribuente, ai sensi del comma 6, gravava «il pagamento dei compensi, commisurati alle iscrizioni a ruolo, nelle ipotesi in cui era previsto il pagamento spontaneo prima dell'iscrizione a ruolo, ovvero il pagamento dei compensi previsti in misura percentuale delle somme riscosse coattivamente, e infine, il pagamento delle spese delle procedure esecutive e degli interessi di mora per il ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo».

Un'incisiva razionalizzazione della disciplina del servizio di riscossione è avvenuta con l'approvazione del D.L.vo 13 aprile 1999, n. 112⁸, emanato in attuazione della delega prevista dalla Legge 28 settembre 1998, n. 337. In particolar modo, l'art. 17⁹ del suddetto atto ha riproposto l'aggio, come il fulcro centrale del sistema di remunerazione della riscossione mediante ruolo. Difatti era previsto un compenso sulle somme iscritte a ruolo pari ad una percentuale di queste, da determinarsi sulla base del costo normalizzato, e cioè pari al valore medio unitario del sistema con riferimento alla situazione sociale ed economica di ciascun ambito, nonché dei tempi medi di riscossione. Inoltre, proprio per garantire un servizio più efficiente, era previsto un incremento dell'aggio commisurato alle maggiori riscossioni conseguite. Più dettagliatamente, la lettera dell'art. 17 prevedeva che: 1) l'attività dei concessionari doveva essere remunerata con un aggio sulle somme iscritte a ruolo riscosse; l'aggio era pari ad una percentuale tra un minimo e massimo di tali somme da determinarsi, per ogni biennio, con decreto del

⁸ In G. U. n. 97 del 27 aprile 1999.

⁹ Rubricato «Remunerazione del servizio».

Ministero delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre dell'anno precedente il biennio di riferimento, sulla base di determinati e specifici criteri tassativamente esposti; 2) l'aggio era a carico del debitore in misura non superiore al 4,65 per cento della somma iscritta a ruolo; l'aggio a carico totale del debitore era dovuto soltanto in caso di mancato pagamento entro la scadenza della cartella di pagamento e la sua misura era determinata con il succitato decreto ministeriale; 3) la restante parte dell'aggio era a carico dell'ente creditore.

Le norme sulla remunerazione del servizio sono state integrate con ulteriori disposizioni¹⁰ le quali hanno previsto, da un lato, un compenso per l'attività svolta dal concessionario nell'ipotesi in cui l'ente creditore avesse riconosciuto, mediante l'emanazione di un provvedimento, somme iscritte a ruolo, non dovute in tutto o in parte, e dall'altro, un obbligo in capo al contribuente di corrispondere le somme per le spese di notifica della cartella¹¹.

Il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262¹² ha apportato rilevanti modifiche all'art. 17, il quale contemplava le seguenti determinazioni: 1) l'attività dei concessionari era remunerata con un aggio sulla somme iscritte a ruolo; l'aggio era pari ad un percentuale tra un minimo e massimo di tali somme da determinarsi, per ogni biennio, con un decreto, sulla base di determinati e specifici criteri tassativamente esposti; 2) l'aggio era a carico del debitore in misura determinata con un decreto ministeriale, e comunque non superiore al 5 per cento delle somme iscritte a ruolo, in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella di pagamento; in tal caso, la restante parte dell'aggio era a carico dell'ente creditore; 3) integralmente a carico del debitore, in caso contrario.

¹⁰ Cfr. il comma 7-*bis* dell'art. 17 del D.L.vo n. 112/1999, il quale prevede che «In caso di emanazione di un provvedimento dell'ente creditore che riconosce, in tutto o in parte, non dovute le somme iscritte a ruolo, all'agente della riscossione spetta un compenso per l'attività di esecuzione di tale provvedimento; la misura e le modalità di erogazione del compenso sono stabilite con il decreto previsto dal comma 6. Sulle somme riscosse e riconosciute indebite non spetta l'aggio di cui ai commi 1 e 2».

¹¹ Cfr. il comma 7-*ter* dell'art. 17 del D.L.vo n. 112/1999, il quale prevede che «Le spese di notifica della cartella di pagamento sono a carico del debitore nella misura di lire seimila», *i.e.* pari ad euro 3.10. Si sottolinea che il D.M. 13 giugno 2007 ha rideterminato l'importo in euro 5.88.

¹² Intitolato «Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria», convertito in Legge 24 novembre 2006, n. 286 e successive modificazioni. Cfr. L. LOVECCHIO, *Le novità del 2006 in materia di riscossione dal decreto Bersani – Visco alla manovra d'autunno*, in Bollettino tributario d'informazioni, 2007, p. 615.

Infine, nel testo in vigore dal 1° gennaio 2009, l'art. 17 cit., a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185¹³, prevede che l'attività degli agenti della riscossione sia remunerata con un aggio pari al 9 per cento, sulle somme iscritte a ruolo rimosse e sui relativi interessi di mora e che è a carico del debitore: 1) in misura del 4,65 per cento delle somme iscritte a ruolo, in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella; in tal caso, la restante parte dell'aggio è a carico dell'ente creditore; 2) integralmente a carico del debitore, in caso contrario, senza tener conto della sospensione feriale dei termini.

3. La mancanza di una *ratio* nell'aggio

Come precedentemente accennato, l'aggio, alla luce del tortuoso *iter* legislativo che ha caratterizzato il sistema della riscossione degli ultimi quarant'anni, è quella particolare forma di remunerazione corrisposta per l'attività dei concessionari.

Proprio per la funzione che assolve, questo ha una veste *tributaria*, o meglio ancora, *para-tributaria* ed è precisamente un'integrazione del tributo iscritto a ruolo.

In particolare è calcolato sulla base di due voci specifiche: le somme iscritte a ruolo nonché i relativi interessi di mora. In definitiva, oggi, il contribuente, ogni qual volta si vede notificare una cartella di pagamento, dovrà corrispondere all'Agente della riscossione il 4,65% di aggio in caso di pagamento dell'importo iscritto a ruolo entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento esattoriale, senza tener conto dell'eventuale sospensione feriale dei termini; il 9% in caso contrario, senza alcun frazionamento annuale e senza tener conto della sospensione feriale dei termini; il 9% sui relativi interessi di mora in caso di pagamento dopo sessanta giorni dalla notifica della cartella esattoriale e senza tener conto della sospensione feriale dei termini.

Orbene, attraverso un'attenta analisi di questa particolare forma di remunerazione, è possibile evidenziare diversi punti di criticità che caratterizzano la novellata disciplina.

¹³ Intitolato «Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale», c.d. «Decreto anticrisi», convertito in Legge, con modificazioni, dall'art. 1, 28 gennaio 2009, n. 2.

In primis, i compensi, intesi come remunerazione per il servizio di riscossione mediante ruolo, sono incoerenti rispetto al servizio reso.

Confrontando la (presunta) *ratio* dell'aggio con l'attività di riscossione cui questo sarebbe ancorato, non si ravvisa alcun legame eziologico. Al contrario, il compenso sembra essere completamente svincolato dalla necessità di corrispondere un *quantum* per l'attività posta in essere.

Infatti l'aggio è afferente al rapporto del servizio di riscossione che viene stipulato fra l'ente impositore, nelle vesti di soggetto concedente, e l'agente della riscossione, in qualità di concessionario del servizio stesso. Proprio per il fatto che sussiste un negozio giuridico tra questi due soggetti, il compenso dovrebbe essere corrisposto dal cedente al concessionario per l'attività che verrà svolta, come diretta conseguenza del rapporto sinallagmatico che intercorre tra i due soggetti. Difatti tale circostanza era palese nella disciplina contenuta proprio nell'art. 17 del D.L.vo n. 112/1999: nella lettera del suddetto articolo, prima delle modifiche *supra* richiamate, il compenso di riscossione era a carico del debitore e, quindi, del singolo contribuente, solo se l'obbligazione tributaria non veniva soddisfatta entro il termine di scadenza previsto dalla cartella di pagamento.

Oggi, invece, la nuova disciplina, non distingue tra l'estinzione dell'obbligazione tributaria entro i canonici sessanta giorni dalla notifica della cartella e il mancato pagamento di quanto ripreso a tassazione oltre il previsto termine. I compensi di riscossione vengono addebitati al contribuente già a partire dalla semplice notifica della cartella di pagamento, ovvero dal primissimo momento in cui il debitore è reso edotto dell'esistenza del carico tributario (definitivo) pendente nei suoi confronti.

Ecco, allora, come il corto-circuito normativo sia inevitabile.

È opportuno sottolineare che la procedura della riscossione ha inizio con la notifica della cartella di pagamento da parte dell'Agente¹⁴, il quale provvederà

¹⁴ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, vol. I, p. 144; M. BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in *RASSEGNA TRIBUTARIA*, 2008, p. 22; M. BASILAVECCHIA, *Nuovi assetti della riscossione e tutela giurisdizionale*, in AA.VV. (a cura di A. Magliaro), *Il fattore «R»- La centralità della riscossione nelle manovre di finanza pubblica*, Trento, 2007, p. 86; G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010; C. BUCCICO, *La riforma della riscossione: alcune novità introdotte dal D.lgs. n. 46/1999*, in *Il fisco*, 2000, p. 3285; S. BUSCEMA, *La riscossione (contabilità pubblica)*, in *Enciclopedia Giuridica*, Treccani, vol. XXII, p. 522; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008; B. CUCCHI, *Riforma della riscossione: una sfida alla storia*, Padova, 2008; A. DE TURA, *Riscossione delle imposte, misura dell'aggio esattoriale e competenza a determinarlo*, in *Giurisprudenza*

alla riscossione coatta, solo nel caso di mancato pagamento. Dal momento, quindi, che la funzione del concessionario – almeno nella fase introduttiva della procedura esecutiva – è quella di mero organo di informazione per il contribuente, è palese come la remunerazione richiesta, o meglio l'aggravio dell'aggio, prescinde da ogni tipo di inadempimento dello stesso debitore. Difatti gli aggi sono richiesti anche se il pagamento del *quantum* è avvenuto nei termini previsti, essendo sufficiente l'ordinaria notifica della cartella di pagamento, quindi in assenza di una sostanziale attività (di riscossione) posta in essere dall'Agente.

Ciò è aggravato dal fatto che l'aggio è chiesto non solo per un'attività mai svolta, ma soprattutto per un servizio che, forse, non verrà mai posto in essere, in virtù del pagamento spontaneo del contribuente entro i sessanta giorni previsti.

Tanto premesso, è palese l'incoerenza della definizione di aggio quale remunerazione per l'attività di riscossione posta in essere da Equitalia, dal momento che questo sembra assumere le sembianze di un onere teso a sancire il rapporto tra il creditore del debito tributario e il contribuente, *i.e.* il debitore del tributo e non quello tra concedente e concessionario del servizio.

L'aggio, dunque, non presenta le caratteristiche di un compenso ma, anzi, si mostra nella sua essenza di vera e propria sanzione (illogica!) o di imposta di scopo volta ad integrare il tributo richiesto.

A tal proposito autorevole dottrina¹⁵, ha sottolineato il carattere affittivo¹⁶ dell'aggio il quale non sarebbe giustificato da alcuna violazione da parte del contribuente. Proprio per il fatto che la remunerazione statale grava

italiana, 1989, p. 389; M. GIUSTI - A. MARTINO, *La riscossione esattoriale*, in *Rivista esecuzione forzata*, 2006, p. 570; S. LA ROSA, *Riscossione delle imposte*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. XXVIII, 2000, p. 1; F. LOMBARDO, *La riforma della riscossione delle entrate pubbliche e la difficile coniugazione con le ragioni del servizio pubblico di interesse generale e quelle della concorrenza*, in *Foro amministrativo*, 2005, p. 3448; M. Maggi, *Legge sulla riscossione delle imposte dirette 20/04/1871, n. 192*, Torino, 1880; U. PERRUCCI, *Riscossione più severa per il contribuente*, in *Bollettino tributario*, 1999, p. 453; G. PUOTI - M.A. ICOLARI, *La riforma della riscossione ad opera del decreto legge 203/2005. Profili ricostruttivi*, in *Giurisprudenza tributaria*, 2009, p. 10;

¹⁵ Cfr. R. LUPI - G. CASTELLINI - A. FIORILLI, *L'aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati solvibili*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 4/2009.

¹⁶ In tal senso Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza 29 giugno 2010, n. 265, in cui si mette in luce il carattere sanzionatorio dell'aggio. Inoltre, comparando il vecchio sistema della riscossione con quello attuale si afferma, letteralmente: «Antecedentemente il compenso della riscossione, corrispondente al 4,65% di quanto iscritto a ruolo era dovuto dal contribuente solo in caso di pagamento oltre i termini di scadenza del ruolo, mentre con la normativa applicata da Equitalia si applica un sistema sanzionatorio, peraltro non previsto antecedentemente dalle normative».

sul debitore del tributo anche in caso di pagamento effettuato nei termini di legge, non è possibile comprenderne la ratio giustificatrice, non potendola ravvisare nella semplice notifica della cartella di pagamento¹⁷. Ecco che la definizione di aggio in termini di «aggravio di difficile giustificazione razionale» sembra proprio essere cucita *ad hoc* per un onere para-tributario che non trova appiglio in nessun angolo del sistema normativo.

Inoltre, anche definire l'aggio come la remunerazione per il servizio reso dall'Agente delle riscossione sembra essere incoerente con la realtà quotidiana del compenso. Dal momento che quest'ultimo è calcolato in via percentuale su ogni somma iscritta a ruolo, e non solo, non può essere accostato ad un corrispettivo per un servizio svolto dal concessionario: difatti per essere qualificato in termini di controprestazione per un'attività che riguarda tutti i contribuenti dovrebbe essere costituito da una somma fissa e non modulata percentualmente in relazione alla somme iscritte a ruolo¹⁸.

4. Il contrasto con i principi costituzionali

Anche sul piano costituzionale si possono ravvisare punti di criticità.

In primis, è palese il contrasto con gli artt. 3 e 53, comma 1 Cost. In particolar modo, quest'ultimo¹⁹, enucleando il concetto di capacità contributiva, allude al legame indissolubile che sussiste tra quest'ultima e la spesa pubblica, intesa, come l'insieme dei servizi essenziali²⁰ volti a garantire la

¹⁷ Cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza 13 febbraio 2009, n. 125, in cui il collegio giudicante si è espresso in termini di illegittimità degli aggi di riscossione richiesti a mezzo di cartelle di pagamento stabilendo che la notifica di queste ultime è solo «conseguenziale» rispetto all'imposta maturata e che quindi gli aggi non possono essere calcolati sulla base della semplice notifica della cartella esattoriale.

¹⁸ Cfr. M. VACCA, *Considerazioni sulla legittimità costituzionale dell'aggio esattoriale*, in Amministrazione e contabilità dello Stato e degli enti pubblici, fasc. 1, 1983.

¹⁹ Art. 53 Cost.: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva».

²⁰ Si parla di servizi essenziali, senza attuare alcuna distinzione tra servizi divisibili e quelli indivisibili. Sebbene la lettera dell'art. 53 Cost. parla di capacità contributiva in riferimento alla spese pubbliche, senza distinzioni né rispetto ai modi di concorso, né rispetto al tipo di spese pubbliche, in dottrina e in giurisprudenza vi sono interpretazioni diverse rispetto alla nozione coi concorso ma soprattutto di spesa pubblica.

Secondo la Corte Costituzionale (sentenze 2 aprile 1964, n. 30; 4 aprile 2001, n. 96) l'art. 53 ha ad oggetto solo prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare di visibilmente: non riguarda le tasse destinate a finanziare spese pubbliche il cui costo è misurabile per ogni singolo atto. Quindi, l'art. 53 non integrerebbe un criterio di riparto di tutte le spese pubbliche

funzionalità dello Stato. Ecco, allora, che nel momento in cui si parla di servizi posti in essere, si manifesta l'incostituzionalità dell'aggio.

Dal momento che la previsione dei compensi di riscossione nella misura percentuale del 4,65 delle somme accertate e iscritte a ruolo opera a prescindere dall'inadempimento del contribuente, il compenso è ingiusto e in aperto contrasto con il principio della capacità contributiva in quanto il soggetto passivo d'imposta è tenuto a versare la somma richiesta in assenza di una minima attività di riscossione posta in essere dal concessionario del servizio. Così come autorevole dottrina ha sostenuto²¹, non si comprende la ragione per cui il compenso dell'esattore deve essere a carico del contribuente, maggiorando l'imposta, manifestando la sua intrinseca incostituzionalità per irragionevolezza e violazione del principio di capacità contributiva.

A ciò si aggiunga la violazione dell'art. 97 Cost²², il quale definisce i principi di imparzialità e buon andamento cui la Pubblica Amministrazione deve tendere.

L'inottemperanza a tale brocardo sarebbe da ricollegare a due elementi. In primo luogo, il compenso richiesto è legato alla sola notifica della cartella di pagamento e, quindi, alla mancanza di una effettiva attività svolta da Equitalia, diversa dalla notifica della atto considerato; inoltre, con la nuova disciplina, la percentuale fissa ed unica dell'aggio al 9 per cento è stata decisa in via del tutto discrezionale senza svelare non solo il procedimento che ha portato a determinare tale percentuale ma, in particolar modo, ignorando i canoni di imparzialità e di trasparenza richiamati dalla disciplina costituzionale, con riferimento ai criteri di calcolo del costo del servizio pubblico.

5. Una possibile via di salvezza a livello giurisprudenziale

Sebbene siano molti i profili che delegittimano l'aggio di riscossione, è opportuno segnalare come un recente orientamento giurisprudenziale

ma soltanto di quelle indivisibili. Tale orientamento è stato criticato da autorevole dottrina (F. TESAURO, *Compendio di Diritto Tributario*, quarta edizione, Milano, 2010; G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario* (Padova, 2008) che ha sottolineato come il suddetto orientamento contrasta sia con la lettera dell'art. 53, sia con una visione d'insieme del testo costituzionale. Difatti le entrate collegate a servizi divisibili possono essere addossate a chi ne usufruisce, solo se il fruente è segno di capacità contributiva.

²¹ Cfr. E. DE MITA, *L'accertamento esecutivo deroga ai principi*, in *Il Sole 24ore*, 13 giugno 2010.

²² Art. 97 Cost.: «I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione».

abbia cercato di individuare la *ratio* del compenso statale nel concetto di «forza di legge».²³

La Commissione Provinciale di Milano, con sentenza n. 385/03/10 del 23 luglio 2010 ha rigettato il ricorso di un contribuente che contestava l'eccessiva misura dell'aggio applicato per un cartella esattoriale pagata dopo i canonici sessanta giorni. A tal proposito il collegio giudicante, richiamando semplicemente la sentenza della Corte Costituzionale n. 480 del 1993 e la decisione del Consiglio di Stato n. 272/2008 – entrambi provvedimenti giurisprudenziali in tema di aggio - ha sentenziato che quest'ultimo non solo è una forma di tariffa che fonda le proprie radici in decreti legislativi, in decreti ministeriali e quant'altro, ma che ha carattere di «legge vera e propria».

La richiamata sentenza risulta discutibile sotto diversi punti di vista, non solo giuridici ma anche logici.

In primo luogo, quando si afferma che l'aggio ha carattere di legge vera e propria non si comprende appieno che cosa si voglia dire. Rintracciare la causa giustificatrice dell'aggio nella legge, risulta essere un'affermazione priva di sostanza. Con tale locuzione si è voluta ribadire la sua (indiscussa!) validità solo per il fatto che è possibile ricondurlo - senza alcuna giustificazione – nell'alveo della legge, dimenticando, come ogni disposizione di legge può, tuttavia, essere sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale da parte del Supremo Giudice della leggi.

In secondo luogo, analizzando i suddetti richiami giurisprudenziali, è possibile affermare come questi siano stati utilizzati *ad usum delphini*, in quanto il *decisum* della Corte Costituzionale e del Consiglio di Stato riguardano fattispecie relative alla vecchia disciplina della riscossione dei tributi, quindi abrogata, ed in più affermano l'esatto contrario di quanto la giurisprudenza di merito ha statuito.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 480/1993²⁴, pronunciandosi sul compenso spettante al cessionario in misura percentuale delle somme riscosse, stabilita con un importo minimo ed un importo massimo distintamente per i pagamenti spontanei eseguiti dopo la notifica della cartella di pagamento, in base alla normativa siciliana²⁵ e alla normativa nazionale, ha statuito la non fondatezza della questioni di legittimità sollevate. Secon-

²³ Cfr. M. VILLANI, *Bisogna ridurre l'aggio di Equitalia spa*, in Banca dati Eutekne, 8 novembre 2010.

²⁴ In G. U. del 5 gennaio 1994.

²⁵ Legge regionale 29 dicembre 1989, n. 19.

do la Corte il compenso per il concessionario del servizio di riscossione è posto a carico del contribuente che ha dato causa a quel servizio con il suo inadempimento all'obbligo di una veritiera e precisa denuncia; la prevista determinazione di tale compenso in misura percentuale del tributo con il contestuale correttivo di un prestabilito importo minimo e massimo è volta infatti a realizzare un opportuno ed effettivo ancoraggio della remunerazione al costo del servizio, impedendo, per un verso, che in caso di iscrizione di tributi di importo eccessivamente limitato la misura percentuale del compenso scenda al di sotto del livello minimo di remuneratività del servizio e, per converso, che, in caso di iscrizione dei tributi di ammontare elevato, il compenso stesso salga notevolmente al di sopra della predetta soglia di copertura del costo della procedura²⁶.

Secondo la Corte, quindi, l'irragionevolezza dell'aggio non sussiste quando questo viene contenuto in un importo minimo e massimo che non superi, in maniera eccessiva, la copertura del costo della procedura.

Confrontando, allora, tale circostanza con quella che caratterizza, ad oggi, il contribuente accertato, è possibile sostenere che gli importi dell'aggio non possono essere conformi ai principi *ex artt.* 3, 53 e 97 della Costituzione, soprattutto in considerazione del fatto che il costo del servizio di riscossione non è più gestito da concessionari privati, ma da Equitalia S.p.A. che è un ente a completa partecipazione statale e che, quindi, non dovrebbe riversare sul contribuente i costi fisiologici della propria attività ordinaria.

Anche il Consiglio di Stato si è pronunciato sui compensi e rimborsi spettanti ai concessionari del servizio di riscossione dei tributi, *ex art.* 61 del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43.

²⁶ La Corte, in merito alla questione di legittimità costituzionale, stabilisce che: «Non è irragionevole o discriminatoria la disposizione dell'art. 3, n. 3, della L. R. 29 dicembre 1989, n. 19 della Regione Sicilia, secondo la quale i compensi spettanti ai concessionari del servizio sono determinati, per taluni comparti territoriali, in percentuale (uno per cento) delle somme riscosse, con un importo minimo di lire quindicimila per ogni articolo iscritto a ruolo. Nelle valutazioni del legislatore, l'eventualità che il contribuente sia chiamato a corrispondere un compenso di importo in tesi superiore a quello del tributo iscritto a ruolo è infatti bilanciata dal vantaggio (economicamente più rilevante e probabilmente anche statisticamente più frequente) del contenimento del compenso entro il limite massimo di lire trecentomila per singola voce, corrispondentemente stabilito. Ciò secondo il non irragionevole obiettivo - perseguito dalla norma in linea con i principi enunciati nella legge di delega n. 657 del 1986 della determinazione del compenso in discussione anche secondo criteri 'di congruità ai costi medi del servizio, al fine di assicurare l'equilibrio economico». (Non fondatezza, in riferimento all'art. 3 Cost., della questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, n. 3, della L. R. 29 dicembre 1989, n. 19 della Regione Sicilia).

La suddetta disciplina definiva un compenso aggiuntivo per la riscossione della somme iscritte a ruolo che venivano rimosse dopo la notifica dell'avviso di mora, uguale per tutti gli ambiti territoriali, determinato in via percentuale sulle somme rimosse, tenendo conto dell'ammontare medio nazionale delle esecuzioni fruttuose e dell'incidenza di esso sull'ammontare complessivo delle altre forme di riscossione. Orbene, secondo il Consiglio di Stato, il legislatore «ha ritenuto indispensabile non solo fissare i criteri e gli elementi a cui ancorare la determinazione del giusto compenso spettante ai cessionari della riscossione, ma anche di definire minutamente il relativo procedimento. È stato così (in maniera non irragionevole, né irrazionale, né arbitraria o illogica) temperato l'interesse pubblico al corretto ed adeguato funzionamento del servizio di riscossione (secondo i canoni definiti dall'articolo 97 della Costituzione) con quello privato (imprenditoriale) dei concessionari ad ottenere il giusto compenso per il servizio espletato».

Oggi, invece, tale fine è lontano dall'essere raggiunto perché il sistema della riscossione, in tema di aggio, sembra tutt'altro che arbitrario e illogico.

6. L'aggio tra tributo, tassa ed imposta: problemi definitivi

Alla luce di quanto poc'anzi prospettato, sembra spontaneo chiedersi: allora che cosa è l'aggio da riscossione?

È opportuno evidenziare che, da un punto di vista teorico-economico, l'aggio altro non è che il *nomen juris* della controprestazione posta a carico dell'ente concedente che si palesa in un *quid*, economicamente determinato, da corrispondere al concessionario esattore quale prezzo dell'attività di riscossione delle entrate a copertura del rischio economico del relativo processo produttivo, ovvero come reddito derivante dall'esercizio dell'impresa. Dunque, il rapporto tra concedente e cessionario della riscossione è un rapporto di natura contrattuale generatore di diritti e doveri per le parti cui si ricollegano prestazioni e controprestazioni legate da un vincolo sinallagmatico.

La richiamata qualificazione perde, però, ogni sua connotazione nel momento in cui si passa sul piano concreto dell'individuazione del soggetto a carico del quale viene posto il pagamento dell'aggio. Difatti, per un improprio principio di traslazione, l'aggio grava solo ed unicamente sul contribuente il quale dovrà sostenere concretamente i costi della Pubblica Amministrazione per il servizio prestato.

Analizzando a prima vista le sue caratteristiche, si potrebbe parlare di aggio in termini di tributo. Difatti l'aggio coniuga le tre caratteristiche tipiche di quest'ultimo: il presentarsi come un'obbligazione con effetti definitivi; il basarsi su di un fatto economico, nonché il procurare un'entrata all'ente pubblico²⁷.

Ciò detto, non si deve dimenticare come l'aggio, visto il presunto paragone con il tributo, deve essere definito alla luce dell'art. 53 della Costituzione, ossia come il prelievo avente la funzione di realizzare il concorso alla spesa pubblica, in ragione della capacità contributiva²⁸. Ma a ben guardare è proprio con riferimento alla capacità contributiva che si verifica il cortocircuito normativo dell'aggio. Infatti quest'ultimo non è legato direttamente alla capacità contributiva di un soggetto ma riguarda una somma che è diretta conseguenza di un'attività dell'ente pubblico di ridefinizione del *quantum*, che non necessariamente è espressione reale della capacità contributiva della persona accertata. A ciò si aggiunga che quanto prelevato a titolo di aggio non andrà a concorrere di certo alla spesa pubblica ma risulterà solo un modo indiretto per sostenere i costi del servizio dell'agente della riscossione, costi che riguardano - in teoria ed in pratica - l'organizzazione interna della pubblica amministrazione e non i servizi essenziali sottesi alla nozione di tributo.

Non è possibile parlare di aggio in termini di imposta, che rappresenta il tributo per eccellenza. Dal momento che l'imposta viene caratterizzata dalla circostanza per cui il presupposto è un fatto posto in essere dal soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico²⁹, subito si nota l'incongruenza

²⁷ G. FALSITTA, *op. cit.*; F. TESAURO, *op. cit.*

²⁸ In tal senso, G. A. MICHELI, *Corso di Diritto Tributario* (Torino, 1979); A. FANTOZZI, *Diritto Tributario* (Torino, 1991); F. Tesauro, *op. cit.* In senso contrario G. FALSITTA, *op. cit.*, il quale critica tale orientamento in quanto le norme costituzionali pongono esclusivamente i requisiti di legittimità costituzionale degli istituti emergenti dalla legislazione ordinaria, alla quale soltanto occorre far capo per individuare i requisiti di esistenza degli istituti stessi. Secondo l'Autore, tale indirizzo, confonde tra requisiti di legittimità costituzionale e requisiti di esistenza di un istituto. Ciò porterebbe ad un grave errore metodologico in quanto l'istituto così ricostruito non sarebbe mai incostituzionale per assenza di indice di capacità contributiva, giacché ogni qual volta fosse privo di dei requisiti di costituzionalità sarebbe un istituto diverso e non rientrerebbe nell'ambito della norma costituzionale. L'Autore afferma che, allo scopo di procedere ad una corretta elaborazione del concetto di tributo, è necessario non prendere in considerazione l'art. 53 e prendere in esame le ordinarie leggi che disciplinano le entrate dello Stato e verificare se nell'ambito delle diverse entrate sia enucleabile una peculiare categoria avente caratteristiche proprie, cui possa essere attribuita l'autonoma qualifica di tributo.

²⁹ Le imposte sono la specie di tributo di più facile identificazione poiché sono prelevate

tra aggio ed imposta. Difatti l'aggio è strettamente collegato, non solo con l'attività di accertamento ma anche alla stessa attività di riscossione del tributo ormai iscritto a ruolo e, quindi, divenuto definitivo. Dunque l'aggio non è un istituto cui sono estranei l'ente e l'attività pubblica, anzi, è proprio l'espressione dell'attività della Pubblica amministrazione.

Inoltre non è opportuno parlare di aggio in termini di tassa che l'ente impositore verrebbe a corrispondere all'esattore in virtù del rapporto di concessione esattoriale con un soggetto privato. La tassa trova il suo presupposto in un atto o un'attività pubblica, *i.e.* nell'emanazione di un provvedimento o nella prestazione di un pubblico servizio. Questa è un classico esempio di istituto di confine³⁰ essendo prossima da un lato ai proventi di diritto pubblico di natura non tributaria e, dall'altro, ai corrispettivi di diritto privato. La distinzione tra servizi pubblici alla cui prestazione è collegato il pagamento di una tassa e servizi pubblici alla cui prestazione è collegato il pagamento di un prezzo, di una tariffa o di un canone, non dipende dalla natura del servizio ma dal relativo regime giuridico: la prestazione, se è imposta coattivamente, è una tassa; se ha base contrattuale, ha natura privatistica. Quindi, proprio sulla base di quanto poc'anzi, affermato l'aggio non potrà essere ricondotto nell'alveo della categoria giuridica della tassa, dal momento che attiene al rapporto sinallagmatico tra l'agente della riscossione e l'ente che concede il servizio alla riscossione dei tributi.

Sulla base delle numerose considerazioni prospettate, non risulta fuori luogo l'affermazione secondo cui l'aggio è un'imposizione priva di causa. Difatti mutuando il brocardo latino «*nullum tributum sine lege*», è arduo trovare una vera *ratio* giustificatrice di questo *surplus* tributario che si aggiunge al *quantum* accertato, alle sanzioni irrogate, agli interessi di mora e ai diritti di notifica degli atti. La causa giustificatrice non può neanche essere rintracciata nel comportamento del contribuente che ha dato origine *all'iter* procedimentale da parte dell'Agenzia delle Entrate, dal momento che il servizio di riscossione altro non è che una fase dell'imposizione che non può essere addebitato al contribuente. Anche perché se valesse il contrario, al singolo individuo dovrebbero essere addebitati anche i costi relativi alle diverse fasi numerosi che caratterizzano l'accertamento, dando vita ad un sistema tributario incoerente e non rispondente ai dettami costituzionali.

esclusivamente in relazione ad una manifestazione di ricchezza e, a differenza delle tasse, indipendentemente da una specifica attività di soggetti pubblici nei confronti del contribuente. Cfr. R. LUPI, *Diritto Tributario, Parte Generale* (Milano, 2005).

³⁰ In tal senso, F. TESAURO, *op. cit.*

Il sistema di remunerazione mediante aggio palesa una difficoltà del sistema che si avvita su se stesso, pur di restare sul mercato a discapito di costi supportati dalla collettività che non giustificano la permanenza di questo sistema e impongono una celere inversione di rotta.

L'aggio non dovrebbe essere aggiunto a quanto accertato ed iscritto a ruolo ma, essendo la percentuale che gli esattori sono autorizzati a dedurre dalla somme riscosse per conto dello Stato, come compenso del servizio da essi prestato, i suddetti funzionari dovrebbero, quindi, trattenere dal *quantum* contestato la loro percentuale, senza aggravare il contribuente di costi e spese che, proprio in virtù del rapporto contrattuale del servizio della riscossione, non possono ricadere su terze persone.

7. Il piano europeo dell'aggio.

Quanto prospettato ci spinge verso il piano sovranazionale.

Partendo dal presupposto che il concetto di aggio esiste negli altri sistemi fiscali UE³¹, sarebbe interessante comprendere non solo in che percentuale esso venga applicato ma soprattutto se questo sia legato ad un'effettiva attività svolta dall'organo che si occupa della riscossione e non, quindi, alla semplice notifica dell'atto che informa del *quantum* da versare all'Erario.

Qualora l'aggio operasse in tal modo all'interno dell'UE, diversamente da quanto accade in Italia, sarebbe importante se la questione venisse portata al vaglio della Corte di Giustizia nell'ambito di un ricorso pregiudiziale di interpretazione³², per verificare la compatibilità del compenso statale con il sistema europeo.

³¹ Negli ordinamenti francofoni si parla di «*agio*»; cfr. A. Steichen, *Manuel de droit fiscal. Le droit fiscal général. Les cours du Centre Universitaire de Luxembourg*, 2000; AA. VV., *Code pratique. Fiscael. Code général des impôts. Livre des procédures fiscales. Directive et autres textes* (Editions Francis Lefevre, 2004). Negli ordinamenti anglofoni si parla di «*collection premium*»; cfr. P. MARWICK, *Tax Statutes and Statutory Instruments with concessions and statements of Practice* (CCH Editions Limited, 1992). Nell'ordinamento della penisola iberica si parla di «*recargo*»; cfr. C. HERRERO - C. FERNÁNDEZ - M. JIMENEZ - T. VILADOMAT, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad del la Unión Europea* (Kluwer Edition, 2009). Nell'ordinamento tedesco si parla di «*sehr gefragt sein*»; cfr. H. Muller, *Deutschland, in the International tax planning* (IBFD, 2007).

³² V. art. 267 TFUE (già art. 234 TCE e, prima ancora, art. 177 CEE). La norma dispone che: «La Corte di Giustizia è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione dei trattati; b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi e dagli organismi dell'Unione. Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora lo reputi necessaria per

La facoltà o l'obbligo, a seconda dei casi, di sollevare una questione di tal genere può avere ad oggetto solo il Trattato e gli atti delle istituzioni dell'UE. Difatti, non è permesso alla Corte di procedere all'interpretazione di norme degli Stati membri o pronunciarsi sull'incompatibilità di una norma nazionale con norme europee, dal momento che entrambi questi compiti spettano al giudice nazionale che opera il rinvio.

Allo stesso tempo, ciò non esclude che, per eventuali questioni pregiudiziali, il giudice nazionale possa chiedere alla Corte un giudizio sulla compatibilità con il diritto comunitario di specifiche norme interne: pur mantenendo fermo il principio della sua incompetenza a rispondere a questioni del genere, l'organo giurisdizionale europeo non le dichiara senz'altro inammissibili. Difatti tale limitazione è aggirata dando la possibilità di riformulare riformulando il quesito volto a chiarire se una norma o un principio europeo vadano interpretati e applicati in un senso che consenta o meno ad uno Stato membro di mantenere norme o prassi del tipo di quelle messe in causa. Si parla del c.d. uso alternativo del rinvio pregiudiziale: in tal modo, il rinvio pregiudiziale viene utilizzato dal giudice - e, quindi, dai privati che si rivolgono al collegio giudicante - per ottenere dalla Corte un giudizio, sia pure indiretto, sulla compatibilità della norma interna con il diritto UE³³.

emanare una sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interna, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla corte. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile».

³³ In tal senso cfr. Corte di Giustizia, sentenza 18 giugno 1991, C- 369/89, *Piageme*. Nel caso esaminato dalla richiamata sentenza, l'associazione di produttori, degli importatori e degli agenti di vendita di acque minerali contestava alla società Peeters di aver messo in commercio bottiglie con etichette redatte in lingua francese o tedesca, violando la normativa belga che impone l'uso nelle etichette della lingua (francese o fiamminga) della regione in cui avviene la messa in commercio. Il *Rechtbank van koophandel* rivolge alla Corte la seguente questione pregiudiziale: «Se l'art. 10 del regio decreto 2 ottobre 1980 ... sia in contrasto con l'art. 30 del Trattato CEE e con l'art. 14 della direttiva 18 dicembre 1978, 79/112/CEE». Respingendo l'eccezione di incompetenza presentata dall'associazione, la Corte risponde: «secondo giurisprudenza costante, benché non spetti alla Corte, nell'ambito dell'art. 177 del Trattato, pronunciarsi sulla compatibilità di una normativa nazionale con il diritto comunitario, essa è però competente a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi d'interpretazione del diritto comunitario che possano consentire di valutare tale compatibilità ai fini della soluzione della causa della quale è investito». La Corte riformula la questione del *Rechtbank* come segue: «se l'art. 30 del Trattato CEE e l'art. 14 della citata direttiva 79/112 ostino a che la normativa di uno Stato membro imponga l'uso della lingua della regione linguistica in cui i prodotti alimentari sono posti in vendita, precludendo l'eventuale impiego di un'altra lingua facilmente

Proprio per gli illogici riflessi negativi che l'aggio estrinseca sul contribuente, si potrebbe pensare di portare alla ribalta europea il problema della remunerazione statale, priva di giustificazione, soprattutto qualora si riuscisse a chiedere un giudizio di compatibilità di questo con il principio, di estrazione comunitaria, di coerenza fiscale dell'ordinamento nazionale. Sebbene tale caposaldo è stato sempre definito una *rule of reason*, volto a limitare la libertà di circolazione qualora l'utilizzo di questa avesse procurato, anche solo potenzialmente, un pregiudizio alla sistema fiscale nazionale³⁴, con riferimento alla sopra menzionata problematica, si potrà chiedere in che modo dovrà essere valutato l'aggio con il suddetto principio giurisprudenziale e soprattutto se l'extra-imposizione, proprio per la mancanza di una valida ragione giuridica che possa giustificare l'inspiegabile processo di traslazione dell'aggio, possa essere considerata un elemento distorsivo del mercato nazionale e quindi di quello interno - comunitario. Ciò nasce dal fatto che un sistema fiscale, o, più in generale, un ordinamento giuridico può definirsi coerente solo se al suo interno non sussistono antinomie, quindi, incongruenze che possano mettere a repentaglio l'integrità di un sistema di norme. Tanto premesso, qualora si riuscisse a confrontare le legislazioni UE in tema di riscossione e si rilevasse che l'aggio negli altri ordinamenti comunitari è legato ad un servizio concretamente svolto per la riscossione dei tributi, ecco che allora l'aggio «all'italiana» creerebbe un ostacolo alla formazione del mercato interno UE. Questo perché uno degli obiettivi

compresa dagli acquirenti o qualsiasi deroga, nel caso in cui la formazione dell'acquirente venga altrimenti garantita». Sebbene inizialmente tale orientamento è stato osteggiato da esplicite riserve manifestate da alcuni Avvocati generali, la Corte si ormai assestata su tale posizione e si è apertamente dichiarata competente a pronunciarsi in via pregiudiziale anche quando oggetto dell'interpretazione non sia direttamente il diritto dell'Unione, ma una legislazione interna fondata su di una norma o principio sovranazionale. In tal senso cfr. Corte di Giustizia sentenze 18 ottobre 1990, cause C-297/88 e C-197/89, *Dzodzi*, I-3763, punto 37; 17 luglio 1997, causa C-28/95, *Leur Bloem*, I-4161, punto 32; causa C-130/95, *Giloy*, I-4291, punto 28; 11 gennaio 2001, causa C-1/99, *Kofisa Italia*, I-207, punto 32; 11 ottobre 2001, causa C-267/99, *Adam*, I-7464, punto 27; 16 marzo 2006, causa C-3/04, *Poseidon Chartering*, I-2505, punto 16; 14 dicembre 2006, causa C-217/05, *Confederation Espanola de Empresarios de Estaciones de Servicio*, I-11987, punto 20; 11 dicembre 2007, causa C-280/06, *ETI e. a.*, I-10893, punto 91.

³⁴ In tal senso cfr. A. Lovisolo, N. Raggi, *Coerenza fiscale: deroga non scritta alla libertà fondamentali del Trattato*, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 11/2004. In tal senso Corte di Giustizia, sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann*, I-249; 11 agosto 1993, causa C-80/94, *G. H. E. J. Wielokx*, I-2493; 3 ottobre 2002, causa C-136/00, *Danner*, I-8147; 15 luglio 2004, causa C-242/03, *Weidert e Paulus*, I-7489.

dell'Unione Europea³⁵ è di creare un mercato interno³⁶, frutto della fusione dei singoli mercati nazionali basati su regole e principi univoci, obiettivo che non potrebbe sostanzarsi nel momento in cui venisse ravvisata una tale disparità in termini di aggio.

Inoltre qualora l'aggio venisse considerato dalla Corte di Giustizia incompatibile con la disciplina comunitaria, questo potrebbe essere considerato, contestualmente, anche un ostacolo potenziale³⁷ alla libertà di stabilimento e di libera prestazioni di servizi in Italia. Difatti nel momento in cui un soggetto europeo dovrà scegliere un Paese membro in cui stabilirsi o esercitare la propria attività, potrebbe sorgere il dubbio se scegliere l'Italia come luogo in cui sviluppare la propria personalità economica dal momento che sussiste un meccanismo in cui i costi dell'Amministrazione sono tralati sul contribuente senza che venga svolta un'effettiva controprestazione per quanto richiesto.

8. Conclusioni

Le considerazioni sovra esposte altro non sono che brevi riflessioni su di un istituto molto particolare che mostra i suoi effetti solo nel momento in cui la sua consistenza si palesa in cifre e valori di grandi entità.

A tal proposito, la Corte Costituzionale, proprio al fine di garantire l'equità del sistema della riscossione dovrebbe intervenire sulla presente problematica in quanto non è possibile dare spazio ad un istituto come l'aggio che risulta svincolato da ogni logica e principio costituzionale. Proprio la mancanza di causa di tale remunerazione dovrebbe portare il Supremo Giudice della leggi a modificare l'attuale disciplina, prendendo a modello

³⁵ Cfr. art. 26 commi 1 e 2 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea in cui si stabilisce che: «1. L'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno, conformemente alle disposizioni pertinenti dei trattati. 2. Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati».

³⁶ In tal senso Corte di Giustizia, sentenza 5 maggio 1982, causa C-15/81, *Schul*, la quale ha stabilito che «la nozione di mercato comune mira ad eliminare ogni intralcio per gli scambi intracomunitari al fine fondere i mercati nazionali in un mercato unico il più possibile simile ad u vero e proprio mercato interno».

³⁷ Per il diritto dell'Unione Europea, perché si abbia violazione dei diritti fondamentali garantiti dal sistema UE, non è necessario un impedimento concreto, ma è sufficiente che le diverse misure nazionali siano tali da dissuadere un soggetto da esercitarli.

il sistema tributario degli anni '70 in cui, includendo l'aggio nelle aliquote dei singoli tributi, i costi dell'Amministrazione non dovevano gravare sul singolo contribuente.

La lungimiranza del passato fa da contrappeso alla miopia di presente che accolla al contribuente, senza un adeguata giustificazione. i costi intrinseci della Pubblica Amministrazione, incurante di capitali come la capacità contributiva, la trasparenza e l'imparzialità del sistema statale che caratterizzano l'ordinamento domestico.

Recension: Marc Leroy, *Taxation, the State and society. The fiscal sociology as interventionist democracy* (P.I.E. Peter Lang, Brussels, 2011, Public action series n° 7-2011), 400 pages (ISBN: 978-90-5201-697-9)*

Jacques Malherbe **

* Edited in English by the Author

** Professor of law emeritus of the Catholic University of Louvain

Fiscal sociology is a discipline which is still ill defined and does not find its place in the classical curriculum of university studies. The new book of Marc Leroy demonstrates that it is fundamental.

The purpose of the book is twofold: on the one hand to present in an integrated way the studies devoted to the socio-political phenomena of taxation, which are often scattered and belong as well in legal or economic disciplines as in sociology or psychology; on the other hand, to establish thanks to those instruments the basis of a democratic theory of political choices concerning taxation. Fiscal sociology must create the conditions of a citizen notion of tax as a contribution serving public action.

Tocqueville, the author of *Democracy in America*, is presented as the pioneer of fiscal sociology. He sets the basis of the law which will be known after him as «Wagner's Law», being the trend to an increase of public spending in democratic societies. Democracy aims at improving the lot of the most numerous and often lacks consistency in its choices. In *The Ancient Regime and the Revolution*, Tocqueville investigated the causes of the 1789 Revolution. Contrarily to what one might think, the weight of taxation as such is not one of them. By suppressing the bodies intermediate through exaggerated centralization, the Ancient Regime has made visible and intolerable the privileges enjoyed a.o. by the nobility and the clergy, which had lost their social utility. The limitations of the right to work through the

«corporations», the venality of offices gave lieu to a «relative frustration» which led to the power being considered as illegitimate.

Historically, fiscal sociology originated in two intellectual movements, one in Austria and the other one in Italy. Goldscheid, a Marxist, considers that capitalism, by depriving the State from its property and wealth, was the maker of the «poor State». What has been taken from it must be returned.

Schumpeter, a liberal, believes in the complementary functions of the State and of the entrepreneurial economy. It is the latter which is creating wealth. Pareto, of Italian origin, considered Public Finance as an instrument serving the governing elite. Being fundamentally pessimistic, he opposes State interventionism. The Italian school which will follow him demonstrates that the financial phenomenon cannot be reduced to an economic law but that the action which governs it is essentially political.

On this historical basis, Marc Leroy establishes fiscal sociology as a social science. Its vocation is to deal with the tax phenomenon by researching its social and political explanation. Fiscal sociology will therefore enter into a dialogue with other disciplines: public finance, although fiscal sociology advocates autonomy of taxation in respect of budgetary constraints; political science, because taxes are related to the legitimacy of government; the law, which often gives to taxation an exaggerated technical nature; economy and psychology.

But which is the genesis of the Tax State? The sovereign of the middle ages drew his resources from his domains. The financing of wars brought him to look for the consent of his subject to the taxes made necessary by warfare. The role of Philip the Fair in France and of Peter the Ceremonious in Aragon were decisive whereas in England John Lackland was constrained by a tax revolt to deliver the Magna Carta in 1215, foreseeing the authorization of the Council of the Kingdom to the imposition of taxes without the consent of Parliament. Charles I, in 1649, attempted to levy taxes without the consent of Parliament. His sad end showed the limits of his policy. The Bill of Rights of 1688 is at the source of modern budgetary law.

The search for financing – in particular for the military expenses – is therefore at the origin of the Tax State. It is however a legitimate State, which cannot be considered as a Leviathan seeking to maximize its income. Montesquieu will express with elegance a theory developed across centuries: «State revenues is a portion which each citizen gives of his remaining assets, so as to enjoy the other portion safely and agreeably».

History distinguishes four forms of the Tax State: the liberal State, the role of which is to cover strictly limited public expenses; the spendthrift or corrupt State; the Tax State in crisis, in which insufficient taxes are associated with a high degree of interventionism; finally, the social interventionist State based on the theories of Keynes and of the Welfare State, securing a high degree of social protection for the population.

Public Finance must be viewed as a system, i.e. as a whole the elements of which are connected by relations provoking reciprocal influences, subject to an analysis which is qualified as systemic. Tax revenues are therefore dependent on legal rules, among which the fight against tax evasion, and not only of domestic law but of international treaties and, in Europe, of Community law. They depend also of economic factors, the main ones being tax policy, public spending and public borrowing. Reciprocally, taxation will influence the economy. Value added tax, for instance, is neutral as to its impact on economic circuits.

In developed countries, according to Wagner's law, which has been alluded to, public expenses and taxes have increased, first during the emergence of the Welfare State before the Second World War and then during the period of Keynesian policy which followed until the school of public choice, since 1970, reversed the trend.

In OECD countries, tax receipts measured as a percentage of gross national product vary between countries which stay slightly below 30% and those which are higher than 40%, reaching sometimes almost 50%. Among the latter appear Scandinavian countries, France and Belgium. Tax pressure is in a general way stronger in European countries than in other OECD countries.

As to the structure of taxes, income tax dominates but has decreased as a percentage of public revenue since 1990, whereas the portion allotted to social security resources increased. Corporate taxes remained stable.

The share of social security expenses is also variable. The typology of the sociologist Esping-Andersen distinguishes domestic social models with a high level of social protection, conservative Bismarckian models based on dues bearing on salaries and liberal models, as the American model, leaving the bulk of protection to private insurance and concentrating on the less favoured classes.

As for developing countries, they are characterized by a small proportion of public revenue in relation to gross national product. The Washington consensus, originating in recommendations of the International Mon-

etary Fund and of the World Bank in 1980-1990, aiming at stabilizing the debt, at liberalizing markets and at reducing public expenses, a.o. through privatisation, had catastrophic consequences on the development of human capital in those countries.

Among the constituting elements of tax policy, one must not underestimate the influence of ideas and defer to economic determinism. True, institutions may exert an important influence. E.g., the reform of local taxation in France was postponed during years due to institutional brakes. The replacement in 2010 of the professional tax by the territorial economic contribution cannot be considered as a global reform. Fiscal federalism, which is developing, e.g. in Belgium, also influences revenues. If, as in Germany, federalism is cooperative, it has been shown not to prevent the reconstruction of East Germany and the achievement of remarkable economic results.

As to the division between right and left, it is less influential than one believes on the evolution of taxation. This evolution is not always characterized by “incrementalism”, i.e. a sequence of minor adjustments, Parliaments satisfying themselves with the reenactment of previous budget laws with small amendments. Important reforms are often undertaken. The Thatcher government, in the United Kingdom, generated a decrease of the burden for the most favoured classes and an increase of 32 to 40% of the tax burden for the less favoured taxpayers. The Reagan reforms in the United States had in this respect a more limited incidence. France introduced at the end of the 20th century important reforms: wealth tax, generalised social contribution for the financing of social security.

An essential element of tax action is the creation of an effective administration. In France, the Institution of the General Direction of Taxes in 1948 was followed by a tax revolt, essential one of small independents, led by Poujade in 1953 but which did however not prevent in 1970 the merger of tax services, condition of an effective performing control.

The Finance Law of 2001 introduced public finance management by objectives, which has sometimes the flaw of measuring effectiveness of control by purely statistical data but did lead to a simplification of the administrative language and to the institution of a more frequent dialogue with the taxpayer, in which the tax inspector plays an essential role.

There remains to appreciate, in front of the administration, the position of the individual, without neglecting the tax revolts which have interspersed history. One must not believe, along with a utilitarian logic, that the individual always seeks to minimize the taxes which he pays. Even if

tax evasion does not meet with as high a moral reprobation as other financial offences, the aversion to tax may not be considered as generalised. Not only does fiscal altruism exist but the adhesion to social protection induces taxpayers to accept justified tax increases.

Nevertheless, fiscal deviance has become generalised in particular because of the complexity of legislations and of the existence of tax havens. Opportunities of evasion are plenty for multinational companies and wealthy individuals, which in addition dispose of lobbying capabilities. Evasion concerns also small business and liberal professions, and extends to those which the author calls the “excluded” from the labour market, not to mention criminal activities.

A certain deterioration of fiscal normativity is connected with the new liberal theory of market supremacy, which led the State to decrease the burden of norms which could, e.g., have prevented the last financial crisis. Tax competition between States has been the subject of a broad consensus not only within the European Union but also in the OECD. The evolution away from normativity is not irreversible as was shown by the reactions which followed the 2008 crisis.

The author is rather pessimistic as to the results of the European construction in tax matters. He even starts his analysis from the model of economic anomy defined by Durkheim in his work appropriately entitled *Suicide*. Anomy to Durkheim is a pathological form of division of work which no longer produces any functional solidarity between individuals, as in cases of economic crisis, of a violent opposition between capital and labour or of scientific disorganisation.

The influence of society on individuals by the issuance of norms is important. Certain aspects of economic globalisation have furthered anomy by the diffusion of the neo-liberal ideology, destructive of the social fundamentals of economic value. In this respect, the recourse to “soft law”, typical of OECD decisions or G20 and G8 summits, has showed its ineffectiveness by the continuous increase of income inequalities in the world, particularly in the United States.

The European construction hits against the obstacle of unanimity required in tax matters, although the Court of Justice supplied a significant contribution to the creation of a Tax Europe. The absence of a harmonisation of economic policies and of the legitimisation of a social design encourages a negative type of regulation based on negotiations between States. The political function of Europe remains therefore almost absent in the tax field.

The author concludes with optimism. His analysis shows that democratisation of political choices is possible and has positive effects. Fiscal sociology enables us to design a theory of public action in tax matters, defined as the democratic theory of political choices, which would put an end to the crisis of the interventionist State initiated by the neo-liberal theories in the 1970's and to the myth of the necessity of globalisation, putting public action under the tutelage of the market.

Recension: Marc Leroy, *Taxation, the State and society. The fiscal sociology as interventionist democracy* (P.I.E. Peter Lang, Brussels, 2011, Public action series n° 7-2011), 400 pages (ISBN: 978-90-5201-697-9)

Jacques Malherbe*

* Professeur émérite de l'Université Catholique de Louvain of law emeritus of the Catholic University of Louvain

La sociologie de l'impôt est une discipline encore mal définie qui n'a pas sa place dans le curriculum classique des études universitaires.

Les travaux de Marc Leroy ont, depuis vingt ans, montré qu'elle était fondamentale et la version anglaise de son livre *L'Impôt, l'Etat et la Société – La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, publié en 2010 chez Economica, le démontre avec une richesse d'analyse et de référence qui en rend la lecture passionnante tant pour le fiscaliste que pour ceux qui s'intéressent aux sciences sociales.

L'objectif du livre est double: d'une part, présenter de façon intégrée les études consacrées au phénomène socio-politique de l'imposition, qui sont souvent dispersées et relèvent tant des disciplines juridiques et économiques que de la sociologie ou de la psychologie; d'autre part, établir, grâce à ces instruments, les bases d'une théorie démocratique des choix politiques concernant l'impôt. La sociologie fiscale doit créer les conditions de l'idée civique d'«impôt-contribution» au service de l'action publique.

Tocqueville, l'auteur de *La démocratie en Amérique*, est présenté comme le pionnier de la sociologie fiscale. Il jette les bases de la loi qui sera connue après lui comme Loi de Wagner”, à savoir la tendance à l'accroissement des dépenses publiques dans les sociétés démocratiques. La démocratie veut améliorer le sort du plus grand nombre et elle est souvent peu constante dans ses choix. Dans *L'Ancien régime et la Révolution*, Tocqueville a recher-

ché les causes de la révolution de 1789. Contrairement à ce que l'on pourrait croire, le poids de l'imposition comme tel ne s'y retrouve pas à ce titre.

En supprimant les corps intermédiaires par une centralisation exagérée, l'ancien régime a rendu visibles et insupportables les privilèges dont jouissaient notamment la noblesse et le clergé, dont l'utilité sociale avait, de par la centralisation même, largement disparu. La limitation du droit au travail au travers des corporations, la vénalité des offices ont donné naissance à une «frustration relative» qui amena à considérer le pouvoir comme illégitime.

Historiquement, la sociologie fiscale est née de deux mouvements intellectuels, l'un en Autriche et l'autre en Italie. Goldscheid, marxiste, estime que le capitalisme, en privant l'Etat de ses biens et de sa richesse a été le créateur de «l'Etat pauvre». Il faut rendre à celui-ci ce qui lui a été pris. Schumpeter, libéral, croit aux rôles complémentaires de l'Etat et de l'économie entrepreneuriale. C'est cette dernière qui doit être créatrice de richesses. D'origine italienne, Pareto a considéré les finances publiques comme un instrument au service de l'élite gouvernante. Foncièrement pessimiste, il condamne l'interventionnisme d'Etat. L'école italienne qui le suivra démontre que le phénomène financier ne peut être réduit à une loi économique mais que l'action qui le gouverne est essentiellement politique.

Sur ces bases historiques, Marc Leroy va établir la sociologie fiscale en tant que science sociale. Sa vocation est de traiter le phénomène fiscal en recherchant des explications sociales et politiques. Elle entre donc en dialogue avec d'autres disciplines: les finances publiques, bien qu'elles développent l'autonomie de la fiscalité par rapport aux contraintes budgétaires; la science politique, car l'impôt est lié à la légitimité du gouvernement; le droit, qui donne souvent à l'imposition un caractère exagérément technique; l'économie et la psychologie.

Mais quelle est la genèse de la création de l'Etat fiscal? Le souverain du moyen-âge tirait ses ressources de ses domaines. Le financement des guerres l'a amené à rechercher le consentement de ses sujets aux impôts qu'elles rendaient nécessaires. Les rôles de Philippe Le Bel en France et de Pierre le Cérémonieux en Aragon sont décisifs, tandis qu'en Angleterre, Jean Sans Terre, devant la révolte provoquée par de nouveaux impôts, est contraint d'accorder la Grande Charte de 1215, prévoyant l'autorisation du Conseil du Royaume pour l'imposition de taxes. Si Charles 1^{er}, en 1649, a tenté de lever l'impôt sans le consentement du Parlement, sa triste fin a marqué les limites de cette politique. Le *Bill of Rights* de 1688 est à l'origine du droit budgétaire moderne. La recherche d'un financement, particuliè-

rement militaire, est donc à l'origine de l'Etat fiscal. Celui-ci est toutefois un Etat légitime et ne peut être considéré comme un Leviathan cherchant à maximiser son revenu.

Montesquieu exprimera avec élégance une théorie développée au cours des siècles: «Les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement» (L'Esprit des Lois XIII, 1) et il découvrira que les taxes sur le transfert des marchandises sont celles qui sont le moins ressenties par la population (XIII, 7).

L'histoire permet de distinguer quatre formes de l'Etat fiscal: l'Etat libéral dont le rôle est de couvrir des dépenses publiques strictement limitées; l'Etat dépensier ou corrompu; l'Etat fiscal en crise dans lequel des impôts insuffisants sont associés à un haut degré d'interventionnisme; enfin, l'Etat social interventionniste, basé sur les théories de Keynes et du Welfare State, assurant un degré de protection sociale élevé à la population.

Les finances publiques doivent être vues comme un système, c'est-à-dire un ensemble dont les éléments sont unis par des relations provoquant des influences réciproques, sujets à une analyse dite systémique. Les revenus fiscaux sont ainsi dépendants des règles de droit et notamment de la lutte contre l'évasion fiscale, non seulement des droits internes mais des traités internationaux et, en Europe, du droit communautaire. Elles dépendent également de facteurs économiques dont les principaux sont la politique fiscale, les dépenses publiques et l'emprunt public. Réciproquement, l'impôt aura une influence sur l'économie. La taxe à la valeur ajoutée, par exemple, est neutre quant à son impact sur les circuits économiques.

Dans les pays développés, conformément à la loi de Wagner qui a été évoquée ci-dessus, les dépenses publiques et l'impôt ont augmenté, d'abord pendant l'émergence de l'Etat de bien-être jusqu'à la seconde guerre mondiale, puis pendant la période de politique keynesienne qui a suivi celle-ci jusqu'au moment où l'Ecole des choix publics, à partir de 1970, a inversé la tendance.

Dans les pays de l'OCDE, les recettes fiscales mesurées comme pourcentage du produit national brut varient entre les pays où elles sont légèrement inférieures à 30% et ceux où elles sont supérieures à 40%, atteignant parfois presque 50%. Parmi ces derniers figurent les pays scandinaves, la France et la Belgique. La pression fiscale est, d'une façon générale, plus forte dans les pays européens que dans les autres pays de l'OCDE. Quant à la structure de l'impôt, l'impôt sur le revenu domine mais a décliné en pourcentage de revenu public depuis 1990, tandis que la part des ressources de sécurité sociale augmentait, l'impôt des sociétés restant stable.

La part des dépenses de sécurité sociale est également variable. La typologie du sociologue Esping-Andersen distingue les modèles sociaux démocrates, à haut niveau de protection sociale, les modèles conservateurs bismarckiens basés sur les cotisations pesant sur les salaires et les modèles libéraux, comme le modèle américain, laissant l'essentiel de la protection à l'assurance privée et se concentrant sur les classes défavorisées.

Quant aux pays en développement, ils se caractérisent par une faible proportion de revenus publics par rapport au produit national brut. Le consensus de Washington, issu des recommandations du Fonds International et de la Banque Mondiale dans les années 1980-1990, visant à stabiliser la dette, à libéraliser les marchés et à réduire les dépenses publiques, en particulier par des privatisations, s'est avéré catastrophique du point de vue du développement du capital humain de ces pays.

Parmi les éléments constitutifs de la politique fiscale, il ne faut pas sous-estimer l'influence des idées et verser dans un déterminisme économique. Sans doute les institutions ont-elle une incidence importante. Ainsi la réforme de la fiscalité locale en France a-t-elle été bloquée pendant des années par les pesanteurs institutionnelles. La substitution en 2010 de la contribution économique territoriale à la taxe professionnelle ne peut être considérée comme une réforme globale. Le fédéralisme fiscal qui se développe depuis peu, par exemple en Belgique, influence également les recettes. S'il s'agit, comme en Allemagne, d'un fédéralisme de coopération, il a été démontré qu'il n'a pas empêché ce pays de financer la reconstruction de l'Allemagne de l'Est et d'atteindre des résultats économiques remarquables.

Quant à la division entre Droite et Gauche, elle a moins d'influence qu'on ne le croit sur l'évolution de la fiscalité. L'évolution de la fiscalité ne se caractérise pas toujours par l'«incrémentalisme», suite d'ajustements mineurs, les parlements se contentant de reprendre les lois budgétaires précédentes avec de petites modifications. Des réformes importantes sont souvent mises en œuvre : Le gouvernement Thatcher, au Royaume-Uni a provoqué une diminution de la charge pesant sur les classes les plus favorisées et une augmentation de 32 à 40% du poids de l'impôt pesant sur le quintile le moins favorisé des contribuables; les réformes Reagan, aux Etats-Unis en 1980 et 1986 ont eu à cet égard une incidence plus limitée.

La France a introduit à la fin du 20^e siècle des réformes importantes: impôt sur la fortune; contributions sociales généralisées, finançant la sécurité sociale.

Un élément essentiel de l'action fiscale est la création d'une administration efficace. En France, l'institution de la Direction Générale des Impôts

en 1948 a été suivie par une révolte des contribuables, essentiellement de petits indépendants, dirigée par Poujade en 1953, mais n'a pas empêché en 1970 la fusion des services fiscaux, condition d'un contrôle efficace. La loi organique de finances de 2001 (LOLF) a introduit dans les finances publiques la gestion par objectifs qui a parfois le défaut de mesurer l'efficacité du contrôle par des données purement statistiques. Elle a toutefois conduit à une simplification du langage administratif et à l'instauration plus fréquente d'un dialogue avec le contribuable, l'inspecteur des impôts jouant un rôle essentiel.

Il reste à apprécier, en face de l'administration, la position de l'individu, sans négliger les révoltes fiscales qui ont émaillé l'histoire. Il ne faut pas croire, selon une logique utilitariste, que l'individu cherche toujours à minimiser les impôts qu'il paie. Même si l'évasion fiscale ne se heurte pas à une réprobation morale aussi élevée que les autres délits financiers, l'aversion à l'impôt ne peut être considérée comme généralisée: non seulement l'altruisme fiscal existe mais l'attachement à la protection sociale amène les contribuables à accepter des augmentations d'impôts justifiées: «Le citoyen est favorable au financement d'une action publique légitime par l'impôt» (p. 272). «L'impôt contribution du citoyen est une réalité dont l'ampleur dépend des caractéristiques de l'action publique financière» (ibid).

Il n'en reste pas moins que la déviance fiscale s'est généralisée, en particulier en raison de la complexité des législations et de l'existence de paradis fiscaux. Les opportunités d'évasion sont plus grandes pour les sociétés multinationales et les grandes fortunes qui disposent en outre de facultés de lobbying. L'évasion concerne aussi les petites entreprises et les professions indépendantes, ainsi que ceux que l'auteur appelle les exclus du marché du travail, sans compter les activités criminelles.

Une certaine détérioration de la normativité fiscale est liée à la théorie néo-libérale de la suprématie du marché, qui a conduit l'Etat à diminuer le poids des normes qui auraient pu, par exemple, éviter la dernière crise financière. La concurrence fiscale entre Etats fait l'objet, dans une large mesure, d'un consensus non seulement au sein de l'Union européenne mais également au sein de l'OCDE. Cette évolution n'est pas irréversible, comme l'ont montré les réactions qui ont suivi la crise de 2008.

L'auteur est assez pessimiste quant aux résultats de la construction européenne sur la fiscalité. Il part même pour son analyse du modèle d'anomie économique définie par Durkheim, notamment dans son ouvrage au titre prémonitoire, *Suicide*. L'anomie, pour Durkheim, est une forme patholo-

gique de division du travail qui ne produit plus de solidarité fonctionnelle entre les individus, comme en cas de crise économique, d'opposition violente entre capital et travail ou de désorganisation scientifique.

L'influence de la société sur l'individu par l'émission de normes est importante. Certains aspects de la globalisation économique ont joué dans le sens de l'anomie par la diffusion de l'idéologie néo-libérale, destructrice des fondements sociaux des valeurs économiques. A cet égard, le recours au «droit mou», caractéristiques des décisions de l'OCDE et des sommets du G20 ou du G8 a montré son inefficacité par la croissance continue des inégalités de revenus dans le monde, particulièrement aux Etats-Unis.

La construction européenne s'est heurtée au blocage de l'unanimité requise en matière fiscale, bien que la Cour de justice ait fourni une contribution significative à la création d'une Europe fiscale. L'absence d'harmonisation des politiques économiques et de légitimation d'un projet social encourage une forme négative de régulation basée sur la négociation entre Etats. La fonction politique de l'Europe demeure donc quasi absente dans le domaine fiscal.

L'auteur conclut avec optimisme : son analyse démontre que la démocratisation des choix politiques est possible et a des effets positifs (p. 367). La sociologie fiscale permet de dégager une théorie de l'action publique en matière fiscale, définie comme la théorie démocratique des choix politiques, qui mettrait fin à la crise de l'Etat interventionniste initiée par les théories néo-libérales dans les années 1970 et au mythe de la théorie des nécessités de la globalisation, mettant l'action publique en matière fiscale sous la tutelle du marché.

Recenti sviluppi nel diritto tributario americano, con la «Codification of Economic Substance» (Codificazione della Sostanza Economica) nel Libro 26mo del Codice Federale, Capitolo 79, Articolo 7701 Lettera (o) (abstract)

Jacopo Crivellaro

Nel Marzo del 2010 il Presidente degli Stati Uniti, Barack Obama, ha introdotto un nuova sezione nel codice tributario americano codificando la *common law doctrine of economic substance*. Questa dottrina della sostanza economica delle operazioni commerciali era in passato applicata soltanto in forza di precedenti giurisprudenziali - secondo il sistema della *common law* anglosassone - e quindi senza una solida base legislativa.

Originata a seguito del caso *Gregory v. Helvering* (1935, 293 U.S. 465), la dottrina stabilì che una transazione economica, istituita al solo scopo di ottenere benefici fiscali non previsti dal regime tributario, può essere modificata dal fisco americano (e dunque tassata) nonostante sia stata progettata in modo conforme ai requisiti legislativi. Pertanto, se un contribuente, attenendosi alle disposizioni legislative, effettua una transazione commerciale per ottenere un beneficio fiscale non previsto dal Congresso americano ma permesso da una interpretazione ragionevole della legge, le Corti giudiziarie dispongono dell'autorità necessaria per intervenire e annullare il beneficio fiscale conseguito, tassandolo quindi come se quel beneficio fiscale non fosse mai esistito.

Nel dopoguerra la dottrina della sostanza economica venne largamente estesa, con la formazione di varie sotto categorie, tra cui la *sham entity doctrine* (dottrina dell'entità fittizia, che si verifica allorquando il contribuente crea un'entità commerciale che non esiste se non sulla carta), la *substance over form doctrine* (quando le Corti analizzano la natura economica della transazione e non la forma assunta dalla transazione in termini legali, e

che risulta spesso applicabile in casi di *lease-buyback* (laddove la proprietà rimane *de facto* nelle mani del venditore-affittuario), e la *step up doctrine* (quando le Corti raggruppano varie transazioni effettuate dal contribuente, cancellando i benefici che la divisione in separate transazioni aveva prodotto per il contribuente stesso). Tali dottrine operano con il comune proposito di prevenire l'evasione fiscale scomponendo le complesse transazioni economiche che furono create principalmente per far risaltare perdite non economiche o per attribuire carichi fiscali a entità esenti dal fisco.

Per esempio nel caso *Knetsch v. United States*, (1960, 364 U.S. 361) il contribuente aveva stipulato un *annuity savings bond* indebitandosi con la compagnia che erogava la rendita vitalizia in modo tale che la pensione scontasse un interesse del 2.5% mentre l'interesse sul prestito da ripagare era pari al 3.5%. In questo modo il contribuente poteva accumulare perdite economiche che gli servivano per controbilanciare il carico fiscale da lui dovuto su altri suoi proventi in attivo.

Nel caso *ACM Partnership v. Commissioner* (1998, 157 F.3d 231); in sintesi, le compagnie Colgate-Palmolive, Merrill Lynch e la Banca ABN costituiscono una partnership con lo scopo di generare un profitto a favore della banca, che, essendo un soggetto giuridico straniero, era esente dalla tassazione negli USA e nello stesso tempo operarono per favorire una perdita economica per la Colgate, in modo che quest'ultima potesse trasferire le perdite per diminuire così l'ammontare delle imposte dovute su altri proventi in attivo.

Data la complessità dei casi e l'estensione geografica del sistema federale americano, l'applicazione della *economic substance doctrine* finì con il diventare confusa e contraddittoria sotto svariati aspetti. Le Corti d'appello dei vari circuiti americani (il sistema federale americano, come noto, è suddiviso in tredici circuiti federali di appello) richiedevano standard diversi al contribuente per evitare l'applicazione della dottrina, creando così un clima di forte incertezza.

La codificazione della dottrina voluta dal Presidente Obama offre delle importanti precisazioni al riguardo. Infatti, l'articolo 7701 (o) prevede che nel determinare se la norma sia o meno applicabile, sia importante discernere i seguenti aspetti:

1. se i benefici tributari che il contribuente cerca di ottenere siano conformi allo spirito legislativo, oppure
2. se la transazione goda di una sostanza economica (*economic substance*) e di un obiettivo non-tributario (*non-tax business purpose*).

La lista dei benefici tributari che il Congresso ammette siano conseguiti dal contribuente è limitata a quattro basilari transazioni commerciali:

- a) la scelta di capitalizzare l'attività commerciale con debito o patrimonio netto (*equity*),
- b) la scelta di utilizzare una società straniera per un investimento straniero,
- c) la scelta di avviare delle transazioni per una riorganizzazione societaria,
- d) l'utilizzo di un'entità associata per alcune limitate transazioni.

Per tutte le rimanenti transazioni, sarà un'analisi dei fatti considerati alla luce di tutte le circostanze del caso a determinare se il beneficio fiscale sia o meno conforme all'intendimento del legislatore americano e si possa quindi evitare l'applicazione della dottrina contenuta nell'articolo 7701 (o).

Nello stabilire se la transazione goda di sostanzialità economica e di un obiettivo non-tributario, l'articolo 7701 (o) dispone che la transazione debba cambiare in modo "significativo" (*meaningfully*) la posizione economica del contribuente.

In genere, il contribuente si affiderà ad una proporzione dei profitti per dimostrare la sostanzialità economica e lo scopo non-tributario, e, di conseguenza, il cambiamento significativo della propria posizione economica. L'articolo stabilisce poi che nel calcolare la proporzione tra i profitti lordi (pre-tasse) e i profitti netti (post-tasse) tale proporzione debba essere "sostanziale" (*substantial*).

L'obiettivo della dottrina è infatti quello di riconsiderare (e potenzialmente sottoporre al fisco) quelle transazioni ove il profitto lordo appare minimo se paragonato a quello netto. Ci troviamo quindi di fronte ad operazioni commerciali nelle quali il profitto che il contribuente trarrebbe in un mondo privo di tasse sarebbe minimo se paragonato al profitto che il contribuente trarrà dall'applicazione del regime fiscale. Ciò è possibile in quanto il contribuente può far uso di deduzioni di interessi, deduzioni sul deprezzamento della proprietà e perdite economiche, fino a generare da ultimo addirittura una parcella fiscale negativa.

Il Rapporto del Comitato delle Camere del Senato e del Congresso, il cosiddetto Joint Committee on Taxation Report specifica che nel calcolo del profitto netto si debbano includere le spese amministrative insite nell'operazione (i *transaction costs* così come le parcelle dei consulenti) e le imposte dovute in paesi stranieri. L'obiettivo è quello di allineare la transazione economica dal punto di vista tributario e legale con la reale natura economica della transazione stessa.

L'articolo conclude prevedendo una penalità nel caso in cui il contribuente errasse nel determinare l'inapplicabilità della dottrina su di una particolare transazione. Viene infatti fatto riferimento all'articolo 6662 del 26^{mo} Libro del Codice Federale, che prevede una ammenda che varia dal 20 al 40% dell'ammontare non dichiarato.

Questo articolo si conclude con un'esposizione delle principali critiche avanzate da alcuni esperti fiscali americani contro la recente codificazione dell'articolo, nelle quali si sottolineano alcuni negativi aspetti quali le penalità imposte e l'ambiguità insita in taluni concetti base (per esempio i termini di sostanziale e significativo) e l'eccessiva discrezionalità di cui godono il giudice e gli agenti del fisco nel determinare se una transazione sia compresa o meno nella dottrina.

Recent developments in the US Federal tax code codifying the «Economic Substance Doctrine» in Section 7701(o)*

Jacopo Crivellaro

* Edited in English by the Author

CONTENTS: 1. *Introduction*; 2. *Invoking the Doctrine*; 3. *Applying the Doctrine: Changes in the Statute*; 4. *Criticisms*; 5. *Conclusion*.

1. Introduction

In March 2010 President Obama signed the Health Care and Educational Affordability Reconciliation Act 2010 with a provision specifically codifying the economic substance doctrine¹. The provision was then transposed to §7701(o) of Title 26 of the US Codes, under the Chapter reserved for Income Tax and the subheading specified for definitions².

The economic substance doctrine is a common law doctrine under which the anticipated tax benefits of a transaction can be denied where the transaction lacks *economic substance* or a *business purpose* even if it satisfies the literal requirements of a fiscal statute³. Its blurred contours⁴ provide the most flexible judicial anti-avoidance provision of the US federal income tax⁵.

¹ Similar provisions to codify the economic substance doctrine were present in the American Workers, State and Business Relief Act 2010, the Food and Energy Security Act 2007 and several other bills which had not received Congressional and Senatorial consent. See generally, T.E. TAYLOR, *Codification of the Economic Substance Doctrine by the Health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010*.

² 26 US Code Chapter 79, §7701-7704.

³ See JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Technical Explanation of the Revenue Provisions of the «Reconciliation Act of 2010», as Amended, in Combination with the «Patient Protection and Affordable Health Care Act»* at 142, and TAYLOR at 1-3.

⁴ Joint Committee on Taxation at 142.

⁵ The doctrine is said to originate from *Gregory v Helvering* 1935, 293 US 465 at p. 470. See generally, BANERJEE & KORB, *Comparing US and UK Anti Avoidance Approaches*, at <http://>

The codification of the doctrine does not intend to determine the situations when the economic substance test will be applicable so that in many aspects former case law remains determinative⁶. This essay therefore seeks to understand what purpose the new codification serves, and what effects statutory codification has on tax planning for national and foreign taxpayers.

2. Invoking the Doctrine

§7701(o) applies «in the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant»⁷. Therefore the provision does not intend to codify the doctrine, nor to specify when it will be applied⁸ or to restrict the court's ability «to aggregate, disaggregate, or otherwise recharacterize a

www.taxjournal.com/tj/articles/comparing-us-and-uk-anti-avoidance-approaches, and B. CHRISTENSEN – P. PILLAR – J. CODLER – A. SADLER, *Economic Substance Codified: Surviving Scrutiny under New IRC §7701(o)*, at <http://www.crowell.com/documents/Economic-Substance-Docctrine-Codified.pdf>, at p.4

⁶ JOINT COMMITTEE ON TAXATION at 155, «The provision is not intended to alter or supplant any other rule of law, including any common-law doctrine or provision of the Code or regulations or other guidance thereunder; and it is intended the provision be construed as being additive to any such other rule of law»; see also Internal Revenue Bulletin 2010-62, «Consistent with section 7701(o)(5)(C), codification of the economic substance doctrine should not affect the ongoing development of authorities on this issue... The IRS will continue to rely on relevant case law under the common-law economic substance doctrine in applying the two-prong conjunctive test in section 7701(o)(1). Accordingly, in determining whether a transaction sufficiently affects the taxpayer's economic position to satisfy the requirements of section 7701(o)(1)(A), the IRS will apply cases under the common-law economic substance doctrine (as identified in section 7701(o)(5)(A)) pertaining to whether the tax benefits of a transaction are not allowable because the transaction does not satisfy the economic substance prong of the economic substance doctrine. Similarly, in determining whether a transaction has a sufficient nontax purpose to satisfy the requirements of section 7701(o)(1)(B), the IRS will apply cases under the common-law economic substance doctrine pertaining to whether the tax benefits of a transaction are not allowable because the transaction lacks a business purpose».

⁷ §7701(o)(1) Application of doctrine.

⁸ JOINT COMMITTEE ON TAXATION AT 152: «the determination of whether the economic substance doctrine is relevant to a transaction is made in the same manner as if the provision had never been enacted. Thus, the provision does not change present law standards in determining when to utilize an economic substance analysis». See generally, TROUTMAN SAUNDERS, *IRS Issues Guidance under Codified Economic Substance Doctrine*, at <http://www.troutmansanders.com/irs-issues-guidance-under-codified-economic-substance-doctrine-09-14-2010/>.

transaction»⁹: it only attempts to «provide a uniform definition» of what constitutes insufficient economic substance¹⁰.

When determining whether a tax benefit should be disallowed for violating the economic substance test, the courts undertake two inquiries¹¹. First, they analyse whether the transaction was consistent with the governmental purpose. Second, they consider whether the transaction «both lacked economic substance and business purpose, based on a finding that the transaction could have accomplished little more economically than the taxpayer's reported tax provision»¹².

Regarding the first analysis, the Joint Committee on Taxation Technical Explanation of the Revenue Provisions of the Reconciliation Act 2010 («Joint Committee Report») published a list of certain situations where the provision is not intended to apply. These are when the tax benefits are consistent with the «Congressional purpose or plan»¹³. The seminal case

⁹ JOINT COMMITTEE ON TAXATION at 153: «for example, the provision reiterates the present-law ability of the courts to bifurcate a transaction in which independent activities with non-tax objectives are combined with an unrelated item having only tax-avoidance objectives in order to disallow those tax-motivated benefits».

¹⁰ JOINT COMMITTEE ON TAXATION at 152: «The provision provides a uniform definition of economic substance, but does not alter the flexibility of the courts in other respects»; *CRS Report for Congress, The Economic Substance Doctrine: Legal Analysis of Proposed Legislation*: «The proposals would not codify the doctrine, itself, nor provide standards for a court's determination that the doctrine was relevant to a particular case».

¹¹ NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION, *Tax Section Summary Report on the Provisions of Recent Senate Bills that Would Codify the Economic Substance Doctrine*, May 21, 2003, reported in TAYLOR at 7.

¹² NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION, *Tax Section Summary Report*.

¹³ JOINT COMMITTEE ON TAXATION at 152, Footnote 344: «If the realization of the tax benefits of a transaction is consistent with the Congressional purpose or plan that the tax benefits were designed by Congress to effectuate, it is not intended that such tax benefits be disallowed». See also Treasury Regulation 1.269-2 «stating that characteristic of circumstances in which an amount otherwise constituting a deduction, credit or other allowance, is not available are those in which the effect of the deduction, credit, or other allowance would be to distort the liability of the particular taxpayer when the essential nature of the transaction or situation is examined in the light of the basic purpose or plan which the deduction, credit, or other allowance was designed by Congress to effectuate», as quoted in JOINT COMMITTEE ON TAXATION at 152. Examples of these tax benefits Congress intends the taxpayer to enjoy are low-income housing credit, production tax credit, new markets tax credit, rehabilitation credit, and energy credit (section 42, 45, 45D, 47, 48 of the Code). Previous Congressional Reports had specified that the «tax benefits... [had to be] clearly consistent with all applicable provisions of the Code and the purposes of such provisions, it is not intended that such tax benefits be disallowed if the only reason for such disallowance [is] that the transaction fails the economic substance doctrine»; SENATE FINANCE COMMITTEE, *Report on the Heartland, Habitat, Harvest and Horticulture Act*

of *ACM Partnership*¹⁴ similarly highlighted the importance of whether the tax benefit which the taxpayer sought to obtain was one which Congress intended to grant¹⁵. The New York State Bar Association Tax Section Summary Report clarifies the application of this proposition with reference to *Cottage Savings Association v Commissioner*¹⁶, a case where while the commercial transaction (and the resulting loss which was realized) lacked economic substance and a non-tax purpose, the loss was permitted as the «drafters of the relevant provision of the Code [§1001] might reasonably have envisioned a taxpayer deducting its loss under those circumstances»¹⁷.

However, as Congressional intent is not always clearly spelt, tax literature fears that many transactions «generally thought to involve legitimate tax planning» would not satisfy the new provision's literal standards for economic substance¹⁸. On the other hand, the Internal Revenue Service has no intention of creating an «angel list» of permissible transactions¹⁹. Thus beyond the limited examples given by the Joint Committee Report compliance of all other transactions is uncertain. The Joint Committee Report has outlined these limited examples as four basic economic transactions which are outside the scope of the doctrine. They are: «1) the choice between capitalizing a business enterprise with debt or equity, 2) the U.S. person's choice between utilizing a foreign corporation or a domestic corporation to make a foreign investment; 3) the choice to enter a transaction or series

of 2007, as quoted in TAYLOR at 5.

¹⁴ *ACM Partnership v. Commissioner*, 157 F.3d 231 (3d Cir. 1998), *aff'g* 73 T.C.M. (CCH) 2189, (1997), *cert. denied* 526 U.S. 1017 (1999).

¹⁵ «The doctrine of economic substance becomes applicable, and judicial remedy is warranted, where a taxpayer seeks to claim benefits, unintended by Congress, by means of transactions that serve no purpose other than tax savings». *ACM Partnership v. Commissioner*, 73 T.C.M. at 2215.

¹⁶ 499 U.S. 554 (1991).

¹⁷ NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION, *Tax Section Summary Report*.

¹⁸ TAYLOR at 3; CRS Report; and HARITON, *Economic Substance Complaint No.1: "Too Vague and Too Broad*, 96 Tax Notes 1893, «For the disallowance doctrine ... serves to disallow tax benefits arising from transactions that are not even abusive» (Hariton was referring to a similar legislative proposal to codify the economic substance doctrine).

¹⁹ IRS OFFICIAL, *Practitioners Pan Economic Substance Doctrine Codification*, 2007 TNT 106-1 (Doc. 2007-13194) «[w]e're not trying to chill legitimate transactions... [yet] staff does not want to create an angel list that allows planners to find a way around the line that was drawn in the sand». Furthermore, «The IRS will not issue a private letter ruling or determination letter pursuant to section 3.02 (1) of Rev. Proc. 2010-3, 2010-1 I.R.B. 110 (or subsequent guidance), regarding whether the economic substance doctrine is relevant to any transaction or whether any transaction complies with the requirements of section 7701(o)». Internal Revenue Bulletin 2010-62. For its interpretation, see TROUTMAN SAUNDERS.

of transactions that constitute a corporate organization or reorganization under Subchapter C; and 4) the choice to utilize a related-party entity in a transaction, provided that the arm's length standard of section 482 and other applicable concepts are satisfied²⁰.

The list is not exhaustive and all other transactions will be considered in "light of all facts and circumstances."²¹ Furthermore, the fact that a single transaction meets the economic substance standard "is not determinative" of whether a series of transactions of which that transaction forms a constituent part will have economic substance.²²

In cases where the tax benefit the taxpayer seeks to obtain is not specifically intended by Congress, the Court will then inquire whether the transaction has economic substance and a non-tax business purpose. The *economic substance* analysis is an inquiry on whether the tax benefit the transaction seeks to obtain has economic substance independently of US federal income tax considerations.²³ The business purpose considers the «subjective motives of the taxpayer, that is whether the taxpayer intended the transaction to serve some useful non-tax purpose»²⁴.

The codification of the doctrine clarifies this second inquiry. Prior to the introduction of §7701(o) there was a lack of uniformity regarding the proper application of the economic substance and business purpose analysis²⁵. Several districts applied a conjunctive test (requiring both economic substance and business purpose)²⁶ other courts applied a disjunctive test

²⁰ JOINT COMMITTEE REPORT ON TAXATION at 152-153 (citations omitted).

²¹ JOINT COMMITTEE REPORT ON TAXATION at 152-153.

²² JOINT COMMITTEE REPORT ON TAXATION at 153. This would occur under the step-up doctrine.

²³ JOINT COMMITTEE REPORT ON TAXATION at 142, and *ACM Partnership v. Commissioner*, 73 T.C.M. at 2215: «the tax law... requires that the intended transactions have economic substance separate and distinct from economic benefit achieved solely by tax reduction».

²⁴ Joint Committee on Taxation Report at 143, and in determining a "useful non-tax purpose", courts have been willing to bifurcate a transaction or rearrange it into different forms.

²⁵ JOINT COMMITTEE REPORT ON TAXATION at 143, and *Collins v. Commissioner*, 857 F.2d 1383, 1386 (9th Cir. 1988), «casebooks are glutted with [economic substance] tests. Many such tests proliferate because they give the comforting illusion of consistency and precision. They often obscure rather than clarify».

²⁶ *Coltec Industries, Inc. v. United States* 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006), («[A] lack of economic substance is sufficient to disqualify the transaction without proof that the taxpayer's sole motive is tax avoidance»). See also *Pasternak v. Commissioner*, 990 F.2d 893, 898 (6th Cir. 1993) («The threshold question is whether the transaction has economic substance. If the answer is yes, the question becomes whether the taxpayer was motivated by profit to participate in the transaction»). See also, B. CHRISTENSEN – P. PILLAR – J. CODLER – A. SADLER, *Economic Substance Codified*, at 9, suggesting the 1st, 7th and 11th Circuit applied the conjunctive test.

(where either a business purpose or economic substance sufficed to «respect the transaction»)²⁷ and a third set of circuits considered economic substance and business purpose as «simply more precise factors to consider in determining whether a transaction has any practical economic effects other than the creation of tax benefits»²⁸.

There was also a lack of uniformity on which non-tax benefits satisfied the economic substance test. Lack of (or minimal) profit potential were considered decisive factors in concluding lack of economic substance in certain cases²⁹. Other courts accepted a «reasonable possibility of profit» whereby even if the pre-tax profit when measured against expected tax benefits was nominal, the reasonableness was conclusive of economic substance³⁰.

It was unclear whether financial accounting benefits arising from tax savings would qualify as a non-tax business purpose³¹, and whether the use of tax-indifferent parties was determinative of lack of economic substance³².

To complicate this ambiguity, other side doctrines related to the overarching economic substance doctrine emerged³³. These included the sub-

²⁷ *Rice's Toyota World v. Commissioner*, 752 F.2d 89, 91-92 (4th Cir. 1985) («To treat a transaction as a sham, the court must find that the taxpayer was motivated by no business purposes other than obtaining tax benefits in entering the transaction, and, second, that the transaction has no economic substance because no reasonable possibility of a profit exists»). See also B. CHRISTENSEN – P. PILLAR – J. CODLER – A. SADLER, *Economic Substance Codified*, at 10, suggesting that the 2nd, 4th and 8th Circuits applied the disjunctive test.

²⁸ *ACM Partnership v. Commissioner*, 157 F.3d at 247; *James v. Commissioner*, 899 F.2d 905, 908 (10th Cir. 1995); *Sacks v. Commissioner*, 69 F.3d 982, 985 (9th Cir. 1995) («Instead, the consideration of business purpose and economic substance are simply more precise factors to consider . . . We have repeatedly and carefully noted that this formulation cannot be used as a 'rigid two-step analysis'»). See also B. CHRISTENSEN – P. PILLAR – J. CODLER – A. SADLER, *Economic Substance Codified*, at 11, suggesting that the 3rd, 6th, 9th and 10th Circuits applied this approach.

²⁹ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 144, quoting *Goldstein v. Commissioner*, 364 F.2d at 739-40; *Sheldon v. Commissioner*, 94 T.C. 738, 768 (1990); *Knetsch v. United States*, 364 U.S. 361 (1960).

³⁰ *Rice's Toyota World v. Commissioner*, 752 F. 2d 89, 94 (4th Cir. 1985); *Compaq Computer Corp. v. Commissioner*, 277 F.3d 778, 781 (5th Cir. 2001); *IES Industries v. United States*, 253 F.3d 350, 354 (8th Cir. 2001); *Wells Fargo & Company v. United States*, No. 06-628T, 2010 WL 94544, at *57-58 (Fed. Cl. Jan. 8, 2010).

³¹ *American Electric Power, Inc. v. United States*, 136 F. Supp. 2d 762, 791-92 (S.D. Ohio 2001), *aff'd*, 326 F.3d.737 (6th Cir. 2003) although the Joint Committee Report on Taxation at 145 affirms that it is not a uniform position.

³² *ACM Partnership v. Commissioner*, 157 F.3d 231 (3d Cir. 1998), *aff'g* 73 T.C.M. (CCH) 2189 (1997), *cert. denied* 526 U.S. 1017 (1999)

³³ BANNERJEE & KORB: «Several judicial doctrines aimed at cracking down on tax-avoidance transactions have emanated from this [*Gregory v Commissioner*] holding... [these doctrines have

stance over form doctrine³⁴, the sham entity doctrine³⁵ and the step-up doctrine³⁶.

3. Applying the Doctrine: Changes in the Statute

The new provision clarifies many of the inconsistencies of the previous law obliging courts to adopt the conjunctive analysis to determine economic substance³⁷. §7701(o) requires that «in the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if (A) the transaction changes in a meaning-

developed with their] own distinctive flavor and focus on different factors, but in essence, their unifying purpose and effect is to ascertain and give fiscal effect to the underlying reality of a transaction».

³⁴ *Estate of Franklin v Commissioner*, 544 F.2d 1045 (9th Cir. 1976); see BANNERJEE & KORB: «substance over form' doctrine, under which a court has the power to recharacterise a transaction in accordance with its true substance if such substance is demonstrably contrary to its outward form».

³⁵ *Knetsch v Commissioner*, 364 US 361 (1960); however, see BANNERJEE & KORB suggesting that the sham entity doctrine was enlarged by the 11th Circuit in *Kirchman v Commissioner*, 862 F.2d 1486 (11th Cir. 1989) whereby «a transaction with the sole function of producing tax deductions is a sham regardless of the taxpayer's motives». The authors also define other aspects of the sham entity doctrine including a dichotomy between the shams-in-fact and shams-in-substance forms of transactions, applied in *Krumborn v Commissioner*, (1994) 103 TC 29.

³⁶ «[T]he transaction[s] must be viewed as a whole, and each step, from the commencement of negotiations to the consummation of the sale, is relevant». *Commissioner v. Court Holding Co.*, 324 U.S. 331, 334 (1945). See also, BANNERJEE & KORB, suggesting that the US applies three tests to determine whether the transactions should be stepped together: «1) The 'binding commitment' test, which requires, at the time the first step takes place, that the taxpayer be under a commitment to complete the remaining steps; 2) The 'end result' test, which requires the steps to be part of a single scheme to achieve a single result; and 3) The 'mutual interdependence test,' which requires the steps to be interdependent». See also B. CHRISTENSEN – P. PILLAR – J. CODLER – A. SADLER, *Economic Substance Codified*, at 35.

³⁷ §7701(o)(1)(A),(B). See also JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 152-154. See also Internal Revenue Bulletin 2010-62 «The IRS will challenge taxpayers who seek to rely on prior case law under the common-law economic substance doctrine for the proposition that a transaction will be treated as having economic substance merely because it satisfies either section 7701(o)(1)(A) (or its common-law corollary) or section 7701(o)(1)(B) (or its common-law corollary). For all transactions subject to section 1409 of the Act that otherwise would have been subject to a common-law economic substance analysis that treated a transaction as having economic substance merely because it satisfies either section 7701(o)(1)(A) (or its common-law corollary) or section 7701(o)(1)(B) (or its common-law corollary) the IRS will apply a two-prior conjunctive test consistent with section 7701(o)».

ful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, *and* (B) the taxpayer has substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction)». These requirements are considered the objective [clause A], and the subjective [clause B] limb of the test.

One measure of the objective test (the meaningful change in the taxpayer's economic position) is a legitimate potential for pre-tax profit³⁸. The provision requires that the present value of the reasonably expected pre-tax profit be *substantial* compared to the present value of the net tax benefits if the transaction were permitted³⁹. In determining the pre-tax profit foreign taxes⁴⁰, fees and transaction expenses need to be taken into account⁴¹. Generally, the provision's omission of a «specified minimum return» or the requirement that the pre-tax profit exceeds a risk-free rate of return means that even risky (but genuine) business investments can satisfy the economic substance test⁴².

The taxpayer can rely on other factors to satisfy the objective test and demonstrate that a transaction results in a meaningful change in his economic position⁴³. Regarding similar legislation in the Food and Energy

³⁸ To assess what is legitimate pre-tax profit, is «carefully conceived and planned in accordance with standards applicable to a particular industry, so that judged by those standards the hypothetical reasonable business man would participate in the investment». D.L. KORB, *Codification of the Judicial Economic Substance Doctrine*, at 389, and D.L. KORB, *The Economic Substance Doctrine in the Current Tax Shelter Environment*, Remarks at the 2005 University of Southern California Tax Institute, January 25, 2005, reported in *Tax and Corporate Government* at 346-347.

³⁹ §7701(o)(2)(A); See «The IRS will take into account the taxpayer's profit motive only if the present value of the reasonably expected pre-tax profit is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits that would be allowed if the transaction were respected for Federal income tax purposes. In performing this calculation, the IRS will apply existing relevant case law and other published guidance». Internal Revenue Bulletin 2010-62. See also, Joint Committee on Taxation Report at 155; SILVERMAN, *Steptoe & Johnson Requests Reconsideration of Economic Substance Doctrine Codification*, 2007 TNT 231-20 (Nov. 30, 2007) referring to a similar proposal to codify the economic substance doctrine which lacked these elements; and, Troutman Saunders questioning the «substantiality» requirement of the present value of pre-tax profit compared to the applicability of former case law, especially when former case law in only one case adopted that approach, and is now being currently appealed.

⁴⁰ Internal Revenue Bulletin 2010-62: «Section 7701(o)(2)(B) provides that the Secretary shall issue regulations requiring foreign taxes to be treated as expenses in determining pre-tax profit in appropriate cases. The Treasury Department and the IRS intend to issue regulations pursuant to section 7701(o)(2)(B). In the interim, the enactment of the provision does not restrict the ability of the courts to consider the appropriate treatment of foreign taxes in economic substance cases».

⁴¹ §7701(o)(2)(B),(4) and JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*. The rationale being that these expenses are necessary to gain an honest economic assessment of whether the business is profiting.

⁴² JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report* at 155.

⁴³ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report* at 154; TAYLOR at 11.

Security Act 2007, the Senate Finance Committee had accepted a finding that the «transaction was entered into in the taxpayer's own industry and in furtherance of its existing business objectives»⁴⁴. However, the objective test is likely to fail where «money (or any other asset) moves in a circular manner, such that the taxpayer's or another party's apparent fiscal outlay is largely protected from risk and is reasonably expected to be returned to that party ... when the transaction is complete»⁴⁵. It is still too soon to assess whether these factors will be applicable to the new provision but their relevance in similar legislation should make them at least influential.

The subjective limb requires a substantial business purpose, but no longer analyses whether the transaction was a reasonable means to accomplish the benefit⁴⁶. On the other hand, when a transaction is not undertaken «for reasons germane to the conduct of the business of the taxpayer» (and thus the transaction is almost an unreasonable means to pursue a business goal) this might be evidence that the principal purpose was tax evasion or avoidance⁴⁷.

The provision also clarifies how any state or local tax benefit is treated as a tax motivated benefit⁴⁸, and that favourable accounting treatment for financial reporting purposes is a tax motivated benefit «if the origin of the financial accounting benefit is a reduction of federal income tax»⁴⁹.

⁴⁴ SENATE FINANCE COMMITTEE, *Report on the Food and Energy Security Act of 2007* quoted in TAYLOR at 12. See also N.T. BOWEN, «Wells Fargo» and Economic Substance, BNA Daily Tax Report, Feb 18, 2010, at 1-2 highlighting additional relevant factors to determine the presence of economic substance in *Consolidated Edison Company of New York v US*, 104 AFTR 2d 2009-6966, and *Shell Petroleum v United States*, 102 AFTR 2d 2008-5085, were that the «taxpayers had performed pre-transaction due diligence; that the transactions had non-tax business purposes which were contemporaneously documents and that the taxpayer's did not overly emphasize the tax benefits produced by the transactions».

⁴⁵ D. L. KORB, *Codification of the Judicial Economic Substance Doctrine*, at 389, and D.L. KORB, *Tax and Corporate Governance* at 346.

⁴⁶ Contrast with previous practice which required a degree of reasonableness and plausibility. See *ACM Partnership* at 2189 «[the] transaction must be rationally related to a useful nontax purpose that is plausible in light of the taxpayer's conduct and useful in light of the taxpayer's economic situation and intentions. Both the utility of the stated purpose and the rationality of the means chosen to effectuate it must be evaluated in accordance with the commercial practices in the relevant industry. A rational relationship between purpose and means ordinarily will not be found unless there was a reasonable expectation that the nontax benefits would be at least commensurate with transaction costs».

⁴⁷ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 145, referring to Treasury Regulation 1.269-2(b).

⁴⁸ §7701(o)(3); JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 145.

⁴⁹ §7701(o)(4); JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 145.

In general, «transaction» includes a series of transactions⁵⁰ although it will not affect transactions entered by individuals which were not entered into in the trade or business context, or in connection with an activity engaged in for the production of income⁵¹.

§7701 provides two safe harbours, or situations in which the economic substance doctrine will not apply⁵². These are where the «realization of the tax benefit is consistent with Congressional purpose or plan»⁵³ and «certain basic business transactions that, under longstanding judicial and administrative practice are respected, merely because the choice between meaningful economic alternatives is largely or entirely based on comparative tax advantages»⁵⁴. These transactions are the four basic economic transactions previously quoted as being outside the scope of the economic substance doctrine. In all other cases the courts will be free to inquire whether the transaction had economic substance and business purpose under the conjunctive analysis.

Several writers have called for greater guidance on how to ascertain Congressional intent⁵⁵. In particular the authors of the *Request for Guidance on Economic Substance Doctrine* asked the IRS to expressly provide how the first safe harbour provision also applies to deductions and exemptions⁵⁶, and that certain transactions that are «consistent with the Congressional purpose or plan» but are beyond the basic economic transactions, be entitled to a presumption «that their transaction will not be challenged on economic substance grounds»⁵⁷. It is also questionable whether the second safe harbour, the list of certain basic economic transactions should be codified. The higher constitutional standing would provide greater security for taxpayers amongst all this uncertainty.

⁵⁰ §7701(5)(D); therefore the step-up doctrine will be applicable. STEPTOE & JOHNSON, *Request for Guidance on Economic Substance Doctrine* at p.8, highlights an anomaly between the step-up §7701(5)(D) and the Court's inherent ability to desegregate a transaction into various components. The writers suggest further guidance on when a transaction will be seen as a whole or will be dissected should be given by the IRS.

⁵¹ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 155.

⁵² STEPTOE & JOHNSON, *Request for Guidance on Economic Substance Doctrine* at 6.

⁵³ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 152.

⁵⁴ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 152.

⁵⁵ STEPTOE & JOHNSON, *Request for Guidance on Economic Substance Doctrine*, at 7.

⁵⁶ As the Joint Committee on Taxation Report only makes reference to credits at 152, Footnote 344.

⁵⁷ STEPTOE & JOHNSON, *Request for Guidance on Economic Substance Doctrine*, at 8.

The provision also introduces a strict liability penalty regime⁵⁸ as the Congressional intent was to give «economic substance greater weight in the taxpayer's decision-making prior to entering into transactions and prior to reporting transactions for tax purposes. By increasing the cost to taxpayers ... the codification and penalty regime intends to change the taxpayer's cost benefit analysis and deter some aggressive behaviour»⁵⁹. The penalty is 20% of the underpayment but will be increased to 40% in cases where relevant facts are not adequately disclosed⁶⁰.

4. Criticisms

While the clarification of the doctrine brings clarity to previously ambiguous aspects (conjunctive vs disjunctive test, impact of payments of foreign taxes, financial and accounting benefits from tax benefits) many other questions require judicial resolution (i.e. when the doctrine applies) and numerous other issues will be left unanswered. Thus the provision is «likely [to] add complexity [rather than] reduce it»⁶¹.

Furthermore, many commentators have criticised the uncertainty of fundamental aspects of the provision. There is uncertainty as to pivotal terms in §7701 and uncertainty as to when the doctrine applies.

In fact, the statutory terms «relevant»,⁶² «meaningful»⁶³ and «substantial»⁶⁴ do not provide any objective standard to clarify when the economic substance doctrine should apply⁶⁵. «There are no limits on the

⁵⁸ Applicable under §6662; see JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 146-147.

⁵⁹ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Description of Revenue Provisions Contained in the President's Fiscal Year 2010 Budget Proposals* (Sept. 2009); TAYLOR at 12.

⁶⁰ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report*, at 146.

⁶¹ SILVERMAN – WEST – NOCJAR, *The Case Against Economic Substance Codification*, 2004, writing on the proposal of a similar codification of the economic substance doctrine.

⁶² §7701(o)(1) ... «In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is *relevant*».

⁶³ §7701(o)(1)(A)... «the transaction changes in a *meaningful way* (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position».

⁶⁴ §7701(o)(1)(B)... «the taxpayer has a *substantial* business purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such a transaction» ... and §7701(o)(2)(A) «the present value of the reasonably expected pre-tax profit from the transaction is *substantial* in relation to the present value of the expected net tax benefits».

⁶⁵ STEPTOE & JOHNSON, *Requests Reconsideration of Economic Substance Doctrine Codification*, 2007 TNT 231-20, «“relevant”, “meaningful” and “substantial” are not clear and objective standards».

types of transactions in which the IRS can assert economic substance⁶⁶ and as the courts are left to determine when the economic substance doctrine is relevant there may still be room to apply the codified definition in an «unpredictable and arbitrary manner»⁶⁷.

A strong wave of criticism attacks the strict penalty regime arguing that legitimate tax planning will be seriously impeded⁶⁸. Donald L. Korb, former Chief of the IRS, questions whether strict liability would ever be asserted by the IRS, and whether the presence of a strict liability penalty would influence courts and make them reluctant to invoke the penalty⁶⁹. If this viewpoint were adopted, codification of the economic substance doctrine would have led to the paradoxical result of actually limiting the use of the anti-avoidance provision.

The Tax Executives Institute⁷⁰ had negatively judged a codification of economic substance without significant changes in the Court-IRS-Taxpayer allocation of functions and duties. The authors had argued that «clarifying the economic substance doctrine would do nothing to curb illegitimate transactions because there are no illegitimate transactions currently beyond the doctrine's reach and scope [referring to the common law uncodified doctrine of economic substance]». As a consequence, the codification would only «complicate the system, confuse the taxpayers and revenue agents, raise significant issues of statutory construction, impede the courts' ability to rely on existing precedent, and interfere with legitimate commercial transactions»⁷¹. Once again, the criticism seems well founded. The clarification brought by the codification will be at the expense of a period of uncertainty as the exact confines of the doctrine will be defined by the courts.

⁶⁶ D.L. KORB, *Codification of the Judicial Economic Substance Doctrine* at 392.

⁶⁷ CRS Report. See also JACKEL, *For Better or for Worse: Codification of Economic Substance*, 2004 TNT 96-33 («there is simply no way of knowing in advance of a court determination whether a court will apply the economic substance doctrine for the first time to a transaction»).

⁶⁸ CRS Report: «taxpayers might avoid legitimate business transactions out of fear and a potential penalty»; JACKEL: [the strict liability regime is] «unfair to taxpayers and imposes significant burdens upon the taxpayer's professional advisors»; TROUTMAN SAUNDERS: «Members of the tax bar are disappointed with the IRS' decision not to provide additional safe harbors in light of the new penalty regime that accompanies section 7701(o)».

⁶⁹ TAYLOR at 12.

⁷⁰ In Tax Executives Institute Says Economic Substance Provisions Should be Removed from AMT Bill, 2007 TNT 243-25.

⁷¹ Tax Executives Institute.

Several writers have criticised an overly-broad application of the doctrine⁷², while others claim that while the IRS argues that the provision does not alter previous law⁷³ the provision has *de facto* transformed US anti-evasion tax law. Professor Prebble argues that §7701 operates as a General Anti-Avoidance Rule (GAAR), permitting the Commissioner to discard the parties' legal intentions and taxing the underlying economic substance⁷⁴. Similar concerns were raised by a tax practitioner, Mr. Mark J. Silverman, who suggests that «when you put a judicial principle into statutory language that has no discernible intention, provided the doctrine is determined to be relevant, that is a fundamentally potential sea change [regardless of the stated intentions to not change the law]⁷⁵.

5. Conclusion

The recently enacted §7701(o) codifying the definition of the economic substance doctrine is unlikely to lead to greater tax avoidance. The section clarifies important elements for the computation and assessment of the doctrine but fails to clearly answer when the doctrine will be invoked. As such, fears that the codification of the doctrine would grant «a roadmap for taxpayers to plan around the doctrine» are unfounded⁷⁶.

On the other hand, the ample scope of the provision coupled with the vagueness of key concepts is likely to alarm many taxpayers for transactions that were not previously considered within the realm of economic substance doctrines are now potentially encompassed.

For foreign taxpayers the new codification will hinder their ability to interact in US-Partnership deals where the foreign entity operates as a tax indifferent entity (such as ABN Bank in *ACM Partnership*). These cases were already covered under the previous economic substance doctrine (and

⁷² HARITON, *Economic Substance Complaint No.1: "Too Vague and Too Broad"* 96 Tax Notes 1893, «the disallowance doctrine... is much broader than any conceivable anti-abuse rule. For the disallowance doctrine... serves to disallow tax benefits arising from transactions that are not even abusive». For a similar criticism see generally STEPTOE & JOHNSON, *Request for Guidance on Economic Substance Doctrine*.

⁷³ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Report* at 152.

⁷⁴ See generally, J. PREBBLE, *Prebble welcomes the US Treasury and IRS to the ranks of GAAR empowered fiscs*, available at <http://taxprof.typepad.com/files/prebbleus-gaar-for-tpxfblog.pdf>

⁷⁵ See J. CODER, *Living with GAAR Lite*, at <http://taxcareerdigest.com/articles/article48.pdf>

⁷⁶ TAYLOR at 13.

related side doctrines) but codification in the US Code will grant the doctrine higher standing and greater legitimacy for the Courts to apply. Furthermore, such a substantial development in the tax code of the United States is unlikely to pass without repercussions in the tax regimes of other leading countries, and might thus provide a forecast of future anti-abuse provisions in other common or civil law countries⁷⁷.

⁷⁷ See BANNERJEE & KORB.

**Review: M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH –
C. STARINGER – A. STORCK – L. DE BROE – P.
ESSERS – E. KEMMEREN – F. VANISTENDAEL
(Editors), *Tax Treaty Case Law around the Globe*
(Linde, 2011) - ISBN: 978-3-7073-1935-4**

Raffaele Petruzzi *

* Wirtschaftsuniversität Wien

Countries around the world have concluded thousands of double tax treaties in order to prevent the problem of double taxation can limit investments between each other. These treaties are interpreted by the national courts of the single states, which try to reach solutions to internationally shared issues on an unilateral perspective. Of course, these interpretations have an impact on the development of international trades and influence taxpayers' decisions on which country is better to invest its capital and labor.

Sometimes the solutions provided by the national courts are considered right, sometimes wrong, but every time they are interesting for both taxpayers and tax administrators of other jurisdictions, facing the same problems. Double tax treaties, in fact, even if are characterized by their specific peculiarities, are based either on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital or on the United Nations Model Double Tax Convention. Therefore, most of them raise similar questions.

Unfortunately, whenever the solutions to these questions provided by the single national courts remain unknown, they lose all the usefulness they can bring to the international tax debate. The need of having new ideas and shared opinions on common issues is fundamental whenever an international tax environment is in place. Without this, taxpayers' investment decisions will be influenced not only by «genuine» tax reasons, but also by the ability to use, through different interpretations of the same issue,

structures allowing them not only to avoid double taxation, but also not to be subject to any taxation at all. Therefore, a common understanding on tax consequences of cross-border transactions is relevant in order to avoid either double taxation or double non taxation. To this end, learning from another country's interpretation and application is a crucial starting point.

On 19-21 May 2011 the Institute for Austrian and International Tax Law of WU (Vienna University of Economics and Business) and the European Tax College of K.U. Leuven and Tilburg University organized a conference in Vienna (Austria) with the aim of spreading the ideas of the single national courts on international tax treaty issues. Outstanding experts (both professors and practitioners) from all over the world presented and discussed the most relevant decisions taken in their own countries in the last year, showing the relevant and critical points of the single cases and trying to reach common conclusions to prevent double tax treaty issues, applicable in a shared perspective.

The book «Tax Treaty Case Law around the Globe», edited by Prof. Michael Lang and other international experts (Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, Luc De Broe, Peter Essers, Eric C.C.M. Kemmeren and Frens Vanistendael), is the scientific result of this conference. It is structured in eight chapters, each of them dealing with a specific topic related to double tax treaties. The single chapters contain the description and the critical analysis of cases issued on that specific topic. The thirty-eight cases were issued by the courts of thirty different countries and discussed by forty-four experts of the specific countries. Each case contains, in a systematic structure, a short summary giving the facts, the reasoning of the court and the observations and comments by the authors.

The book, the first on its kind to have such a broad and comprehensive perspective, aims at reaching a common solution to international problems and to present and generate new ideas to solve them. Besides, it provides cases' details that are often not accessible in the English language. It would be strongly ideal for practitioners (both taxpayers and tax advisors) in order to have a new view on topic they had to face having as available, so far, quite often only the country-specific interpretation, for policy-makers and tax administrations in order to reach alternative approaches and best practice models and for academics that would like to deepen and to expand the scope of their research.

At the end of the day, the book constitutes a solid and essential instrument for everyone that is willing to approach double tax treaty issues from an international perspective.

**Recensione: M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH
– C. STARINGER – A. STORCK – L. DE BROE –
P. ESSERS – E. KEMMEREN – F. VANISTENDAEL
(Editors), *Tax Treaty Case Law around the Globe*
(Linde, 2011) - ISBN: 978-3-7073-1935-4**

Raffaele Petruzzi *

* Wirtschaftsuniversität Wien

Stati di tutto il mondo hanno stipulato migliaia di trattati per eliminare le doppie imposizioni al fine di impedire che la doppia imposizione possa in qualche modo limitare o pregiudicare gli investimenti reciproci. Questi trattati vengono poi interpretati dai giudici nazionali dei singoli stati che, da una prospettiva unilaterale, cercano di raggiungere soluzioni per problemi condivisi a livello internazionale. Naturalmente, queste interpretazioni hanno effetto sullo sviluppo degli scambi internazionali ed influenzano le decisioni dei contribuenti circa il paese in cui è meglio investire il proprio capitale e lavoro.

A volte le soluzioni prospettate dai giudici nazionali devono essere considerate corrette, a volte errate, ma ogni volta esse sono interessanti sia per i contribuenti che per l'amministrazione fiscale di altre giurisdizioni, i quali si trovano a dover affrontare le medesime problematiche. I trattati sulle doppie imposizioni, infatti, anche se sono caratterizzati ognuno da peculiarità specifiche, si basano tutti - in ogni caso - sul modello di convenzione fiscale dell'OCSE sul reddito e sul capitale ovvero sul modello di convenzione contro le doppie imposizioni delle Nazioni Unite. La maggior parte di essi, pertanto, solleva le medesime questioni.

Orbene, ogni volta che le soluzioni fornite a questi quesiti dal singolo giudice nazionale rimangono sconosciute oltre confine, esse perdono, purtroppo, tutta la loro utilità che potrebbero apportare al dibattito fiscale internazionale. La necessità di avere nuove idee ed opinioni condivise

su problemi comuni è essenziale ogni volta che ci troviamo in un contesto fiscale internazionale. In caso contrario, le decisioni di investimento dei contribuenti saranno condizionate non solo da «effettive» ragioni fiscali ma anche dalla capacità di utilizzare, attraverso diverse interpretazioni della stessa fattispecie, schemi che consentano non solo di evitare la doppia imposizione, ma anche di non essere soggetto ad imposizione alcuna. Pertanto, una comune comprensione delle conseguenze fiscali di operazioni transfrontaliere è utile al fine di evitare la doppia imposizione così come la doppia non imposizione. A tal fine, la conoscenza dell'interpretazione e della prassi da parte di un altro Stato rappresenta un fondamentale punto di partenza.

In data 19-21 maggio 2011 l'Istituto di Diritto Tributario Austriaco ed Internazionale dell'Università di Vienna (*Wien University of Economics and Business*) ed il Collegio Tributario Europeo dell'Università Cattolica di Lovanio e dell'Università di Tilburg hanno organizzato a Vienna una conferenza con l'obiettivo di diffondere le interpretazioni dei giudici nazionali sulle questioni sollevate dai trattati fiscali internazionali. Eminentissimi esperti provenienti da tutto il mondo (sia docenti universitari che operatori del settore) hanno presentato e discusso le più importanti decisioni adottate dal giudice nazionale dei rispettivi paesi nel corso dell'ultimo anno, evidenziando sia i punti rilevanti che gli aspetti critici dei singoli casi giurisprudenziali e cercando di giungere a conclusioni comuni sulle problematiche legate ai trattati contro le doppie imposizioni, da applicare in una prospettiva condivisa.

Il volume in oggetto, curato dal Prof. Michael Lang e da altri esperti internazionali (Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, Luc De Broe, Peter Essers, Eric C.C.M. Kemmeren e Frans Vanistendael), è il risultato di questo convegno. È strutturato in otto capitoli, ognuno dei quali affronta un argomento specifico relativo ai trattati sulle doppie imposizioni. I singoli capitoli contengono, poi, la descrizione e l'analisi critica delle cause affrontate con riguardo a quel tema in particolare. I trentotto casi sono stati trattati dai tribunali di trenta diversi paesi e discussi da quarantaquattro esperti provenienti dagli stessi Stati. Ogni causa contiene, in una struttura sistematica, un breve riassunto dei fatti, il ragionamento seguito dalla Corte nonché le osservazioni ed i commenti da parte degli Autori.

Il libro, primo nel suo genere ad avere una così ampia e completa prospettiva, mira ad individuare una soluzione comune ai problemi internazionali nonché ad introdurre e suscitare nuove idee per risolverli. Fornisce, inoltre, i dettagli dei casi trattati, che spesso non sono neanche accessibili in lingua inglese. Esso è vivamente raccomandato per gli operatori (sia i con-

tribuenti che consulenti fiscali), al fine di acquisire una nuova visione su temi che hanno dovuto affrontare avendo a disposizione, finora, molto spesso solo la singola interpretazione nazionale, per i responsabili della politica (*policy-makers*) e le amministrazioni fiscali al fine di individuare soluzioni alternative e modelli di miglior pratica (*best practice*) nonché per i docenti che desiderano approfondire e ampliare la portata della loro ricerca.

Per concludere, il libro costituisce uno strumento estremamente utile per chiunque intenda avvicinarsi alle problematiche dei trattati contro le doppie imposizioni da una prospettiva internazionale.

Review: Robert E. Hall – Alvin Rabuska, *Flat Tax, La rivoluzione fiscale* (European center of Austrian economics foundation, Liechtenstein, 2011), pp. 167, ISBN: 978-3-942239-32-5

Maria Assunta Icolari *

* La traduzione è stata curata dal dott. Emanuele Canegrati

The processes of reflection on the distortions of traditional systems of progressive taxation, in terms of rationality, efficiency and administrative effectiveness are the *humus* in favor of a tax proposal focuses on a single tax on all income of individuals and businesses, with a threshold much with a high exemption or no-tax area.

Indeed, the progressive tax systems, such as the Italian one, are characterized by a non-exclusive presence of taxes that increase with the increase in the rate. The latter, in fact, have focused more on all the instruments combined compensatory rates, exemptions and deductions, than the structure of the same.

Contrary to these tax systems, which show a limited pay-effect, due to the extensive erosion of tax bases, the unequal treatment of different types of assets, the high administrative costs, and the difficulty of finding certain types of income other than, the proposal made by the two authors of the current text just starts by the enlargement of the tax base, in order to tax uniformly and with a single tax all income.

In context, the authors begin the essay with a brief introduction on the origins of progressive taxation, linked to the concept of contribution to public expenditure according to ability to pay for reasons of social solidarity and equity. Their purpose is to highlight the violation, in the long run, of freedom of the individual taxpayer, as the tax burden can not hold more than he earned. Similarly, the groundlessness of the principle of «social

justice», with respect to tax that increases with increasing the tax base, discourages saving and investment, while affecting a minority of the highest income to which charges are imposed additional to those due.

Hall and Rabushka, therefore, starting from this premise, in the first chapter, address the structure of income tax in the U.S. as well as over the years and highlight the most problematic aspects. In this regard, the emphasis has been placed on the extreme technicality of progressive taxation law and its application difficulties, namely the high costs of those yet to implement its social evasion. In order, the presence of exponential numbers of consultants and other professionals in the tax world, along with the myriad of tax models and brochures, makes a formal tax legislation and expensive a burden unbearable for the U.S. law.

In the analysis, the estimation of direct costs of implementation, or how these impact on the economy of the country, the calculation of indirect, difficult to estimate, becomes the object of study, reported in the area of corporate taxation. On this point, brought into focus some aspects worthy of note (double taxation of income of the same events in the mechanism of income tax on individuals and firms), the investigation focuses on the phenomena of evasion and tax avoidance, such devices, which in some cases violate the rules, in others, apparently, they respect, but which are characterized by the order not to pay taxes due or unlawfully relieving the tax burden.

The work so, after dealing with the principles for a fair tax system, such as neutrality between investment and consumption, so as not to affect the prices and then take advantage of the productive sectors at the expense of others, fairness and equity, and simplicity of the system, both in understanding of the tax law both in its formal implementation, continues with a listing of the terminology to better understand the tax imposed. In a nutshell it is an attempt to compare two alternative tax systems according to the classifications of income so that he turns to the proportional tax and a single broad tax base.

The illustration of the flat tax continues, then, with a thesis about the positive effects for investment and savings that may result from the conversion of the main personal tax consumption tax, structured on spending. That is taxing what people take from the economy and not what they produce. In order to formulate, by comparison, a different and more sensible tax system, the authors continue emphasizing the application of the mechanism because of the cumbersome nature of the progressive tax system. Therefore, the simple declarative, such as that resulting from a “postcard” tax return,

becomes an essential element that only a tax system with the characteristics of the Flat Tax is able to achieve. In this regard, it is embodied in the third chapter the description of the new model of taxation with the forecasting of an integrated flat tax or reporting models, distinguished between individuals and firms, where the first relates to income from wages and salaries, and the second to the business income, all forms of income other than the first, and income from the property of unincorporated businesses. In short, the conclusion is to establish that all income should be taxed once and at source, according to simple and understandable methods, and that should be applied to all types the same reduced rate, exempting from taxation only those families that do not reach that minimum taxable fixed. Since its fulfillment the tax on wages would get rid of unnecessary frills and they would eliminate the danger to the root of the violation of the prohibition against double taxation. Investment income and capital gains, in fact, would be taxed only at source, through self-employment tax, and not with the tax on personal income. Still, the total exemption of investments from tax on productive activities, as a form of incentives for the same, so the taxpayer would be taxed only when it invests the savings and profits arising from the same but even when they earn and save. The realization of this mechanism, operating through the lower taxation of business activities and incentives to invest and work, then the growth, would certainly increase the level of production and consequently also the consumption.

In this verse, the fourth chapter is devoted to the screening and analysis of the economic impact of the flat tax system. In particular, the conversation focuses, especially, on the abolition of grants and donations to institutions (e.g. non-profit organization), already subject to privileged taxation, in order to eliminate the distortion of the system of production incentives in favor of safe and often subsidized by interest groups assets. In summary, then, the proposed broadening the tax base, as described, can not fail to take into account the time of redistribution. Well, according to the authors, the Flat Tax, as they conceived, also from the point of view of redistribution has the positivity of cutting taxes for most Americans, especially those who have income from employment.

The study of this solution as an alternative tax is concluded, therefore, with the exhibition of a collection of questions, the most frequent, with regard to concerns raised by the social debate in the face of the applicability of the single tax proportional to the specific cases or to the individual facts symptom of ability to pay.

Recensione: Robert E. Hall - Alvin Rabuska, Flat Tax, La rivoluzione fiscale (European center of Austrian economics foundation, Liechtenstein, 2011), pp. 167, ISBN: 978-3-942239-32-5

Maria Assunta Icolari

I processi di riflessione sulle storture dei tradizionali sistemi di tassazione progressiva in termini di razionalità, efficienza ed efficacia amministrativa rappresentano l'*humus* favorevole di una proposta fiscale incentrata su un'imposta unica su tutti i redditi delle persone e delle imprese, con una soglia molto alta di esenzione ovvero con una *no tax area*.

Invero, i sistemi tributari progressivi, quale è quello italiano, sono connotati da una non esclusiva presenza di imposte che aumentano con l'aumentare dell'aliquota. Queste ultime, infatti, sono incentrate più sull'insieme delle aliquote combinate agli strumenti compensativi, esenzioni e detrazioni, che sulla struttura delle stesse.

Contrariamente a tali modelli tassativi, i quali denotano un limitato effetto retributivo, per l'ampia erosione delle basi imponibili, della disparità di trattamento dei cespiti di diversa natura e degli alti costi amministrativi nondimeno le difficoltà di accertamento di alcune tipologie di reddito rispetto ad altre, la proposta avanzata dai due autori del testo in parola prende le mosse dall'allargamento proprio della base imponibile allo scopo di tassare in modo uniforme e con un'imposta unica tutti i redditi.

Nel contesto, gli autori iniziano il saggio con una breve introduzione sulle origini della tassazione progressiva, legata al concetto del concorso alle spese pubbliche secondo la capacità contributiva per ragioni di solidarietà civile e di equità. Il loro scopo è quello di evidenziare la violazione, nel lungo periodo, della libertà individuale del contribuente, in quanto la pressione fiscale non gli consente di detenere più di quanto egli stesso ha guadagnato. Allo stesso modo, l'infondatezza del principio di «giustizia sociale» rispetto ad un'imposizione che, aumentando con l'aumentare della base imponibile, disincentiva risparmio e investimenti, incidendo nel

contempo su una minoranza a reddito più alto alla quale vengono imposti oneri supplementari a quelli dovuti.

Leube e Rabushka, pertanto, partendo da tali premesse, nel primo capitolo, affrontano la struttura dell'imposta sul reddito statunitense così come nel corso degli anni, mettendone in luce gli aspetti più problematici. A tal riguardo, l'accento è subito posto sull'estremo tecnicismo della legge impositiva progressiva e delle sue difficoltà applicative, ovvero degli alti costi per attuarla nondimeno su quelli sociali relativi all'evasione. Nell'ordine, la presenza di numeri esponenziali di consulenti e di altre figure professionali del mondo fiscale insieme alle miriadi di modelli e di opuscoli illustrativi rendono la normativa tributaria formale un fardello dispendioso e insopportabile per l'ordinamento statunitense.

Nell'analisi, dopo la stima dei costi diretti di attuazione, ovvero quanto questi incidano sull'economia del Paese, il calcolo di quelli indiretti, difficilmente stimabili, diventa oggetto di studio, riferito al settore della tassazione dell'impresa. Sul punto, messi a fuoco alcuni aspetti degni di nota (doppia imposizione di manifestazioni dello stesso reddito nel meccanismo della tassazione sul reddito persone fisiche e di quella sulle società), l'indagine si sofferma sui fenomeni dell'evasione e dell'elusione fiscale, quali espedienti che, in taluni casi violano le norme, in altri, apparentemente, le rispettano, ma che sono caratterizzati dal fine di non pagare le imposte dovute o alleviare illecitamente l'onere fiscale.

Il lavoro così, dopo aver affrontato e dettato i principi per una tassazione giusta quali, neutralità tra investimenti e consumo, così da non alterare i prezzi e quindi avvantaggiare dei settori produttivi a discapito di altri, imparzialità ed equità e semplicità del sistema, sia nella comprensione del testo della norma sia nella sua attuazione formale, continua con un'elencazione della terminologia fiscale per meglio comprendere le imposte. In estrema sintesi si tratta di un tentativo di mettere a confronto due sistemi fiscali alternativi in base alle classificazioni di reddito affinché si volga verso quello proporzionale con un'unica imposta e a base imponibile ampia.

L'illustrazione della *Flat tax* prosegue, quindi, con la dissertazione circa gli effetti positivi, per gli investimenti e per il risparmio, che possono derivare dalla conversione dell'imposta principale personale in imposta sui consumi, strutturata sulla spesa. Cioè tassare ciò che gli individui traggono dall'economia e non ciò che producono. Dal confronto, al fine di formulare un diverso sistema fiscale, soprattutto più ragionevole, gli autori ricorrono al dato della farraginosità del meccanismo applicativo del sistema pro-

gressivo. Pertanto, la semplicità dichiarativa, quale quella derivante da una dichiarazione dei redditi in formato “cartolina postale”, diventa elemento imprescindibile che solo con un’imposta con le caratteristiche della *Flat Tax* si riesce a realizzare. A tal riguardo, è nel terzo capitolo che prende corpo la descrizione del nuovo modello impositivo con la previsione di una *Flat Tax* integrata, ovvero modelli di dichiarazione distinti tra persone e società, dove il primo concerne i redditi derivanti da salari e stipendi, il secondo, il reddito d’impresa, ovvero ogni forma di reddito diverso dai primi e comprensivo anche dei redditi provenienti dalla proprietà di attività economiche prive di personalità giuridica. In breve, la conclusione è quella di fissare che tutti i redditi devono essere tassati una sola volta e alla fonte con modalità semplici e comprensibili e che a tutte le tipologie va applicata la medesima aliquota ridotta, esonerando dalla tassazione solo quelle famiglie che non raggiungono quel minimo imponibile prefissato. Dal suo avveramento l’imposta sulle retribuzioni si libererebbe di orpelli inutili e con essi si eliminerebbe alla radice il pericolo della violazione del divieto della doppia imposizione. I redditi da capitale e i *capital gains*, infatti, sarebbero tassati solo alla fonte, mediante l’imposta sulle attività autonome e non anche con l’imposta sul reddito delle persone fisiche. Ancora, l’esenzione totale degli investimenti dall’imposta sulle attività produttive, come forma di incentivo per gli stessi, per cui il contribuente verrebbe tassato solo quando investe il risparmio e sul lucro derivante dallo stesso ma non anche nel momento in cui guadagna e risparmia. La realizzazione di questo meccanismo operativo attraverso la tassazione delle attività imprenditoriali più bassa e degli incentivi agli investimenti e al lavoro, quindi alla crescita, sicuramente farebbe crescere il livello della produzione e di riflesso anche quello dei consumi.

In tal verso, il quarto capitolo è dedicato alla proiezione e all’analisi dell’impatto economico della *flat tax* sul sistema. In particolare il discorso cade, soprattutto, sull’abolizione di donazioni e di erogazioni liberali a favore di enti peculiari, come le Onlus, già sottoposti a tassazione privilegiata. Ciò allo scopo di eliminare la distorsione del sistema di incentivi alla produzione a favore di attività sicure, le quali di sovente nascondono interessi diversi ed ulteriori rispetto quelli statuari e spesso sovvenzionate da gruppi di interesse. Ricapitolando, infine, la proposta di allargamento della base imponibile, così come descritta, non può non tener conto del momento della redistribuzione. Ebbene, secondo i due autori, la *Flat Tax*, così come da loro ideata, anche dal punto di vista della redistribuzione presenta la positività

della diminuzione della pressione fiscale per la maggior parte degli americani, soprattutto per coloro che hanno redditi di lavoro subordinato.

Lo studio di tale soluzione fiscale alternativa si conclude, quindi, con l'esposizione di una raccolta di quesiti, i più frequenti, in ordine alle perplessità emerse dal dibattito sociale a fronte dell'applicabilità della tassazione unica proporzionale ai casi specifici ovvero ai singoli fatti sintomo di capacità contributiva.



Finito di stampare nel mese di maggio 2012

presso il

Centro Stampa Università
Università degli Studi di Roma *La Sapienza*
P.le Aldo Moro, 5 - 00185 Roma

www.editricesapienza.it

Prodotto realizzato impiegando carta con marchio europeo
di qualità ecologica e certificata FSC Mixed Sources Coc

Rivista di Diritto Tributario Internazionale
International Tax Law Review

Periodico quadrimestrale di proprietà
della Sapienza Università di Roma
(Trib. Roma – Sez. Stampa, iscr. n. 654/96)
ISSN: 1824-1476

Direttore Responsabile
Prof. Giovanni Puoti

Condizioni di abbonamento per l'annata 2011

1) Versione elettronica completa	Euro	80
2) Versione elettronica di un singolo articolo	Euro	10
3) Versione cartacea	Euro	120
4) Versione completa (cartacea + elettronica)	Euro	150
5) Contributo per spese di spedizione all'Estero (Solo 3 e 4)	Euro	10

L'abbonamento da diritto a tutti i numeri compresi nell'annata. I fascicoli non pervenuti debbono essere reclamati al ricevimento del fascicolo successivo. L'abbonamento si intende rinnovato per l'anno successivo se non disdetto entro il 31 dicembre.

L'importo dell'abbonamento può essere corrisposto mediante:

- Bonifico sul c/c n. 000400023075 intestato a:
CENTRO STAMPA UNIVERSITA' - Università di Roma *La Sapienza*
(IBAN IT02L020080522700040002375)

Stampato a cura del Centro Stampa Università di Roma *La Sapienza*
P.le Aldo Moro, 5 - 00185 Roma
redazionecasaeditrice@uniroma1.it
www.editricesapienza.it

Questo fascicolo è stato finito di stampare nel mese di maggio 2012.

